



Il diritto a detrazione IVA: novità legislative e conferme

a cura di Maria Grazia Ortoleva

Verona, 5 dicembre 2017



Art. 19 D.P.R. n. 633/72

Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Art. 19 D.P.R. n. 633/72

nuova formulazione

Art. 2 D.L. n. 50/2017

Il diritto alla detrazione può essere esercitato, **al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è sorto (c.d. periodo di competenza)**



Individuazione del termine di decadenza

- ✓ **periodo di competenza della detrazione:** sulla base del tenore letterale dell'art. 19 è l'anno in cui il diritto a detrazione è sorto (ovvero *ex art.* 167 della Direttiva quello in cui l'imposta è diventata esigibile e sorge per il cedente/prestatore l'obbligo di versare l'imposta - art. 6 D.P.R. n. 633/72)
- ✓ la norma non stabilisce una data di calendario, ma indica, quale ultima occasione per esercitare il diritto alla detrazione, la dichiarazione annuale relativa a quello che, nella nuova disciplina, rappresenta il **periodo di competenza della detrazione**, ossia il periodo d'imposta nel quale il diritto è sorto, assumendo così implicitamente il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione.
- ✓ In linea di principio incorre nella **decadenza** il soggetto passivo che non abbia esercitato il proprio diritto né nelle liquidazioni periodiche, né nella dichiarazione annuale del periodo di competenza.



Termine di presentazione della dichiarazione

- In base all'art. 8, co. 1, del D.P.R. n. 322/1998, a decorrere dal **2018** (con riferimento alle operazioni relative al 2017), la dichiarazione annuale dovrà essere presentata **entro il 30 aprile**.
- Ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, co. 7, e 8 del D.P.R. n. 322/98 sono valide, salva l'applicazione della sanzione per il ritardo, le **dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza**: si ritiene che il diritto alla detrazione sia legittimamente esercitabile **anche nella dichiarazione annuale tardiva**, validamente prodotta entro quest'ultimo termine, e per garantire una parità di trattamento anche nella **dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni**



Finalità

1. Relazione di accompagnamento al D.L. spiega che:

- la modifica del termine per la registrazione dei documenti d'acquisto mira ad una **“maggiore certezza degli adempimenti cui è tenuto il contribuente”**;
- la riduzione del lasso temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione **“si pone in linea con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza unionale**, secondo cui gli Stati membri possono esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto alla detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto”.

2. **Audizione parlamentare del Direttore dell'A. E. del 4.05.2017**: a seguito delle modifiche alla disciplina dell'IVA, **“si crea una maggiore coerenza anche con il regime semplificato reddituale improntato al principio di cassa**, recentemente introdotto con la Legge 11.12.2016, n. 232, e ciò in chiave correttiva rispetto ai margini di discrezionalità nell'imputazione dei costi, derivanti dall'adozione del metodo di contabilizzazione previsto dal co. 5 del riformato art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973”.



Decorrenza

- Ai sensi del co. 2-*bis* dell'art. 2, introdotto dalla legge di conversione, «le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano **alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017**»
- Art. 3 della Legge n. 212/2000: principio di irretroattività
- La nuova disciplina si dovrebbe applicare **anche all'IVA divenuta esigibile nel 2016, se risultante da fatture emesse nel 2017**

Esempio: fatturazione differita, nel mese di gennaio 2017, delle cessioni di beni effettuate a dicembre 2016. Sulla base del tenore letterale dei co. 2 e 2bis questa imposta non potrebbe più essere detratta, essendo decorso il nuovo termine per l'esercizio del diritto.

Questione

- Come si individua il periodo di competenza, posto che la detrazione è subordinata alla registrazione della fattura?
- Esiste un possibile contrasto fra la previsione dell'art. 19 e quella dell'art. 25?



Art. 25 D.P.R. n. 633/72

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e **deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale**, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Art. 25 D.P.R. n. 633/72

nuova formulazione

Art. 2 D.L. n. 50/2017

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati ... *omissis* ..., e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta **e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.**



Periodo di competenza

Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, C-152/02, Terra:

“il diritto alla [detrazione] **deve** essere esercitato con riguardo al periodo di imposta **nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione**, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato”.



