



IVA UE

LA CORREZIONE DELLE FATTURE “IRREGOLARI” E LA DETRAZIONE DELL’IVA

RIFERIMENTI

- Artt. 19 e 21, DPR n. 633/72
- Sentenza Corte Giustizia UE 15.9.2016, Causa C-518/14

IN SINTESI

Recentemente la Corte di Giustizia UE ha affrontato un interessante questione riguardante i riflessi sul diritto di detrazione della correzione di una fattura irregolare / incompleta.

Il caso esaminato dai Giudici comunitari riguarda(va) una società tedesca in possesso di una serie di fatture mancanti del numero di identificazione IVA del destinatario, corrette a seguito di un controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo i Giudici la correzione della fattura in un anno successivo a quello di emissione non può pregiudicare la detrazione dell'IVA a credito operata sulla base della fattura originaria.

SERVIZI COLLEGATI



La Corte di Giustizia UE, nella sentenza relativa alla causa C-518/14 depositata il 15.9.2016, ha enunciato il principio secondo cui la **rettifica di una serie di fatture avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria** (codice fiscale / numero di identificazione IVA) produce **effetto retroattivo**. Pertanto il diritto alla detrazione dell'imposta esercitato sulla base delle fatture rettificate (nel caso esaminato 2013 e 2014) spetta negli anni in cui tali fatture erano state originariamente emesse (dal 2008 al 2011) sia pure irregolarmente.

IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-518/14

Una società tedesca esercente l'attività di commercio all'ingrosso di tessuti, nel corso degli anni dal 2008 al 2011 nelle dichiarazioni IVA ha portato in detrazione l'imposta relativa a note di accredito emesse dalla stessa per provvigioni maturate dai propri agenti di commercio, nonché a fatture emesse da un'impresa pubblicitaria.

Nel corso di una verifica effettuata nel 2013, l'Amministrazione fiscale tedesca ha ritenuto **non fosse possibile detrarre l'IVA** pagata a monte certificata da note di accredito emesse dalla società ai propri agenti commerciali, dato che tali note **non costituivano fatture regolari** perché non indicavano, né nelle note di accredito né nei loro allegati, il numero di codice fiscale / numero di identificazione IVA del destinatario. Dette note inoltre non facevano riferimento a nessun altro documento dal quale si potessero ricavare tali indicazioni. L'Amministrazione fiscale tedesca ha negato alla società anche la detrazione dell'imposta risultante dalle fatture emesse dall'impresa pubblicitaria sulla base dei predetti motivi.

Mentre la verifica era ancora in corso, la società ha provveduto a rettificare le note di accredito per gli anni dal 2009 al 2011, aggiungendovi l'indicazione del numero di codice fiscale / numero di identificazione IVA di ciascun agente commerciale. Nel frattempo anche le fatture dell'impresa pubblicitaria, per gli anni dal 2009 al 2011, sono state oggetto di un'analogia rettifica.

Tuttavia, l'Amministrazione fiscale ha emesso un avviso di rettifica per gli anni dal 2008 al 2011, non riconoscendo la detrazione dell'IVA dei predetti documenti, sulla base del rilievo che le condizioni per tale detrazione non erano soddisfatte per i predetti anni, ma a partire dal momento della rettifica delle fatture, cioè dal 2013.

Secondo la legislazione vigente in Germania (in particolare gli artt. 14c, par. 1 e 2, Legge sull'IVA e 233 del Codice tributario) in caso di indicazioni inesatte o non giustificate dell'IVA, la rettifica di una fattura produce effetti *"non già per il passato, bensì per il periodo in cui la fattura rettificata è trasmessa al suo destinatario ovvero per il periodo in cui è accolta la domanda di rettifica successivamente all'eliminazione di qualsiasi pregiudizio eventuale per il gettito fiscale"*.

Inoltre se la detrazione dell'imposta viene rifiutata a causa dell'omissione / inesattezza di alcuni elementi della fattura, il diritto alla detrazione dell'IVA, in base alla normativa tedesca, può avvenire, tramite la rettifica della fattura, al momento della rettifica.

