



Detrazione IVA

**Requisiti sostanziali, formalità e termini
per l'esercizio della detrazione**

dott. Roberto Longo

Roma, 14 novembre 2017





Requisiti sostanziali

Status di soggetto passivo del cedente/prestatore

Il soggetto passivo beneficia del diritto alla detrazione anche se il cedente/prestatore non è registrato ai fini di tale imposta, qualora le relative fatture presentino tutte le informazioni richieste, in particolare l'identificazione dell'emittente e la natura dei servizi forniti (CGUE 22.12.2010 C-438/09)



Requisiti sostanziali

Status di soggetto passivo del cedente/prestatore – continua

L'amministrazione finanziaria non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo...verifichi che l'emittente della fattura abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e pagamento dell'Iva

(CGUE 21.06.2012 C-80/11)

La Cassazione ammette che, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, è l'Amministrazione finanziaria che deve fornire elementi circa l'esistenza della frode e tale onere probatorio può essere assolto tramite presunzioni

(Cass. 6229/2013)



Requisiti sostanziali

Status di soggetto passivo del cedente/prestatore – *continua*

Obbligo di diligenza

Conclusioni proposte dall'Avvocato Generale (05.07.2017, C-374/16 e C-375/16)

- Il contribuente deve poter legittimamente fare affidamento sugli elementi formali della transazione, quali appaiono dai documenti
- Ciò che conta ai fini della negazione della detrazione è se il soggetto passivo non era in buona fede rispetto all'esistenza dell'abuso
- Se è vero che in determinate circostanze può insorgere un obbligo di diligenza più articolato, tale obbligo non può essere determinato da errori formali della fattura



Requisiti sostanziali

Inerenza/afferenza

Art. 168 Direttiva 2006/112/CE (*Direttiva Iva*)

Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette a imposta...

Art. 19 D.P.R. 633/1972

imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata [...] nell'esercizio dell'impresa, arte o professione

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggetti all'imposta



Requisiti sostanziali

Imposta assolta a seguito di importazione

Imposta dovuta dal soggetto passivo

Imposta addebitata a titolo di rivalsa

È necessario che l'imposta sia «dovuta»: il diritto di detrazione non si estende all'imposta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura



Requisiti sostanziali

Inerenza - *continua*

Necessità di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione.

Il nesso deve essere di tipo economico: ai fini della detrazione occorre che le spese compiute per acquistare beni e servizi facciano parte (o possano far parte) degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione.



Requisiti sostanziali

Inerenza — *continua*

Il giudizio di relazione coinvolge in prima battuta le singole operazioni per estendersi all'attività (il complesso delle operazioni effettuate) svolte dal soggetto passivo: il diritto alla detrazione spetta anche per le spese generali.

La motivazione economica del soggetto non è di per sé sufficiente: non sussiste alcun diritto a detrazione quando il bene o il servizio è utile per rafforzare indirettamente l'attività economica complessiva del soggetto (CGUE 13.03.2008 C-437/06)



Requisiti sostanziali

Inerenza — *continua*

Caso Iberdrola (CGUE 14.09.2017 C-132/16)

La CGUE ritiene sufficiente che le spese siano necessarie per l'impresa e che tali spese facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto alla detrazione.

La corte riconosce la sussistenza del nesso diretto e immediato anche per quegli acquisti causalmente indotti dall'attività economica, senza soffermarsi sull'aspetto dell'utilizzo dei beni e servizi acquistati da parte dell'operatore economico



Requisiti sostanziali

Inerenza — *continua*

Principio «domestico» per la detrazione:
esercizio dell'impresa, arte o professione e non
afferenza a operazioni esenti o non soggette.

- ➔ strumentalità rispetto all'attività imprenditoriale svolta
- ➔ quale relazione con l'oggetto sociale?



Requisiti sostanziali

Inerenza – *continua*

Compatibilità con l'oggetto sociale di acquisti



elemento puramente indiziario dell'inerenza da considerare insieme ad altri elementi

Onere della prova a carico del contribuente
(Cass. 17299/2004; 157/2013)



Requisiti sostanziali

Inerenza — *continua*

Attività preparatorie o propedeutiche all'avvio dell'impresa



consenso pressoché unanime della Cassazione (3106/2014;
8692/2011)

Ai fini della detraibilità dell'IVA, le operazioni passive devono essere effettivamente inerenti all'esercizio dell'attività economica, compiute quindi in stretta connessione con le finalità dell'impresa senza tuttavia che sia richiesto quello concreto della relativa attività, anche nel caso di assenza di compimento di operazioni



Requisiti sostanziali

Inerenza – *continua*

Detrazione per beni e servizi acquisiti prima dell'apertura della partita Iva



L'obbligo del soggetto di dichiarare l'inizio della sua attività non è un elemento costitutivo del diritto a detrazione bensì un requisito formale ai fini del controllo (CGUE 12.07.12 C-284/11)