Periodo di competenza

- Si dovrebbe ridefinire il concetto del “periodo di competenza” per l'imputazione della detrazione, stabilendo che **il diritto va esercitato con riferimento al periodo nel corso del quale si realizzano entrambi i presupposti della esigibilità dell'imposta e della disponibilità della fattura**
- Il termine di decadenza non dovrebbe potere decorrere da quando l'IVA diventa esigibile ma **da quando il diritto può essere esercitato**
- Il periodo di competenza: quello in cui il diritto è sorto e può essere esercitato
- L'interpretazione sarebbe conforme anche alla nuova previsione dell'art. 25
- Esempio: fattura differita ricevuta a gennaio 2017 per operazioni effettuate a dicembre 2016  Quale è il periodo di competenza? Si può esercitare nella dichiarazione IVA 2017 per il 2016?

Questioni

- È possibile esercitare la detrazione con la dichiarazione integrativa a favore ex art. 8, co. 6 bis, D.P.R. n. 322/98?
- Esistono profili di incompatibilità con il Diritto dell'Unione?
- La modifica riguarda anche l'art. 60 e l'art. 26 del D.P.R. n. 633/72



Art. 8, co. 6 bis, D.P.R. 322/98 D.L. n. 193/2016

6-bis. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, le **dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni**, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una **maggiore o di una minore eccedenza detraibile**, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, **non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**



Compatibilità con la Direttiva n. 2006/112/CE

Corte di Giustizia UE, 8.05.2008, C-95/07 e C-96/07, Ecotrade

“un **termine di decadenza** la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omesso di richiedere la detrazione dell’IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, **non può essere considerato incompatibile** col regime instaurato dalla sesta Direttiva, **purché**, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto comunitario (**principio di equivalenza**) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio del diritto a detrazione (**principio di effettività**)”.



Corte di Giustizia UE, Ecotrade 8.05.2008, C-95/07 e C-96/07

- PRINCIPIO DI EQUIVALENZA: non sono state prospettate possibili lesioni
- PRINCIPIO DI EFFETTIVITA': la Corte ha ritenuto che un **termine di decadenza biennale**, quale quello di cui trattasi nelle cause principali, **non può, di per sé stesso, rendere l'esercizio del diritto a detrazione praticamente impossibile o eccessivamente difficile**, posto che l'art. 18, n. 2, della sesta Direttiva consente agli Stati membri di esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto a detrazione **nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto.**



Corte di Giustizia

28 luglio 2016, C-332/15, Astone

Un **termine di decadenza**, la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA pagata a monte, privandolo del diritto a detrazione, **non può essere considerato incompatibile** con il regime instaurato dalla direttiva IVA, purché, da un lato, **tale termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi** in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di **equivalenza**) e, dall'altro, esso non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di **effettività**).



Corte di Giustizia

28 luglio 2016, C-332/15, Astone

Gli articoli 167, 168, 178, l'articolo 179, primo comma, e gli articoli 180 e 182 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che **essi non ostano a una normativa nazionale, la quale preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, come quello controverso nel procedimento principale, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività, aspetto questo la cui verifica incombe al giudice del rinvio.**



Principio di effettività

Art. 10 del Trattato istitutivo CE: gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare, atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi, derivanti dal presente Trattato, ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. La norma si rivolge a **tutti i poteri dello Stato membro** (legislativo, esecutivo e giudiziario) a cui è devoluta l'applicazione del diritto comunitario.

Essa non contiene un semplice obbligo di collaborazione ma sancisce un **"generale obbligo di risultato"**: gli Stati membri sono tenuti ad adempiere a tutte quelle attività, volte a rendere possibile, agevolare e non aggravare la compiuta (effettiva) affermazione del sistema normativo comunitario.

Sulla base di tale principio ogni disposizione in materia di Iva deve essere interpretata ed attuata **in modo da garantire sempre la neutralità degli scambi e il diritto di detrazione** deve essere riconosciuto e applicato **secondo le previsioni comunitarie, in quanto ogni limitazione di tale diritto, incidendo direttamente sulla neutralità dell'imposta, impedisce il raggiungimento dello scopo dell'Iva.**

Confronto fra norma interna e quella comunitaria, la quale in ipotesi di contrasto trova immediata applicazione.



Artt. 178 e 179 Direttiva rifiuta

- ART. 178: Per poter esercitare il diritto, il soggetto passivo deve essere in possesso della **fattura**, oppure, in determinati casi, deve porre in essere gli adempimenti prescritti.
- ART. 179 Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un **periodo d'imposta** l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, **nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.**

Normativa comunitaria

Direttiva 2006/112/CE del 28.11.2006

• **Articolo 250**

1. Ogni soggetto passivo deve presentare una **dichiarazione IVA** in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, ..., l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti.

