

23 febbraio 2026

Analisi in materia di

**DETRAZIONE IVA RETRO IMPUTABILE, MIGLIORIE TESTO UNICO IVA,
REVERSE CHARGE EDILIZIA E ALTRE SEMPLIFICAZIONI AUSPICABILI**

Sommario

DETRAZIONE IVA	2
Detrazione retro imputabile anche per le fatture di fine anno (sentenza T-689/24)	2
Detrazione tramite integrativa e risposta AdE 115/E/2025	8
SUGGERIMENTI PER MIGLIORAMENTI DEL T.U. IVA (D.LGS 10/2026)	13
Liquidazioni e versamenti (art. 99, 109 e 110 T.U.).....	13
Articolo 86 (Registrazione delle fatture)	13
Momento effettuazione e cessioni a destino (art. 26 T.U.).....	14
Servizi internazionali – dubbi interpretativi novità d.Lgs 186/2025 (articolo 49 T.U.)	14
Note variazioni (art. 92 T.U.)	16
Descrizione titoli, elenco norme interpretazione autentica e voci aliquote	16
Testi Unici vs Codice tributario.....	16
PROPOSTA SEMPLIFICAZIONE REVERSE CHARGE IN EDILIZIA	17
ALTRI SUGGERIMENTI PER SEMPLIFICAZIONE E COMPLIANCE	21
Quadro VT dichiarazione annuale (ripartizione regionale corrispettivi).....	21
Termine RC forfettari L. 190/2014 (art. 157 T.U.Iva) - disallineamento con esterometro	21
Acquisti in RC da parte di APS e ODV in regime forfetario ex art. 86 d.Lgs 117/2017	21
Incentivo alla comunicazione degli acquisti da NR	22

Sull'annosa questione della detrazione dell'Iva sulle fatture di fine la recente sentenza (causa T-689/24) del Tribunale UE fissa un punto inequivocabile a favore della retro imputabilità anche per le fatture di fine anno arrivate ad inizio del nuovo. Molto discutibili, in materia di dichiarazione Iva integrativa, le chiusure della risposta AdE n. 115/E/2025. Dubbi non trascurabili quelli che, nonostante le intenzioni, emergono dalla recente modifica (d.Lgs 186/2025) alla disciplina della non imponibilità per i servizi di trasporto internazionale. Il nuovo Testo Unico Iva - che entrerà in vigore il 1° gennaio 2027 - per definizione non innova nulla ma, molto apprezzabilmente, mette ordine e raggruppa in 171 articoli e 4 allegati una giungla normativa sparpagliata in oltre 70 leggi. Oltre al recepimento delle conclusioni della sentenza sopra citata e alle novità dettate dalle direttive in fieri (i.e. direttiva VIDA) sarebbe opportuno, prima del 2027, "aggiustare" una serie di dimenticanze (analizzate nel prosieguo del documento) e valutare interventi semplificatori (i.e. rivisitazione della disciplina del reverse charge in edilizia) e aggiustamenti, anche in chiave compliance, legati ad esterometro e precompile.

DETRAZIONE IVA

Detrazione retro imputabile anche per le fatture di fine anno (sentenza T-689/24)

La **sentenza 11 febbraio 2026** del Tribunale UE, che ha risolto in Polonia la **causa T-689/24**, conferma, senza eccezione alcuna, le tesi sostenute da ANC e Confimi Industria nelle due denunce presentate alla Commissione Europea con cui erano state sollevate decise titubanze circa la compatibilità della norma italiana con la Direttiva Iva; precisamente:

- una prima denuncia, a maggio 2017¹, a seguito delle restrizioni introdotte nell'articolo 19 e 25 del DPR 633/72 con l'articolo 2 del D.L. 50/2017 (denuncia che la Commissione Europea aveva proposto di archiviare in funzione della reinterpretazione operata in chiave unionale con la circolare AdE n. 1/E/2018² nonché le modifiche nel frattempo introdotte ad opera dell'articolo 14 del D.L. 119 del 23 ottobre 2018 nell'articolo 1 del DPR 100/98, evidenziando la possibilità di presentare ulteriore denuncia laddove, nonostante la modifica, sussistessero ancora dubbi – invero già manifestati durante lo scambio epistolare - *“riguardo alla compatibilità di detta norma con il diritto dell'UE”*³);
- una seconda denuncia, a marzo 2020⁴, con cui, dopo vani tentativi emendativi mirati a risolvere la vicenda⁵, è stata rappresentata contrarietà circa l'eccezione introdotta nel citato DPR 100 secondo cui la detrazione retro imputabile al mese di effettuazione delle fatture ricevute e annotate entro il 15 del mese è ammessa *“fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”*.

Eccezione che, per intenderci, secondo il dettato del vigente DPR 100, non consentirebbe di (retro) imputare in detrazione a dicembre (o comunque nella relativa dichiarazione annuale) l'Iva delle fatture ricevute i primi giorni dell'anno successivo e relativa ad operazioni con Iva esigibile nell'anno precedente⁶.

Eccezione chiaramente sproporzionata (si pensi alle criticità, puntualmente evidenziate nella seconda denuncia⁴, per chi chiude la partita Iva al 31 dicembre oppure transita in regime forfettario nel nuovo anno) e contraddittoria considerato che, in questo modo, la norma funziona in pieno rispetto del principio di neutralità solo per 11 mesi su 12.

Situazione a fronte della quale la Commissione (richiamando gli insegnamenti della sentenza CGUE 29/04/2004 in causa C-152/02 *Terra Bauberdarf-Handel*) aveva erroneamente ritenuto (ora, grazie alla Polonia, possiamo affermarlo senza alcun rischio di smentite né di generare confusione) di non avviare alcuna procedura di infrazione contro la disciplina italiana⁷.

Va tuttavia riconosciuto che l'Italia, nel frattempo, con merito al Viceministro Leo, ha saputo ascoltare e cogliere detta doglianza. Com'è noto, con la **legge delega di riforma fiscale**⁸ è, infatti, in previsione la

¹ Nota congiunta ANC – Confimi del 23/11/2018 *“Detrazione Iva: il dPR 100 non contrasta con i principi unionali”*

² TAXUD C3 D(2018) 5007306 del 13/09/2018.

³ TAXUD C3 D(2018) 6177124 del 13/11/2018.

⁴ Nota congiunta ANC – Confimi Industria del 21/01/2020 *“Detrazione Iva: Pronta nuova denuncia alla Commissione UE”* e nota del 09/03/2020 *“Detrazione Iva: inviata nuova denuncia alla Commissione UE”*.

⁵ Da ultimo l'emendamento 4.024 al ddl C.2325 di conversione del D.L. 162/2019 (milleproroghe).

⁶ C.AdE 14/E/2019 § 3.4.

⁷ TAXUD C3 D(2023) 4150863 del 28/04/2023.

⁸ Articolo 7, comma 1/d, n. 3, della Legge n. 111 del 9/8/2023.

modifica della norma domestica affinché “in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta”. Come esemplificato nella relazione illustrativa ciò significa che “[p]otrà, pertanto, essere superato l'attuale previsione dell'articolo 1, primo comma del DPR n. 100 del 1998, in base alla quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è diventata esigibile ma in quello in cui la fattura è ricevuta” e che “l'esercizio della delega consentirà, pertanto, ai contribuenti di detrarre l'IVA indicata sulle fatture d'acquisto relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente o nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile o in quello in cui la fattura è ricevuta”.

Tutto risolto quindi? Possiamo affermare che **la questione è ad un punto di svolta** e che, a breve, le suddette previsioni saranno attuate; in tal senso le prospettazioni del Viceministro nel corso dell'interlocuzione, in data 17 febbraio, con le scriventi.

