Nota congiunta

DETRAZIONE IVA. L'ITALIA HA MARGINI PER RIMANERE SULLE PROPRIE SCELTE

Forti perplessità sulle rigide interpretazioni della sentenza di riesame del caso polacco

Roma, 27/11/2026. Le conclusioni della sentenza CGUE, pubblicate ieri, riguardanti il procedimento di riesame (C-167/26 RX) della nota sentenza del Tribunale UE 11/02/2026 riguardanti un caso polacco (*T-689/24, I.S.A.)* non sorprendono (confermano, purtroppo, le conclusioni 10/09/2026 dell'avvocato della CGUE che, lo scorso marzo, aveva proposto il riesame), ma **non convincono.** Le nuove conclusioni non prendono infatti a sufficiente considerazione gli eventuali margini (non adottati in Polonia) che hanno gli Stati per disciplinare la materia (articolo 180 e 182 della Direttiva) né, fra le altre, delle evoluzioni intervenute nella Direttiva dopo il 2004 (data della rediviva sentenza *Terra Bauberdarf-Handel*).

Come evidenziato in modo pressoché unanime dai primi commenti della stampa, la nuova sentenza pone degli interrogativi che Legislatore e Agenzia delle entrate dovranno certamente affrontare ma, a giudizio delle scriventi Associazioni, non sono quelli di dover rivedere la normativa Italiana e, in particolare, le novità recentemente introdotte con il con il d.Lgs 148 di agosto (modifica degli articoli 19 e 25 del DPR 633/72 e articoli 56 e 88 del D.Lgs 10/2026) anche in attuazione delle disposizioni apprezzabilmente previste dalla legge delega n. 111/2023 di riforma fiscale, attuata dal vice ministro Leo, ancorché da ultimo motivate con l'intento di allineare la disciplina nazionale proprio sulla citata sentenza T-689/24 che, ieri, è stata "riscritta".

Poco prima della pubblicazione della nuova sentenza citata in premessa, ANC e Confimi Industria hanno depositato una istanza congiunta di consulenza giuridica all'Agenzia delle entrate, con l'obiettivo di trovare quanto prima chiarezza su alcune questioni chiaramente meritevoli di conoscere la posizione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria. Essenzialmente: (i) questione dell'eccezione ancora formalmente presente nel DPR 100/98 sulla non retro imputabilità a dicembre delle fatture che arrivano a inizio del nuovo anno[1]; (ii) questione di diritto transitorio sull'efficacia solo post 12 agosto 2026, oppure anche retroattiva, della nuova detrazione allargata al biennio (che ripristina, di fatto, i termini ante DL 50/2017).

In detta istanza è stato osservato come a nulla avrebbero dovuto rilevare e, sempre a giudizio delle scriventi, debbano rilevare le (già pronosticabili) revisioni della sentenza polacca. Queste, in sintesi, le argomentazioni.

Le conclusioni dell'avvocato generale Kokott e, oggi, anche del Giudice, si concentrano sull'interpretazione delle disposizioni "ordinarie" della direttiva 2006/112/CE (articolo 167; articolo 168, lettera a); articolo 178, lettera a); articolo 179, primo comma) senza considerare il fatto che gli Stati (l'Italia ne è un esempio) hanno dei **margini ai sensi degli articoli 180 e 182 della Direttiva.** Secondo dette disposizioni, infatti, *"gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a*

[1] Ma, dopo le novità del d.Lgs 148/2026, chiaramente praticabile per la normativa nazionale attraverso la dichiarazione annuale assorbendo così criticità che comprometterebbero il principio di neutralità per chi cessa l'attività e/o cambia regime.

Associazione Nazionale Commercialisti
Piazza San Bernardo, 106 - 00187 Roma
Tel. 06 5573484
E-mail: segreteria@ancnazionale.it
www.ancnazionale.it

Confimi Industria
Via Tagliamento, 25 – 00198 Roma
Tel. 06 86971894
E-mail: info@confimi.it
www.confimi.it

procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articolo 178 e 179" (già articolo 18, § 3, della Direttiva 77/288/CEE).

