

Brescia, li 01.02.2019

SPETT.LE CLIENTE

REGISTRAZIONE FATTURE E DETRAZIONE IVA

Seguono 2 articoli della stampa specializzata che affrontano specificatamente il tema della registrazione / contabilizzazione delle fatture e la detrazione Iva.

Per rispondere sinteticamente alla domanda relativa ai tempi di registrazione delle fatture e detrazione Iva si riporta un esempio estratto dal primo articolo:

*“Ai sensi dell’articolo 14 del D.L. 119/2018, che ha modificato l’articolo 1 del D.P.R. 100/1998, il diritto alla detrazione può essere esercitato relativamente **“ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione**, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell’anno precedente.”*

Primo esempio: in data 14 febbraio si riceve e si contabilizza una fattura di acquisto, datata gennaio, avente IVA a credito per 100,00 euro. Questi 100,00 euro possono essere considerati in diminuzione già nella liquidazione IVA di gennaio 2019 (scadenza versamento 16 febbraio). Il documento viene quindi **registrato in febbraio**, ma la relativa imposta insiste sulla **liquidazione IVA di gennaio**, poiché relativa a tale mese ed il documento è arrivato ed è stato contabilizzato **entro il 15 del mese successivo**.

Secondo esempio: in data 16 febbraio si riceve e si contabilizza una fattura di acquisto, datata gennaio, avente IVA a credito per 100,00 euro. Tale imposta a credito **non** può essere considerata nella liquidazione IVA di gennaio, poiché il documento **non è pervenuto entro il 15 del mese successivo**. L’imposta a credito, pari a 100 euro, sarà quindi detratta in sede di liquidazione periodica del mese di febbraio.

*Nulla vieta di evitare questo meccanismo di liquidazione “a gambero”, che pare poco intuitivo, computando semplicemente l’imposta nel periodo di avvenuta **registrazione**. Chiaramente il contribuente ne avrà un danno (finanziario), poiché l’IVA a credito sarà scomputata più avanti nel tempo.”*

Si rimanda comunque alla lettura degli articoli per una visione più completa delle casistiche.

RIVISTA FISCAL FOCUS del 25/01/2019

Argomenti trattati:

- Quando si considera ricevuta una fattura di acquisto e relativi riflessi contabili;
- Fatture 2019 ricevute da contribuenti mensili;
- Fatture 2019 ricevute da contribuenti trimestrali;
- L'eccezione: fatture relative all'anno precedente;
- Fattura relativa al 2018 e ricevuta nel 2019;

Premessa

Con l'articolo 14 del D.L. 119/2018 è nuovamente cambiato il criterio da osservarsi per determinare in quale liquidazione periodica sia possibile considerare a credito l'IVA assolta sugli acquisti. Una disposizione, quella dell'articolo 14, peraltro "zoppa", nel senso che il testo della norma pare prendere in considerazione solo le esigenze dei contribuenti a liquidazione IVA mensile. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con un importante chiarimento fornito in occasione del convegno tenutosi con la stampa specializzata il 23 gennaio 2019, dedicato ai contribuenti aventi liquidazione IVA trimestrale.

Vediamo dunque lo stato dell'arte con riferimento alla contabilizzazione delle fatture di acquisto ed il relativo esercizio del diritto alla detrazione IVA, ricordando che questa ennesima modifica alla norma vede la sua ratio fondamentale nell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Quando si considera ricevuta una fattura di acquisto e relativi riflessi contabili

Primariamente occorre sottolineare che, laddove ci si interfacci con un soggetto obbligato all'emissione di fattura in formato elettronico (ovvero un soggetto nazionale o stabilito, con la sola esclusione delle "imprese minori"), l'unico documento valevole ai fini fiscali è la **fattura elettronica**, correttamente veicolata tramite Sistema di Interscambio.

Occorre quindi ricordare che fino al 30 giugno 2019 (per i contribuenti a liquidazione IVA trimestrale), e fino al 30 settembre per i contribuenti a liquidazione IVA mensile, vige un periodo transitorio che consente al soggetto emittente di trasmettere la FE al Sistema di Interscambio entro il termine della **propria** liquidazione IVA, senza incorrere in sanzioni.