Grazie al caso polacco (sentenza dei giudici unionali citata in premessa) è infatti indiscutibile che anche la norma italiana dovrà essere adeguata agli insegnamenti giurisprudenziali, attuando, così, quanto previsto nella stessa legge delega della riforma. Un ulteriore reiterato ritardo presterebbe indubbiamente il fianco all'apertura di una procedura d'infrazione a cui la Commissione UE, a questo punto, non si potrà sottrarre.

Queste, infatti, le conclusioni della nuova **sentenza T-689/24** che, ancorché riferita, come detto, ad un caso polacco, risolve un caso di violazione del principio di neutralità e proporzionalità identico a quello generato dalla norma italiana:

“L'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE ..., nonché i principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che: essi ostano a una normativa nazionale da cui risulti che il soggetto passivo non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, nella dichiarazione presentata per il periodo in cui soddisfaceva le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, se nel corso di detto periodo tale soggetto passivo non ha ricevuto la fattura corrispondente, e ciò anche qualora l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola”.

Le conclusioni di detta sentenza anticipano, nei fatti, quanto previsto dalla legge delega domestica. Va peraltro ricordato che la giurisprudenza della Corte di giustizia⁹ - interpretativa dell'art. 189 del Trattato di Roma sul carattere vincolante delle direttive per gli Stati membri - ha da tempo elaborato principi molto puntuali, ritenendo che “in tutti i casi in cui alcune disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia tempestivamente recepito la direttiva nel diritto nazionale sia che l'abbia recepita in modo inadeguato”.

Chi necessita, pertanto, di un'applicazione immediata (si pensi, ad esempio, al citato caso dei soggetti che hanno cessato la partita Iva al 31/12/2025) potrà quindi valutare di portare in detrazione nel modello della dichiarazione IVA/2026 anche le fatture del 2025 arrivate ad inizio 2026, senza dover rinunciare alla detrazione (o ricorrere a istanze di rimborso) come imporrebbe, invece, il DPR 100 vigente.

A giudizio delle scriventi è ravvisabile qualche effetto di più.

⁹ Cfr: Sentenza Corte di Giustizia 22 giugno 1989, in causa n. 103/88; sent. 20 settembre 1988, in causa n. 31/87; sent. 8 ottobre 1987, in causa n. 80/86; sent. 24 marzo 1987, in causa n. 286/85.

LIQUIDAZIONI PERIODICHE SOGGETTI MENSILI La detrazione retro imputabile al mese di esigibilità dell'imposta (requisito sostanziale)¹⁰ che, salvo alcune eccezioni¹¹, è immediata ovvero corrispondente al mese di effettuazione, dovrà essere riconosciuta non solo nel caso di possesso della fattura (requisito formale)¹² perfezionatosi entro il 15 del mese successivo, ma potrà spingersi, **per i mensili**, quantomeno fino alla scadenza della liquidazione dell'Iva (giorno 16) restituendo quel giorno di calendario "sfilato" con la modifica introdotta dal DL 119/2018 nel DPR 100/98; andava già bene, in sostanza, il DPR 100 ante modifiche¹³.

Cessionario/committente con liquidazione mensile				
Esempi		Esigibilità Iva fattura attiva fornitore	Detrazione per cessionario/ committente ex DPR 100/98 vigente	Detrazione reinterpretata ex sentenza T-689/24 del 13/2/2026
1/a	FE (TD24) datata 30/11/X0, trasmessa il 15/12/X0 e recapitata al cessionario, dal SdI, lo stesso giorno	Novembre X0 con versamento entro il 16/12/X0 (ipotesi fornitore mensile)	Poiché la fattura è arrivata entro il 15/12 e si riferisce ad operazioni di novembre, la detrazione, previa annotazione, può essere esercitata ¹⁴ già per il mese di novembre (oppure per dicembre o in DAI) anno X0	Iva detraibile ¹⁴ per novembre X0 anche nel caso di fattura arrivata entro il 16/12
1/b	Stesso caso di cui sopra ma fattura recapitata al cessionario, dal SdI, il giorno 16/12		Detrazione esercitabile ¹⁴ solo per il mese di dicembre (oppure in DAI) anno X0	Detrazione esercitabile ¹⁴ anche per il mese di novembre X0
2/a	FE (TD24) datata 31/12/X0, trasmessa il 15/01/X1 e recapitata al cessionario, dal SdI, lo stesso giorno	Dicembre X0 con versamento entro il 16/01/X1 (ipotesi fornitore mensile)	La detrazione può essere esercitata ¹⁴ nell'anno X1 (non può essere retro imputata all'anno X0)	Detrazione esercitabile ¹⁴ anche per dicembre X0 o in DAI anno X0 (idem legge delega con possibilità di detrarre anche nell'anno X1)
2/b	Stesso esempio del caso 2/a ma riferito a un contribuente che ha cessato la propria attività in data 31/12/X0		Il contribuente si trova nell'impossibilità di esercitare la detrazione ex articolo 19 DPR 633/72 nell'anno X0 ¹⁵	Il contribuente può esercitare la detrazione¹⁴ su dicembre o DAI

¹⁰ Art.167 Direttiva 2006/112/CE.

¹¹ Iva di cassa ex articolo 32-bis DL 83/2012 ("cash accounting") e art. 6, comma 5, DPR 633/72.

¹² Art. 178 Direttiva 2006/112/CE; sentenza Corte di Giustizia 29 aprile 2004, C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH.

¹³ Modifica che, in qualche modo, aveva comunque avuto il pregio di mettere un punto fermo (ma 11 mesi su 12) circa le due differenti correnti di pensiero che si erano formate nei primi mesi del 2018 in merito all'individuazione del requisito formale (possesso della fattura): la prima che riconosceva la decorrenza del *dies a quo* dal mese di esigibilità esclusivamente a condizione che il possesso della fattura si fosse perfezionato entro l'ultimo giorno del mese medesimo; la seconda (convintamente sostenuta da ANC e Confimi Industria) ispirata a quanto già previsto dal DPR 100/98, secondo la quale era invece sufficiente che il possesso si perfezionasse in tempo utile per la liquidazione Iva di riferimento.

¹⁴ Salvo il rispetto, ovviamente, anche del requisito del pagamento della fattura nei casi di esigibilità differita di cassa. Vedi nota 11.

¹⁵ In analogo senso restrittivo l'AdE ha negato, ad un forfettario, la detrazione dell'Iva su un credito (sorto in regime ordinario) non riscosso per infruttuosità della procedura; per non incorrere nella violazione del principio di neutralità in detto caso l'AdE ha tuttavia

In attesa di conoscere le scelte del legislatore, a nostro giudizio, per le liquidazioni mensili, non è comunque il caso di cavalcare eccessive fughe in avanti. Non è opportuno, cioè, ipotizzare di retro imputare al mese oggetto della liquidazione anche le fatture che (ancorché riferite a operazioni con Iva esigibile in quel periodo) arrivino oltre la scadenza del 16 (ipotesi non improbabile quando la fattura differita TD24 viene, pur regolarmente nei termini, trasmessa il giorno 15 del mese successivo). Anche se da qualche anno è oramai fuori dubbio, per la giurisprudenza unionale e la cassazione nazionale, che l'esercizio del diritto della detrazione¹⁶ non è subordinato all'annotazione, rimane fermo che la norma nazionale (articolo 25 DPR 633/72) chiede questo adempimento entro i termini della liquidazione (o dichiarazione) in cui si esercita il diritto. È anche utile ricordare che in Italia non abbiamo dichiarazioni Iva periodiche¹⁷; abbiamo, invece, un'unica dichiarazione annuale¹⁸ preceduta da comunicazioni trimestrali Li.Pe. (art. 21-bis D.L. 78/2010), per le quali il termine di presentazione è sempre successivo a quello di liquidazione e versamento dell'imposta¹⁹.