La nuova sentenza pubblicata il 26 novembre, invero, ricorda (§ 65) detta deroga e cita una serie di precedenti dimenticando, tuttavia, la sentenza Ecotrade del 8/5/2008 (cause riunite C-95/07 e C-97/97 § 43) e, se vogliamo, anche la sentenza Iddex, che ha interessato proprio l'Italia e a mente della quale le disposizioni della direttiva (combinato disposto art. 179 § 1 e 180, cit.) **non vietano agli Stati di consentire la detrazione** *"nel corso del periodo in cui il diritto stesso è sorto, ovvero nel corso di un periodo più lungo* ***fatta salva l'osservanza di talune condizioni e modalità fissate dalle rispettive norme nazionale****"* (condizioni e modalità che nella norma italiana ci sono, *ndr*).

Pare inoltre di rilevanza tutt'altro che trascurabile - per le analisi e le scelte che Legislatore e Amministrazione finanziaria dovranno chiaramente operare per dare certezza agli operatori – considerare come:

- la stessa **Commissione UE** fosse contraria alla revisione proposta dall'avvocato generale con il procedimento di riesame *de quo*; come riportano dette conclusioni (§ 38) la Commissione avrebbe infatti ritenuto (a differenza dei governi polacco, ceco e tedesco) che *la sentenza T-689/24 "sia proprio in linea con la giurisprudenza pertinente"* ovvero che osta al principio di neutralità e proporzionalità una norma nazionale che vieta la detrazione nella dichiarazione del periodo in cui sono soddisfatte le condizioni sostanziali se la fattura è ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola (il giudice, seguendo le indicazioni dell'avvocato generale, ha invece riscritto tali conclusioni);

- la Commissione UE (in risposta alle denunce presentate da ANC e Confimi industria rispettivamente a maggio 2017 e a marzo 2020)[2] non ha mai manifestato opposizione al DPR 100/98, come modificato dal DL 119/2018, che prevede la retro imputabilità (ancorché attualmente solo per 11 mesi su 12) ovvero un trattamento meno rigido rispetto a quello della sentenza *Terra Bauberdarf-Handel*; Per completezza, le conclusioni dell'avvocato - confermate dal Giudice – sono a giudizio delle scriventi comunque poco condivisibili anche per i motivi di seguito indicati;
- si possa supporre che la Commissione abbia colto (visto che è stato ampiamente fatto notare nelle denunce di cui sopra, ndr) che una negazione in assoluto di una retro imputazione ragionevole (cioè documenti alla mano) possa mettere a rischio la detrazione (e quindi la neutralità) per chi chiude l'attività allo spirare dell'anno o cambia regime passando, ad esempio, al forfettario.

L'avvocato Kokott premette (§ 2) che con la sentenza "I.S.A." dell'11/02/2026 il Tribunale *«ha operato – presumibilmente senza neppure rendersene conto – un ribaltamento della giurisprudenza della Corte quale risulta, in particolare, dalla sentenza Terra Bauberdarf-Handel e, più recentemente, dalla sentenza Apitiv Services Hungary» e* per l'appunto ha proposto (§ 88) al Giudice della CGUE di riscrivere le conclusioni della sentenza T-689/24 nel senso che l'imputazione al periodo di esigibilità non sarebbe praticabile nemmeno in presenza di fattura ricevuta in tempo utile per la presentazione della dichiarazione (in Italia dovremmo leggere liquidazione periodica o dichiarazione Iva nel caso di detrazione in 13^ liquidazione, *ndr*) osservando che (§ 48) nella sentenza I.S.A. *«il Tribunale tenta*

[2] TAXUD C3 D(2018) 5007306 del 13/09/2018; TAXUD C3 D(2018) 6177124 del 13/11/2018; TAXUD C3 D(2023) 4150863 del 28/04/2023.