E' evidente, viste anche le difficoltà emerse in questi primi giorni di avvio dell'obbligo diffuso di e-fattura, che molte saranno le fatture che verranno trasmesse con calma, con conseguente recapito tardivo rispetto al passato.

Detto questo, è bene ricordare che l'esercizio della detrazione IVA (con i particolari meccanismi che analizzeremo nel seguito), segue un principio fondamentale: è necessario che la fattura sia contabilizzata, e va da sé che:

una fattura non è contabilizzabile se non è stata ricevuta.

Quindi, primariamente, occorre verificare la data di ricezione della fattura, il che significa verificare in quale data il *file fattura* è stato ricevuto (su PEC, oppure su canale informatico). La data di recapito, peraltro, è anche consultabile dall'elenco fatture presente nell'area di Fatture e Corrispettivi.

Occorre anche considerare il caso del "mancato recapito", che si verifica se la consegna da parte del Sistema di Interscambio non va a buon fine, ad esempio perché la PEC è piena, o il canale informatico non funziona, ma anche laddove il fornitore non indichi né la PEC né il Codice Destinatario e il cliente non abbia pre-registrato il proprio recapito preferenziale in Agenzia. In tutti questi casi occorrerà prendere visione della fattura (o effettuare il download del file XML) dall'apposita area, sempre su Fatture e Corrispettivi, e la fattura si considererà consegnata nel momento in cui se ne prende visione (la data viene memorizzata dal sistema).

Detto questo, avendo quindi ben presente cosa si intende per data di ricezione, possono verificarsi diversi casi, che andremo a dettagliare nel seguito con l'ausilio di alcuni esempi.

Fatture 2019 ricevute da contribuenti mensili

Ai sensi dell'articolo 14 del D.L. 119/2018, che ha modificato l'articolo 1 del D.P.R. 100/1998, il diritto alla detrazione può essere esercitato relativamente **“ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.”**

Primo esempio: in data 14 febbraio si riceve e si contabilizza una fattura di acquisto, datata gennaio, avente IVA a credito per 100,00 euro. Questi 100,00 euro possono essere considerati in diminuzione già nella liquidazione IVA di gennaio 2019 (scadenza versamento 16 febbraio). Il documento viene quindi **registrato in febbraio**, ma la relativa imposta insiste sulla **liquidazione IVA di gennaio**, poiché relativa a tale mese ed il documento è arrivato ed è stato contabilizzato **entro il 15 del mese successivo**.

Secondo esempio: in data 16 febbraio si riceve e si contabilizza una fattura di acquisto, datata gennaio, avente IVA a credito per 100,00 euro. Tale imposta a credito **non** può essere considerata nella liquidazione IVA di gennaio, poiché il documento **non è pervenuto entro il 15** del mese successivo. L'imposta a credito, pari a 100 euro, sarà quindi detratta in sede di liquidazione periodica del mese di febbraio.

Attenzione! Il poter **“riportare indietro”** alla liquidazione precedente l'IVA a credito, nel rispetto di quanto sovra evidenziato, non costituisce un obbligo, bensì un rimedio possibile e di applicazione facoltativa alla ritardata ricezione rispetto al passato delle fatture.

Nulla vieta di evitare questo meccanismo di liquidazione **“a gambero”**, che pare poco intuitivo, computando semplicemente l'imposta nel periodo di avvenuta **registrazione**. Chiaramente il contribuente ne avrà un danno (*finanziario*), poiché l'IVA a credito sarà scomputata più avanti nel tempo.

Fatture 2019 ricevute da contribuenti trimestrali

L'articolo 14 del D.L. 119/2018 si può dire che abbia **“dimenticato”** i contribuenti trimestrali, per i quali il dettame del **“15 del mese successivo”** mal si adatta alla cadenza della liquidazione IVA.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso del convegno tenutosi il 23 gennaio 2019, ha offerto un'importante apertura, estendendo la logica della norma al caso dei trimestrali. In sostanza, è stato detto che un contribuente trimestrale potrà detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, relativa al trimestre oggetto di liquidazione, laddove la fattura venga ricevuta ed annotata entro il 15 del mese in cui la liquidazione deve essere effettuata.

Esempio: un contribuente a liquidazione IVA trimestrale riceve in data 10 maggio una fattura di acquisto relativa a marzo. Posto che il documento è stato ricevuto ed annotato entro il 15 maggio, la relativa IVA potrà essere considerata nella liquidazione relativa al primo trimestre, in scadenza il 16 maggio.