LIQUIDAZIONI PERIODICHE SOGGETTI TRIMESTRALI Qualche margine in più ci pare possa essere invece ricercato per i soggetti trimestrali (la cui liquidazione, com'è noto, scade il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento)²⁰. Anche in questo caso, ci pare opportuno non esagerare. L'Agenzia delle entrate, infatti, in attuazione delle previsioni dell'articolo 4 del D.Lgs 127/2015, mette a disposizioni per i soggetti trimestrali²¹ - ancorché in via sperimentale²² - le c.d. "precompilate" fra le quali la bozza delle comunicazioni Li.Pe. e la bozza della dichiarazione annuale. Tralasciando il fatto che le precompilate AdE non sono ovviamente in grado (senza l'eventuale intervento dell'operatore) di determinare (in caso di limitazioni) la misura corretta della detrazione, è bene considerare che, per quanto riguarda gli acquisiti, tutto ciò avviene, come previsto dal **Provvedimento AdE n. 183994/2021**, utilizzando²³ i flussi delle fatture elettroniche (§ 4.1/c) *"che risultino consegnate al cessionario/committente in data antecedente al primo giorno del secondo mese successivo al trimestre di riferimento"* nonché (§ 4.1/d) i dati delle comunicazioni esterometro *"per le quali la data di notifica dell'esito di avvenuta trasmissione ... sia antecedente al primo giorno del secondo mese successivo al trimestre di riferimento"*.

Attualmente, quindi, l'AdE imputa nel trimestre di effettuazione dell'operazione (campo data fattura) le fatture arrivate²⁴ al più tardi entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento (ovviamente, ad oggi, ciò è

riconosciuto al forfettario la possibilità di presentare richiesta di rimborso anomalo ex articolo 30-ter D.P.R. 633/72 (risposta d'interpello n. 190/2019).

¹⁶ Riprenderemo il tema, nel prosieguo, a commento della risposta AdE 115/E/2025.

¹⁷ Le abbiamo avute, invero, nel periodo 1999-2001 ed erano previste dal comma 2 (abrogato dal 2002) dell'articolo 1 del DPR 100/98 e comunque in aggiunta alla (più dettagliata) dichiarazione annuale.

¹⁸ L'articolo 252 della Direttiva consente agli Stati di fissare il termine di presentazione della dichiarazione, con scadenza non successiva ai due mesi dalla fine del periodo di riferimento, per periodi di un mese, due mesi ovvero tre mesi con facoltà di stabilire anche durate diverse ma comunque (come in Italia) non superiori ad un anno.

¹⁹ Le comunicazioni Li.Pe., com'è noto, vanno infatti presentate (tanto per i mensili quanto per i trimestrali) entro il 31 maggio (per il I° trimestre), 30 settembre (per il II°), 30 novembre (per il III°) e 28 febbraio dell'anno successivo (per il IV°). La dichiarazione annuale, invece, scade il 30 aprile dell'anno successivo (con versamento del saldo il 16 marzo).

²⁰ Per essere precisi: 16 maggio (per il I° trimestre), 20 agosto (per il II°), 16 novembre (per il III°) e 16 febbraio dell'anno successivo (per il 4° dei soli trimestrali "speciali") ovvero 16 marzo dell'anno successivo (saldo della dichiarazione annuale, per tutti, e in particolare per i trimestrali "ordinari").

²¹ Con l'eccezione di alcune situazioni particolari. Oltre che per i mensili le precompilate non sono ancora disponibili, ad esempio, per alcuni regimi speciali (regime del margine e monofasico), i soggetti con contabilità semplificata, la liquidazione Iva di gruppo, ecc.

²² Sperimentale da ultimo estesa alle operazioni effettuate nel 2026 dal Provvedimento AdE n. 42054 del 3/2/2026.

²³ I dati (dal 1/1/2022) vengono utilizzati anche se il contribuente non ha convalidato (dopo eventuale integrazione) i relativi registri (Prov. AdE 9652/2023).

²⁴ Al momento non vengono ancora considerate (ma solo segnalate) le importazioni. Nel corso del 2026 (come anticipato nel provvedimento citato in nota 22) l'Agenzia delle Entrate effettuerà le opportune verifiche per incrementare i dati precompilati, acquisendo le informazioni relative alle **bollette doganali**. A tal riguardo le scriventi associazioni condividono le tesi espresse nel

avvenuto con eccezione di quelle che, arrivate entro gennaio e riferite all'anno precedente, sono rimaste invece imputate su gennaio, in allineamento con la formulazione vigente del DPR 100).

È piuttosto evidente quindi che – nonostante le conclusioni della nuova sentenza del Tribunale UE – non è ragionevole spingersi con la retro imputazione di fatture arrivate oltre il mese successivo al trimestre di riferimento. Pare questa (se non ci saranno innovazioni) la **“deadline”** per la retro imputabilità al periodo di esigibilità (campo data 2.1.1.3 delle fatture TD01, TD02, TD03, TD05, TD06, TD09, TD24 e TD26)²⁵; ciò anche al fine di non avere archivi troppo disallineati con quelli elaborati dall'Agenzia da cui trovano linfa le lettere di compliance.

È verosimile ipotizzare, pertanto, che anche quando l'Agenzia aggiornerà (per il futuro) le attuali procedure sull'imputazione delle fatture di fine anno, non si spingerà oltre la **“deadline”** del 31 gennaio, pena l'impossibilità di rendere disponibili, dal 10 febbraio, le bozze delle dichiarazioni annuali.

Cessionario/committente con liquidazione trimestrale				
Esempi		Esigibilità Iva fattura attiva fornitore	Detrazione operata dall'AdE nelle precompilate del cessionario/committente	Detrazione reinterpretata ex sentenza T-689/24 del 13/2/2026
1	FE (TD24) datata 30/09/X0, trasmessa il 15/10/X0 e recapitata al cessionario, dal SdI, entro ottobre	Settembre X0 con versamento entro il 16/10 (ipotesi fornitore mensile)	Imputazione al III° trimestre ovvero settembre X0 (extra precompilate il contribuente ha comunque possibilità di detrarre l'Iva nei trimestri successivi ovvero con DAI relativa all'anno X0)	Invariato
2	FE (TD24) datata 31/12/X0, trasmessa il 15/01/X1 e arrivata al cessionario, tramite SdI, nel mese di gennaio	Dicembre X0 con versamento entro il 16/01/X1 (ipotesi fornitore mensile)	Imputazione al I° trimestre ovvero gennaio X1 (extra precompilate il contribuente ha comunque possibilità di detrarre l'Iva nei trimestri successivi o DAI relativa all'anno X1 di recapito ²⁶)	Detrazione esercitabile anche per IV° trimestre/DAI anno X0 (idem legge delega + possibilità di detrarre nell'anno X1 di recapito fattura)

principio interpretativo n. 4/2024 dalla Fondazione dell'ODCEC di Milano e - in particolare - la massima n. 2 secondo cui *“Nelle importazioni reingegnerizzate il **dies a quo** ai fini dell'esercizio della detrazione Iva è individuabile nella **data di svincolo**; da detto momento l'importatore può infatti disporre, direttamente o tramite dichiarante/rappresentante doganale, di tutte le informazioni, ancorché smaterializzate, necessarie per l'esercizio del diritto alla detrazione e l'annotazione da effettuare nel registro acquisti ai sensi dell'articolo 25 del DPR 633/72, nel rispetto dei requisiti previsti dall'articolo 19 del medesimo decreto. Conseguentemente il **dies ad quem** va individuato con la scadenza della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è avvenuto lo svincolo”* (<https://www.fcm.mi.it/focus/>).

