

Il Fisco può negare la detrazione dell'IVA in caso di fattura “incompleta” nel rispetto della neutralità dell'imposta?

di [Fabrizio Stella](#)

Pubblicato il 20 Luglio 2013

il Fisco può contestare la detrazione dell'IVA se la fattura di acquisto risulta incompleta, anche in caso di integrazione successiva all'accertamento (Fabrizio Stella e Antonio Federico)

1. Introduzione.

La Corte di Giustizia europea è recentemente intervenuta, con la sentenza **dell'8 maggio 2013**, nella **causa n. 271/12**, a seguito di domanda di pronuncia pregiudiziale sollevata da un giudice belga, nell'ambito di una controversia in merito al rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria di concedere alla società ricorrente il diritto di detrazione dell'IVA per le prestazioni di servizi forniti all'interno di un gruppo societario¹.

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, in buona sostanza, sulla corretta interpretazione della **sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio**, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

2. La normativa comunitaria.

Come detto, la questione verte sulla corretta interpretazione della direttiva n. 388 del 17 maggio 1977, sull'armonizzazione del sistema IVA.

Innanzitutto, l'**articolo 2**, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

Orbene, ai sensi dell'articolo 10, si considera **fatto generatore dell'imposta** *"il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta"* da parte dell'Erario nei confronti del debitore, per il pagamento dell'imposta, all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Ad ogni buon fine si segnala che la coincidenza tra momento generatore dell'imposta e quello relativo alla sua esigibilità non è comune in tutti i comparti dell'imposizione indiretta, come ad esempio con riguardo alle Accise ed altre imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi, ai sensi dell'articolo 2 del Testo Unico Accise²; per i prodotti sottoposti ad accisa, infatti, l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile, ovvero della loro importazione³ ma diviene esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato⁴.

Tornando all'Iva, ai sensi degli **articoli 17 e 18 della Direttiva**, Il diritto alla detrazione:

- nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile;
- è consentita nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta⁴.

Il soggetto passivo:

- è autorizzato a detrarre dall'imposta, di cui è debitore, quella assolta all'interno del paese per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;
- esegue la detrazione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta per un dato periodo fiscale, l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato il diritto alla detrazione stessa.

Il successivo **articolo 22** prevede, inoltre, che ogni soggetto passivo deve:

- dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività;
- tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed i **relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale**;
- emettere una fattura, o altro documento equivalente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per conto di un altro soggetto passivo o di un ente che non è soggetto passivo, indicando, distintamente, il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione.

Gli Stati membri possono, poi, stabilire:

- i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura;
- **altri obblighi** che si ritengono **necessari** per assicurare **l'esatta riscossione dell'imposta e evitare le frodi**, subordinatamente al rispetto del principio della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

3. La pronuncia della Corte di Giustizia

In sintesi le questioni poste all'attenzione della Corte di Giustizia sono fondamentalmente due:

- con la prima, si chiede se le disposizioni della sesta direttiva debbano essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale, in forza della quale il diritto alla **detrazione** dall'IVA può essere negato a soggetti d'imposta, destinatari di servizi, in possesso di fatture incomplete, qualora queste ultime siano state successivamente completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate;
- con la sua seconda, si chiede se il principio di **neutralità fiscale** debba essere interpretato nel senso che esso osta a che l'amministrazione tributaria neghi il rimborso dell'IVA versata da una società prestatrice di servizi quando l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, che ha gravato

su tali servizi, è stato negato alle società destinatarie dei suddetti servizi per irregolarità constatate nelle fatture emesse dalla suddetta società prestatrice di servizi.

1. Prima questione: il divieto di detrazione.

Il diritto alla detrazione è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, quindi, in linea di principio, non è soggetto a limitazioni⁵ e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte .

Il sistema, delineato, come visto, dall'articolo 17 della sesta direttiva, mira a sollevare gli operatori dall'onere dell'IVA dovuta o pagata, così garantendo la neutralità fiscale dell'imposta per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA⁶ .

