

Risposta n. 435/2023

OGGETTO: Dies a quo per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA – "presa visione" della fattura elettronica – articolo 19, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La [ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante riferisce che *«ancorché costituita nel 2019, la Società solo nel corso del FY 2021 ha cominciato in modo significativo a sostenere costi afferenti alla propria attività e a ricevere le relative fatture passive. Nel corso del FY 2022, la Società operando le opportune verifiche sul proprio cassetto fiscale nell'area fatture e corrispettivi apprende che il sistema di interscambio (di seguito "SdI") non riuscendo a consegnare alcune fatture relative al FY 2021 per problemi del canale telematico ha collocato parte*

delle stesse nell'area di cd. messa a disposizione. Tali fatture delle quali la Società ha ricevuto per e-mail la copia cd. cortesia:

i) sono state emesse da operatori stabiliti in Italia

ii) hanno ad oggetto prestazioni di servizio

iii) sono state in parte pagate nel corso del FY 2021 (IVA relativa per l'importo di € 154.802,71, ndr), in parte nel corso del FY 2022 (IVA relativa per l'importo di € 47.417,03, ndr), in parte ad oggi non risultano pagate (IVA relativa per l'importo di € 35.773,10, ndr) [...]».

L'istante precisa altresì che «tenuto conto di non aver mai preso visione nel corso del FY 2021 e del FY 2022 delle fatture in commento e né conseguentemente di aver provveduto alla loro registrazione ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 633/72, non ha fatto concorrere le operazioni passive in commento nel Modello IVA 2022 relativo al FY 21 inviato in data 25/07/2022».

A seguito di richiesta di chiarimenti e documentazione integrativa, l'istante ha altresì precisato di non aver tutt'oggi preso visione delle fatture collocate nell'area cd. di "messa a disposizione" di fatture e corrispettivi, tempestivamente e regolarmente anticipate dai propri fornitori mediante invio della relativa copia di cortesia a mezzo mail.

Ha, inoltre, chiarito che «La Società si è resa conto della mancata consegna di alcune fatture nel corso del mese di Aprile 2022; in particolare nelle more della finalizzazione del Modello Dichiarativo IVA 22 relativo al FY 21 la Società ha provveduto a verificare la sussistenza di fatture passive ricevute entro il 31.12.2021 al SDI ma ancora non registrate nel FY 2022 al fine di provvedere al recupero delle stesse previa registrazione entro i termini di presentazione del Modello Dichiarativo IVA 22.

Durante l'attività di verifica si è accorta che alcune fatture erano rimaste "incagliate" nell'area "fatture messe a disposizione"; la Società non ha ricevuto segnalazioni di fatture non recapitate dai propri fornitori probabilmente perché ricevendo la copia cortesia delle fatture sistematicamente provvedeva al pagamento delle stesse. La Società, dunque, ha investigato sull'accaduto con il proprio provider di Fatturazione Elettronica [...] e dal confronto con lo stesso è emerso che sul portale fatture e corrispettivi il codice destinatario del provider [...] non era stato inserito. In data 7 giugno 2022 la Società ha provveduto ad effettuare la registrazione».

Ciò premesso, chiede di sapere «se sia possibile, per la Società istante, recuperare in detrazione l'IVA relativa alle fatture afferenti il FY 2021 allocate dal SdI nell'area cd. "messa a disposizione" in fatture e corrispettivi a partire dal giorno di presa visione delle stesse e dunque nell'esercizio della loro presa visione (2023) previa registrazione ancorché pagate in parte nel corso del FY 2021, in parte nel FY 2022 in parte ad oggi non pagate per l'importo dell'IVA pari a € 237.992,84 o in subordine e alternativamente la Società ritiene (previa registrazione delle fatture) di recuperare in detrazione l'IVA:

- i) per € 154.802 presentando una Dichiarazione IVA Integrativa relativa al FY 2021;*
- ii) per € 47.417 includendo le relative fatture nel Modello IVA relativo al FY 2022;*
- iii) per € 35.773 nell'esercizio di presa visione delle fatture o pagamento se precedente».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, *«Nel presupposto dunque che alla luce del Provvedimento del 30/04/2018 n. 89757/2018 dell'Agenzia delle Entrate le fatture elettroniche passive oggetto del presente interpello non possono essere considerate fiscalmente ricevute da [ALFA] e né dunque in possesso di [ALFA], la Società ritiene di poter detrarre l'IVA relativa a tali fatture solo nel periodo d'imposta di presa visione previa registrazione delle stesse; tenuto conto che la presa visione avverrà nel FY 2023, la Società ritiene di poter esercitare la detrazione al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno 2023 e alle condizioni esistenti nel 2021, momento della nascita del diritto medesimo.*

Qualora invece l'esercizio entro il quale operare la detrazione coincidesse con quello in cui l'imposta è diventata esigibile ovvero quello in cui la Società ha provveduto al pagamento del dovuto, la Società ritiene di recuperare in detrazione l'IVA:

per euro 154.802 presentando una Dichiarazione IVA Integrativa relativa al FY 2021;

per € 47.417, includendo le relative fatture nel Modello IVA relativo al FY 2022;

per 35.773 nell'esercizio di presa visione delle relative fatture o pagamento se precedente».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 19, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nell'attuale formulazione - così come modificato dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 - stabilisce che *«Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la*

dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

Con la circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, emanata a commento del novellato articolo 19, è stato chiarito che, *«In seguito all'intervento normativo in commento, quindi, risultano invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione, che resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (i.e. momento di effettuazione dell'operazione), mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. Tale termine è, dunque, individuabile al più tardi nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.*

[...]

Nella sentenza 29 aprile 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), la Corte di Giustizia, occupandosi di una fattispecie concernente le due norme citate (si trattava, in particolare, di stabilire se un soggetto passivo potesse esercitare il diritto alla detrazione soltanto con riferimento all'anno solare in cui era pervenuta la fattura, o se piuttosto il diritto dovesse essere esercitato, anche con effetto retroattivo, per l'anno solare in cui il medesimo era sorto), ha esplicitato che le disposizioni della direttiva si interpretano nel senso che "il diritto alla [detrazione] deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato".

I giudici unionali, pertanto, indicano chiaramente che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito, dovendosi in particolare considerare:

- oltre al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione*
- anche il presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.*

[...]

L'applicazione dei principi unionali determina quindi, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, come riformulati dal D.L. n. 50), che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Ciò, in coerenza, peraltro, con la nuova formulazione dell'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale le fatture relative agli acquisti effettuati

devono essere registrate al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

[...]

Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità (si rinvia, al riguardo, alle indicazioni contenute nell'articolo 25, primo comma, in cui espressamente viene fatto obbligo al contribuente di numerare in ordine progressivo le fatture e bollette doganali ricevute), in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Permane, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare", il cui inadempimento è sanzionato ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis, ultima parte, del d.lgs. n. 471 del 1997».

Il documento di prassi in parola precisa, altresì, che «L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Restano fermi, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare", ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis ultima parte del d.lgs. n. 471 del 1997 e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dal richiamato articolo 6».

Ciò detto, con specifico riferimento all'emissione e alla ricezione delle fatture elettroniche, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, n. 89757 è stato chiarito che «4.3 Nel caso in cui [...] il recapito al soggetto ricevente non fosse possibile, il SdI rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione, unitamente alla data di messa a disposizione del file, al soggetto trasmittente, affinché il cedente/prestatore comunichi - per vie diverse dal SdI - al cessionario/committente che la fattura elettronica è a sua disposizione nella predetta area riservata.

[...]

4.6 Nel caso di messa a disposizione in area riservata della fattura elettronica di cui al punto 4.3, ai fini fiscali la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla

data di presa visione della stessa sul sito web dell'Agenzia delle entrate da parte del cessionario/committente. Il SdI comunica al cedente/prestatore l'avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente».