²⁵ Analoga retro imputabilità non si ritiene, però, praticabile per le fatture TD25 ricevute dal cessionario (IT3). Il termine super differito previsto dall'articolo 21, comma 4/b, DPR 633/72 per le fatture emesse dal promotore (IT2) entro la fine del mese successivo alla cessione triangolare interna (IT1-IT2-IT3) è accompagnato, infatti, al differimento dell'esigibilità dell'Iva (per la fattura di IT2) ai sensi dell'articolo 6, comma 5, ultimo periodo del DPR 633/72; fattura attiva che va annota (articolo 23) per il mese di emissione (con slittamento del versamento) senza retro imputazione (a differenza di normali TD24) al mese di effettuazione (spedizione dei beni) indicato nel campo data della FE. Idem per gli altri casi in cui, sulla base di disposizioni speciali (DM 18/11/1976 e DM 15/11/1975) è ammessa analoga fatturazione elettronica super differita (circ. AdE 14/E/2019 § 3.1) con slittamento dell'esigibilità.

²⁶ Previsione confermata secondo la legge delega della riforma fiscale.

DICHIARAZIONE ANNUALE E DIES AD QUEM Rimane in ogni caso fermo che il termine ultimo per la (ordinaria) detrazione dell'Iva è rappresentato, in tutti i casi, dalla dichiarazione annuale relativa all'**anno di arrivo della fattura** (così - vedi retro - anche le previsioni della legge delega). Rimane quindi fermo che anche quando le fatture arrivano nell'anno successivo rispetto a quello di effettuazione dell'operazione (esigibilità dell'Iva), la detrazione è pacificamente esercitabile, senza obblighi di retro imputazioni, nella liquidazione del mese (o trimestre) di recapito della fattura stessa oppure nelle liquidazioni successive financo (**dies ad quem**) con la suddetta relativa dichiarazione annuale (c.d. 13^a liquidazione; 4^a per i trimestrali normali e 5^a per quelli speciali). Va da sé che le precompilate AdE non sono (né, si presume, saranno) però in grado di “predire” (senza intervento dell'operatore) le detrazioni dilate (è fisiologico così) e rimane fermo che nel caso di annotazione entro la dichiarazione annuale (ultima spiaggia), la fattura, attraverso appositi sezionali o altre soluzioni, va annotata con rilevanza (retro) imputa all'anno di arrivo della stessa (C.AdE 1/E/2018 § 1.4).

Rimane da verificare se con la dichiarazione annuale dell'**anno di esigibilità** dell'Iva possa funzionare la retro imputazione anche di eventuali fatture trasmesse con particolare ritardo (ravvedimento del fornitore), ma comunque recapitate prima della scadenza della dichiarazione relativa a detto anno; idem per eventuali fatture che, per problemi tecnici di recapito, sono rimaste nell'area “fatture messe a disposizione” del portale F&C e vengono visualizzate prima della dichiarazione²⁷. Il principio di neutralità (come interpretato dalla nuova sentenza T-689/24) imporrebbe la possibilità di retro imputazione (ferma l'annotazione) della detrazione; retro imputazione che però (come sopra) le precompilate AdE (tranne, probabilmente, per l'esempio 1 che segue) non saranno in grado di predire. In attesa degli adeguamenti normativi o di chiarimenti ufficiali (se non vi sono motivi legati, ad esempio, alla cessazione dell'attività o transito in un regime che non consente la detrazione), può essere prudente esercitare pacificamente la detrazione nell'anno di arrivo²⁸ a quello dell'esigibilità.

Esempi	Situazione certa	Situazione da verificare
1) Fattura relativa (campo data) ad operazioni di dicembre X0 trasmessa il 15/01/X1 ma arrivata il 17/01 (quindi dopo la liquidazione di dicembre ma prima del - scadenza DAI - 30/4/X1)	Detrazione per il mese di gennaio (o 1° trim.) X1 o successivi ovvero, in ultima spiaggia, con DAI relativa all'anno X1.	Verificare se, dal prossimo anno, per i trimestrali, l'AdE opererà la retro imputazione a dicembre X0. Secondo sentenza T-689/24 la detrazione è ammessa anche in DAI relativa all'anno X0.
2) Fattura relativa (campo data) ad operazioni di dicembre X0 ma trasmessa in ritardo il 25/02/X1, arrivata il 26/02 (quindi prima del - scadenza DAI - 30/4/X1)	Detrazione per il mese di febbraio (o 1° trim.) o successivi ovvero, in ultima spiaggia, con DAI relativa all'anno X1.	Secondo sentenza T-689/24 la detrazione è ammessa anche in DAI relativa all'anno X0.
3) Fattura relativa (campo data) ad operazioni di dicembre X0 ma non recapitata, per problemi tecnici, e rimasta nell'apposita area di F&C	Detrazione a partire dal mese/trimestre (X1) di visualizzazione ²⁷ ovvero, in ultima spiaggia, con DAI relativa all'anno X1.	Si ritiene come sopra (se visualizzazione in tempo utile)

²⁷ Secondo le regole tecniche della fatturazione elettronica (Prov. AdE n. 89757 del 28/4/2008 §4.6; Prov. AdE n. 433608 del 24/11/2022 § 4.6) la data di visualizzazione rappresenta “la data di ricezione della fattura”. Alcune chiusure per visualizzazioni eccessive tardive sono state rilevate nella risposta n. 431 del 2023 (vedi nota 32 a seguire).

²⁸ Inequivocabili, in tal senso, già vari chiarimenti in materia di note di variazione in aumento emesse in anni successivi a quelli di effettuazione dell'operazione (risp. AdE 267/E/2020 e 531/E/2021).

Detrazione tramite integrativa e risposta AdE 115/E/2025

La risposta n. 115/E/2025 dell'AdE "sbarra" la strada alla possibilità di ricorrere al recupero tardivo, tramite dichiarazione integrativa a favore, dell'Iva sulla fattura di acquisto "dimenticata", **se non annotata** (ancorché senza detrazione dell'Iva) **nel registro acquisti entro aprile** (scadenza DAI) e con imputazione all'anno di ricezione della stessa. Nel caso oggetto dell'interpello, l'istante rappresentava di aver ricevuto alcune fatture d'acquisto nel 2023 ma di non averle inserite in dichiarazione annuale e di non averle annotate nel 2023 né entro aprile 2024.

L'Agenzia, richiamando la precedente risposta 479/E/2023 dove, invece, aveva riconosciuto l'emendabilità di una dichiarazione comprensiva di una fattura (annotata ma) erroneamente considerata indetraibile, ri-sottolinea di sostenere che con la circolare 1/E/2018 è stata ammessa la possibilità di ricorrere all'istituto della dichiarazione integrativa *"nella sola ipotesi in cui il contribuente, pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto – adempimento propedeutico all'esercizio del diritto alla detrazione – per mero errore, non abbia esercitato tale facoltà tempestivamente"*.

Nella risposta 115 l'Agenzia sostiene, in sostanza, che omettendo la registrazione il contribuente rinuncia definitivamente ad esercitare il diritto alla detrazione poiché con tale comportamento *"non sono ravvisabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale"* per l'emendabilità (ex articolo 8, comma 6-bis, del DPR 322/98) della dichiarazione originariamente presentata.

Pur non potendo ignorare quello che, rispetto alla citata circolare 1/E²⁹, sembra un mutato pensiero dell'AdE (l'invito è quindi di controllare bene, prima di chiudere la dichiarazione annuale, che non vi siano fatture ancora da annotare tanto sui propri supporti gestionali quanto nell'area "fatture messe a disposizione" di F&C), con altrettanta convinzione non si può non osservare come la citata **posizione** sia **molto discutibile** per una serie piuttosto nutrita di motivi, fra i quali:

- (i) **non pare** innanzitutto **appropriato** sostenere, come vien scritto nella risposta 115/E che *"l'obbligo di registrazione delle fatture d'acquisto, previsto dall'articolo 25, comma 1, del decreto IVA, ricorre in ogni caso ed entro termini ben definiti"*, ovvero *«comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno»*; il tutto paventando - pare - anche la sanzionabilità da € 250 a € 2.000³⁰,
- (ii) **non pare** soprattutto **appropriato** mettere sullo stesso piano ipotesi di ripensamenti relativi a discipline opzionali legate a comportamenti attivi (come ha fatto l'AdE richiamando la risoluzione 325/E/2002 con cui è stata negata la possibilità di presentare, ai fini IIDD, l'opzione di rateazione, ex articolo 84 comma 4 TUIR, delle plusvalenze patrimoniali)³¹ con la "dimenticanza" ovvero un comportamento passivo che (tolto il caso di "cosciente inerzia" analizzato nella risposta 435/E/2023)³² si può discutere se sia da ricondurre

²⁹ Secondo la circ. 1/E, effettività del diritto alla detrazione e principio di neutralità sono in ogni caso garantiti attraverso l'istituto della dichiarazione integrativa *"con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggior imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile"*.

