



Associazione  
Nazionale  
Commercialisti

confimiindustria  
Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana e dell'Impresa Privata

Prot. ANC n. 182/2017  
Prot. CONFIMI n. 94/2017

Roma, 12 maggio 2017

Alla  
COMMISSIONE EUROPEA  
DIREZIONE GENERALE  
FISCALITA' E UNIONE DOGANALE  
*Rue de la Loi, 200 B-1049 Bruxelles BELGIO*

All'attenzione del Segretario Generale  
e-mail: SG-PLAINTES@ec.europa.eu  
fax: +32 22964335

**FISCALITA' INDIRETTA – IVA  
DENUNCIA RIGUARDANTE LA VIOLAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE  
IVA ARTICOLI 167, 168 E 178 DIRETTIVA 2006/112/CE**

I sottoscritti

- Marco Cuchel, in qualità di Presidente pro tempore dell'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC), con sede in Piazza San Bernardo 106 - 00187 Roma tel. 06/5573484 - fax + 39 06 5591829 e-mail: segreteria@ancnazionale.it - P.Iva 01146241003, e
- Paolo Agnelli, in qualità di Presidente pro tempore della Confederazione dell'Industria Manifatturiera Italiana e dell'Impresa Privata (Confimi Industria), con sede in Via Livenza n. 7 – 00198 Roma Tel. +39 06 86971894 - fax +39 06 45433461 mail: fiscale@confimi.it - C.F. 97702390580,

espongono la seguente denuncia ritenendo che le modifiche introdotte nella legge Iva italiana dall'**art. 2 del D.L. 50 del 24/4/2017** (S.O. n. 20/L alla G.U.24/4/2017 n. 95) si presentino in palese **violazione dei principi di effettività, proporzionalità e neutralità** della disciplina dell'Imposta sul Valore Aggiunto (l'IVA).

Il legislatore nazionale ha giustificato l'introduzione della novella (v. relazione tecnica al decreto) "*a fini di maggiore certezza degli adempimenti cui è tenuto il contribuente*". Tali misure sono state giustificate anche con l'obiettivo di ridurre il "VAT gap".

Tutto ciò viene giustificato da stime effettuate attraverso la rielaborazione di dati emergenti dalle dichiarazioni Iva presentate dai soggetti passivi che, come diremo, sostengono **dati del tutto ipotetici** e, a nostro giudizio, sono concentrati su **obiettivi scarsamente significativi** oltre che basati su **strategie palesemente errate**.

Si ha fondato motivo di ritenere, quindi, che le novità in analisi siano piuttosto proiettate a produrre un implicito **indebito arricchimento delle casse erariali**; arricchimento che, di fatto, sarà perpetrato rendendo **eccessivamente onerosa la possibilità** per il soggetto **passivo di esercitare in concreto la detrazione dell'Iva** sopportata sui propri acquisti e, **in particolare, per quelli effettuati a fine anno**; di fatto tale diritto viene quindi sottratto in violazione anche del **principio fondamentale di neutralità** dell'imposta (l'IVA è un'imposta che dovrebbe gravare esclusivamente sul consumatore finale e non incidere, invece, nelle fasi intermedie) e senza che il legislatore abbia operato alcuna distinzione fra operazioni genuine e operazioni effettuate in frode.

L'articolo 3 del D.L. 50/2017, inoltre, ha ridotto da € 15.000 ad € 5.000 la soglia oltre la quale i crediti fiscali, compreso quello Iva che emerge dalla dichiarazione annuale, possono essere liberamente (cioè senza dover sottostare agli oneri del visto di conformità) utilizzati in compensazione con il versamento di altri tributi o contributi dovuti dal medesimo contribuente. Anche tale misura determina difficoltà eccessive per gli operatori e compromette, nel concreto, l'esercizio del diritto alla detrazione.

Le novità elencate provocheranno in capo ai soggetti passivi (e a chi li assiste) oneri spropositati per adeguamenti software, organizzativi e ricorsi al visto di conformità da parte dei professionisti abilitati a cui viene imposta la stipula di "adeguate" polizze assicurative. Oneri, quelli del visto di conformità, che giocoforza vengono tendenzialmente ribaltati sul contribuente per il quale non è prevista alcuna possibilità di "ristoro/recupero" a differenza di quanto dovrebbe avvenire (ma solo dal 2018) per il costi delle fidejussioni presentate (anche in alternativa al visto) per i rimborsi Iva superiore a € 30.000 (v. disegno di legge europea approvato dal Consiglio dei Ministri il 28 aprile 2018 a chiusura della procedura d'infrazione 2013/4080).

Per questi motivi e per quanto andremo più puntualmente a documentare riteniamo che le modifiche introdotte nella normativa italiana comportino, di fatto, una **grave restrizione del diritto ad esercitare la detrazione dell'Iva** da parte degli operatori soggetti passivi, **in violazione pertanto agli articoli 167, 168 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE.**

---

## Sommario

---

### **1. Descrizione circostanziata dei fatti contestati**

### **2. L'obiettivo del Governo italiano di ridurre il VAT gap attraverso la restrizione del diritto alla detrazione**

2.1 Inefficacia della strategia

2.2 Strategia basta su ipotesi induttive e scarsamente significative

2.3 Nella legge italiana la detrazione differita non comporta alcun rischio di abuso

### **3. Il diritto alla detrazione secondo i canoni comunitari**

### **4. Osservazioni in merito alla criticità generate dalla riduzione del *dies ad quam***

4.1 Sul principio di effettività e sulle finalità del carattere immediato della detrazione

4.2 Sul principio di effettività e sulla manifesta difficoltà ad esercitare il diritto alla detrazione per le fatture differite di fine anno

4.3 Sull'onere della registrazione, sulla manifesta difficoltà alla retro imputazione all'anno in cui il diritto è sorto e sul rischio di contenzioso con l'Agenzia delle Entrate

4.4 Sulla manifesta difficoltà ad esercitare l'immediata detrazione per le fatture e le bollette doganali emesse a fine anno e comunque sulle fatture emesse in ritardo

4.5 Sulla manifesta difficoltà nella gestione delle note di variazione

4.6 Sul contrasto fra presupposto sostanziale (insorgenza del diritto) e presupposto formale (possesso della fattura) nel caso di coincidenza fra *dies a quo* e *dies a quam*

4.7 Sulla disparità di trattamento fra esercizio della detrazione in liquidazione ed esercizio in dichiarazione annuale Iva

4.8 Sulla manifesta ed eccessiva irragionevolezza del ricorso all'istituto della dichiarazione integrativa

4.9 Sull'eccessiva complessità del sistema fiscale italiano che costringe i soggetti passivi a rivolgersi a soggetti specializzati

4.10 Sulla violazione del principio di equivalenza

### **5 Conclusioni**

### **6 Autorizzazione al trattamento dati**

---

## 1. Descrizione circostanziata dei fatti contestati

L' art. 2 del D.L. 50/2017 è in vigore dal 24 aprile 2017 e ha apportato alla normativa Iva nazionale le modifiche evidenziate nella tavola che segue.