Quanto alla facoltatività del suddetto comportamento, si richiama quanto già evidenziato con riferimento ai contribuenti con liquidazione IVA mensile.

L'eccezione: fatture relative all'anno precedente

Quando ci si imbatte in fatture relative all'anno precedente, e **contabilizzate** nell'anno successivo (il riferimento, si badi bene, è alla data di registrazione, e non a quella di ricezione), per un corretto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, occorre coordinare diverse norme.

Sostanzialmente, il trattamento delle fatture relative all'anno precedente dipende dalla data di ricezione effettiva del documento, che poi deve essere confrontata ulteriormente con la data di avvenuta contabilizzazione. Andiamo ad analizzare le due distinte ipotesi nel seguito.

Fattura relativa al 2018 e ricevuta nel 2019

Per un corretto inquadramento della fattispecie richiamiamo nuovamente l'articolo 14 del D.L. 119/2018, che ha modificato l'articolo 1 del D.P.R. 100/1998, soffermandoci sul secondo passaggio dello stesso. Il diritto alla detrazione può essere esercitato relativamente **“ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di**

effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente."

Esiste dunque un meccanismo completamente diverso quando il documento che arriva **oltre la fine del mese e, contemporaneamente, si pone a cavallo d'anno**. Vediamo dunque quali sono le regole specifiche, anche in questo caso con l'ausilio di esempi pratici.

Esempio: un contribuente a liquidazione IVA mensile riceve in data 10 gennaio 2019 una fattura datata 31 dicembre 2018 (e quindi, fatti salvi i casi di obbligo di e-fattura anticipata al 1 luglio 2018, si tratterà di una fattura analogica). Il documento è pervenuto entro il giorno 15 del mese successivo, il che potrebbe erroneamente poter far pensare che la relativa imposta potesse essere scomputata direttamente nella liquidazione di dicembre. Così non è, poiché, per espressa previsione normativa, in questo caso la regola del "ripescaggio" nella liquidazione precedente non vale, poiché si tratta di operazione effettuata l'anno precedente.

Posto che il documento non può che essere annotato prima della sua avvenuta ricezione, la fattura di acquisto potrà essere considerata in liquidazione solo a partire dal 10 gennaio 2019.

Quindi, ipotizzando la contabilizzazione nella medesima data, entrerà a far parte della liquidazione IVA di gennaio 2019, mentre non è in ogni caso possibile scomputare l'IVA nel mese di dicembre 2018.

Quotidiano de Il Sole 24Ore 31/01/2019

Argomenti trattati:

- Le nuove quattro regole;
- E-fattura e detrazione IVA;
- Il termine dei quattro mesi;
- Detrazione e nuove regole;
- Invio dei corrispettivi;
- Procedure applicative;
- IVA e Voucher;
- I buoni pasto;
- I buoni servizi;

Premessa

Anche il 2019 per l'Iva si apre all'insegna di nuove regole sia nazionali che unionali che – in parte con operatività immediata e in parte con un meccanismo di adeguamento graduale – cambiano il trattamento fiscale di alcune cessioni e prestazioni di servizio.

Per quanto riguarda le modifiche immediate (tutte operative dal 1° gennaio 2019), oltre alla fatturazione elettronica obbligatoria, si modificano le aliquote applicabili relative ad alcune categorie di beni.

In particolare:

- passano al 10% le cessioni di prodotti medicali a base di sostanze normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione di malattie e per trattamenti medici e veterinari;
- inoltre, per i tartufi viene prevista l'aliquota del 5% per quelli refrigerati o freschi. Al contrario, per i tartufi congelati, essiccati o preservati immersi in acqua salata, solforata o addizionata in altre sostanze atte a garantire temporaneamente la conservazione l'aliquota è del 10 per cento.
- Altra modifica di aliquota è quella relativa ai prodotti di panetteria. La disposizione amplia l'applicazione dell'aliquota del 4% prevista per i prodotti di panetteria ordinaria, aggiornando alla legge 502/1998 il novero degli ingredienti utilizzabili per la produzione del pane. Tra questi vengono ora inclusi i grassi, gli oli alimentari industriali, i cereali interi o in granella di semi e i semi oleosi, le erbe aromatiche e le spezie di uso comune.