• **Articolo 252**

1. **La dichiarazione IVA deve essere presentata** entro un termine che è stabilito dagli Stati membri. Tale termine non può superare di oltre due mesi la scadenza di ogni periodo d'imposta.

2. Gli Stati membri fissano la **durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi**. Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire **una durata diversa, comunque non superiore ad un anno**.



Principio di equivalenza

Detto principio discende da quello di effettività ed è una manifestazione del più **generale principio comunitario di non discriminazione**

Esso richiede che per il riconoscimento dei diritti di origine comunitaria «siano messi a disposizione» tutti gli strumenti giuridici dell'ordinamento interno, in modo da garantire che l'esercizio di detti diritti **non sia assoggettato a condizioni più rigorose** rispetto all'esercizio di corrispondenti diritti nazionali



Art. 2, co. 8, D.P.R. 322/98

8. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo [13](#) del [decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#), le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, **compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito**, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo [43](#) del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#).



Art. 26, co. 2, D.P.R. 633/72

2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo [182-bis](#) del [regio decreto 16 marzo 1942, n. 267](#), ovvero di un piano attestato ai sensi dell'[articolo 67](#), terzo comma, lettera d), del medesimo [regio decreto n. 267 del 1942](#), pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio **ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.**



Art. 26, co. 2, D.P.R. 633/72

- Ris. AE n. 89 del 2002: sorto il diritto alla rettifica, la nota di variazione deve essere emessa entro il termine per l'esercizio della detrazione dell'IVA.
- Ai sensi del co. 2-*bis* dell'art. 2, introdotto dalla legge di conversione, «le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano **alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017**»
- Per le operazioni fatturate ante 2017 per le quali il diritto alla rettifica è sorto ante 31.12.2016, dovrebbe valere il termine di decadenza della «dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto:
 - Se il presupposto si è verificato nel 2015, entro il 30.04.2018
 - Se il presupposto si è verificato nel 2016, entro il 30.04.2019



Soluzione operativa

Procedura del rimborso «anomalo»

Art. 21, co 2., D.Lgs. N. 546/92 Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto.

La **domanda di restituzione**, **in mancanza di disposizioni specifiche**, non può essere presentata dopo **due anni** dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.



Art. 30 ter DPR 633/72 legge europea

« ART. 30-ter. – (Restituzione dell'imposta non dovuta). –

1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, **a pena di decadenza**, entro il termine di **due anni dalla data** del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale ».



Corte di Giustizia

14.09.2017, C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*

L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per la prestazione di servizi, consistenti nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di cui un terzo sia proprietario, qualora quest'ultimo benefici a titolo gratuito del risultato di tali servizi e questi ultimi siano utilizzati tanto dal soggetto passivo medesimo, quanto dal terzo nell'ambito delle loro attività economiche, nei limiti in cui detti servizi non vadano oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo medesimo di effettuare a valle operazioni soggette ad imposta e il loro costo sia incluso nel prezzo di tali operazioni.



Corte di Giustizia

15.11.2017, C-507/16, *Entertainment Bulgaria System*

La direttiva 2006/112/CE deve essere interpretata nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta a monte in tale Stato membro per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito, per il motivo che quest'ultimo è registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto a norma dell'una o dell'altra delle due fattispecie previste dall'articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162. Per contro, l'art. 168, lettera a), e l'art. 169, lettera a), della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro e che vi beneficia di un regime di franchigia d'imposta di esercitare il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.



Conclusioni dell'Avvocato generale, C-8/17, depositate il 30 novembre 2017

- Il diritto alla detrazione dell'IVA è collegato alla data di emissione della fattura recante l'indicazione dell'imposta da pagare, e non a quello di effettuazione dell'operazione, in caso di emissione di una fattura integrativa. Sono le conclusioni dell'Avvocato generale UE, relative alla causa C-8/17, depositate il 30 novembre 2017.
- Il diritto alla detrazione IVA sorge, sotto il profilo del *quantum*, nel momento di esecuzione della prestazione. Pertanto, nel caso di emissione di una fattura integrativa, il diritto alla detrazione sorge in tale momento e non in quello di effettuazione dell'operazione.
- Sono queste le conclusioni alle quali è giunto l'Avvocato Generale UE nelle conclusioni relative alla causa C-8/17, depositate il 30 novembre 2017.