Norma nazionale	Il testo normativo ante modifiche	Il testo in vigore dal 24/4/2017 post D.L. 50/2017
<p><b>Art. 19, comma 1, DPR 633/72</b></p>	<p>1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.</p> <p>Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati <i>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</i> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.</p>	<p>1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.</p> <p>Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati <b>sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto</b> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.</p>
<p><b>Art. 25, comma 1, DPR 633/72</b></p>	<p>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, <i>ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.</i></p>	<p>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 <b>anteriore alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale</b> relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.</p>

In sostanza, dal 24 aprile 2017, il legislatore ha ridotto il termine ultimo (*dies ad quem*) entro il quale il contribuente può esercitare il proprio diritto alla detrazione: non più la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto ma la dichiarazione dello stesso anno.

Nella relazione ministeriale al provvedimento viene fornito il seguente esempio: per un acquisto di beni effettuato nel 2017 il diritto alla detrazione – sorto nel 2017 – potrà essere esercitato dall'acquirente nella dichiarazione annuale relativa al medesimo anno, vale a dire entro il 30 aprile 2018.

Prima delle modifiche, nell'esempio citato, il diritto sarebbe stato esercitabile al più tardi entro il 30 aprile 2020 in occasione della dichiarazione Iva relativa al 2019.

## 2. L'obiettivo del Governo italiano di ridurre il VAT gap attraverso la restrizione del diritto alla detrazione

Nella relazione tecnica il Governo sostiene che *“Il gap Iva rappresenta una delle criticità più rilevanti nell'ambito del corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti”* e che *“il suo ammontare è di circa 40 miliardi di euro, derivanti sia da frodi di grandi entità sia, per la parte più consistente, da irregolarità diffuse, anche se caratterizzate da importi relativamente contenuti”*. Prosegue la reazione governativa giustificando la novità sulla base di due osservazioni che, a nostro giudizio, laddove attentamente analizzate, portano a concludere come il sacrificio imposto nella restrizione del diritto alla detrazione non porterà ad alcuno dei risultati paventati dal Governo in termini di compliance e riduzione del VAT gap.

### 2.1 Inefficacia della strategia

Con la **prima osservazione** il Governo afferma come “aggredire” quest'ultimo aspetto (cioè quello delle irregolarità diffuse) rappresenti un'attività particolarmente onerosa per l'Amministrazione finanziaria che, per ovviare a tale inconveniente, negli ultimi anni ha fatto introdurre *“comunicazioni massive di promozione della compliance (c.d. “cambio verso”) finalizzate a stimolare l'adempimento spontaneo dei contribuenti e, quindi, a recuperare somme a tassazione per mezzo di processi lavorativi di minore intensità di lavoro”*; una condizione necessaria al successo di tale strategia sarebbe quella di un *“utilizzo massivo di vaste base di dati tramite opportuni incroci al fine di scoprire anomalie da comunicare al contribuente suggerendogli le opportune procedure per porvi rimedio”* e, per quanto riguarda l'IVA, viene sostenuto che *“molto efficace è il riscontro tra i dati delle fatture emesse dai fornitori con quelle registrate dagli acquirenti”* e che, al fine di effettuare correttamente tali incroci, *“è necessario che sussista una coincidenza temporale fra il momento in cui è registrata la fattura sulla cessione e quello nel quale si registra la fattura in acquisto”*.

Si osservi, con il seguente esempio, come la **riduzione del dies ad quem per l'esercizio della detrazione non possa portare alcun beneficio** “anticipativo” del momento entro il quale l'Amministrazione finanziaria sarà in grado di mettere a disposizione del fornitore eventuali anomalie riscontrate dai flussi inviati dai relativi clienti **al fine di favorire la c.d. “compliance”**.

#### Esempio 1 – inefficacia della novità introdotta dall'art. 2 del D.L. 50/2017

→ Il fornitore ALFA emette fattura in data 31/12/2017 per € 1.000 + Iva € 220.

Ai sensi dell'art. 21 del D.L. 78/2010 Alfa trasmette all'Agenzia delle Entrate i dati delle fatture *“emesse nel trimestre”* (semestre per il 2017) entro il 28 febbraio 2018. In tal caso le fatture vanno trasmesse indipendentemente dalla loro registrazione (v. Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 7/2/2017).

→ Il cessionario Beta riceve tale fattura il 20 gennaio 2018 e la annota per il medesimo mese nel registro acquisti di cui all'art. 25 (si noti che tale termine è comunque antecedente a quello della dichiarazione annuale in cui il diritto alla detrazione è sorto).

Ai sensi dell'articolo 21 del D.L. 78/2010 (come modificato dal D.L. 193/2016) BETA trasmette i dati delle fatture *“ricevute e registrate nel registro dell'art. 25”* entro il 31 maggio 2018 (spesometro relativo al 1° trimestre 2018). In tal caso le fatture vanno invece trasmesse alla doppia condizione che le fatture siano ricevute e anche registrate.

L'operazione cambio verso, delineata nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 24/03/2017 n. 57490 in attuazione dell'art. 1, commi da 634 a 636, della legge n. 190/2014, individua le regole attuative attraverso le quali verranno messe a disposizione dei fornitori le informazioni *“derivanti dal confronto con i dati comunicati dai loro clienti da cui risulterebbe che gli stessi abbiano omissis, in tutto o in parte, di dichiarare il volume d'affari conseguito”*. Il Provvedimento precisa altresì che attraverso la Posta Elettronica Certificata e attraverso il proprio “Cassetto fiscale” ai contribuenti, nella veste di fornitori, saranno resi disponibili in sostanza i seguenti dati: (i) somma algebrica (totale) delle operazioni attive effettuate ed indicate nella dichiarazione annuale dal fornitore; (ii) importo totale delle operazioni comunicate dai relativi clienti con dettaglio dei dati identificativi degli stessi e dei singoli ammontari. Sulla base del citato provvedimento i controlli “cambio verso” non avverranno, quindi, attraverso il confronto delle fatture

emesse e trasmesse dal fornitore con quello delle stesse fatture trasmesse dai relativi clienti bensì fra quest'ultime e i dati dichiarati dal fornitore nella dichiarazione annuale Iva (in scadenza il 30 aprile dell'anno successivo).

Ciò premesso l'esempio in questione (caso diffuso) dimostra come:

- 1) se il fornitore avrà ritualmente trasmesso la propria fattura entro il 28 febbraio (termine per la trasmissione delle fatture relative al 4° trimestre dell'anno precedente) l'Amministrazione finanziaria non avrà in ogni caso nulla da segnalare al fornitore;
- 2) se il fornitore non avrà tempestivamente trasmesso la propria fattura, l'Amministrazione finanziaria non potrà comunque disporre di alcun dato trasmesso dal cliente prima del 31 maggio 2018;
- 3) nulla cambierebbe nemmeno nel caso in cui, in ottemperanza alla nuova formulazione degli articoli 19 e 25 del DPR 633/72, il cessionario imputasse l'Iva in detrazione con la dichiarazione Iva relativa all'anno 2017 tanto se presentata nei termini (28 aprile 2018) quanto se attraverso una successiva dichiarazione integrativa a favore giacché la trasmissione dei dati da parte del cessionario è comunque legata al momento in cui le fatture sono "ricevute e registrate" (art. 21-bis del D.L. 78/2010).