di giustificare il suo cambiamento radicale rispetto alla la sentenza Terra Baubedarf-Handel … con la circostanza secondo cui, nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, la ricorrente nel procedimento principale non disponeva di una fattura (...) nel momento in cui ha esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA» ma che (§ 49) «*tale affermazione del Tribunale è errata. Come risulta inequivocabilmente dalla stessa sentenza Terra Baubedarf-Handel, la ricorrente nella causa che ha dato luogo a tale sentenza aveva «beneficia[to] di prestazioni di servizi fornite nel corso dell'esercizio 1999»,* e *«le fatture relative a tali servizi, pur essendo state emesse nel mese di dicembre dello stesso anno, le [erano pervenute] solo nel gennaio del 2000".*

Non si discute sul fatto che tanto nel caso *Terra Baubedarf-Handel (Germania)* come nel caso *I.S.A .(Polonia)* le fatture siano arrivate in un periodo successivo a quello di effettuazione ma **non si può non osservare**, sempre a giudizio delle scriventi, come **i casi non siano necessariamente uguali** - ed è quello che ha chiaramente scritto il giudice del Tribunale nell'analisi del caso polacco[3] - **perché la cosa dipende da quando le fatture sono pervenute** ovvero se prima o dopo la scadenza «dichiarativa» (diciamo "liquidazione" Iva per le peculiarità italiane, *ndr*). Si osservi che i due diversi paesi avevano (e hanno) tempistiche significativamente diverse[4].

Stato	Periodicità ordinaria	Termine dichiarazione IVA	Termine versamento periodico	Normativa IVA nazionale	Articolo principale
Germania	Mensile / trimestrale	**10° giorno** successivo alla fine del periodo	**10° giorno**	Umsatzsteuergesetz (UStG)	**§ 18**
Polonia	Mensile / trimestrale per soggetti ammessi	**25° giorno** del mese successivo / trimestre	**25° giorno**	Ustawa o podatku od towarów i usług, 11.3.2004	**Art. 99**

L'avvocato (e il giudice della Corte che ha seguito a ruota le conclusioni) richiama ad appoggio delle proprie conclusioni anche la recente **sentenza *Apitiv Services Hungary*** del 12 marzo 2026 (C-521/24) che **pare**, tuttavia, **poco pertinente**, quantomeno in Italia, poiché non tratta di un caso di Iva addebitata in rivalsa dal fornitore, ma di un acquisto in inversione contabile (acquisto intracomunitario di beni) ove esigibilità e, conseguentemente diritto alla detrazione, si manifesta (in Italia non v'è dubbio) con l'arrivo della fattura ovvero, se non emessa, al più tardi nei termini fissati dallo Stato per l'emissione dell'autofattura (in Italia articolo 50, comma 6, del DL 331/93 e flusso TD20) come peraltro ammette l'articolo 181 della Direttiva occupandosi dell'articolo 168 lettera c) mentre il caso della sentenza polacca riguarda la lettera a).

Inoltre - con tutto il doveroso rispetto – le argomentazioni adottate dall'avvocato e confermate dal Giudice del riesame denotano una distanza piuttosto abissale rispetto a ciò che avviene nel comune operare. Non è condivisibile infatti la narrazione (§ 44 delle conclusioni o § 47 della sentenza) secondo cui la coesistenza del requisito sostanziale e formale *"consistente nel possesso di una fattura, corrisponde all'obiettivo di garantire la riscossione e il controllo effettivi dell'IVA; tale requisito tiene conto del fatto che il pagamento per l'operazione imponibile e quindi il pagamento dell'IVA*

[3] Segnatamente: (§ 35) le conclusioni della sentenza ISA non contrastano con quelle della precedente sentenza "Terra Baubedarf-Handel" del 2004 (punti 34 e 38 secondo cui il diritto a detrazione deve essere esercitato, in linea di principio, con riguardo al periodo nel corso del quale, da un lato, tale diritto è sorto e, dall'altro, il soggetto passivo è in possesso di una fattura o di un documento equivalente) giacché tali conclusioni si spiegano ***"con la circostanza secondo cui, nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, la ricorrente nel procedimento principale non disponeva di una fattura o di un siffatto documento nel momento in cui ha esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA"*** contrariamente al nuovo caso (ISA) in cui (§ 36) la ricorrente *"disponeva delle fatture al momento dell'esercizio del suo diritto alla detrazione dell'IVA".*