³⁰ Come vedremo a seguire una sanzione per violazione degli adempimenti sarebbe semmai appropriata nel caso in cui la detrazione sia operata nella LiPe o DAI senza l'annotazione prescritta dall'articolo 25.

³¹ Opzione che, per inciso, è stata eliminata per le plusvalenze realizzate a partire dal periodo successivo a quello in corso al 31/12/2025 (art. 1 cc.42-43 L. 199/2025).

³² Nel caso analizzato dall'interpello n. 435 l'istante aveva chiesto di poter detrarre nel 2023 fatture elettroniche del 2021 e 2022 rimaste (per problemi tecnici di recapito) in conto visualizzazione nell'apposita area "fatture messe a disposizione" del portale F&C. L'istante aveva rappresentato di aver ricevuto le copie di cortesia e di averle pagate; l'Agenzia ha negato la possibilità di recupero tanto nell'anno

all'ipotesi dell'errore piuttosto che a quella dell'omissione, fermo restando che entrambe le situazioni sono richiamate sia nella norma (art. 8, comma 6-bis, del DPR 322/98) che nella citata circolare 1/E; in tal senso pare tanto più contraddittorio sostenere che l'annotazione acquisti è sempre un obbligo e contestualmente negare l'emendabilità di quella che - se così inderogabilmente fosse - rappresenterebbe allora l'omissione di un adempimento.

A tal riguardo giova osservare quanto segue.

Gli insegnamenti della Corte di giustizia precisano che le disposizioni della direttiva non vietano che gli Stati consentano la detrazione *“nel corso di un periodo più lungo”* rispetto a quello in cui il diritto è sorto, *“fatta salva l'osservanza di talune condizioni e modalità fissate dalle rispettive norme nazionali”* (sentenza CGUE 8/5/2008, cause C-95/07 e C-96/97 Ecotrade, § 43). Più precisamente, per la direttiva Iva:

- il diritto alla detrazione si esercita, in linea di principio, *“nello stesso periodo”* (globalmente sottraendo l'importo dall'Iva a debito) in cui tale diritto è sorto (art. 179, § 1, Direttiva 2006/112/CE, già art. 18 n. 2 della sesta direttiva; sentenza Ecotrade, *cit.*, § 41) ossia nel momento in cui l'imposta diventa esigibile³³;
- ciononostante *“gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente”* a quanto indicato nel punto precedente (art. 180 Direttiva 2006/112/CE, già art. 18 n. 3 della sesta direttiva; sentenza Ecotrade, *cit.*, § 42³⁴) fermo restando, come riosserveremo a seguire, che per non contrastare con il principio di certezza del diritto tale possibilità non può essere estesa all'infinito ovvero che la previsione di un termine di decadenza non può essere considerato incompatibile con la direttiva (sentenza Ecotrade, *cit.*, §§ 43-46³⁵).

Di quanto da ultimo citato nulla viene rinnegato né ridimensionato, per la situazione italiana, dalle conclusioni della più recente sentenza CGUE del 12/9/2024 (in causa C-429/23 “Nare-BG”) che ha interessato il diritto Iva bulgaro, a mente della quale il diverso articolo 184 della direttiva (disciplina della rettifica della detrazione operata inizialmente)³⁶ e i principi di equivalenza, effettività e di neutralità non ostano *“a una norma e a una prassi amministrativa nazionale in forza della quale a un soggetto passivo è negato il diritto di detrarre l'Iva pagata a monte prima della sua registrazione ai fini dell'Iva, a motivo del fatto che egli ha chiesto la detrazione dopo la scadenza del termine di decadenza previsto dalla normativa nazionale applicabile, mediante una dichiarazione volta a rettificare una dichiarazione Iva presentata prima della scadenza di detto termine ...”*.

Tali ultime conclusioni, a giudizio delle scriventi, non impattano minimamente sulla disciplina italiana vuoi perché la rettifica della detrazione inizialmente operata è cosa diversa dalle discussioni legate al *dies ad quem* per l'esercizio del diritto, vuoi perché in Italia ci sono norme speciali che (a determinate condizioni e termini) consentono la detrazione anche oltre i termini dichiarativi ordinari. Si consideri, a tal riguardo, l'articolo 60,

di visualizzazione che (per inciso) rappresenterebbe *“la data di ricezione della fattura”* proprio secondo le regole tecniche della fatturazione elettronica (Prov. AdE n. 89757 del 28/4/2008 § 4.6; Prov. AdE n. 433608 del 24/11/2022 § 4.6), quanto attraverso dichiarazione Iva integrativa. Secondo la risposta dell'AdE, in sostanza, non è possibile riconoscere che per il soggetto passivo *“il dies a quo per l'esercizio del diritto alla detrazione possa arbitrariamente essere protratto fino al momento in cui il medesimo deciderà di prendere visione delle fatture conservate nell'area riservata”* anche perché, in effetti, se la fattura non arrivasse perché non emessa scatterebbe per il cessionario medesimo la disciplina dell'articolo 6, comma 8, del D.Lgs 471/97 (oggi comunicazione denuncia TD29). Inoltre, la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (quale facoltà contemplata nella circolare 1/E/2018) sarebbe tale, si dice nella risposta, *“nella sola ipotesi di tempestiva ricezione delle fatture”*.

³³ Idem GGUE 12/07/2012, causa C-284/11 EMS, § 45 e CGUE 12/4/2018, causa C-8/17 Biofase, § 34.

³⁴ Idem GGUE 12/07/2012, causa C-284/11 EMS, § 48 e CGUE 12/4/2018, causa C-8/17 Biofase, § 35.

³⁵ Idem GGUE 12/07/2012, causa C-284/11 EMS, §§ 48-49 e CGUE 2/4/2018, causa C-8/17 Biofase, §§ 36-37.

³⁶ Tale istituto (contenuto, nel diritto italiano, nell'articolo 19-bis 2 del DPR 633/72) prevede che *“la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto”*.

co.7, del DPR 633/72³⁷ nonché, per quanto maggiormente ci interessa in questa sede, per l'appunto, la disciplina dell'art. 8, co.6-bis, del DPR 322/98 in materia di dichiarazioni integrative anche a favore (le conclusioni della sentenza Nare-BG non possono quindi incidere sulla vigente disciplina italiana).

Nel solco di quanto rappresentato trovano quindi coerente conformità:

- non solo disposizioni nazionali ordinarie (articolo 19 e 25 del DPR 633/72) che, come re-interpretate in chiave unionale dalla circolare 1/E/1998, consentono di esercitare la detrazione (previa annotazione) anche in sede di dichiarazione annuale (articolo 25 del DPR 633/72) ovvero non esclusivamente durante il periodo mensile/trimestrale in cui si perfeziona il diritto (esigibilità e possesso fattura³⁸) ma,
- anche le già citate disposizioni speciali (articolo 8, co. 6-bis e ss, del DPR 322/98) che consentono di esercitare la detrazione attraverso l'emendabilità della dichiarazione Iva contenente "errori od omissioni" entro i termini dell'articolo 57 del DPR 633/72 (31 dicembre del quinto anno successivo a quello di valida presentazione della dichiarazione originaria).