Emissione e ricezione sono due momenti che non necessariamente collimano; anzi, **le fatture emesse dal fornitore a fine anno arrivano generalmente al cessionario/committente solo l'anno successivo**. E se non arrivano non possono essere registrate (salvo, ovviamente non voler imporre ai contribuenti delle prestazioni impossibili) e quindi la **"coincidenza temporale" ricercata dal Governo italiano è meramente utopica per le fatture di fine anno**. L'Amministrazione finanziaria, piuttosto, deve considerare che questi incroci non solo non possono avvenire con riferimento a periodi trimestrali (come si vorrebbe fare nella logica dello spesometro trimestrale) ma nemmeno con riferimento al medesimo anno; **è necessario, pertanto, ricalibrare le ambizioni in una logica di incrocio almeno biennale**. Diversamente, emergeranno una quantità talmente smisurata di divergenze il cui riscontro paralizzerà l'attività di tutti: Amministrazione finanziaria e Contribuenti.

## 2.1 Strategia basata su ipotesi induttive e scarsamente significative

La **seconda osservazione** che emerge dalla relazione governativa riguarda la quantificazione del gap IVA che andrebbe potenzialmente a ridursi per una somma **quantificata in 100 milioni di euro**, *"una volta allineato il momento di registrazione delle fatture emesse con quello delle fatture ricevute"*. Volendo anche per un momento ammettere che il dato preso a base per il calcolo di tale stima (il rigo VF20 della dichiarazione Iva relativa all'anno 2015)<sup>1</sup> possa essere rappresentativo di un fenomeno, non può tuttavia sfuggire la **scarsa significatività di tale cifra** in confronto alla pena inflitta all'ordinamento Iva nazionale in termini di sacrificio dei termini e, come vedremo, conseguenti modalità per l'esercizio del diritto alla detrazione. Si osservino le stime scomposte del VAT gap (vedi relazione del Governo al D.L. 193/2016).

### Scomposizione del VAT GAP

Secondo le stime fornite dal Governo Italiano i 40 miliardi di euro di VAT gap sarebbero ascrivibili:

- a) per circa il 38% (15,2 miliardi), alla fenomenologia dell'evasione "con consenso" (cioè ricavi in nero realizzati attraverso l'omessa certificazione/fatturazione e dichiarazione del corrispettivo);
- b) per circa il 21% (8,4 miliardi), al fenomeno dell'omesso versamento di imposta dichiarata;
- c) per il rimanente 43% (17 miliardi), all'omessa dichiarazione di ricavi/compensi regolarmente certificati o a fenomeni di frode.

A giudizio delle scriventi associazioni, le misure introdotte dall'art. 2 del D.L. 50/2017 non saranno in grado di incidere contro nessuno dei citati fenomeni. Infatti, la restrizione del termine ultimo per la detrazione dell'Iva:

- 1) non ha alcuna attinenza con i fenomeni del punto a);

<sup>1</sup> Il rigo VF 20 in questione non rappresenta come sostenuto nella relazione le "fatture acquisite negli anni precedenti e registrate nell'anno in corso" bensì le fatture annotate negli anni precedenti e annotate anche nell'anno in corso al fine della detrazione dell'Iva divenuta esigibile nell'anno di pagamento. Il rigo interessa, infatti, solo i casi (come quello del cash accounting ex art. 32-bis del D.L. 83/2012) in cui opera l'esigibilità differita di cassa.

2) non ha alcuna attinenza nemmeno con il fenomeno dell'omesso versamento dell'imposta dichiarata che attiene, più verosimilmente, alle difficoltà finanziarie in cui versano gli operatori a causa della crisi degli ultimi 8 anni;

3) non attiene a fenomeni di frode o arbitraggi legati a variazioni di norme o condizioni soggettive del cessionario/committente giacché, come evidenzieremo nel prosieguo, l'articolo 19 prevede già sufficienti misure a presidio di tale rischio.

In merito al rimanente rischio legato all'omessa dichiarazione, da parte del fornitore, di ricavi/compensi certificati non resta che osservare come lo stesso sia già ampiamente scongiurato (in termini di deterrenza) dalla presenza dei controlli incrociati che potranno avvenire attraverso lo "spesometro" di cui all'art. 21 del D.L. 78/2010; tutto ciò senza che sia minimamente necessario sacrificare l'esercizio di un diritto fondamentale quale quello della detrazione dell'Iva subita. Anche per effetto delle pesanti sanzioni poste a presidio delle incomplete o errate trasmissioni di cui al citato spesometro non si riesce, infatti, ad immaginare una situazione concreta in cui il fornitore ritardi la trasmissione delle proprie fatture attive e dei dati ad essere relative confidando sul fatto che il proprio cliente potrebbe annotare e trasmettere i dati delle fatture ricevute in epoche successive alla propria.

Si ritiene, quindi, che la restrizione in analisi **non possa portare ad alcun beneficio in termini di riduzione del VAT gap**; anche a voler invece ipotizzare il contrario, comunque, **non si può trascurare di osservare come tale risultato** (per stima dello stesso Governo) **sia del tutto insignificante ossia pari allo 0,25% dei decantati 40 miliardi**.

**Non solo**, dal lato dei flussi di breve periodo, è piuttosto alquanto probabile che **l'Erario subirà invece una contrazione nei versamenti** giacché gli operatori, per evitare le rilevanti criticità, tenderanno a modificare le proprie abitudini anticipando l'annotazione della fattura ricevuta e la relativa detrazione che oggi, pressoché generalmente, avviene, invece, solo dopo aver controllato la fattura ricevuta con i relativi contratti.

### 2.3 Nella legge italiana la detrazione differita non comporta alcun rischio di abuso

Nessuna modifica alla norma previgente sulla detrazione può essere ascrivibile all'esigenza di contrastare abusi o arbitraggi da parte del contribuente. L'art. 19, comma 1, del DPR 633/72, anche nella versione antecedente alla modifiche introdotte dal D.L. 50/2017, prevede infatti che la detrazione sia operata "alle condizioni esistenti nel momento della nascita del diritto medesimo". Ciò significa che la misura in cui il contribuente può operare la detrazione non cambia se il diritto viene esercitato in un momento successivo a quello in cui il medesimo sorge ancorché le condizioni mutino per effetto di variazioni soggettive (ad esempio il pro rata) o oggettive (ad esempio variazione normativa alle limitazioni oggettive). E' categoricamente da escludere, quindi, che la detrazione esercitata entro il termine biennale previgente (comunque inferiore a quello quinquennale entro il quale l'Amministrazione finanziaria può esercitare i relativi controlli) possa dare origine ad arbitraggi e ad abusi da parte del soggetto passivo. Chiare ed esaustive in tal senso sono (da sempre) le stesse istruzioni del prospetto D (caso 5) della dichiarazione annuale Iva e del rigo VF70 della modulistica dichiarativa.

PROSPETTO D  
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Art. 19 bis - 2	1	Rettificazione per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili (comma 1)	
	2	Rettificazione per variazione dell'utilizzo di beni ammortizzabili (comma 2)	
	3	Rettificazione per mutamenti nel regime fiscale (comma 3)	
	4	Rettificazione per variazione del pro-rata (comma 4)	
Art. 19, comma 1	5	Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati in anni precedenti	
TOTALE	6	Somma algebrica dei rigi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF70)	

### 3 Il diritto alla detrazione secondo i canoni comunitari

Tralasciando, in quanto non rilevanti ai fini in analisi, gli aspetti legati alle limitazioni soggettive o oggettive alla detrazione nonché alla rettifica legata ad eventuali diversi impieghi rispetto a quello iniziale, prima di procedere con l'evidenziazione dei motivi che portano a supporre il contrasto delle novità in denuncia con i principi della disciplina Iva, pare utile ripercorrere, pur brevemente, alcuni degli aspetti individuati dalla direttiva e dalla giurisprudenza comunitaria in merito alle regole per la detrazione "iniziale" dell'imposta.

