IPSOA Quotidiano

CON RIGUARDO ALLE ECCEZIONI DI FINE ANNO- 11 MARZO 2020 ORE 06:00

Detrazione IVA: una disciplina che non funziona sempre

Francesco Zuech - Responsabile coordinamento fiscale Confimi Industria

IN QUESTO ARTICOLO TROVI ANCHE:
Casi pratici

La disciplina dei termini per l'esercizio della detrazione IVA non funziona del tutto o, meglio, funziona solo 11 mesi su 12. Le problematiche non sono tanto interpretative quanto di compatibilità con i principi unionali in merito all'eccezione introdotta a fine 2018 per le fatture dell'anno precedente recapitate dal 1° al 15 gennaio. Ad evidenziarlo sono l'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) e Confimi Industria che hanno ritenuto necessario adire nuovamente la Commissione UE per denunciare i profili di presunta violazione del principio di equivalenza e neutralità, nella disciplina nazionale.

L'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) e Confimi Industria hanno adito nuovamente la Commissione UE per denunciare i profili di presunta violazione del principio di **equivalenza** e **neutralità**, nella disciplina nazionale sulla **detrazione IVA**, nelle situazioni riconducibili alle **fatture di fine anno** il cui possesso, inequivocabilmente tracciato in regime di fatturazione elettronica, si perfeziona nei primi giorni dell'anno successivo.

Leggi anche Detrazione IVA: denuncia alla Commissione UE

Profili che, secondo quanto prospettato, riguardano anche la violazione del principio di effettività laddove si consideri il caso (tutt'altro che raro) delle **partite IVA cessate il 31 dicembre 2019** o, comunque, del principio di proporzionalità laddove si ipotizzi in tal caso una soluzione attraverso un'istanza di rimborso anomalo.

Tre sono le esemplificazioni (che di seguito analizzeremo) che sono state poste all'attenzione della Commissione nell'auspicio di richiami sovrannazionali al rispetto dei principi su cui si fonda l'imposta.

Le regole sui termini della detrazione (dies a quo e dies ad quem)

Le regole attuali sono riconducibili alle seguenti disposizioni:

- articoli 19 e 25 del D.PR. n. 633/1972, come riformulati dal discusso art. 2, D.L. n. 50/2017 (punto di innesco di una prima denuncia presentata alla Commissione UE a maggio 2017) che ha ridotto il termine finale (precedentemente biennale) a quello della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto (leggasi quello in cui si perfeziona la doppia condizione di seguito indicata);

- art. 1, D.P.R. n. 100/1998, come modificato dall'art. 14, D.L. n. 119/2018.

La circolare n. 1/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate ha (re)interpretato secondo i canoni comunitari i citati articoli 19 e 25 sancendo che, ai fini del termine iniziale (*dies a quo*) la detrazione IVA è esercitabile alla duplice condizione che:

- l'imposta sia esigibile ossia (tranne poche eccezioni) riguardi operazioni effettuate in senso IVA (requisito sostanziale *ex* art. 167, direttiva n. 2006/112/CE);

- le operazioni risultino documentate dal possesso di una regolare **fattura** (**requisito formale**

ex art. 178 della direttiva e sentenza della Corte di Giustizia 29 aprile 2004, C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH).

Fissato in detti termini il *dies a quo* (coordinando articoli 19 e 25 che letteralmente non si parlano), l'Agenzia ha quindi precisato che "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" (ri)espandendo, in tal modo, il *dies a quem* anche per le fatture di fine anno arrivate ad inizio del successivo ed evitando i rischi di violazione originariamente denunciati a maggio 2017 da ANC e Confimi.

La Commissione UE (TAXUD C3 D (2018) 50007306 del 13 settembre 2018) ha quindi confermato che:

- gli Stati possono "esigere che il diritto a detrazione sia esercitato durante il periodo in cui è sorto" (detrazione immediata *ex* art. 179 direttiva) "oppure in un periodo più lungo" (art. 180), fermo restando che il precedente termine biennale non sarebbe in contrasto con la direttiva non violando il principio di equivalenza ed effettività (Sentenza Ecotrade, C-95/07 e C-96/07);

- con la riduzione del termine biennale disposta dal D.L. n. 50/2017 l'esercizio del diritto a detrazione non dovrebbe essere eccessivamente difficile o oneroso per un contribuente sufficientemente diligente, "purché le modalità di tale esercizio si iscrivano nelle disposizioni della direttiva 2006/112/CE, come nella fattispecie" per l'effetto della citata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2018 fondata su pertinente giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Il requisito del possesso e il D.P.R. n. 100/1998

In merito al requisito formale (possesso della fattura) nei primi mesi del 2018 si erano formate **due differenti correnti di pensiero**:

- la prima che riconosceva la decorrenza del *dies a quo* dal mese di esigibilità esclusivamente a condizione che il possesso della fattura si fosse perfezionato entro l'ultimo giorno del mese medesimo;

- la seconda (convintamente sostenuta da ANC e Confimi Industria), ispirata a quanto già previsto dal D.P.R. n. 100/1998, secondo la quale era invece sufficiente che il possesso si perfezionasse in tempo utile per la liquidazione IVA di riferimento.

Le modifiche introdotte con l'art. 14, D.L. n. 119/2018 nel D.P.R. n. 100/1998 - in aderenza con la seconda tesi - hanno inequivocabilmente sancito la possibilità di retro imputare al mese di effettuazione (presupposto sostanziale) l'IVA delle fatture ricevute in tempo utile (presupposto formale) e precisamente entro il 15 del mese successivo (termine che, per inciso, vale anche per i trimestrali come confermato nella circolare n. 14/E/2019, § 3.4).