Se è vero, infatti, che gli insegnamenti unionali escludono *"la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza alcuna limitazione temporale"*³⁹ (sentenza Ecotrade, cit., § 44)³⁵, è fuori dubbio che con la dichiarazione integrativa prevista dalla disciplina italiana, la presentata non può essere effettuata all'infinito (lo dice la norma stessa) e che ciò non comprime minimamente le possibilità di accertamento dell'Amministrazione finanziaria giacché (articolo 1, comma 640, della L. 190/2014) nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa i termini di notifica delle cartelle di pagamento (art. 25 co. 1/a-b D.P.R. 602/73) e i termini di accertamento (art. 43 D.P.R. 600/73 e art. 57 DPR 633/72) *«decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione»* ovvero godono di adeguata "riespansione".

Se è altresì vero, come abbiamo già osservato, che gli Stati possono concedere che il diritto sia esercitato nel corso di un periodo più lungo rispetto a quello in cui il diritto è sorto *"fatta salva l'osservanza di talune condizioni e modalità fissate dalle rispettive normative nazionali"*, è appena il caso di osservare come dette formalità siano puntualmente individuate. Infatti, anche nel caso di dichiarazione integrativa, è richiesto: (a) l'utilizzo della medesima modulistica prevista per la dichiarazione originaria ovvero, non a caso, l'utilizzo dello stesso modello Iva dell'anno in cui il diritto è sorto; (b) l'annotazione, ex articolo 25, della fattura.

In merito alla collocazione di tale ultima previsione (l'annotazione ex articolo 25), torneremo in conclusione di questa analisi non prima di aver però osservato quanto segue.

Anche se la cronaca nazionale, meno recente, non è orfana, per la mancata annotazione, di contenzioni e vicende avverse al contribuente, ci pare dirimente evidenziare quanto segue:

1. che l'articolo 242 della Direttiva 2006/112/CE (già art. 22, § 2, della Direttiva 77/388/CE) prevede l'obbligo del soggetto passivo *"di tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'Iva e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale"*;

³⁷ In materia di detrazione della maggiore Iva ribaltata in rivalsa sul cliente a seguito di accertamento subito dal fornitore sul trattamento della relativa fornitura.

³⁸ Il rispetto anche del requisito formale (possesso fattura), come abbiamo retro osservato a commento della recente sentenza T-689/24, non vieta la retro imputabilità al mese di esigibilità/effettuazione se il possesso della fattura si perfeziona entro i termini della dichiarazione (*rectius* liquidazione di riferimento).

³⁹ Anche in considerazione di ciò ferma restando la ragionevolezza delle previsioni previste, in caso di problemi tecnici, dai provvedimenti contenenti le disposizioni attuative della fatturazione elettronica (vedi nota 30), non può essere criticata, per i casi di eccessivo ritardo nella visualizzazione, la censura contenuta nella risposta n. 435 dell'Agenzia.

2. che a tal proposito, nella C.M. 328/E/97, § 3.5.2, l'allora Ministero delle Finanze ebbe a precisare⁴⁰ che *“per quanto riguarda la registrazione delle fatture ..., la legge non subordina l'esercizio del diritto di detrazione al rispetto di tale adempimento formale”* e che *“l'obbligo della registrazione di detti documenti, al pari di tutti gli altri adempimenti contabili, continua, perciò, a sussistere per le esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo”*;
3. che dai costanti insegnamenti della CGUE (sentenze casi Ecotrade, cit, Equoland⁴¹, Iddex⁴², Astone⁴³, Unità sp. Z.o.o⁴⁴), ben riassunti nella recente sentenza della **Cassazione n. 143 del 5/1/2022** (udienza 9/11/2021), emerge un'impostazione in cui distinguere:
 - (i) i profili relativi al diritto alla detrazione Iva secondo cui, salvo comprovati casi d'intenti fraudolenti e di evasione, *“il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'Iva pagata a monte venga riconosciuto se sono soddisfatti gli obblighi sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo”* ove i requisiti formali del suddetto diritto sono quelli che *“disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione”*,
 - (ii) da quello sanzionatorio che può colpire l'inosservanza delle prescrizioni previste, *“ma non può rimettere in discussione di diritto alla detrazione”*;
4. che secondo detta ricostruzione la detrazione non può essere negata per la mera violazione di obblighi formali; vanno infatti distinti i profili relativi al diritto alla detrazione da quello sanzionatorio che può colpire l'inosservanza delle prescrizioni previste, *“ma non può rimettere in discussione il diritto alla detrazione”*⁴⁵;
5. che, fin dal 1998⁴⁶, il termine per l'annotazione degli acquisti ex art. 25 non è più fisso (non è cioè perentoriamente legato al momento di arrivo della fattura) ma è dettato dal concreto esercizio della detrazione (l'obbligo di annotazione, ai fini Iva, c'è, in sostanza, quando la detrazione viene esercitata);
6. che, dal 3/12/2016, con la più volte citata disciplina dell'articolo 8, co.6-bis, del DPR 322/98, il legislatore nazionale⁴⁷ ha chiaramente voluto espandere la fruibilità della dichiarazione annuale Iva integrativa anche a favore.

Una **conclusione coerente** con tutto quanto premesso dovrebbe quindi portare a riconoscere che l'annotazione ex articolo 25 è richiesta entro la presentazione della dichiarazione integrativa (salva la retro imputazione); dichiarazione integrativa che, come detto, rappresenta una dichiarazione sostitutiva da presentare proprio con il modello relativo all'anno in cui (*dies a quo*) il diritto è sorto.

⁴⁰ Modifiche introdotte dal d.Lgs 313/1997 di adeguamento della normativa nazionale alla VI^a direttiva Iva.

⁴¹ Sentenza CGUE 17/07/2014, causa C-272/12 Equoland.

⁴² Sentenza CGUE 11/12/2014, causa C-590/13 Iddex.

⁴³ Sentenza CGUE 28/07/2016, causa C-332/15 Astone.

⁴⁴ Sentenza CGUE 17/10/2019, causa C-272/12 Unità sp. z.o.o.

⁴⁵ Come precisato nella Cassazione, cit. (§4.2) l'inosservanza degli obblighi formali può, pertanto, determinare la perdita del diritto di detrazione dell'Iva quando: *“1) la violazione ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali; 2) l'inosservanza degli obblighi formali sia finalizzata ad una evasione dell'imposta”*. Da qui l'assoluzione del contribuente in giudizio che aveva ommesso l'annotazione degli acquisti ma la cui inosservanza, come accertato in CTR, non aveva compromesso la prova certa, anche alla luce della ricostruzione operata dalla GDF, del rispetto dei requisiti sostanziali.

⁴⁶ Modifiche introdotte nell'articolo 25 del DPR 633/72 dall'articolo 1, co.1/d, del D.Lgs 56/1998 con effetto dal 1/1/1998.

⁴⁷ Art. 5, co.1, lett. b), n. 2), D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L.1° dicembre 2016, n. 225.

Letta in combinato disposto con il citato articolo 8, comma 6-bis, del DPR 322/92 risulterebbe pertanto perfettamente coerente anche il passaggio dell'articolo 25 del DPR 633/72 in cui si dice che l'annotazione deve essere effettuata *"... comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"*. Proprio come dice la circolare 1/E/2018 (§ 4) nel punto in cui precisa che *"l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del DPR 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore) con il quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissione che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile"*.

A meno che il legislatore, in discutibile controtendenza con le scelte in vigore dal 2016, non ridimensioni tale istituto (a giudizio delle scriventi sarebbe una scelta inopportuna), le conclusioni della risposta 115/E dell'Agenzia delle entrate non sono pertanto condivisibili.

Anche se la cosa è, a giudizio di chi scrive, pleonastica, l'articolo 88 del nuovo T.U. Iva (già art. 25 del DPR 633/72) potrebbe essere integrato precisando che, ai fini dell'annotazione nel registro acquisti della detrazione Iva, la locuzione *"entro il termini di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"* è da intendersi **entro la presentazione della dichiarazione integrativa laddove**, a correzione di una dichiarazione validamente trasmessa, sia presentata dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, co.6-bis, del DPR 322/98.