A seguito del mancato accoglimento del ricorso, la società si è rivolta al competente Tribunale tributario, il quale ha chiesto alla Corte di Giustizia UE di pronunciarsi in merito alle seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) *Se gli effetti ex nunc di una prima emissione di fattura, accertati dalla Corte nella sentenza [del 29 aprile 2004,] Terra Baubedarf-Handel [(C-152/02, EU:C:2004:268)], siano, per il caso qui in esame dell'integrazione di una fattura incompleta, temperati dalle decisioni della Corte [del 15 luglio 2010] Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441)] e [dell'8 maggio 2013] Petroma Transport [(C-271/12, EU:C:2013:297)] nella misura in cui la Corte ha inteso in definitiva riconoscere, in una fattispecie di tal genere, la sussistenza di effetti retroattivi.*
- 2) *Quali requisiti minimi debba soddisfare una fattura rettificabile per poterle riconoscere effetti retroattivi. Se la fattura originaria debba contenere già un codice fiscale o un numero identificativo IVA, ovvero se tali dati possano essere integrati anche successivamente con conseguente mantenimento della detrazione dell'imposta versata a monte sulla base della fattura originaria.*
- 3) *Se la rettifica delle fatture possa essere ancora considerata tempestiva quando venga compiuta soltanto nel corso di un procedimento di opposizione diretto contro la decisione ([avvisi d'imposta rettificativi]) dell'Amministrazione finanziaria."*

In sostanza il Giudice locale ha chiesto alla Corte di pronunciarsi in merito alla normativa tedesca e alla sua conformità con la Direttiva n. 2006/112/CE.

LA SENTENZA 15.9.2016, CAUSA C-518/14

Come evidenziato dalla Corte UE il **diritto alla detrazione**, fondamentale per assicurare la neutralità dell'imposizione fiscale dell'IVA:

- **sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile;**
- va assicurato con riferimento ai beni / servizi utilizzati per effettuare operazioni soggette ad IVA.

A tal fine è necessario che il soggetto passivo sia **in possesso di una fattura redatta in conformità** a quanto previsto dalla Direttiva n. 2006/112/CE.

Secondo la Corte UE quindi il diritto alla detrazione dell'IVA deve, in linea di principio, essere esercitato con riguardo al periodo in cui, da una parte, **tale diritto è sorto** e, dall'altra parte, il soggetto passivo è **in possesso di una fattura**.

Per quanto riguarda la detrazione i Giudici comunitari hanno precisato che:

- il possesso di una fattura contenente il numero di identificazione IVA, ai sensi dell'art. 226, Direttiva n. 2006/112/CE costituisce una **condizione formale e non una condizione sostanziale** del diritto alla detrazione dell'IVA;
- gli Stati membri sono competenti a **introdurre specifiche sanzioni** in caso di inosservanza delle condizioni formali relative all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA. Inoltre, in forza dell'art. 273, Direttiva n. 2006/112/CE, ogni Stato membro può adottare provvedimenti per assicurare la riscossione dell'imposta ed evitare evasioni a condizione che tali misure non eccedano quanto necessario a tal fine né compromettano la neutralità dell'IVA.

Nel corso dell'udienza, il Governo tedesco ha specificato che in base alla legislazione interna "*il fatto di posporre il diritto a detrazione dell'IVA fino all'anno in cui la fattura viene rettificata vale come sanzione*".

Secondo la Corte UE:

- per sanzionare l'inosservanza dei requisiti formali, è possibile prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego del diritto alla detrazione dell'imposta per l'anno di emissione della fattura (irrogare un'ammenda / sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione);
- la disposizione della normativa tedesca che pospone il diritto alla detrazione dell'IVA, con conseguente applicazione degli interessi di mora sull'IVA considerata "*dovuta prima della rettifica della fattura inizialmente emessa*", senza tener conto delle contingenze che hanno reso necessaria la rettifica della fattura originariamente emessa, costituisce una "*circostanza che eccede quanto necessario a raggiungere gli obiettivi*" previsti dal citato art. 273.

In conclusione i Giudici comunitari, precisano che gli artt. 167, 178 lett. a), 179 e 226, punto 3, Direttiva n. 2006/112/CE **non consentono a una normativa nazionale**, quale quella esistente in Germania, **di prevedere che una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria**, ossia il numero di identificazione IVA, **non produca alcun effetto retroattivo**.

Pertanto, **il diritto alla detrazione dell'IVA** esercitato **sulla base della fattura rettificata, compete per l'anno in cui tale fattura è stata originariamente emessa** (2008 - 2011) e non nell'anno in cui tale fattura è stata rettificata (2013 e 2014).

LA DISCIPLINA NAZIONALE

Nell'ambito della disciplina nazionale le disposizioni contenute nell'art. 19 e seguenti, DPR n. 633/72, non prevedono una disposizione simile a quella tedesca tendente a "differire" il diritto alla detrazione all'anno in cui viene corretto l'errore del fornitore di non aver indicato la partita IVA.

Tuttavia, in casi di questo genere, **in presenza di tutti i requisiti sostanziali** previsti per la detrazione è applicabile la sanzione da € 500 a € 2.000 di cui all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/97. ■