



- Artt. 45, DL n. 331/93 e 19, DPR n. 633/72
- Sentenza Corte di Giustizia UE 18.3.2021, Causa C-895/19

I Giudici comunitari sono tornati ad esprimersi in merito alla questione riguardante l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA connessa ad un acquisto intraUE, per il quale, al fine di garantire la neutralità fiscale, non si verifica alcun versamento all'Erario (applicando il reverse charge l'IVA a debito è annotata dall'acquirente che contestualmente esercita il diritto alla detrazione della stessa).

La detrazione dell'IVA connessa ad un acquisto intraUE:

- è collegata al fatto che i beni siano utilizzati per effettuare operazioni soggette ad IVA;
- nasce nel periodo in cui l'IVA diventa esigibile per l'Erario con applicazione dell'inversione contabile. Per l'esercizio della stessa l'acquirente deve essere in possesso della fattura emessa dal cedente.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO*fisco*
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Il **diritto alla detrazione** dell'IVA riguardante un acquisto intraUE nel corso dello stesso periodo d'imposta in cui l'IVA è dovuta, **non è subordinato né alla ricezione di una fattura** che attesta la consegna dei beni **né all'indicazione dell'imposta dovuta** nella dichiarazione presentata nel termine di tre mesi dalla fine del mese in cui è nato l'obbligo tributario relativo all'acquisto. Occorre, infatti, che siano prese in considerazione tutte le circostanze del ritardo / omissione e, in particolare, la buona fede del contribuente.

Questo il principio sancito dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 18.3.2021 relativa alla causa C-895/19, avente ad oggetto la legislazione polacca.

Secondo i Giudici comunitari la normativa polacca è incompatibile con la Direttiva n. 2006/112/CE in quanto il diritto alla detrazione sugli acquisti intraUE **è subordinato solo al rispetto delle condizioni sostanziali** indicate nell'art. 168, lett. c) e non dipende necessariamente dal possesso della fattura o dalla dichiarazione / liquidazione dell'IVA dovuta in relazione a tale acquisto entro un determinato periodo.

IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-895/19

Una società polacca aveva effettuato acquisti intraUE di beni in Polonia. Per alcuni acquisti, tuttavia, non era in grado di indicare l'IVA dovuta nella dichiarazione fiscale presentata nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui era sorto l'obbligo tributario relativo ai beni acquistati (ad esempio, a seguito di ricezione tardiva della fattura o di errata classificazione dell'operazione).

In tali casi, la società aveva indicato l'IVA dopo la scadenza di detto termine, mediante una rettifica della dichiarazione fiscale.

La società chiedeva quindi all'Amministrazione fiscale se potesse detrarre l'IVA dovuta a monte sugli acquisti intraUE nel corso dello stesso periodo d'imposta durante il quale l'IVA dovuta era stata dichiarata, e ciò anche se aveva effettuato la rettifica della dichiarazione oltre il termine previsto dalla normativa interna.

Avverso la risposta negativa dell'Amministrazione, la società proponeva ricorso al Tribunale Amministrativo che nutriva dubbi sulla compatibilità della normativa polacca con la citata Direttiva UE, dal momento che subordinava la detrazione dell'IVA alla presentazione di una dichiarazione fiscale entro un determinato termine.

In conformità a tale normativa, inoltre, decorso tale termine, il soggetto passivo doveva rettificare la dichiarazione presentata e poteva detrarre l'IVA dovuta per l'acquisto intraUE soltanto per il periodo in corso, sopportando quindi l'onere economico dell'IVA dovuta e, se del caso, del pagamento degli interessi. Il Tribunale Amministrativo ha così deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE la seguente questione pregiudiziale:



“Se l'articolo 167, in combinato disposto con l'articolo 178, della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che condiziona l'esercizio del diritto a detrarre l'imposta assolta a monte, nel medesimo periodo d'imposta in cui è dovuta l'imposta assolta a monte in relazione a operazioni costituenti acquisti intracomunitari di beni, all'indicazione dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni nella pertinente dichiarazione fiscale, presentata nel termine di decadenza che, in Polonia, è di tre mesi a decorrere dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati o ai servizi ricevuti”.

LA SENTENZA 18.3.2021 C-895/19

I Giudici comunitari hanno innanzitutto rammentato che, per gli acquisti intraUE, per effetto dell'applicazione del regime di reverse charge (inversione contabile), non si verifica alcun versamento dell'IVA tra l'acquirente e il fornitore dei beni, posto che l'acquirente è debitore, per gli acquisti intraUE da lui effettuati, dell'IVA a monte, potendo al tempo stesso detrarre l'imposta, cosicché nulla è dovuto all'Amministrazione tributaria.

