



## Nota congiunta

### **DETRAZIONE IVA: APERTURA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE AI PRINCIPI UE** *Totale apprezzamento di ANC-Confimi che in maggio presentarono denuncia alla Commissione*

Roma, 18/01/2018

Art. 2 D.L. 50/17 (detrazione). I principi unionali prevalgono su una norma scritta senz'anima. Dopo un lungo silenzio si è sbilanciata, finalmente, anche l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E del 17/01/2018, e **l'ha fatto nel migliore dei modi** al momento possibili ossia riconoscendo che il "*dies a quo*" (termine di decorrenza iniziale) è legato alla doppia condizione sostanziale (esigibilità) e formale (possesso/ricezione fattura) come sostenuto nella denuncia ANC-Confimi presentata lo scorso maggio alla Commissione UE. Fugato altresì qualsiasi possibile dubbio sulla percorribilità della dichiarazione integrativa a favore.

#### **L'interpretazione euro orientata**

L'iter della denuncia presso la Commissione UE è iniziato lo scorso agosto con l'assegnazione del funzionario competente e proseguito nei mesi scorsi con l'invio di note aggiuntive mirate a evidenziare il rafforzamento dell'interpretazione giurisprudenziale su cui ora poggia anche l'interpretazione della stessa Agenzia. Come evidenziato nella denuncia e come conferma la nuova circolare, infatti, la detrazione immediata (legata al momento di esigibilità) è di carattere non esclusivo pena l'insorgenza di un conflitto fra il presupposto sostanziale (insorgenza del diritto) e il presupposto formale (possesso della fattura, laddove successivo) richiesti entrambi dalla Direttiva 2006/112/CE (art. 168 e 178) e già oggetto degli insegnamenti della sentenza 29/4/2004 Terra Bauberdarf-Handel, in causa C-152/02. Insegnamenti confermati anche nelle recenti conclusioni dell'Avvocato generale in due cause pendenti in Corte di Giustizia che vedono coinvolte le norme della Repubblica slovacca e del Portogallo (conclusioni del 30/11/2017 in causa C-8/17 e conclusioni del 26/10/2017 in causa C-533/16) secondo le quale il *dies a quo* (momento iniziale) della detrazione non può, infatti, prescindere dal disporre di una fattura (o nota di addebito/fattura integrativa) indicante l'importo dell'Iva versata a monte. Diversamente, aspetto importante, **come osservato dalla stessa Commissione Ue** (punto 40 delle conclusioni del 26/10) *“se si accogliesse la tesi dell'Amministrazione tributaria slovacca, il soggetto passivo avrebbe diritto alla detrazione anche senza avere versato alcuna somma al fisco slovacco e senza possedere alcuna fattura”*.

Considerazione, quella del possesso della fattura, che in passato (C.M. n. 328/E/1997, punto 3.5.2) aveva peraltro già spinto l'Amministrazione finanziaria nostrana a precisare che *“per esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo ... l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato al possesso di idoneo documento che, a seconda dei casi, assume la forma di fattura di acquisto, bolletta doganale, fattura di acquisto intracomunitario, autofattura, ecc.”*.

La nuova circolare dell'Agenzia conferma di fatto tale impianto interpretativo ridimensionando notevolmente le criticità prodotte (in particolare per le fatture di fine anno) dalla riduzione del *dies ad quem* (termine finale) operato con l'articolo 2 del D.L. 50.

#### **Toni distensivi**

Come confermano gli esempi della nuova circolare quindi, per una fattura datata 31 dicembre che arriva il 20 gennaio successivo (ma è uguale per quella che arriva il giorno 2), il diritto alla detrazione potrà essere esercitato (previa annotazione) nel corso dell'intero anno di arrivo e al più tardi con la presentazione della dichiarazione annuale Iva entro il 30 aprile dell'anno successivo all'arrivo della fattura. Viene suggerito, in tal'ultima ipotesi, l'adozione di un apposito registro sezionale ferma restando la possibilità di adottare anche soluzioni gestionali e informatiche diverse

che garantiscano i medesimi effetti. Tono apprezzabilmente distensivo anche per quanto riguarda le modalità di verifica della data di arrivo della fattura (punto di spartiacque potenzialmente critico per le fatture di fine anno) di fatto riconducibile alla protocollazione progressiva richiesta dall'articolo 25 laddove la ricezione non risulti da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento. Accorgimento comunque, a nostro giudizio consigliabile, quello di documentare l'arrivo quantomeno per le fatture di fine anno e ferma restando la necessità (che la circolare ricorda ma che non rappresenta una novità) di presidiare i termini dell'autofatturazione denuncia di cui all'articolo 6 comma 8 e comma 9-bis del D.Lgs 471/97. Distensiva, in nome dello Statuto del Contribuente (e visto che la circolare è uscita dopo la scadenza del 16/01/2018), anche la precisazione con cui si fanno salvi i comportamenti di coloro che hanno imputato a dicembre 2017 la detrazione dell'Iva relativa alle fatture arrivate successivamente al 31/12/2017 ed entro il 16/01/2018.

### I principali contrasti assorbiti

Sono molti i presunti contrasti con il diritto comunitario o comunque le criticità che l'interpretazione dell'Agenzia permette di superare (anche se non completamente) e che avrebbero messo in crisi il principio di neutralità dell'imposta. Ne elenchiamo alcuni, fermo restando che sarà comunque opportuno un prossimo aggiustamento normativo che consideri l'opportunità di (ri)espandere un *dies ad quem* più ragionevole dell'attuale.