Sul piano prospettico viene previsto in due fasi (la prima al 1° luglio 2019 e la seconda al 1° gennaio 2020) l'introduzione dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi.

Sempre in forma prospettica vengono ulteriormente aumentate le clausole di salvaguardia. Se la clausola non sarà nuovamente "disinnescata", nel 2020 le aliquote varieranno così: quella intermedia dal 10 al 13% e quella ordinaria dal 22 al 25,2 per cento. Nel 2021 l'aliquota ordinaria passerà al 26,5 per cento.

Le nuove quattro regole

A livello unionale a dicembre sono state adottate (direttiva 2018/1910 e regolamento di esecuzione 1912/2018) con decorrenza 1° gennaio 2020 quattro nuove regole:

- l'identificativo Iva diventa elemento sostanziale per la non imponibilità di una cessione intracomunitaria;
- le operazioni intraunionali a catena vengono tassate in riferimento al trasporto tra Stati membri diversi;
- il call-off stock (meglio conosciuto in Italia con il termine «Consignement stock») viene semplificato per tutti gli Stati membri. Pertanto non rileverà più il trasferimento al compratore dei beni verso o da un altro Stato membro, ma il prelievo dei beni da parte del compratore stesso al momento dell'utilizzo nel proprio Paese;
- prova della cessione intracomunitaria: vengono indicati gli elementi minimi necessari per provare l'uscita delle merci dal territorio del cedente o di arrivo nello Stato membro di utilizzo.

Infine, per l'e-commerce sono cambiate dal 1° gennaio 2019 le regole di tassazione dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e forniti per via elettronica (cosiddetta Tbe).

Inoltre, sempre dal 2021 la responsabilità per il versamento dell'Iva verrà esteso alle piattaforme digitali utilizzate per facilitare le vendite a distanza di beni.

E-fattura e detrazione Iva

La data di ricezione della fattura elettronica certificata dal Sistema d'interscambio costituisce, ai fini fiscali, il termine dal quale decorre la possibilità per il cessionario/committente per esercitare il diritto a detrarre l'imposta addebitata dal fornitore.

Questo principio sancito in modo inequivocabile dal provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 deve essere tenuto in debita considerazione dai contribuenti per evitare di vedersi negato il diritto a detrazione.

Il principio vale **anche per il periodo di moratoria senza sanzioni** o con sanzioni ridotte che è scattato dal 1° gennaio 2019 e durerà per i contribuenti trimestrali fino al 30 giugno 2019 e per i soggetti mensili fino al 30 settembre 2019 (differenza temporale introdotta dalla legge 136/2018 che ha convertito in legge il DL 119/2018). In effetti, come ha ribadito la stessa agenzia delle Entrate nelle FAQ pubblicate sul proprio sito, anche nel periodo di moratoria se il cessionario/committente non riceve tramite Sdi la fattura elettronica non potrà detrarsi la relativa imposta. Questo perché la fattura non si considera emessa e per il cliente non si avrà per ricevuta.

Quindi il ricevimento su carta di una fattura che si doveva ricevere in elettronico non consente mai l'esercizio del diritto a detrazione.

Il termine dei quattro mesi

Un problema particolare può crearsi tra fornitore (trimestrale) e cliente (mensile) nel caso in cui il primo avvalendosi della moratoria attenda per inviare la fattura elettronica la seconda liquidazione Iva. Si pensi al caso in cui un operatore trimestrale abbia posto in essere un'operazione il 5 gennaio 2019 e attendendo la seconda liquidazione Iva non emetta la fattura prima del 20 agosto 2019.

Per il fornitore è tutto regolare, il problema si sposta sul cessionario che non vedendosi recapitare la fattura (pur avendola sollecitata) si trova nella situazione di non poter detrarre l'imposta e – se accertato – anche di subire le sanzioni per non aver tempestivamente regolarizzato il mancato recapito della fattura.

In effetti, l'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 471/97 prevede l'applicazione di una sanzione pari al 100% dell'imposta gravante sulla singola fattura, se il cessionario/committente che non abbia ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione non la regolarizza, entro il trentesimo giorno successivo, emettendo un'autofattura in duplice copia contenente le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del Dpr 633/1972, procedendo al versamento dell'imposta e presentando all'ufficio competente l'autofattura, allegando copia del versamento.