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha più volte sottolineato:

- come il diritto alla detrazione costituisca parte integrante del meccanismo dell'IVA e, **in linea di principio, non possa essere soggetto a limitazioni** (sentenze del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, punto 37; del 12 luglio 2012, EMS, C-284/11, punto 44; del 1° marzo 2012, Polski Traweryn, C-280/10, punto 40; del 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, punto 30; del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, punto 30; del 26 aprile 2017, Tibor Farkas, C-564/15, punto 42);
- che **il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti**, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi (sentenza del 1° marzo 2012, Polski Traweryn, C-280/10, punto 43; del 17 febbraio 2016, Senatex GmbH, C-518/14, punto 38; v. ugualmente per quanto concerne l'irregolarità contabili e di dichiarazione riguardante operazioni soggetti e regime dell'inversione contabile, sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, punto 42 e sentenza 8 maggio 2008, Ecotrade, cause riunite C-95/07 e C-96/07 punto 63).

A norma dell'articolo 167 della direttiva 2006/112, *“il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile”*.

Come precisato dalla giurisprudenza **le condizioni sostanziali** richieste per il sorgere di tale diritto sono elencate nell'articolo 168, lettera a), di tale direttiva. Quindi, per poter beneficiare di detto diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o i servizi con riferimento ai quali viene invocato il diritto a detrazione siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senetex, C-518/14, punto 28; del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

Quanto alle **condizioni formali** del diritto a detrazione, risulta dall'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 che l'esercizio di tale diritto è **subordinato al possesso di una fattura** redatta conformemente all'articolo 226 di detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senetex, C-518/14, punto 29; del 1° marzo 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, punto 41 e del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, punto 29).

Più precisamente l'art. 178 della Direttiva 2006/112/CE dispone che:

*“Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:*

- a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;*
- b) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera b), relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;*
- c) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5 ;*
- d) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera d), relativa alle operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;*
- e) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera e), relativa alle importazioni di beni, essere in possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta o ne consenta il calcolo;*
- f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro”*.

#### **4 Osservazioni in merito alle criticità generate dalla riduzione del dies ad quem**

Nella relazione tecnica al decreto, il Governo sostiene che *“La modifica normativa si pone in linea con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, 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 (si confronti ad esempio Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione III, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07)''.*

Si ritiene che il **Governo italiano abbia sproporzionatamente cavalcato** le precisazioni giurisprudenziali emerse nel caso Ecotrade (cause riunite, *cit*) non curandosi altresì di verificare se il nuovo contesto sia rispettoso del principio di effettività, di equivalenza e di proporzionalità, e di aver altresì trascurato di considerare le peculiarità del contesto nazionale che, come osserveremo, è caratterizzato da numerose microimprese la gran parte delle quali delegano a terzi (commercialisti, associazioni di categoria, ecc) la tenuta delle scritture contabili.

Se è infatti vero, da una parte, che le conclusioni della citata sentenza Ecotrade affermano come le disposizioni della Direttiva *“non ostano alla normativa nazionale che prevede un termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione”*, dall'altra è però **richiesto** che, *“siano osservati i principi di equivalenza e di effettività”*.

#### **4.1 Sul principio di effettività e sulle finalità del carattere immediato della detrazione**

E' altresì vero che, in merito al **principio di effettività**, nella medesima sentenza Ecotrade viene precisato che tale principio *“non è violato per il semplice fatto che l'amministrazione fiscale disponga, per procedere all'accertamento dell'IVA non assolta, di un termine che eccede quello concesso ai soggetti passivi per l'esercizio del loro diritto a detrazione”* e che (§ 48) *“un termine di decadenza biennale”*, qual'era quello previgente le modifiche introdotte dal D.L. 50/2017, *“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 (rifiuto nell'art. 179 della Direttiva 2006/112/CE, nda) 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”*.

Nel ricordare che, a tal'ultimo riguardo, di opposta opinione erano le considerazioni della Commissione delle Comunità europee (§ 32 Sentenza) che sosteneva come nel caso di specie il principio di equivalenza non fosse invece rispettato<sup>2</sup>, **giòva osservare** come le conclusioni della Corte cavalcate dal Governo italiano **richiedano un' adeguata e proporzionata riconsiderazione tenendo conto** che:

- 1) la normativa italiana prevede oggi un **termine addirittura quinquennale**<sup>3</sup> (e non più quadriennale) ai fini dell'esercizio dell'azione accertatrice per l'Amministrazione finanziaria, mentre viene concesso al soggetto passivo un termine esclusivamente *“istantaneo”* o meglio *“inter annuale”* (e non più *“ultra biennale”*) ai fini dell'esercizio di un diritto fondamentale per il funzionamento dell'imposta quale quello della detrazione;
- 2) fatta salva la concreta possibilità e la legittimità, per l'Amministrazione finanziaria, di godere, ai fini dell'accertamento, di termini più ampi di quelli concessi al contribuente per esercitare il diritto (sentenza Ecotrade, § 54) andrebbe comunque considerato come **il carattere immediato della detrazione sia finalizzato**, in particolare, a garantire la neutralità del sistema comune dell'IVA al fine di **non far gravare, in tutto o in parte, sui soggetti passivi il rischio finanziario dell'onere di tale imposta**; ed è in tale logica che l'articolo 179, § 1, della direttiva IVA<sup>4</sup>, si esprime in termini di coincidenza ed è altresì pacifico come la Direttiva consenta la possibilità di riconoscere che il diritto sia esercitabile anche *“nel corso di un periodo più lungo”* (v. Ecotrade, § 43) ancorché non illimitato al punto di compromettere la certezza del diritto (v. Ecotrade § 44); ed è in tal senso che **il principio a tutela delle ragioni della detrazione immediata è da ritenersi non esclusivo**; tale principio, infatti, conosce, nella direttiva, un temperamento solamente al paragrafo 2 del medesimo art. 179 con riferimento alle operazioni

<sup>2</sup> In quanto la normativa controversa nelle cause principali concedeva all'amministrazione fiscale un termine quadriennale per effettuare rettifiche e accertamenti, mentre prevedeva un termine di soli due anni per la detrazione dell'IVA assolta.

<sup>3</sup> Tale termine risulta altresì prolungato nel caso di presentazione di dichiarazioni integrative da parte del contribuente (ancorché limitatamente a quanto oggetto di integrazione) e raddoppia nel caso di violazioni penalmente rilevanti.