Requisiti sostanziali

Inerenza — *continua*

Prestito d'uso di metalli preziosi e detrazione dell'imposta assolta in dogana

...tutti i soggetti [...] hanno, in astratto, il diritto di detrazione del tributo pagato, purché ricorrano le ulteriori condizioni per la nascita di tale diritto, e principalmente l'impiego del bene importato per l'esercizio dell'impresa e per il compimento di operazioni soggette ad IVA

(Cass.7106/2001)

(AdE Ris. 96/2007)



Requisiti sostanziali

Inerenza — *continua*

Consignment stock e detrazione dell'imposta assolta in dogana

La proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per ottenere la detrazione dell'Iva pagata, bensì occorre che i beni e i servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa, ossia siano ad essa inerenti (AdE Ris. 346/2008)



Requisiti sostanziali

Inerenza – *continua*

Rapporto tra corrispettivo e valore

Cass. 12502/2014:

- la Direttiva riconduce il diritto alla detrazione all'inerenza, senza contemplare alcun riferimento al valore del bene/servizio
- la base imponibile è il corrispettivo e il valore normale costituisce una deroga da interpretare restrittivamente (CGUE 26.04.2012 C-621/10 e C-129/11)
- non c'è interferenza fra sistema delle ii.dd. e Iva

L' AF deve provare l'antieconomicità manifesta e macroscopica quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza (Cass. 2875/2017)



Requisiti formali

1. possesso della fattura
2. conformità a norma della fattura

La CGUE ha affermato che il principio di neutralità impone di riconoscere la detraibilità anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi



Requisiti formali

Nozione di fattura (art. 218 Direttiva Iva)

Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo



Requisiti formali

Il diritto alla detrazione compete anche in presenza di irregolarità formali in ordine alla data e alla numerazione se ricorrono le condizioni materiali che lo giustificano
(CGUE 15.07.2010 C-368/09)

Il diritto alla detrazione può essere negato a condizione che gli errori privino l'Amministrazione di ogni possibilità di controllo in merito alla transazione
(CGUE 08.05.2013 C-271/12)



Requisiti formali

Art. 226 Direttiva Iva – contenuto della fattura

6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi

L'esame del contenuto della fattura ai fini della detrazione non può limitarsi al dato letterale ma deve tenere conto di tutte le informazioni complementari di qualsiasi tipo, fornite dal contribuente (CGUE 15.09.2016 C-518/14)



Requisiti formali

Obbligo della registrazione

Non c'è menzione nella Direttiva Iva dei registri Iva

La Cassazione:

2011: in caso di mancanza dei registri viene meno il diritto alla detrazione ma non quello al rimborso (20442/2011, 22245/2011)

2014: in caso di mancata registrazione, inversione dell'onere della prova in relazione ai requisiti sostanziali (11168/2014)

2014: l'annotazione nei registri è un obbligo sostanziale (!!!) e non può sopperirsi mediante l'annotazione in altri registri (20698/2014)



Requisiti formali

Perdita incolpevole dei documenti

Cass. 14071/2014

- Di norma, spetta al contribuente provare i fatti costitutivi dell'esistenza di un credito di imposta;
- ex art. 2724, n. 3, la perdita incolpevole non esenta dall'onere della prova, né lo sposta sulla controparte, ma autorizza il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni;
- l'AdE deve garantire l'attivazione di un contraddittorio, affinché il contribuente possa accedere a tali strumenti probatori



Termini per la detrazione

Dies a quo

- Esigibilità dell'imposta (requisito sostanziale)
- Possesso della fattura (requisito formale)

Il dies a quo non può essere determinato tenendo conto esclusivamente dell'istante nel quale ha luogo la cessione dei beni, ma deve sorgere solo dal momento in cui il soggetto passivo entra in possesso della fattura in cui sia riflessa l'operazione

(cfr. Conclusioni Avvocato Generale causa C-533/16)



Termini per la detrazione

Dies ad quem

Modifica con D.L. 50/2017

Art. 19: il diritto alla detrazione dell'imposta è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto

Art. 25: il contribuente deve annotare le fatture 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



Termini per la detrazione

Dies ad quem

È compatibile con l'art. 60, ultimo comma relativo alla detrazione dell'imposta addebitata dal cedente/committente accertato?

Come si possono rendere compatibili i termini art. 19 e 25 con quelli della procedura di cui all'art. 26?

Come si possono rendere compatibili i termini art. 19 e 25 con quelli della procedura della *fattura spia* ex art. 6 D.Lgs. 471/97?



Termini per la detrazione

Dies ad quem

Il termine di cui all'art. 19 è compatibile con la Direttiva Iva?