In merito alla "compatibilità del D.P.R. n. 100/98 con il diritto della UE" si è espressa anche la Commissione UE (TAXUD C3 D(2018)6177124 del 13/11/2018) in risposta alla sollecitazioni avanzate dalle due associazioni in seno e a chiusura dell'istruttoria legata all'originaria denuncia del 2017.

L'eccezione introdotta dal D.L. n. 119/2018

Con le modifiche introdotte nel D.P.R. n. 100/1998 il legislatore ha però stranamente escluso la possibilità della **retro imputazione** (nei termini suddetti) "per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente" ossia per le fatture arrivate nei primi giorni dell'anno successivo. Si tratta di una situazione palesemente irrazionale non giustificabile se non nell'ipotizzare che lo Stato punta così a far cassa giocando sulle differenze temporanee dei flussi, ma il principio di neutralità vieta che l'IVA gravi sugli operatori intermedi.

Si confidava (anche per l'effetto dell'eliminazione dello spesometro a seguito dell'introduzione della **fatturazione elettronica**) che, quantomeno con il Milleproroghe, questa situazione avrebbe potuto trovare soluzione ma anche l'emendamento 4.024 al ddl C.2325 (che proponeva l'abrogazione dell'eccezione in analisi) è stato dichiarato "inammissibile".

Da qui, la nuova denuncia inviata alla Commissione europea lo scorso 9 marzo per presunta violazione del principio di neutralità e di equivalenza come desumibile dall'analisi comparate dei casi 1 e 2 di seguito indicati.

Caso 1

Fattura elettronica datata 30/11/2019 relativa a prestazioni pagate in tale data ma recapitata al committente soggetto passivo - tramite SdI - il 01/12/2019.

In questo caso l'IVA è esigibile per l'Erario nel mese di novembre 2019 e il fornitore la deve versare entro il 16/12/2019.

Coerentemente, nel rispetto del principio di neutralità, la detrazione (previa annotazione) può essere effettuata nel mese di novembre 2019 poiché la fattura è arrivata al committente prima del 15/12 e si riferisce ad operazioni di novembre.

Caso 2

Fattura elettronica datata 31/12/2019 e relativa a prestazioni pagate in tale data ma arrivata al committente soggetto passivo - tramite SdI - il 01/01/2020.

In questo caso l'IVA è esigibile per l'Erario nel mese di dicembre 2019 e il fornitore la deve versare entro il 16/01/2020.

A differenza del caso 1 il committente, pur avendo concretamente subito la rivalsa nel 2019, non può però esercitare la detrazione su detto anno per l'effetto dell'eccezione introdotta dal D.L. n.119. L'esercizio della detrazione diventa quindi possibile solo a decorrere da gennaio 2020 (e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno 2000) ed il committente rimane pertanto (ancorché temporaneamente) inciso dell'IVA in **violazione del principio di neutralità** e anche di **equivalenza** (rispetto all'analogo caso n. 1).

Le ulteriori criticità per chi chiude la partita IVA il 31 dicembre

Infine, il successivo Caso 3 evidenzia, a giudizio delle due associazioni, anche la violazione del principio di proporzionalità (poiché l'ipotesi di una istanza di rimborso anomalo risulterebbe eccessivamente complessa) e di effettività (poiché, per importi di scarsa rilevanza, i contribuenti troveranno più agevole abbandonare l'esercizio del diritto).

Caso 3

Si consideri lo stesso caso di cui all'esempio 2 ma con riferimento ad un **contribuente che ha cessato la propria attività** in data 31/12/2019.

In tale ipotesi il contribuente si trova nell'impossibilità di esercitare la detrazione ai sensi dell'art. 19 non solo nell'anno 2019 ma anche nel 2020 (anno di recapito della FE) per cessazione della soggettività passiva. In analogo senso restrittivo si è già espressa l'Agenzia delle Entrate in un caso parzialmente simile (risposta d'interpello n. 190/2019) in cui è stata negata ad un soggetto nel frattempo entrato in regime forfettario la possibilità di recuperare in detrazione l'IVA riferita ad un credito insoluto, sorto in regime ordinario, la cui infruttuosità (*ex* art. 26, comma 2) si è perfezionata nel periodo di applicazione del regime forfettario. Poiché anche detto regime non consente l'esercizio della detrazione ai sensi dell'art. 19, D.P.R. n.633/1972 l'Agenzia delle Entrate - in ossequio al rispetto del principio di neutralità - ha infatti riconosciuto esclusivamente la possibilità per il forfettario di presentare istanza di rimborso anomalo ai sensi dell'art. 30-*ter* del medesimo decreto.

Ipotizzare **soluzione analoga** per il caso diffuso delle **posizioni IVA cessate a fine anno** rappresenta però una **soluzione spropositata** (si consideri che la situazione riguarda generalmente anche tutte le ipotesi di fatturazione differita relativa a cessione di beni consegnati a dicembre) che non sarebbe necessaria se il D.P.R. n. 100/1998 funzionasse in modo analogo 12 mesi su 12.

Ancora più complessa (e sguarnita di indicazioni ufficiali) risulta infine la situazione nel caso in cui l'acquisto pagato e fatturato nel 2019, ma con fattura elettronica recapitata a inizio 2020, riguardi operazioni in **inversione contabile**.

Wolters Kluwer

Copyright © - Riproduzione riservata