Sarebbe opportuno che, con un "atto d'indirizzo" ministeriale (o con altri provvedimenti adeguati), fosse chiarito che non c'è differenza, ai fini dell'integrativa, fra errore o omissione e che (tolta la cosciente inerzia alla visualizzazione di fatture con problemi di recapito) la "dimenticanza" non è un *"tertium genus"*.

SUGGERIMENTI PER MIGLIORAMENTI DEL T.U. IVA (D.LGS 10/2026)

Liquidazioni e versamenti (art. 99, 109 e 110 T.U.)

Articolo 99 (Liquidazioni periodiche e dichiarazione annuale)

La disposizione – collocata nel titolo XII capo VI (Fatturazione e registrazione delle operazioni intraunionali) – riprende l'articolo 48 del D.L. 331/93 che si occupava (nel 1993) del c.d. “*décalage*” per la detrazione dell'Iva sugli **acquisiti intracomunitari**.

Décalage Iva del
1993

Tale meccanismo è **chiaramente superato** (fin dal 1994) e pertanto – per evitare inopportuna confusione – è **opportuno depennare dal T.U. detta disposizione**.

Articolo 109 (Versamenti periodici) ➔ Liquidazioni periodiche e versamenti

Oltre a quanto già riportato in trasporto dall'articolo 27 del DPR 633/72, sarebbe opportuno qui riportare anche le disposizioni **dell'articolo 1 del DPR 100/98** (aggiornate, come retro suggerito, con il recepimento degli insegnamenti della sentenza T-689/24 nonché delle legge delega ovvero rimuovendo l'inciso “fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”). Si suppone che il citato articolo 1 non sia stato proposto perché era in previsione di inserirlo nel T.U. “versamenti e riscossione” (art. 76 bozza del 4/3/2024) ma tale previsione non risulta collocata nemmeno nel T.U. nel frattempo approvato (d.Lgs 33 del 24/03/2025). A nostro giudizio, ad ogni buon conto, **la collocazione è decisamente più appropriata nel T.U. Iva**.

DPR 100/98

Considerato lo stretto legame della **comunicazione trimestrale Li.Pe.** con il tema, sarebbe inoltre opportuno collocare nell'art. 109 del T.U. anche l'articolo 21-bis del D.L. 78/2010 (con conseguente abrogazione, dal 2027, attraverso l'integrazione dell'elencazione contenuta nell'art. 170).

Comunicazione
Li.Pe

Articolo 110 (Limiti per la liquidazione trimestrale) ➔ “Opzione per i contribuenti minori”

La disposizione contenuta nell'articolo 110 riporta l'articolo 14, comma 11, della L. 183/2011. Sarebbe opportuno cogliere l'occasione per precisare, anche normativamente, che il rinvio ai limiti parametrici della contabilità semplificata (art. 18 DPR 600/73) vanno intesi non al volume di ricavi (o compensi) ma al volume d'affari (in tal senso già R.M. 15/E del 13/2/2012).

Articolo 86 (Registrazione delle fatture)

Sarebbe **preferibile** riportare nel T.U., nell'articolo 86, anche l'**articolo 7 del DPR 542/99** (semplificazioni per i contribuenti minori relative alle liquidazioni e ai versamenti in materia di imposta sul valore aggiunto), richiamando i limiti parametrici di cui sopra abrogando conseguentemente il sopra citato articolo 14 (in tale prospettiva la norma diverrebbe infatti superflua).

Nel riporto del comma 3-bis del vigente articolo 7 (che si occupa dell'annotazione delle fatture attive e/o delle poste a debito degli acquisti in *reverse charge*), sarebbe opportuno rendere anche normativamente esplicito l'allineamento dei termini di annotazione nel registro vendite, tanto per le operazioni attive, tanto per le poste attive degli acquisti in *reverse charge* (in linea con interpretazioni ufficiosamente già "sdoganate" dall'AdE⁴⁸).

Momento effettuazione e cessioni a destino (art. 26 T.U.)

Il comma 1 dell'articolo 26 (già art. 39 del D.L. 331/93), in materia di momento di effettuazione, non pone le opportune distinzioni fra le ordinarie cessioni intracomunitarie di beni (art. 39 co.1/a T.U.; art. 41 co.1/a D.L. 331/93) e le c.d. "cessioni a destino" ovvero le cessioni intracomunitarie di beni con installazione, montaggio o assiemaggio a cura del fornitore richiamate dall'articolo 39 comma 1/d (già articolo 41 comma 1/c del DL 331/93). La disposizione in commento richiama, infatti, "l'inizio del trasporto o della spedizione" per tutte le cessioni intracomunitarie individuate dall'articolo 39 del T.U. ma tale riferimento è incoerente con le peculiarità, ovvero l'unicità, delle cessioni a destino.

Sarebbe pertanto **opportuno** meglio **declinare tale differenza** precisando (ad esempio introducendo un 4° comma) che: *"Ferme restando le disposizioni del comma 2, le cessioni di cui all'articolo 39 comma 1 lettera d) si considerano effettuate al momento della consegna ovvero all'ultimazione dell'installazione, montaggio o assiemaggio dei beni.* Anche in funzione della preminenza del diritto unionale (unicità delle "cessioni a destino" ex articolo 36 della Direttiva 2006/112/CEE) e del fatto che a tale conclusione si potrebbe già giungere attraverso un richiamo al concetto di consegna previsto dall'articolo 6 del vigente DPR 633/72, l'inserimento di una norma di interpretazione autentica utile solo a fare chiarezza potrebbe superare problemi di copertura che comunque (giacché si tratta di operazioni non imponibili) non risultano necessari.

Inserimento
"interpretazione
autentica"

Servizi internazionali – dubbi interpretativi novità d.Lgs 186/2025 (articolo 49 T.U.)

Il testo Unico (art. 49) tiene conto della novità recentemente introdotta nell'articolo 9, comma 3, del DPR 633/72 dal d.Lgs 186/2025. Si legge nella relazione di detto decreto legislativo (AG 395) che *"è emersa l'esigenza di intervenire in via normativa per superare dubbi interpretativi in quanto, l'interpretazione che respinge l'applicazione estensiva dell'esenzione ignora la sentenza Cartrans, da cui emerge il principio che l'esenzione per il trasporto di merci esportate dovrebbe applicarsi nel senso più ampio lungo la catena di fornitura, tenendo conto della natura oggettiva dell'esenzione, e si traduce in costi aggiuntivi che si ripercuotono su ogni anello della catena di approvvigionamento. La norma - tenendo conto dell'ampio uso del modello contrattuale che consiste nell'unire e consolidare merci provenienti da lotti di clienti diversi in un'unica operazione di trasporto, effettuata con un unico mezzo di trasporto e con l'obiettivo di ottenere tariffe di trasporto più economiche (per trasporto aereo, ferroviario, marittimo, stradale o intermodale) - intende chiarire che, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lett. e), la non imponibilità di cui al terzo comma dell'articolo 9 del decreto IVA si applica anche ai servizi resi da intermediari afferenti a siffatti servizi"*.

Ci pare che - dal punto di vista letterale - la modifica introdotta nel citato comma 3 **non estenda l'applicazione della non imponibilità ma**, al contrario, **estenda (enfasi in rosso) l'esclusione** (il "non comprendono") **dall'applicabilità**.

⁴⁸ Chiarimento dell'Agenzia delle entrate in occasione del Forum Commercialisti 2023 organizzato da Italia Oggi (23 gennaio 2023).