A norma dell'art. 167, Direttiva n. 2006/112/CE, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta (detraibile) diventa esigibile. Ai sensi dell'art. 69 della citata Direttiva, per gli acquisti intraUE di beni, l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o alla scadenza del termine di cui all'art. 222, comma 1 (ad esempio, quindicesimo giorno del mese successivo) se non è stata emessa alcuna fattura.

Di conseguenza, secondo la Corte di Giustizia UE, il diritto alla detrazione va esercitato durante lo stesso periodo in cui è sorto, ossia quando l'imposta diviene esigibile, al fine di garantire la neutralità fiscale, ma sarebbe contrario a tale logica far gravare temporaneamente sul soggetto passivo l'onere dell'IVA dovuta per un acquisto intraUE, dal momento che, come accennato, nulla è dovuto all'Amministrazione tributaria a titolo di tale acquisto.

Lo stesso diritto è altresì **subordinato ai requisiti sostanziali** di cui all'art. 168, lett. c (acquisto effettuato da un soggetto passivo debitore dell'IVA e beni utilizzati per effettuare operazioni soggette ad IVA) e non dipende necessariamente dal possesso della fattura o dalla dichiarazione / liquidazione dell'IVA dovuta in relazione a tale acquisto entro un determinato periodo.

I Giudici comunitari hanno sancito che la normativa polacca **non è conforme** alla citata Direttiva UE poiché subordina il diritto alla detrazione dell'IVA riguardante un acquisto intraUE alla condizione che, nel termine di tre mesi dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati, il soggetto passivo, da un lato, riceva una fattura attestante la cessione dei beni e, dall'altro, indichi l'importo dell'IVA dovuta a titolo di tale acquisto nella dichiarazione fiscale in cui è tenuto a liquidare detta imposta.

Secondo i Giudici Comunitari quindi, una **normativa nazionale non può impedire, in modo automatico e a causa dell'inosservanza di un requisito formale, l'esercizio del diritto alla detrazione**. Occorre, infatti, che siano prese in considerazione tutte le circostanze del ritardo / omissione e, in particolare, la buona fede del contribuente.

LA DISCIPLINA NAZIONALE

In Italia, a norma dell'art. 45, DL n. 331/93, l'imposta relativa agli acquisti intraUE di beni è ammessa in detrazione secondo le disposizioni e le limitazioni previste dall'art. 19 e seguenti, DPR n. 633/72. Di conseguenza, la detrazione degli acquisti intraUE segue le regole delle operazioni interne.

Riguardo alla mancata / errata rilevazione degli acquisti intraUE, la disciplina italiana è già stata oggetto della sentenza 8.5.2008 della Corte di Giustizia UE, relativa alle cause riunite C-95/07 e C-96/07, con cui i Giudici hanno ritenuto **legittima la detrazione dell'IVA anche in caso di errata / mancata applicazione del reverse charge** per gli acquisti intraUE di beni e servizi; questo **anche quando sia trascorso il termine biennale (annuale dal 2017)** previsto dal citato art. 19, DPR n. 633/72.

La sentenza aveva quindi dichiarato non conforme al diritto comunitario la prassi di accertamento costantemente seguita in passato dall'Amministrazione finanziaria italiana che, nelle operazioni soggette a reverse charge per acquisti intraUE di beni e servizi, ha sempre ritenuto l'acquirente / committente responsabile del pagamento dell'imposta, negandogli il diritto alla detrazione nel caso in cui, al momento dell'accertamento, fosse trascorso il termine di cui al citato art. 19.

Attualmente, però, a seguito dell'introduzione dell'art. 15, D.Lgs. n. 158/2015 che ha modificato l'art. 6, D.Lgs. n. 471/97, lo scenario è cambiato, **in quanto in caso di omissioni / errori nell'applicazione del reverse charge**:

- **è fatto salvo il diritto alla detrazione** (anche se la Cassazione lo mette in dubbio per l'acquirente, da ultimo ordinanza 8.10.2020 n. 21677);
- le disposizioni valgono anche per gli acquisti intraUE.

La normativa italiana, quindi, **garantisce il diritto alla detrazione dell'IVA** anche in caso di errori nella rilevazione degli acquisti intraUE, **fatta salva l'applicazione della sanzione** (citato art. 6, commi 9-bis1, 9-bis2 e 9-bis3), e sembra essere in linea con la sentenza in oggetto.

■