<sup>4</sup> L'articolo 179 della Direttiva stabilisce che: *“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.*

*Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione”.*

occasionali di cui all'articolo 12 nel qual caso è ammesso che gli Stati membri "possano obbligare" i soggetti stessi a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione;

- 3) la norma nazionale (art. 19 e 25 del DPR 633/72) come riscritta dal D.L. 50/2017 mette in serio rischio la concreta ed effettiva possibilità di praticare "immediatamente" (*rectius* per il medesimo anno solare in cui il diritto sorge) la detrazione delle **fatture differite** emesse entro il 15 gennaio dell'anno successivo (vedi a seguire § 4.2 e § 4.6);
- 4) la norma nazionale (art. 19 e 25 del DPR 633/72) come riscritti dal D.L. 50/2017 mette in serio rischio la concreta ed effettiva possibilità di praticare la detrazione delle **fatture arrivate nell'anno successivo** (anche solo i primi mesi) a quello di emissione (vedi a seguire § 4.3 e § 4.6); rischio che si estende anche a situazioni di ritardi del tutto incolpevoli quale può essere il caso della **fattura smarrita** di cui si ha cognizione solo in sede di sollecito o, per prassi diffusa, come avviene, ad esempio, per le **bollette doganali d'importazione** (vedi § 4.4); il rischio coinvolge anche la gestione delle note di variazione (vedi § 4.5);
- 5) la modifica introdotta alla normativa nazionale dal più volte citato D.L. 50/2017 genera un sopravvenuto **contrasto di convivenza** fra **presupposto sostanziale** e **presupposto formale** della detrazione (vedi § 4.6);
- 6) la complessità del sistema fiscale italiano rende pressoché proibitivo alla gran parte delle micro imprese la tenuta in proprio delle scritture contabili, con amplificazione dei rischi suddetti (vedi a seguire § 4.9);
- 7) l'ordinamento nazionale è tutt'altro che agevole nel consentire recuperi dell'Iva attraverso istanze di rimborso;
- 8) le **novità introdotte** dall'art. 2 del D.L. 50/2017 **non prevedono disposizioni transitorie** in merito alla decorrenza tantoché interpretazioni restrittive potrebbero compromettere la detrazione non già esercitata ante 24/4/2017 relativamente ad acquisti del 2015 e 2016; tale evenienza parrebbe tuttavia scongiurata dall'intervento in audizione parlamentare del 4/5/2017 del direttore dell'Agenzia delle Entrate in occasione della quale ha affermato che le nuove regole sono da intendersi applicabili "*solo alle fatture emesse e ricevute nel (leggasi dal) 2017, anno di entrata in cui entra in vigore la nuova normativa, non anche alle fatture ricevute e non registrate negli anni precedenti*".

#### 4.2 Sul principio di effettività e sulla manifesta difficoltà ad esercitare il diritto alla detrazione per le fatture differite di fine anno

Si consideri il caso della fattura differita emessa entro il quindicesimo giorno successivo a quello del fatto generatore dell'imposta (art. 21, comma 4, lett. a) del DPR 633/72).

A tal proposito, prima di fornire adeguata esemplificazione:

- occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della direttiva 2006/112/CE, la detrazione è operata 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*» con la conseguenza che il diritto a 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** (v., in tal senso, sentenza 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14 e sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, punto 34);
- occorre considerare, altresì, che in aderenza agli aspetti formali del citato art. 178 l'Amministrazione finanziaria italiana, nella C.M. n° 328/E del 24/12/1997, punto 3.5.2, ha già avuto modo di 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.*"

<b>Esempio 2</b>	Cedente	Cessionario
Momento di effettuazione operazione	Dicembre 2017	Dicembre 2017
Data emissione fattura fornitore	15/01/2018	/

Data possesso fattura cessionario	/	Non prima del 15/01/2018
Esigibilità imposta	Dicembre 2017 (art. 6 e art. 23 DPR 633/72)	
Momento in cui sorge il diritto potenziale alla detrazione	/	Dicembre 2017
Momento in cui si perfeziona il diritto alla detrazione	/	Gennaio 2018

Nell'esempio in questione il cessionario:

- non potrà esercitare la detrazione per il mese di dicembre 2017 per carenza del requisito formale del possesso della fattura (e ciò indubbiamente laddove la fattura – situazione ricorrente - arrivi oltre il termini di liquidazione del 16/01/2018);
- dovrà necessariamente esercitare il proprio diritto in sede di dichiarazione annuale Iva **ritardando il diritto al recupero di almeno due mesi** (la dichiarazione annuale non può essere presentata prima del 1° febbraio dell'anno successivo);
- rischia altresì di generare un credito per il cui concreto recupero potrebbe essere necessario procedere con istanze di rimborso e/o utilizzi in compensazione gravati rispettivamente (oltre determinate soglie) da garanzie fideiussorie o apposizione del visto di conformità (vedi oltre § 4.7).

#### 4.3 Sull'onere della registrazione, sulla manifesta difficoltà alla retro imputazione all'anno in cui il diritto è sorto e sul rischio di contenzioso con l'Agenzia delle Entrate

Occorre altresì osservare come la norma nazionale<sup>5</sup> (articolo 25, co.1, del DPR n. 633/72) imponga l'**onere della registrazione** (non necessariamente richiesto dalla Direttiva) anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione (oggi solo quella dell'anno in cui il diritto sorge) nella quale è esercitato il diritto alla detrazione.

E' dato rilevare altresì che, per effetto di tale impostazione, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate sono soliti al recupero dell'Iva detratta in caso di omessa registrazione, con la compiacenza della giurisprudenza nazionale (cfr. Cass. n. 20442/2011, Cass. n. 23757/2013) che solo più di recente è arrivata quantomeno a riconoscere la possibilità di recupero dell'imposta, non attraverso la detrazione, bensì attraverso una più complessa istanza di rimborso e a condizione che i termini non siano scaduti (Cass. 22188/2015, Cass. 25871/2015).

Il **rischio di contenziosi** fra contribuenti e Agenzia delle entrate **si fa elevato**. Ne è riprova quanto affermato nel corso dell'audizione Parlamentare del 4/5/2017 del direttore dell'Agenzia delle Entrate che sottovalutando le varie criticità ha affermato come *“eventuali situazioni in cui all'intervenuta esigibilità dell'IVA non faccia seguito la tempestiva emissione della fattura, con conseguente decadenza del diritto alla detrazione dell'IVA per decorso del termine, potranno comunque essere sanate mediante il diritto alla detrazione dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o di rettifica ai sensi dell'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. In tal caso, il soggetto passivo (cessionario o committente) potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA al più tardi on la dichiarazione relativa all'anno in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa (alle condizioni esistenti al momento dell'esigibilità dell'imposta dell'operazione originaria).*

#### 4.4 Sulla manifesta difficoltà ad esercitare l'immediata detrazione per le fatture e bollette doganali emesse a fine anno e comunque sulle fatture emesse in ritardo

Le difficoltà retro evidenziate riguardano, in generale, tutte le fatture (o documenti equipollenti) emesse a fine dell'anno e ricevute dal cessionario/committente nell'anno successivo. Si consideri, ad esempio:

- il **caso della fattura smarrita** di cui ha il cessionario ha cognizione solo al momento della ricezione del sollecito al pagamento;
- il **caso delle bollette doganali d'importazione** le quali vengono normalmente recapitate agli importatori anche dopo qualche mese dall'accertamento doganale (situazione che, peraltro, non ha alcuna attinenza con il gap IVA da ridurre giacché l'Iva viene riscossa operazione per operazione dalla dogana nel

<sup>5</sup> Tale onere risale all'intervento apportato dal D.Lgs. n° 56 del 23/03/1998 (applicabile retroattivamente fin dal 01/01/1998, data di entrata in vigore della riforma disposta dal D.Lgs. n. 323/97).

momento di accertamento doganale che, notoriamente, rappresenta il momento di effettuazione ed esigibilità dell'imposta).