Con riguardo alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione, l'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), della citata direttiva prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura, ex articolo 22, paragrafo 3, contenente, distintamente, il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione, lasciando, poi, agli Stati membri la facoltà di stabilire:

- i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura;
- altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

Quindi, la direttiva, per quanto concerne l'esercizio del diritto alla detrazione, si limita a prescrivere una fattura che contenga determinate indicazioni e che gli Stati membri hanno la facoltà di prescrivere ulteriori indicazioni per garantire l'esatta riscossione dell'IVA, nonché il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria, limitandosi, pur tuttavia, a quanto necessario per garantire la riscossione ed controllo, evitando di porre prescrizioni che possano rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto stesso.

Il sistema comune dell'IVA non vieta, di per sé, di procedere alla rettifica di fatture errate, essendo consentito, qualora siano soddisfatte tutte le condizioni materiali per poter beneficiare del diritto alla

detrazione dell'IVA e, prima dell'adozione della decisione da parte dell'autorità interessata, che il soggetto passivo provveda all'integrazione della stessa.

Va da sé che la facoltà viene meno nel momento in cui la rettifica avvenga successivamente alla decisione di diniego di detrazione da parte del Fisco per mancanza degli elementi minimali nel documento stesso.

2. Seconda questione: il principio di “neutralità”.

La seconda questione riguardava il principio di “neutralità” fiscale del tributo, ovvero se l'esigibilità dell'IVA in capo al prestatore di servizi possa essere condizionato dall'esercizio effettivo della detrazione dell'IVA in capo al destinatario di tali servizi.

Orbene, atteso che:

- sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
- il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi,

il sistema comune dell'IVA non subordina, in alcun modo, l'esigibilità di quest'ultima in capo al soggetto passivo, prestatore di servizi, all'esercizio effettivo del diritto alla detrazione dell'IVA in capo al soggetto passivo, destinatario di servizi.

3. Il dispositivo.

Alla luce di quanto sopra, la Corte di Giustizia ha dichiarato che:

- *“Le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, ... devono essere interpretate nel senso che esse non ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto può essere negato a soggetti passivi, destinatari di servizi, in possesso di fatture incomplete, anche*

qualora queste ultime siano completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo l'adozione di una siffatta decisione di diniego”.

- *“Il principio di neutralità fiscale non osta a che l'amministrazione tributaria neghi il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto versata da una società prestatrice di servizi quando l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato su tali servizi è stato negato alle società destinatarie dei suddetti servizi per irregolarità constatate nelle fatture emesse dalla suddetta società prestatrice di servizi”.*

4. Normativa nazionale.

In ambito nazionale, la questione viene affrontata, da un punto di vista normativo, dagli **articoli 19 e seguenti** del d.P.R. n. 633/1972, nonché dall'**articolo 21**, del medesimo decreto, con riferimento al contenuto minimale nella fatturazione delle operazioni, riflettendo appieno le prescrizioni previste all'articolo 226 della direttiva n.112/2006.

Con riguardo alla prassi, la questione viene affrontata dalla **circolare n. 328/E**, datata 24 dicembre 1997, dell'allora Ministero delle Finanze, laddove l'esercizio alla detrazione viene subordinato al possesso di un idoneo documento.

Precisamente, nella parte concernente le *Modalità di esercizio della detrazione*, il documento riporta: “*Premesso che il diritto alla detrazione si esercita mediante l'imputazione dell'imposta detraibile in sede di dichiarazione o di liquidazione periodica o annuale, è da rilevare che per l'esercizio del diritto è necessario che il contribuente sia in grado di provare, su base documentale, se ed in quale misura il diritto stesso gli compete. Come si desume dal comma 1, dell'articolo 19 e come chiaramente sancito dall'articolo 18, paragrafo 1, della VI direttiva CEE, 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, etc.”.*

In modo analogo si esprime anche la **circolare n. 53**, datata 5 settembre 2008, dell'allora Agenzia delle Entrate, concernente la detraibilità delle spese alberghiere e di ristorazione, laddove si rimarca la

necessità del possesso della relativa fattura.