[4] E, come retro citato, per la stessa Commissione UE, le conclusioni ISA sono infatti pertinenti ad una lettura unionale.

detraibile a monte non hanno luogo, di norma, prima del ricevimento di una fattura". È infatti di ampia evidenza che questa affermazione, quantomeno nel commercio al dettaglio o nella ristorazione, certamente non corrisponde alla normalità; in ogni caso è il fatto generatore che determina l'obbligo di emissione della fattura ed il pagamento anticipato semmai è fatto anticipatorio dell'operazione.

Le citate argomentazioni (§ 44), per inciso, c'erano già nella sentenza *Terra Bauberdarf-Handel* del 2004 (§ 37); risalgono, quindi, a oltre 20 anni fa. Nel frattempo anche la direttiva è stata aggiornata (migliorata): è stato infatti introdotto (direttiva 2010/45/UE) il *cash accounting* (art. 66 e 167) ed è solo questo - se proprio vogliamo essere precisi – l'unico caso in cui esigibilità e detrazione, accumunati dal principio di cassa, viaggiano in perfetta sintonia con il principio di neutralità. Si tratta, però, di una deroga che, com'è noto, è peraltro opzionabile solamente dai soggetti con volumi d'affari fino a € 2 milioni e, tolta detta deroga e salvo qualche altro caso particolare, esigibilità e detrazione non sono legate al principio di cassa (tutt'altro).

In conclusione, fuori dalle citate ipotesi, **aveva quindi perfettamente ragione il giudice del Tribunale** (causa I.S.A.) **nell'affermare** (§ 38) che si violerebbe il principio di neutralità, *"nonché del carattere immediato della detrazione dell'Iva assolta a monte"* ovvero che il soggetto passivo non sarebbe "*interamente sgravato dall'onere"* dell'Iva se il soggetto passivo non *potesse,* disponendo della fattura prima della scadenza della presentazione della relativa dichiarazione, detrarre l'IVA assolta a monte, relativamente alle operazioni effettuate nel corso del periodo durante il quale il diritto è sorto.

Tutto ciò premesso, a giudizio delle scriventi, vi sono pertanto sufficienti margini affinché l'Amministrazione finanziaria possa considerare pertinenti tanto le novità introdotte con il recente decreto legislativo n. 148 (compresa la retro imputazione tramite dichiarazione) quanto, per il Legislatore, modificare il DPR 100/98 rendendo omogeneo il trattamento per tutte e 12 le liquidazioni mensili. A tal ultimo riguardo, risolutivi potrebbero risultare i lavori parlamentari in corso per la legge di bilancio 2027, se dovessero trovare conferma alcuni emendamenti[5] all'uopo depositati.

Va da sé, ovviamene, che dopo la revisione della sentenza C-167/26 RX, gli operatori non possono auto invocare la supremazia delle interpretazioni unionali ed estendere la retro imputazione a dicembre delle fatture di dicembre 2026 che arriveranno i primi giorni del 2027.

Ci sia augura, ovviamente, di avere chiarezza quanto prima su questa complessa vicenda che si trascina da quasi 9 anni (troppi).

ANC Comunicazione
Ufficio Stampa Confimi Industria

[5] Emendamenti 41.026 e 41.027 al DDL AC 3174-bis in cui è proposta l'eliminazione della suddetta eccezione rendendo omogenea la disciplina per tutte e 12 le liquidazioni mensili. Gli emendamenti sono stati dichiarati inammissibili il 23 novembre, in quanto ritenuti modifica di norma di rango secondario relativa ad adempimenti contabili in materia di Iva, ma riammessi all'esame, il 24 novembre.