Anche se il testo dell'articolo 10 del DL 119/2018 non è del tutto chiaro sul punto, si ritiene che anche il cessionario/committente possa fruire, in relazione all'obbligo fissato dalla citata norma dell'articolo 6, comma 8, del DLgs 471/97 della moratoria. Pertanto, nel caso di specie, se il cliente non riceve la fattura entro i quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, non sarà obbligato ad autofatturarsi e nei suoi confronti non saranno applicabili le relative sanzioni. Ovviamente per detrarre l'imposta dovrà, comunque, aspettare il ricevimento della fattura elettronica da parte del fornitore.

Se per la moratoria il problema dell'autofattura spia (articolo 6, comma 8, del DLgs 471/97) si potrebbe risolvere nel modo sopra esposto è chiaro che (a differenza di prima) gli operatori dovranno predisporre dei presidi ai fini di monitorare il ricevimento delle fatture dopo che l'operazione si considera effettuata.

Se il cliente, ad esempio, nel mese di aprile del 2020 ricevesse tramite il Sistema di interscambio Sdi una fattura relativa a un'operazione effettuata a ottobre del 2019, non debitamente regolarizzata entro febbraio 2020, l'Agenzia potrebbe in modo automatico emettere una comunicazione di irregolarità comminando le sanzioni di cui all'articolo 6, comma 8, del DLgs 471/97.

Detrazione e nuove regole

L'avvento della fattura elettronica, le modifiche apportate al diritto a detrazione dal DL 50/2017, nonché le modifiche apportate al DPR 100/98 dal DL 119/2018 creano una doppia strada per la gestione della detrazione Iva per le operazioni infrannuali rispetto al trattamento delle operazioni d'acquisto relative al periodo d'imposta precedente.

In particolare, il legislatore ha previsto che il diritto a detrazione per le operazioni infrannuali è possibile anche se la fattura si riceve nei primi giorni del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione passiva a condizione che il cliente annoti la fattura nel registro acquisto entro il 15 del mese successivo. Questa regola non opera per i documenti d'acquisto relativi al periodo d'imposta precedente.

Seguono i casi che si possono verificare (negli esempi considereremo solo i contribuenti con liquidazione mensile, ma le stesse considerazioni possono essere validamente trasposte ai contribuenti trimestrali):

fatture per operazioni effettuate nel 2018 ricevute e registrate entro la fine dell'anno: in questo caso il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nella liquidazione di dicembre 2018 (16 gennaio 2019);

fatture per operazioni effettuate a dicembre 2018 ricevute nello stesso mese, ma registrate – per qualsivoglia motivo – nel 2019: in questo caso il diritto alla detrazione potrà essere esercitato al più tardi nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2018 e si renderà opportuna la predisposizione di un apposito registro Iva sezionale che permetta agevolmente di escludere queste operazioni dalla liquidazione Iva del mese di registrazione che, inevitabilmente, sarà il 2019;

fatture per operazioni effettuate nel 2019: in questo caso il diritto alla detrazione si potrà esercitare anche in relazione ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione. Ad esempio, se nei primi giorni di febbraio del 2019 il cliente riceve una fattura relativa a un'operazione che è stata effettuata il 31 gennaio 2019, potrà detrarla nella liquidazione del 16 febbraio a condizione che provveda alla sua annotazione sul registro acquisti entro il 15 del mese di febbraio.

Invio dei corrispettivi

A partire dal 1° gennaio 2020 la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri sarà obbligatoria per tutti i commercianti al minuto e, in via anticipata, dal primo luglio 2019 per i soggetti con un volume d'affari superiore a 400mila euro. Quanto introdotto dall'articolo 17 del decreto legge 119/2018 completa e semplifica il processo di certificazione fiscale, avviato a decorrere dal primo gennaio 2019 con l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

La disposizione, tuttavia, non si presenta proprio come una novità, dato che già in passato il legislatore era intervenuto sul tema introducendo un regime opzionale e consentendo alle imprese che operano nel settore della grande distribuzione di trasmettere telematicamente all'agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate (in base all'articolo 1, commi 429-432, della legge 311/2004).