Parimenti si è, poi, espressa, nel tempo, la **Corte di Cassazione** che ha più volte⁷ ribadito il principio della deducibilità dell'IVA corrisposta solo con il possesso delle correlate fatture⁸, legittimando – di conseguenza – la rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso contrario .

Alla luce di quanto sopra, a parere di chi scrive, la normativa nazionale e la prassi, non prevedendo elementi 'sì stringenti come quelli della normativa belga oggetto di contenzioso, risultano assolutamente coerenti con il disposto comunitario.

5. Conclusioni.

In sintesi la Corte di Giustizia, nel ribadire comunque la centralità del diritto alla detrazione quale principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, ha precisato come tale diritto possa essere, comunque, limitato laddove nella fattura non vengano chiaramente indicati tutti gli elementi (minimi obbligatori) identificativi della prestazione, ponendo, poi, come limite temporale per la rettifica dei documenti, l'inizio dell'attività (il diniego alla detrazione) da parte della Amministrazione finanziaria.

La motivazione risiede, come detto, nella necessità di rendere possibile il controllo e la riscossione dell'imposta da parte del Fisco, d'altronde è evidente come si pongano naturalmente in contrasto l'esigenza di assicurare un mercato libero con la necessità di rigorosi controlli.

Si rammenti come lo stesso trattato sull'Unione Europea, meglio noto come “Trattato di Maastricht”, all'articolo 2, quarto alinea, sancisce la necessità di *“conservare e sviluppare l'Unione quale spazio di libertà, sicurezza e giustizia in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione della criminalità e la lotta contro quest'ultima”*.

⁹
La Costituzione Europea¹⁰ parla quindi della realizzazione di uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia privo di controlli, in cui sviluppare una politica comune, in evidente contrasto con le criticità qui affrontate .

Si tratta, in sintesi, di una soluzione mediata che, forse, alla luce (anche) delle posizioni espresse dalla Corte di Giustizia europea, andrebbe rivista (anche) sotto il profilo normativo.

19 luglio 2013

Fabrizio Stella ed Antonio Federico

1 Sentenza presente nella rassegna di giurisprudenza in *il fisco* n. 22/2013, fascicolo 1: “Corte di Giustizia UE. Imposte indirette - Iva - Disposizioni generali - Detrazione - Esclusioni o riduzioni delle detrazioni - Incompletezza della fattura d’acquisto. CORTE GIUSTIZIA UE, Sez. II, Pres. Silva de Lapuerta, Rel. Arestis - Sent. causa C-271/12 dell’8 maggio 2013”.

2 Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 - Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, pubblicato in G.U. n. 279 del 29 novembre 1995.