E' appena il caso di osservare poi come l'esercizio alla detrazione diventi eccessivamente difficile laddove la fattura venga emessa in ritardo, sempre oltre l'anno, da parte del fornitore, anche e solo di qualche mese, senza che per il cessionario/contribuenti scatti necessariamente l'onere (trascorsi 4 mesi) di auto fatturazione denuncia ex art. 6 co.8 del D.Lgs 471/97.

#### 4.5 Sulla manifesta difficoltà nella gestione delle note di variazione

L'articolo 26 del DPR 633/72 individua nei medesimi termini dell'art. 19 il termine entro il quale il soggetto passivo debitore d'imposta può documentare al ribasso (note di accredito), con conseguente recupero dell'imposta, le operazioni venute meno in tutto o in parte a causa degli eventi indicati nella norma ovvero in caso di sopravvenuto accordo infrannuale. Anche in tale contesto le novità introdotte dal D.L. 50/2017 rendono eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di recupero dell'imposta originariamente assolta in eccesso.

#### 4.6 Sul contrasto fra presupposto sostanziale (insorgenza del diritto) e presupposto formale (possesso della fattura) nel caso di coincidenza fra *dies a quo* e *dies a quam*

Ritornando al caso delle fatture emesse a fine anno e ricevute dal cessionario nell'anno successivo non può non osservarsi come, in mancanza di un *dies a quam* "differito", si generi un **cortocircuito fra presupposti sostanziali e presupposti formali** su cui si basa il diritto alla detrazione (vedi retro § 3) e su cui (in particolare per quelli formali) il fisco italiano ha sempre basato le proprie attività di verifica.

Occorre ricordare, quindi, come in merito ad un caso in cui il soggetto passivo non disponeva di una fattura nel momento in cui ha esercitato il diritto a detrazione<sup>6</sup>, la Corte di Giustizia, al punto 38 della sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02), abbia statuito che il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale **ricorrono i due requisiti** citati "*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*".

**La norma italiana** modificata dal D.L. 50/2017 **rende eccessivamente difficile il rispetto di tale doppio requisito** giacché riconosce il diritto alla detrazione esclusivamente con riferimento al "*momento in cui l'imposta diviene esigibile*" e consente di esercitarlo esclusivamente con riferimento a tale anno (art. 19, co.1, DPR 633/72 come modificato dal D.L. 50, cit).

#### 4.7 Sulla disparità di trattamento fra esercizio della detrazione in liquidazione ed esercizio in dichiarazione annuale Iva

Se il cessionario non sarà nelle condizioni (vedi i casi retro descritti) di esercitare la detrazione entro l'ultima autoliquidazione Iva (si consideri il mese di dicembre per i soggetti mensili o al 4° trimestre per i soggetti trimestrali speciali) dell'anno in cui sorge il diritto alla detrazione (esigibilità) si verifica una ingiustificata disparità di trattamento a fronte di situazioni sostanzialmente simili.

Si considerino i seguenti casi comparati relativamente ad una fattura di € 30.000 più Iva di € 6.600.

	Caso 1	Caso 2
Data emissione fattura	30/11/2017	30/12/2017
Data arrivo fattura	20/12/2017	20/01/2018
Mese in cui sorge il diritto (teorico) alla detrazione (esigibilità)	Novembre 2017	Dicembre 2017
Periodo per cui è esercitabile il	Dicembre 2017	2017 (ma non con il mese di

<sup>6</sup> Nel caso in questione le fatture erano state emesse nel mese di dicembre 1999 ma erano pervenute a cessionario solo nel gennaio del 2000.

diritto per il cessionario		dicembre, né precedentemente)
Modalità	Autoliquidazione del 16/1/2018 relativa al mese di dicembre	Dichiarazione annuale Iva relativa al 2017 presentabile dal 1 febbraio al 30 aprile 2018
Numero di giorni entro i quali il contribuente recupera l'imposta pagata sull'acquisto rispetto all'arrivo della fattura	<b>27 gg</b>	Minimo <b>55 gg</b> presentando la D.A.Iva a febbraio ed ipotizzando il recupero in compensazione il 16/03/2018 Massimo <b>116 gg</b> presentando la D.A.Iva ad aprile ed ipotizzando il recupero in compensazione il 16/05/2018
Termini annotazione registro acquisti	Entro il 16/01/2018	Letteralmente il termine previsto dall'articolo 25 del DPR 633/72 (riformulato dal D.L. 50/2017) da spazio ad un'annotazione lunga fino al 30 aprile 2019 (scadenza della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura) <sup>7</sup>

I due casi dimostrano come le fatture arrivate oltre l'anno di emissione subiscano un trattamento discriminatorio rispetto a quelle arrivate nel medesimo anno. Non solo, si consideri che il contribuente dell'esempio in questione, se vorrà recuperare in compensazione orizzontale (cioè con altri tributi diversi dall'Iva) il proprio credito dovrà sottoporre a visto di conformità la propria dichiarazione Iva giacché chiuderà con un credito superiore ad € 5.000 (nuova soglia ridotta con le modifiche introdotte dall'art. 3 del D.L. 50/2017).

Nel caso in cui l'importo dell'Iva in dichiarazione superi la somma di € 30.000, se il contribuente vorrà chiedere il credito a rimborso, dovrà altresì sopportare l'onere di presentare apposita garanzia fideiussoria oppure (in taluni casi) sostituire tale onere con il visto di conformità. In ogni caso **il contribuente dovrà comunque sopportare maggiori spese per esercitare il proprio diritto**. Va osservato che manca al momento in Italia una norma che ristorni il contribuente dei costi degli oneri sostenuti per fornire garanzie all'Erario; il disegno di legge europea approvato il 28 aprile 2017 dal Consiglio dei Ministri, al fine di chiudere la procedura di infrazione 2013/4080, si prefigge di riconoscere una somma (pari allo 0,15% dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia) a titolo di ristoro forfettario dei costi sostenuti dai soggetti passivi che prestano garanzia fideiussoria a favore dello Stato (ma non anche per il caso del visto di conformità) in relazione a richieste di rimborso dell'IVA; ciò avrà comunque efficacia solo a partire dalle richieste di rimborso predisposte con la dichiarazione annuale dell'IVA relativa all'anno 2017 e dalle istanze di rimborso infrannuale inerenti al primo trimestre 2018. Ancorché tale norma dovesse entrare in vigore come prospettato dal Governo, nulla cambia, comunque, in merito all'eccessiva complessità che le modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 hanno introdotto nel sistema di gestione della detrazione Iva in Italia.

#### **4.8 Sulla manifesta difficoltà ed eccessiva irragionevolezza del ricorso all'istituto della dichiarazione integrativa**

Nei casi 1 e 2 retro formulati è già stato evidenziato come la ricezione di una fattura oltre il periodo utile per esercitare il diritto in concomitanza al periodo d'imposta in cui il diritto è sorto obblighi il contribuente a recuperare l'imposta in sede di dichiarazione annuale. Ci prefiggiamo ora di analizzare il caso in cui tali documenti arrivino, o siano comunque consegnati a chi si occupa dell'elaborazione dati per conto del contribuente, oltre il termine della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui l'operazione si considera effettuata e l'imposta diventa esigibile<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Va da sé come tale annotazione crei ulteriori complicazioni al contribuente che dovrà adottare appositi accorgimenti (soprattutto software) affinché l'annotazione effettuata nell'anno di ricezione non inquina i progressivi della dichiarazione da presentare nell'anno successivo.