A decorrere dal 1° gennaio 2017, tale modalità di certificazione e trasmissione dei corrispettivi è stata soppressa dall'articolo 7 del decreto legislativo 127/2015 (fatta salva la possibilità per le imprese della grande distribuzione che avevano esercitato l'opzione entro il 31 dicembre 2016, di avvalersene fino al 31 dicembre 2018) ed è stata sostituita dal nuovo sistema di trasmissione dei corrispettivi, disciplinato dall'articolo 2 del decreto citato, che prevede la dotazione degli appositi registratori telematici.

Si segnala poi che il legislatore fiscale ha ulteriormente abbreviato i tempi prevedendo, a partire dal 1° aprile 2017, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici (cosiddetti vending machine) e, a decorrere dal 1° luglio 2018, per gli impianti stradali ad elevata automazione nei quali il rifornimento avviene unicamente in modalità self service prepagato.

Un discorso a parte va fatto poi per i soggetti tenuti all'invio dei dati al sistema tessera sanitaria, i quali possono adempiere a tale obbligo mediante la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati, relativi a tutti i corrispettivi giornalieri, al sistema tessera sanitaria.

Procedure applicative

Per adempiere al nuovo obbligo i contribuenti interessati dovranno avvalersi dei registratori telematici (Rt), ovvero di appositi strumenti hardware e software, i cui modelli siano stati approvati dall'agenzia delle Entrate.

Gli stessi sono predisposti al fine di certificare i corrispettivi di vendita rilasciando i cosiddetti documenti commerciali, o emettendo fattura elettronica anche semplificata, sottoscrivendo a fine giornata digitalmente con sigillo elettronico dell'agenzia delle Entrate il flusso dati, al fine di trasmetterlo al fisco con cadenza giornaliera e in maniera automatizzata.

Le regole operative sono da individuare nel provvedimento direttoriale del 28 ottobre 2016 e già utilizzate da chi ha esercitato l'opzione per la trasmissione.

Iva e voucher

Con il Dlgs 141/2018 l'Italia ha recepito dal 1° gennaio 2019 la direttiva 2016/1065/Ue (nota anche come direttiva sui voucher). Le nuove regole modificano, rispetto al passato, il trattamento Iva dei voucher. I voucher sono divenuti nel commercio una forma tipica di cessione di beni e servizi e la loro regolamentazione ha atteso, già a livello unionale, ben sei anni prima di essere definitivamente approvata.

Dalla disciplina emerge fin da subito che non rientrano i buoni sconto, i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e altri titoli simili, che continuano a essere disciplinati dai principi generali dell'Iva.

Il legislatore nazionale, per recepire la direttiva, ha introdotto l'articolo 6-bis, 6-ter, 6-quater, prevedendo per i voucher una disciplina puntuale e per certi versi derogatoria alle ordinarie regole in tema di momento impositivo.

Con tali disposizioni sono state tradotte in norme le definizioni di buono monouso (noto anche come single-purpose voucher, Spv) e buono multiuso (o multi-purpose voucher, Mpv), già utilizzate dalla Corte di giustizia europea, nonché dalla prassi italiana. Conformemente a quanto previsto dalla direttiva, il decreto, dopo aver fornito la definizione di buono-corrispettivo quale «strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di servizi», distingue le due tipologie di buoni a seconda del fatto che sia nota o meno la disciplina applicabile ai fini Iva all'operazione a cui il voucher dà diritto.

In virtù di tale distinzione varia il momento di imposizione. Sicché, per i voucher monouso, risultando già certo al momento di emissione il regime Iva da applicare (ad esempio regime di esenzione, aliquota Iva ridotta, regime ordinario eccetera), in quanto è determinato l'oggetto della cessione o della prestazione a cui dà diritto, l'Iva è dovuta fin da subito. Il voucher monouso è tassato poi in ogni suo trasferimento successivo fino ad arrivare all'utilizzatore finale. Anche quest'ultima operazione è rilevante ai fini Iva se effettuata da un soggetto diverso dall'emittente del voucher e – specifica la norma – si considera resa nei confronti dell'emittente stesso.