Più nello specifico, sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/fatturazione-elettronica/guida-fatturazione-elettronica/come-predisporre-inviare-ricevere-fe/cosa-fa-sistema-intercambio-fe>) si legge *«per il cliente, ogni qual volta il SdI consegna la fattura, la stessa si considera ricevuta e la data a partire dalla quale può essere detratta l'Iva coincide con quella della consegna del documento; nel caso in cui la fattura superasse i controlli ma il SdI non riuscisse a consegnarla per problemi del canale telematico a cui tenta di recapitarla, la data dalla quale può essere detratta l'Iva coincide con quella di "presa visione" (da parte del cliente) della fattura nell'area riservata "Consultazione € Dati rilevanti ai fini IVA" del portale "Fatture e Corrispettivi"».*

In base a tali precisazioni, la "presa visione" della fattura determina l'avverarsi del "presupposto formale" che - in ragione dei chiarimenti forniti con la citata circolare n. 1/E del 2018 - unitamente al realizzarsi del "presupposto sostanziale", consente il legittimo esercizio del diritto alla detrazione.

I principi di carattere generale sopra richiamati, in merito all'individuazione del "*dies a quo*" per l'esercizio del diritto alla detrazione nel momento in cui coesistono il presupposto sostanziale dell'esigibilità e quello formale del possesso della fattura - necessari per salvaguardare il diritto di credito del cessionario/committente in buona fede che riceva tardivamente la fattura, senza essere consapevole dell'avvenuta emissione

della medesima da parte del cedente/prestatore - vanno tuttavia valutati tenendo conto delle specifiche circostanze descritte dall'istante.

In particolare, per stessa ammissione dell'istante, essa era a conoscenza:

- che il presupposto sostanziale - esigibilità dell'imposta - si era realizzato, avendo pagato il corrispettivo relativo alle prestazioni ricevute;
- che le fatture erano state emesse - avendo ricevuto le copie di cortesia (assimilabili a dei documenti equipollenti) e che, quindi, era possibile perfezionare quanto prima anche il presupposto formale;
- che il sistema di ricezione aveva avuto un mal funzionamento e che le fatture erano a disposizione nell'area riservata.

Ciò nonostante, l'istante, pur essendo in possesso di una copia delle fatture, è rimasto inerte, procrastinando arbitrariamente la data di "presa visione" e, quindi, anche il "*dies a quo*" per l'esercizio del diritto alla detrazione. Né da quanto descritto nell'istanza, risulta che si sia attivato secondo le indicazioni di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in base al quale, nell'ipotesi di mancata ricezione della fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, al fine di non incorrere nella sanzione ivi prescritta, il cessionario/committente ha l'onere di emettere autofattura da consegnate anche all'amministrazione e di versare una somma pari all'IVA relativa all'operazione.

Stante il comportamento omissivo tenuto dal contribuente, nel caso specifico innanzi descritto, si ritiene il "*dies a quo*" per l'esercizio del diritto alla detrazione non possa arbitrariamente essere protratto fino al momento in cui il medesimo deciderà di prendere visione delle fatture conservate nell'area riservata (nel 2023). D'altronde, sono

decorsi due anni da quando l'imposta è divenuta esigibile e l'istante avrebbe avuto la possibilità di recuperare tempestivamente il mal funzionamento del sistema e avrebbe, altresì, potuto nelle more utilizzare le fatture di cortesia, salvo prendere visione anche successivamente delle fatture elettroniche ricevute.

Con riferimento, quindi, alle prestazioni pagate negli anni 2021 e 2022 il termine ultimo per l'esercizio del diritto a detrazione risulta ormai spirato.

Resta esclusa altresì la possibilità di integrare le dichiarazioni predette, trattandosi di facoltà contemplata dalla circolare n. 1/E del 2018 nella sola ipotesi di tempestiva ricezione delle fatture.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)