<sup>8</sup> L'ipotesi è tutt'altro che peregrina. Si consideri che in Italia la quasi totalità delle microimprese affida la tenuta della contabilità a soggetti terzi e quindi la situazione è tutt'altro che improbabile (vedi anche nel prosieguo § 4.9).

Va innanzitutto ricordato che (in particolare dal 3/12/2016) l'istituto della **dichiarazione Iva integrativa** di cui all'art. 8, cc da 6-bis a 6-quinquies, del DPR 322/98 (come modificato dal D.L. 193/2016) riconosce ai contribuenti la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a proprio favore entro termini che sono stati equiparati a quelli delle dichiarazioni integrative a favore dell'Erario ossia entro i termini di decadenza dei termini per l'accertamento. Per non compromettere la concreta possibilità dell'Amministrazione finanziaria di porre in essere gli accertamenti del caso, la norma nazionale (art. 1 co.640 L. 190/2014 come modificato dal D.L. 193/2016) prevede tuttavia che, per quanto oggetto di integrazione, il termine per l'accertamento decorra dalla presentazione della dichiarazione integrativa così come quelli per la notifica delle cartelle di pagamento.

	Caso 3	Caso 4
Data emissione fattura	30/12/2017	30/12/2017
Data arrivo al cessionario	Giugno 2018	Giugno 2019
Mese in cui sorge il diritto (teorico) alla detrazione	Dicembre 2017	Dicembre 2017
Periodo in cui è esercitabile	Solo a partire da giugno 2018 (prima manca il requisito del possesso della fattura)	Solo a partire da giugno 2019 (prima manca il requisito del possesso della fattura)
Modalità	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dichiarazione integrativa relativa al 2017 (modello Iva 2018)</li> <li>Possibilità di utilizzare il credito in liquidazione oppure in compensazione e/o di chiederlo a rimborso in presenza dei requisiti (art. 8 <b>co.6-ter</b> DPR 322/98)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dichiarazione integrativa relativa al 2017 (modello Iva 2018)</li> <li>Inserimento del credito emergente dalla suddetta dichiarazione integrativa nella dichiarazione Iva 2020 (quadro VN) relativa al 2019 ossia all'anno di presentazione della dichiarazione integrativa.</li> <li>Il credito potrà essere utilizzato in compensazione (o chiesto a rimborso) solo dal 2020 (art. 8, <b>co.6-quater</b> DPR 322/98)</li> </ul>
Numero di giorni entro i quali il contribuente recupera l'imposta pagata sull'acquisto rispetto all'arrivo della fattura	Anche nel medesimo mese di presentazione della dichiarazione integrativa se imputato a scomputo nella liquidazione Iva	Non prima di un anno dal ricevimento della fattura. Complessivamente, rispetto al momento in cui il diritto è (teoricamente) sorto passano 2 anni e
Termini annotazione ex articolo 25 DPR 633/72	Letteralmente il termine previsto dall'articolo 25 del DPR 633/72 (riformulato dal D.L. 50/2017) da spazio ad un'annotazione lunga fino al <b>30 aprile 2019</b> (scadenza della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura) <sup>9</sup>	Letteralmente il termine previsto dall'articolo 25 del DPR 633/72 (riformulato dal D.L. 50/2017) da spazio ad un'annotazione lunga fino al <b>30 aprile 2020</b> (scadenza della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura) <sup>10</sup>

Per ricordare quanto già argomentato al punto 2.1 (inefficacia della strategia del Governo italiano) si noti come il cessionario del **caso 4** (ma considerazioni analoghe valgono anche per il caso 3) comunque non effettuerà la trasmissione dei dati della fattura ricevuta dal proprio fornitore prima della scadenza relativa allo spesometro del 2° trimestre 2019 senza che la restrizione del termine ultimo entro cui il medesimo può

<sup>9</sup> Va da sé come tale annotazione crei ulteriori complicazioni al contribuente che dovrà adottare appositi accorgimenti (soprattutto software) affinché l'annotazione effettuata nell'anno di ricezione non inquina i progressivi della dichiarazione da presentare nell'anno successivo.

<sup>10</sup> Va da sé come tale annotazione crei ulteriori complicazioni al contribuente che dovrà adottare appositi accorgimenti (soprattutto software) affinché l'annotazione effettuata nell'anno di ricezione non inquina i progressivi della dichiarazione da presentare nell'anno successivo.

esercitare il diritto alla detrazione possa favorire alcun beneficio agli obiettivi dell'Amministrazione finanziaria (favorire la *compliance* del fornitore) in termini di coincidenza temporale fra fatture trasmesse dal cliente (2° trimestre 2019) e le medesime fatture trasmesse dal fornitore (4° trimestre 2017).

#### 4.9 Sull'eccessiva complessità del sistema fiscale italiano che costringe i soggetti passivi di rivolgersi a soggetti specializzati

Il sistema fiscale italiano presenta livelli di complicazione tali che obbliga la quasi totalità dei contribuenti a rivolgersi a soggetti specializzati per l'espletamento e la trasmissione delle pratiche rivolte all'Agenzia delle Entrate. Il ricorso agli specialisti va ben oltre i casi delle microimprese le quali, pressoché in modo totalitario, delegano la completa tenuta delle scritture contabili a professionisti e associazioni di categoria, ma coinvolge anche la gran parte delle imprese più strutturate che si rivolgono comunque ad intermediari per la trasmissione delle proprie dichiarazioni e comunicazioni. Quasi il 92% dei documenti trasmessi all'Agenzia delle Entrate nel corso del 2016 sono avvenuti, infatti, attraverso soggetti terzi (intermediari) mentre solo l'8% dei documenti è stato trasmesso autonomamente dai contribuenti.

Documenti (dichiarazioni, comunicazioni, istanze, ecc) inviate dai contribuenti all'Agenzia delle Entrate nel 2016						
Canale trasmissione	Totale documenti inviati all'AE nel 2016	di cui soggetto in proprio con più di 50 dipendenti	di cui soggetti in proprio con meno di 50 dipendenti	di cui soggetto in proprio con più di 20 dipendenti	di cui soggetti in proprio con non più di 20 sostituiti (Fisconline)	di cui altri soggetti (intermediari)
Entratel	170.365.591	764.763	4.796	7.141.172		162.454.860
Fisconline	6.880.557				6.880.557	0
Valore assoluto	177.246.148	764.763	4.796	7.141.172	6.880.557	162.454.860
Valore in percentuale	100%	0,431%	0,003%	4,029%	3,882%	91,655%

Elaborazione Ufficio Fiscale Confimi Industria su fonte statistiche Agenzia Entrate al 2/1/2017

Anche la dichiarazione annuale Iva che, per la prima volta nel 2017 (scadenza del 28/02/2017), è avvenuta in forma autonoma non si sottrae a tale tendenza ancorché si possa stimare che il numero dei soggetti che provvedono autonomamente sia leggermente superiore (10% invece dell'8%).

