

Nota congiunta

DETRAZIONE IVA: il dPR n.100 non contrasta con i principi unionali

Lo dice la Commissione UE a chiusura della denuncia presentata da ANC e Confimi Industria

Roma, 23/11/2018. I margini per la detrazione immediata dell'Iva nel mese di esigibilità (effettuazione dell'operazione) ci sono, anche per la Commissione Europea, se il possesso (arrivo) della fattura si perfeziona entro i termini del d.P.R. n. 100/98. La detrazione immediata è possibile, in altri termini, anche quando la fattura arriva nei primi giorni del mese successivo a quello dell'operazione ed è la Commissione stessa che – per superare i dubbi degli operatori - richiama l'attenzione sulla recente modifica introdotta dal collegato fiscale alla manovra (art. 14 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119). Questa l'importante indicazione che è arrivata dalla Commissione UE (TAXUD C3 D(2018)6177124) in ANC e in Confimi Industria in risposta - e a conclusione - della denuncia presentata a maggio 2017 in merito alle presunte violazioni ai principi comunitari (neutralità, proporzionalità, equivalenza ed effettività) delle novità introdotte negli articoli 19 e 25 del dPR n.633/72 dall'articolo 2 del D.L. n.50/2017.

Le osservazioni di settembre 2018 (pre closure). A corollario di uno scambio di comunicazioni avvenute nel 2017, lo scorso 13 settembre la Commissione aveva proposto ad ANC e Confimi – salvo ulteriori osservazioni da parte delle stesse - l'archiviazione della denuncia giacché con la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018 l'Agenzia delle entrate ha (re)interpretato - in chiave unionale - le note modifiche apportate dal D.L. n. 50¹.

Pur condividendo le osservazioni della Commissione (giacché in linea – in punto di diritto – proprio con il contenuto della denuncia), lo scorso 19 settembre le due associazioni hanno tuttavia proposto alla Commissione di valutare l'opportunità di fornire proprie osservazioni circa la compatibilità con la direttiva delle disposizioni nazionali del DPR n.100/98 in materia di liquidazione dell'Iva, anche per gli effetti legati all'introduzione della fatturazione elettronica. Fermo restando come sia chiaro per direttiva e giurisprudenza che il diritto alla detrazione “*sorge alla data in cui l'imposta diviene esigibile*”², ma sia esercitabile solo nel rispetto anche del requisito del possesso della fattura, si è chiesto in sostanza:

- se sia sufficiente che il presupposto formale del possesso (arrivo) della fattura si perfezioni entro il termine per l'autoliquidazione dell'Iva come dice il dPR. n.100 (tesi da sempre sostenuta da ANC e Confimi), oppure
- se, ai fini della detrazione immediata, il possesso debba già concretizzarsi entro l'ultimo giorno del periodo di riferimento della liquidazione come, secondo alcuni, parrebbe sottendere il fatto che nella circolare n. 1/E l'Agenzia delle entrate abbia “fatto salvi” i comportamenti di chi, entro il 16 gennaio 2018, in aderenza al dettato letterale dell'articolo 19, ha retro imputato a dicembre le fatture 2017 arrivate nei primi giorni del 2018.

Si è evidenziato, altresì, come la seconda ipotesi metterebbe a rischio il rispetto del principio di neutralità in regime di fatturazione elettronica considerato altresì che il recapito dipende dal sistema di interscambio (si pensi ad una fattura emessa e trasmessa in prossimità delle ore 24 di fine mese e recapitata il giorno successivo dal SdI).

¹ Secondo la Commissione non è incompatibile quindi con il diritto comunitario la riduzione del termine ultimo di detrazione purché le modalità di esercizio si iscrivano nelle disposizioni della direttiva 2006/112/CE (come ha fatto la citata circolare n.1/E dell'AdE) ossia tenendo conto di entrambi i presupposti: quello sostanziale (esigibilità/effettuazione dell'operazione) e quello formale (possesso della fattura). Come è già stato osservato da ANC e Confimi (nota del 18/1/2018 e nota del 20/9/2018) l'interpretazione (condivisibile) ha risolto il problema delle fatture di fine anno che, diversamente, avrebbero avuto un termine troppo breve per l'esercizio del diritto della detrazione. Con l'interpretazione della circolare n.1/E – ricordiamo – il termine per esercitare il diritto alla detrazione di una fattura di fine anno arrivata nell'anno successivo si (ri)espande per tutti i mesi successivi a quello di arrivo e può essere esercitato – al più tardi – con la dichiarazione annuale dell'anno di arrivo della fattura (e non solo entro quella – eventualmente più breve – dell'anno di esigibilità).

² Cfr punto 33 della sentenza Corte di Giustizia 12/4/2018 Biofase-Flexipiso (causa C-8/17) e punti 43 e 31 della sentenza del 21/3/2018 Volkswagen AF (causa C-533/16).