Viceversa, nelle ipotesi residuali di voucher multiuso, la possibilità di scegliere i beni o i servizi, rimandata al momento dell'acquisto, comporta che all'atto di emissione nonché della successiva circolazione, il titolo non costituisce operazione rilevante ai fini Iva. Nel concreto accade che, non essendo possibile conoscere già a monte l'oggetto della cessione o della

prestazione sottostante, l'operazione diventerà rilevante – in quanto solo allora si conoscerà con certezza il regime d'imposta – e l'Iva sarà dovuta al momento dell'effettivo utilizzo del voucher.

Quanto ai servizi intermedi di distribuzione e simili, restano imponibili ai fini Iva e la base imponibile è costituita, se non previsto uno specifico corrispettivo, dalla differenza tra il valore monetario del voucher e l'importo dovuto per il trasferimento dello stesso.

A ben vedere, dunque, l'unica peculiarità rispetto alla disciplina ordinaria riguarda i voucher monouso. Solo per questi si realizza l'anticipazione dell'applicazione dell'Iva ad un momento precedente la cessione o la prestazione. L'operatore deve prestare particolare attenzione alla natura del voucher se non vuole incorrere nel rischio di non applicare l'imposta quando è dovuta.

Un altro elemento da considerare nella pratica è se il soggetto che emette o trasmette il voucher – nello specifico quello monouso – agisce in virtù di un mandato con o senza rappresentanza. Tale verifica è importante poiché se l'operatore emette o trasferisce il voucher monouso in nome e per conto di un altro soggetto titolare del voucher, compie un'operazione i cui effetti si riproducono e ricadono direttamente in capo a quest'ultimo. Di conseguenza l'emissione materiale del voucher sarà irrilevante sotto il profilo Iva per costui, mentre l'Iva sul voucher monouso sarà dovuta esclusivamente dal mandante.

I buoni pasto

La relazione governativa alla normativa interna di recepimento della direttiva 2016/1065 chiarisce che «i buoni pasto, quali buoni-corrispettivo monouso, continuano a essere assoggettati alla disciplina Iva prevista per le prestazioni di servizi sostitutivi di mense aziendali», così come sotto la novella «continuano a trovare applicazione le disposizioni, di cui all'articolo 74, comma I, lettera d) del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, relative alla vendita di qualsiasi mezzo tecnico (...) per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica».

I buoni pasto, indipendentemente dalla forma in cui sono materializzati (card elettronica, ticket cartacei, eccetera) integrano, in effetti, la fattispecie dei buoni monouso in quanto già all'atto dell'emissione è possibile definire con certezza il regime Iva ad essi applicabile.

La peculiarità sta nel fatto che, nel caso di servizi di mensa aziendale, il rapporto fra il datore di lavoro e il soggetto emittente i buoni pasto è regolato con Iva al 4%, mentre il rapporto tra emittente e esercizio convenzionato (ossia il prestatore dei servizi di mensa) è soggetto a Iva al 10% (si veda la risoluzione 49/E del 3 aprile 1996). Ciò implica che l'emittente fattura i buoni pasto al datore di lavoro con Iva al 4% sulla base imponibile data dal prezzo pattuito fra le parti per i buoni, cioè indipendentemente dal valore facciale degli stessi.

Successivamente, l'esercente convenzionato fattura alla società emittente la prestazione di mensa resa al dipendente con Iva al 10%, in conformità alle regole dettate dal comma 3 del nuovo articolo 6-ter dianzi commentato. La base imponibile è data dal valore facciale del buono al netto dell'Iva al 10 per cento.

I buoni servizi

I buoni che incorporano il diritto a ricevere servizi telefonici, essendo soggetti allo speciale regime monofase di cui all'articolo 74 del Dpr 633/72, si collocano fuori dal campo di applicazione della novella in commento.

Come specifica la circolare 25/E/2008, l'Iva sui servizi in oggetto è corrisposta solo dal soggetto passivo che si trova a monte della catena produttiva-distributiva, sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto o del corrispettivo dovuto dall'utente, con la conseguenza che le successive operazioni, che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione, sono considerate fuori del campo di applicazione dell'Iva. Pertanto, saranno eventualmente soggetti a Iva (secondo le regole ordinarie) i servizi di distribuzione degli strumenti in discorso mentre la circolazione e il riscatto dei buoni rappresentativi tali servizi (quali le schede telefoniche prepagate), una volta emessi e assolta l'Iva in regime monofase, sono eventi irrilevanti per l'imposta sul valore aggiunto.

Studio Dott. Begni & Associati