Invii 2017 dichiarazione annuale Iva autonoma			
Dichiarazione - Canale	documenti inviati	di cui contribuente	di cui intermediari
IVA - Entratel	4.826.963	402.813	4.424.150
IVA - Fisconline	79.903	79.903	
Valore assoluto	4.906.866	482.716	4.424.150
Valore in percentuale	100%	9,84%	90,16%

Elaborazione Ufficio Fiscale Confimi Industria su fonte statistiche Agenzia Entrate al 4/5/2017

Si ritiene, in ogni caso, che **il ricorso allo specialista sia ineludibile laddove si obblighi il soggetto passivo a recuperare l'Iva "fuori periodo" attraverso dichiarazioni Iva integrative**. Il rischio concreto che mette in seria discussione l'effettività del diritto alla detrazione è che molti contribuenti dovranno operare un arbitraggio fra il costo dell'adempimento integrativo necessario ad esercitare il diritto (la detrazione dell'Iva) ed il valore del diritto stesso (l'Iva). Spesso il **contribuente dovrà scegliere l'abbandono del diritto** generando un **indebito arricchimento delle casse erariali**.

#### 4.10 Sulla violazione principio di equivalenza

Nel contesto del caso di cui alla più volte citata sentenza Ecotrade, la Corte di Giustizia **non si era espressa** in merito al principio di equivalenza non essendo emersi dagli atti di causa, né essendo mai stato sostenuto

dinanzi alla Corte, che il termine di decadenza previsto dall'art.19, primo comma, del DPR n. 633/72 violasse tale principio (punto 47 della sentenza)<sup>11</sup>.

Nella medesima sentenza (punto 46), tuttavia, la Corte ha dichiarato, con riferimento all'autoliquidazione, che 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 con il regime instaurato dalla direttiva IVA 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 dell'Unione (**principio di equivalenza**) e, per altro verso, **esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione** (principio di effettività) (v. anche sentenza 12 luglio 2012, EMS, C 284/11, punto 49).

Ciò premesso giova osservare come nella norma nazionale, in particolare dopo le novità introdotte dall'art. 2 de D.L. 50/2017, oltre alle già illustrate eccessive difficoltà (violazione del principio di effettività) si concretizzino, per situazioni analoghe, trattamenti palesemente diversi da prospettare violazione del principio di equivalenza.

	Forniture interne	Forniture intracomunitarie
Momento di effettuazione operazione	Dicembre 2017	Dicembre 2017 (art. 39 D.L. 331/93)
Data emissione fattura fornitore	31/12/2017	31/12/2017
Data possesso fattura cessionario	20/01/2018	20/01/2018
Esigibilità imposta	Dicembre 2017 (art. 6 e art. 23 DPR 633/72)	Gennaio 2018 Tramite integrazione fattura ricevuta
Momento in cui sorge il diritto alla detrazione per il cessionario	Momento di esigibilità e quindi dicembre 2017 ai sensi dell'art. 19 ma la detrazione non formalmente esercitabile a dicembre per mancato possesso della fattura.	Gennaio 2018, previa integrazione della fattura ricevuta e assolvimento attraverso annotazione nel registro vendite (art. 47 e 46 DL. 331/93)
Modalità esercizio detrazione	Dichiarazione annuale Iva 2018 relativa al 2017	Liquidazione Iva relativa a gennaio 2018
Tempistica recupero	Non prima di febbraio 2018	Gennaio 2018

L'esempio raffrontato dimostra come a fronte di due forniture sostanzialmente equivalenti la norma modificata dal D.L. 50/2017 non garantisca al soggetto passivo di esercitare la detrazione nel medesimo periodo. Nel caso di forniture interne, infatti, la detrazione:

- non potrà essere esercitata con riferimento al mese di dicembre 2017, per mancanza della fattura;
- non potrà essere nemmeno esercitata nel mese di gennaio 2018 in quanto il novellato articolo 19 riconosce ora la detrazione esclusivamente nell'esercizio in cui il diritto è sorto e cioè il 2017, anno in cui l'imposta si considera esigibile;
- dovrà essere esercitata in sede di dichiarazione annuale 2018 relativa al 2017 con il rischio di far emergere un credito che dovrà sottostare ai più stringenti vincoli imposti dalla normativa nazionale (vedi retro § 4.7).

Nel caso di fornitura intracomunitaria il cessionario potrà invece esercitare la detrazione nella liquidazione relativa al mese di gennaio (arrivo della fattura).

<sup>11</sup> Al tal riguardo si ritiene utile segnalare come la violazione di tale principio fosse tutt'altro che da escludere come osservato da autorevole dottrina. Si veda Paolo Centore "Sull'Iva il Fisco trova l'equilibrio - Resta da verificare la questione del principio di equivalenza" su "Il sole 24 ore del 10/05/2008". In merito al caso Ecotrade l'autore evidenzia, infatti, come il termine decadenziale (quello biennale previsto dall'articolo 19, co.1, del DPR n. 633/72) ledesse il principio di equivalenza constatato che nell'ordinamento nazionale esistono altri termini per l'esercizio del diritto di detrazione e per il diritto di rimborso: termine di quattro anni per la rettifica della dichiarazione Iva ex art. 8, co.2, del DPR 322/88 e di due per il rimborso, ex art. 21, co.2, del D.Lgs 546/92, dell'Iva indebitamente versata; termine decorrente dal 1/1/2003 per il recente recupero dell'Iva auto non detratta (vicenda Stradasfalti), tramite istanza disciplinata dal D.L. n. 258/2006 presentata entro il 22/10/2007 (modalità forfetaria) o da presentare entro metà novembre 2008 (modalità analitica).

Giova infine osservare che analoghe disparità di trattamento si verificano anche fra operazioni interne con ordinaria rivalsa Iva (art. 17 comma 1 DPR 633/72) ed operazioni interne con applicazione del revers charge (art. 17 co. 5 e ss e art. 74 co.7-8 del DPR 633/72). Anche in tali casi, infatti, le formalità imposte dalla norma italiana sono quelle di operare il versamento dell'imposta attraverso l'integrazione e registrazione della fattura "ricevuta" e non è ipotizzabile l'esercizio della detrazione prima di tale evento (ricevimento ed integrazione) anche perché l'Agenzia delle entrate ha sempre negato (vedi C.M. 16/E del 21/5/2013 § 3.3.2) che il cessionario/committente possa a piacimento sostituire la tecnica dell'integrazione con quella dell'autofattura e tale impostazione (squisitamente formalistica) ha addirittura trovato terreno fertile nella stessa giurisprudenza di legittimità nazionale (Cassazione 10819 del 5/5/2010).

## 5. Conclusioni

Per tutto quanto esposto le scriventi associazioni ritengono che le modifiche introdotte dall'art. 2 del D.L. 50/2017 alla normativa nazionale determini un **grave pregiudizio al principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto** poiché pone pesanti ostacoli all'effettiva possibilità di esercitare il diritto alla detrazione in tutti i casi (non rari) in cui la fattura arriva al cessionario/committente oltre l'anno di effettuazione dell'operazione o comunque il medesimo si avvalga di servizi in outsourcing per la tenuta delle proprie scritture contabili.

## 6. Autorizzazione al trattamento dati

Si autorizza la Commissione a indicare l'identità delle scriventi Associazioni nei Suoi contatti con le autorità dello Stato membro contro il quale è presentata la denuncia.

Distinti saluti.

### **Marco Cuchel**

*Presidente ANC – Associazione Nazionale Commercialisti*



### **Paolo Agnelli**

*Presidente Confimi Industria – Confederazione dell'Industria Manifatturiera italiana e dell'Impresa Privata*