La risposta della Commissione e la chiusura della procedura. In merito alla questione sollevata sull'incertezza interpretativa la Commissione UE – preso nota della richiesta complementare di esame della compatibilità del dPR n. 100/98 con il diritto dell'Unione - ha risposto richiamando l'attenzione “*sulla recente modifica del dPR 100/98 introdotta dal Decreto-Legge 23 ottobre 2018, n. 119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*”³ evidenziando la possibilità laddove si dovessero ancora nutrire dubbi “*riguardo alla compatibilità di detta norma con il diritto dell'UE*”, a presentare una nuova denuncia. Questione chiusa, quindi, anche per la Commissione che ha proceduto pertanto con l'archiviazione dell'originaria denuncia giacché il dPR n.100, di fatto, risolve anche le ultime questioni interpretative amplificate dalla fatturazione elettronica.

“*Si tratta di un epilogo che contiene un'affermazione e un invito importante*”, sottolinea **Marco Cuchel**, Presidente dell'Associazione Nazionale Commercialisti: “*la risposta della Commissione ci permette infatti di concludere:*

(i) che i canoni comunitari non vietano agli Stati di considerare immediatamente detraibile l'imposta relativa ad una fattura recapitata i primi giorni del mese successivo (fino al giorno 15 tenendo conto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 119);

(ii) che questo è ciò di cui ha finalmente preso atto il Governo con il collegato fiscale che però – nella versione attualmente in corso di conversione in Parlamento – prevede stranamente il riconoscimento di detto principio esclusivamente per le operazioni effettuate da gennaio a novembre”.

Per le fatture dell'anno precedente (ad esempio quelle di dicembre) che arriveranno invece all'inizio del nuovo anno (ancorché entro il giorno 15 di gennaio) il principio, invece, non funzionerebbe e gli operatori dovrebbero rinviare almeno di un mese la detrazione (esempio 3 Tavola 2).

Oltre che a generare complicazioni, la questione è tutt'altro che razionale (se non per motivi di cash flow erariale) tanto più che le modifiche introdotte dal 24 ottobre riconoscono (e questo è apprezzabile) la detraibilità già nel mese di effettuazione anche delle fatture differite emesse il 15 del mese successivo purché ricevute e annotate dal cessionario entro tale data (esempio 2 in Tavola 2) e ferma l'eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente (esempio 3, cit).

“*Se è ormai chiaro a tutti il principio - anche al legislatore nostrano - non possiamo però ancora dire che la ciambella sia riuscita con il buco (alla Giotto) giacché c'è ancora qualcosa da raffinare*”, prosegue **Paolo Agnelli**, Presidente di Confimi Industria. “*Siamo ovviamente soddisfatti dell'importante passo in avanti ma non possiamo dimenticare il rammarico di esser dovuti ricorrere alle vie sovranazionali per veder riconosciuti diritti basilari*”.

Da qui l'esortazione al legislatore nazionale a fare ora la sua parte – possibilmente già in sede di conversione del collegato - sistemando e semplificando la norma in modo che la detrazione funzioni secondo i principi comunitari 365 giorni all'anno.

Infine, a giudizio di ANC e Confimi, va da sé che le modifiche introdotte al dPR n.100 dal collegato fiscale ed in vigore dal 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore della modifica) sono efficaci da tale data solamente per la parte innovativa nella norma (ad esempio la riduzione dal giorno 16 al 15 del termine ultimo per il perfezionamento del possesso della fattura); rimane quindi fermo, in altri termini, in principio della retro imputazione anche per i mesi pregressi.

ANC – comunicazione

Ufficio stampa Confimi Industria

Segue Tavola 1 e 2

³ Articolo 14. Semplificazioni in tema di detrazione dell'IVA. 1. Nell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «*Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa 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.*».

Tavola 1

Modifiche all'articolo 1 del DPR n. 110/98 introdotte dall'art. 14 del D.L. n. 119/2018 (in corso di conversione)

Ante modifiche	Post art. 14 d.L. 119/2018 (in corso di conversione)
<p>Dichiarazioni e versamenti periodici</p> <p>1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p> <p>Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.</p> <p>1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542.</p> <p>... <i>omissis</i></p>	<p>Dichiarazioni e versamenti periodici</p> <p>1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p> <p>Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa 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.</p> <p>Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.</p> <p>1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542.</p> <p>... <i>omissis</i></p>

Tavola 2
Esemplificazioni applicative

Il caso		Esigibilità e versamento Iva fornitore	Detrazione cessionario/committente
1	Fattura del 31 ottobre	Esigibilità ottobre Versamento Iva entro il 16/11	La detrazione è ammessa per ottobre purché la fattura sia ricevuta ed annotata entro il 15/11 La detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione annuale Iva
2	Fattura differita del 15/11 relativa ad operazioni di ottobre	Come sopra	Come sopra
3	Fattura relativa ad operazioni dell'anno "n", ad esempio dicembre (data fattura 31/12/n)	Esigibilità dicembre anno "n" Versamento entro il 16/01/n+1 (oppure 16/03/n+1 per i trimestrali)	Nell'anno "n" (dicembre o dichiarazione annuale) se la fattura risulta recapitata entro il 31/12 Nell'anno n+1 (a partire dal mese di arrivo) se il recapito risulta successivo al 31/12/n.