<p>La fattura differita emessa il 15 gennaio per le consegne con DDT di dicembre (art. 21, co 4, lett. a) DPR 633/72)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'interpretazione letterale avrebbe costretto i mensili ad una (non sostenibile secondo i canoni comunitari) retro imputazione a dicembre relegando, di fatto, la detrazione tanto per quelle arrivate entro che per quelle arrivate oltre il 16 gennaio ad una detrazione esclusiva nella dichiarazione annuale di esigibilità (ritardando peraltro il concreto esercizio del diritto di detrazione)</li> <li>▪ Oltre ad una presunta violazione del principio di effettività e proporzionalità la situazione avrebbe comportato un'ingiustificabile diversità di trattamento (violazione principio di equivalenza) estremizzato nel caso di una fattura differita emessa il 15 febbraio per le consegne di gennaio (dove si avrebbe avuto comunque spazio per l'intero anno di arrivo più la relativa dichiarazione)</li> <li>▪ L'interpretazione eurorientata abbracciata dalla C.M. 1/E dell'Agenzia e legata al "<i>dies a quo</i> di arrivo" (ri)espande, di fatto, il "<i>dies ad quem</i> effettivo" riducendo quella che, comunque, rimane una sostanziale violazione del principio di equivalenza</li> </ul>
<p>Fattura emessa il 31/12</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Considerazioni non dissimili a quanto sopra rispetto al diverso trattamento paragonato a quello di una fattura emessa ad inizio anno.</li> </ul>
<p>Acquisti in reverse charge (intra o interni)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Anche in mancanza delle aperture in analisi la norma interna spostata, di fatto, all'arrivo della fattura, l'esigibilità dell'imposta (in tale momento il cessionario/committente) diventa debitore d'imposta, salvi gli interventi auto sostitutivi in autofatturazione).</li> <li>▪ La situazione appalesa un diverso trattamento fa operazioni sostanzialmente simili (presunta violazione principio equivalenza)</li> <li>▪ Anche in questo caso l'interpretazione euro orientata assorbe</li> </ul>

	le divergenze sostanziali.
Bollette d'importazioni	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ E' prassi diffusa la consegna all'importatore anche dopo mesi dall'accertamento doganale</li> </ul>
Fatture smarrite e/o arrivate in epoca ultratardiva (oltre la scadenza della dichiarazione annuale Iva)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ritardi postali, azioni di antispam e antivirus e disguidi vari non sono così improbabili.</li> <li>▪ Spesso ci si accorge a mesi di distanza che una fattura era stata emessa (magari su sollecito per il pagamento). Il ricorso alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (da molti messa in discutibile ed invece apprezzabilmente confermata dalla circolare) avrebbe rappresentato comunque una soluzione eccessivamente spropositata.</li> <li>▪ Si osserva, al riguardo, che la circolare ricorda l'obbligo di presidiare la disciplina dell'autofattura denuncia che, però, ci piace osservare, non dovrebbe riguardare le fatture emesse, (con Iva regolarmente versata dal fornitore) ma "smarrite", bensì solo quelle non emesse o emesse irregolari. Per la fattura analogica (cartacea) la sfasatura fra momento di spedizione (emissione ex art. 21) e momento di arrivo (o non arrivo in caso di smarrimento) è tutt'altro che improbabile.</li> </ul>
Note di variazione in diminuzione (note di accredito con recupero dell'Iva)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il rinvio operato dall'articolo 26 all'articolo 19 (con <i>dies ad quem</i> ridotto rispetto al passato) comprime anche i termini entro cui esercitare il diritto alla detrazione attraverso l'emissione della nota di accredito. I casi non sono rari.</li> </ul>

## L'appello

Appreziamo indubbiamente lo sforzo del direttore Ruffini e di chi, dalla Direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate, ha dimostrato di aver colto perfettamente la drammaticità delle complicazioni di una norma scritta da un legislatore che ha completamente sbagliato il tiro (un'interpretazione letterale-restrittiva non avrebbe comunque soddisfatto gli obiettivi di allineare i flussi DTE e DTR della comunicazione dati fatture). Il percorso dell'esercizio di un diritto fondamentale, quale quello della detrazione Iva, ritorna su una via meno tortuosa ma la strada per arrivare ad un fisco a misura di contribuente è ancora tutta in salita a causa di cambiamenti vecchi e nuovi su cui c'è molto da fare e da riflettere. Ora l'appello, per la questione dell'articolo 2 DL 50/2017, passa comunque alla politica. Chiunque vincerà le prossime elezioni dovrà mettere all'ordine del giorno la riscrittura di una norma che letteralmente è in chiara violazione dei principi unionali di neutralità dell'Iva. Questo ora è chiaro anche per l'autorevole interpretazione dell'Agenzia delle Entrate ma la supremazia della certezza del diritto deve passare per le norme. L'auspicio è quindi che, anche al fine di evitare future divergenze interpretative (non sarebbe la prima volta), la norma venga quanto prima sistemata. ANC e Confimi sarebbero quindi ben liete di ritirare una denuncia che si sono viste costrette, loro malgrado, a presentare a salvaguardia di un diritto fondamentale per imprese e professionisti che un'interpretazione letterale della norma avrebbe, invece, drasticamente compromesso.

### Marco Cuchel

Presidente ANC – Associazione Nazionale Commercialisti

### Paolo Agnelli

Presidente Confimi Industria – Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana e dell'Impresa Privata