3 Per eventuali necessità di approfondimenti in materia di accise ed altre imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi, sia consentito il rinvio, di **F. Stella**, M. Giua ed G.A. Conteduca, ad *Accise: i prodotti petroliferi tra giacenze di magazzino e cali naturali e tecnici*, in *il fisco*, n.5/2011; *Accise sui depositi fiscali di alcoli: evasione o mera questione numerica?*, in *il fisco*, n. 10/2011; *Imposta di Consumo: sistemi di frode nella commercializzazione di olio lubrificante*, in *il fisco*, n.19/2011; *Alcoli metilico, propilico e isopropilico: regime autorizzatorio, obblighi contabili, circolazione e profili sanzionatori*, in *il fisco*, n.33/2011; *Energia elettrica e benefici fiscali: le forniture in esenzione per gli “opifici industriali”*, in *il fisco*, n.1/2012; *Il sistema Emcs per l’olio lubrificante soggetto a imposta di consumo in sospensione*, in *il fisco*, n.3/2012; *Accise sui carburanti: cosa cambia* in *Guide de il fisco La Manovra Monti*, Capitolo VIII, pag. 52; nonché, di **F. Stella** e N. Monfreda, a *Revisione del sistema delle accise sui carburanti sul Commercialista telematico*, del 18 maggio 2012; *Il Decreto Legge “Misure urgenti per la crescita del Paese”: semplificazione per il settore petrolifero e maggiore tutela per gli operatori del settore*, sul *Commercialista telematico* del 22 giugno 2012; *Accise su junk food*, sul *Commercialista telematico* del 23 giugno 2012; *La “doppia soglia” per i depositi commerciali di gasolio: questione mai risolta o un falso problema*, in *il fisco*, n.28/2012; *Energia elettrica e benefici fiscali per gli opifici industriali: cosa cambia con il decreto “Crescita”*, sul *Commercialista telematico* del 10 novembre 2012; *Un tributo ritrovato: l’imposta di fabbricazione sui fiammiferi*, in *il fisco*, n. 47/2012; *Apertura nel mercato della logistica oil*, sul *Commercialista telematico* del 24 dicembre 2012; *Comparto delle Accise: le novità fiscali introdotte “a fine legislatura” in vigore dal 2013*, sul *Commercialista telematico* del 18 gennaio 2013; *Le agevolazioni IVA per le somministrazioni di gas naturale e di GPL: analogie, differenze e criticità*, in *il fisco* n. 3/2013; *Logistica oil: finalmente in Gazzetta Ufficiale il decreto legislativo sulle scorte petrolifere, licenziato, all’esame definitivo, dal Consiglio dei Ministri il 22 dicembre 2012. Il testo finale comprende ulteriori “aperture” del mercato*

volute dal Parlamento, sul Commercialista telematico del 23 febbraio 2013; Accise: adeguato dalla Legge di Stabilità il meccanismo di compartecipazione al finanziamento del trasporto pubblico locale, in il fisco n. 9/2013; Accise: estesi a tutto il comparto della distribuzione oil gli obblighi di comunicazione e trasparenza dei prezzi di vendita al pubblico dei carburanti per autotrazione, sul Commercialista telematico del 23 marzo 2013; Risoluzione n.17/E del 18 marzo 2013: IVA “agevolata” per gli oli ed i grassi di origine animale e vegetale destinati alla combustione, sul Commercialista telematico del 4 aprile 2013; Energia Elettrica: nuovo regime di agevolazione per le aziende “ad alta densità energetica”, sul Commercialista telematico del 24 aprile 2013.

4 Si veda la sentenza del 23 aprile 2009, PARAT Automotive Cabrio, C

74/08, Racc.

pag.

I

3459, punto 17.

5 In tal senso: la sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C

285/11, punti 25 e 26.

6 Si vedano le sentenze del 29 aprile 2004, Faxworld, C

137/02, Racc.

pag.

I

5547, punto 37, e del 22 dicembre 2010, Dankowski, C

438/09, punto 24.

7 *Ex pluribus* si veda in tal senso: Cassazione n. 11109 del 16 luglio 2003 e n. 28333 del 21 dicembre 2005.

8 In tal senso: Cassazione n. 11109 del 16 luglio 2003.

9La Costituzione europea venne firmata dagli Stati membri dell'Unione il 29 ottobre 2004, con la sottoscrizione del Trattato di Roma. La sua entrata in vigore, subordinata alla ratifica parlamentare o diretta degli elettori da parte di tutti gli Stati membri, subì un rallentamento a causa dei referendum svoltisi in Francia e nei Paesi Bassi. Il Trattato di Lisbona, siglato il 13 dicembre 2007, ha poi consentito di superare le criticità emerse riavviando il processo di condivisione, sino all'entrata in vigore definitiva il 1° dicembre 2009.

10 Una questione simile, si pone anche con riferimento all'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, un'imposizione indiretta sulla produzione non armonizzata a livello comunitario, sul punto sia consentito il rinvio, di **F. Stella**, M. Giua e G.A. Conteduca, ad *Imposta di Consumo: sistemi di frode nella commercializzazione di olio lubrificante*, in *il fisco*, n.19/2011.