Articolo 9 DPR 633/72 (art. 49 T.U.)	
Testo previgente (post D.L. 146/2021)	Testo in vigore dal 13/12/2025 (post d. Lgs 186/2025)
[1) Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili: ... 2) i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69; ... 4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali; ...	invariato
[3] Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma.	[3] Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma, anche se resi da intermediari

Nella direttiva le intermediazioni esenti (non imponibili) richiamate dall'articolo 153 sarebbero solo quelle in nome e per conto e ci pare che la sentenza 8/9/2018 causa C-495/17 «Cartrans spedition» analizzi un caso (come osserva la Corte) probabilmente non ascrivibile ad un intermediario ex articolo 153 ma ad un trasporto ex 146, anche se le conclusioni di occupano di entrambe le norme.

A nostro giudizio non risulta chiaro, in sostanza, quale sia l'effettiva portata della novella:

- si torna alla situazione ante 2022 (e sentenza CGUE 29/6/2017, C-288/16, L.C.) quando i subvettori di un trasporto all'esportazione potevano fatturare in articolo 9 al vettore principale (non già spedizioniere / mandatario ovvero intermediario "opaco" per definizione), o
- si vuole solo estendere al caso dei "rapporti associativi" dove il socio (vettore) fattura al proprio consorzio o cooperativa che "intermedia" il rapporto con il committente esportatore (o altri soggetti del comma 3)?

Una miglior formulazione normativa oppure un inequivocabile "atto di indirizzo" pare opportuno per evitare il riemergere di contenziosi che – pur in presenza di documenti di prassi inequivocabili – si sono abbattuti sugli operatori di settore post sentenza "L.C" del 2017.

Note variazioni (art. 92 T.U.)

Nel nuovo articolo 92, al comma 4, **manca** (come manca, invero, nell'articolo 26, comma 3-bis, del DPR 633/72) **un richiamo ai contratti e accordi di composizione negoziata della crisi** (articolo 23, comma 1, lettere *a*) e *c*), o articolo 23, comma 2, lettera *b*) del d.Lgs 14/2019) ovvero alla fattispecie riconosciuta dall'articolo 25-bis, comma 5, del d.Lgs 14/2019 (CCII) per i quali comunque, sono applicabili, le disposizioni “premiali” *de quo* (vedi rinvio contenuto nell'articolo 25-bis, comma 5, del CCII all'articolo 26, comma 3-bis, del DPR 633/72).

Per completezza e chiarezza della materia sarebbe utile integrare il comma 4 del nuovo articolo 92 anche con il richiamo delle suddette operazioni.

Descrizione titoli, elenco norme interpretazione autentica e voci aliquote

TITOLO IV → invece di “Operazioni imponibili”, sarebbe preferibile “Operazioni oggettivamente rilevanti”. L'aggettivo “imponibili” è inappropriato anche nella direttiva; le disposizioni del titolo IV riguardano, infatti, non solo le operazioni effettivamente imponibili Iva (titolo VIII) ma anche le non imponibili o esenti (titolo IX).

TITOLO V → invece di “Luogo delle operazioni imponibili”, sarebbe preferibile “Operazioni territorialmente rilevanti”. Il T.U. ha, infatti, una “visione” esclusivamente nazionale, a differenza della Direttiva.

ELENCO NORME INTERPRETAZIONE AUTENTICA (ART. 169) → sarebbe opportuno riportare nell'elenco in oggetto anche i riferimenti originari (sempre in parentesi) delle norme in questione.

VOCI ALIQUOTE IVA → Per le Tabelle allegate sarebbe preferibile mantenere la medesima numerazione già vigente nel D.P.R. 633/72 **compresi gli avverbi** (*bis ... duodevicies*). Troppa la prassi che, in oltre 50 anni, le richiama. In **alternativa** sarebbe quantomeno utile **arricchire le voci rinumerate con il richiamo a memoria** (in parentesi) **con la ex voce del DPR 633**.

Testi Unici vs Codice tributario

L'obiettivo di raccogliere e razionalizzare norme stratificate e frammentata in una pluralità di fonti normative è sempre stato – e continua a essere – assolutamente e pienamente condivisibile. Tuttavia, non può sottacersi come per gli operatori risulti complesso recepire, interiorizzare e utilizzare in modo efficace i nuovi riferimenti normativi. In coerenza con la ratio di semplificazione sottesa ai Testi Unici, si condivide pertanto lo slittamento al 1/1/2027 (art. 4 del D.L. 200 “milleproroghe”) dell'entrata in vigore dei 5 testi (di 9 previsti) ad oggi approvati nonché la previsione di fare decorrere l'entrata in vigore dal 2027 anche del T.U. Iva.

Alla luce di tali difficoltà, si ritiene pertanto ragionevole un'ulteriore riflessione con riferimento all'ulteriore obiettivo, previsto dalla legge delega, di far confluire il tutto in un Codice del diritto tributario. Nel breve periodo il rischio è di amplificare disorientamento e confusione per un doppio e troppo ravvicinato cambio dei riferimenti.

In altri termini, sarebbe preferibile limitarsi, in questa legislatura, a Testi Unici accuratamente perfezionati oppure, in alternativa, potrebbe essere valutato di reiterare il differimento dell'entrata in vigore dei T.U. fino a quando non sarà pronto il Codice tributario in modo da evitare, in tempi troppo ravvicinati, un doppio cambio dei riferimenti normativi.

PROPOSTA SEMPLIFICAZIONE REVERSE CHARGE IN EDILIZIA

Si formula una proposta di revisione della disciplina degli articoli 17, comma 6 lettere a) e a-ter) del DPR 633/72 (articolo 64 del T.U.). Trattasi di proposta proiettata a semplificare la materia e ad assorbire anche gli imbarazzi emersi dalle novità conseguenti la codifica ATECO 2025.

Riscrittura lettera a) e lettera a-ter) del comma 6 dell'articolo 17 del DPR 633/72

Le lettere a) e a-ter) dell'articolo 17 comma 6 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 sono sostituite dalle seguenti:

a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter) rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori. A prescindere dall'inquadramento giuridico del sub contratto e dal settore di iscrizione anagrafica dei sub contraenti, la disposizione si applica nei casi in cui, per gli interventi effettivamente riconducibili alle attività della sezione F "costruzioni" dei vigenti codici ATECO, vi sia un intervento di manodopera eseguito nel cantiere, a prescindere dal grado di intensità e dal valore⁴⁹, tanto se eseguito in rapporto diretto dal sub prestatore quanto se eseguito attraverso ulteriori sub prestatori. La disposizione si applica anche ai cosiddetti noleggi a caldo. Per i contratti di sub fornitura con bassa intensità di manodopera, ovvero nei quali il costo della manodopera è inferiore al 50 per cento dell'importo complessivo dei corrispettivi⁵⁰, il sub fornitore ha facoltà di non applicare l'inversione contabile;

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione o rifacimento e manutenzione degli impianti ~~[e di completamento]~~⁵¹, di intonacatura, stuccatura e tinteggiatura, relative ad edifici, a prescindere dall'inquadramento giuridico del contratto e dal settore di iscrizione anagrafica del prestatore, dell'eventuale appaltatore e del committente, nei casi in cui vi sia un intervento di manodopera eseguito nel cantiere relativo all'edificio o afferente l'edificio, a prescindere dal grado di intensità e dal valore, tanto se eseguito in rapporto diretto quanto se eseguito attraverso sub prestatori. La disposizione non si applica agli impianti non serventi l'edificio ma funzionali al ciclo produttivo dell'impresa che utilizza l'edificio né agli impianti fotovoltaici oggetto di accatastamento autonomo in categoria catastale D. Nel caso di unico contratto avente ad oggetto la demolizione e costruzione dell'edificio è possibile non suddividere il trattamento applicando la rivalsa dell'Iva sull'intera prestazione. Per l'individuazione delle citate prestazioni relative agli impianti degli edifici è possibile fare riferimento, infra sezione F "costruzioni" al contenuto dei vigenti codici ATECO del gruppo

⁴⁹ La previsione dell'irrelevanza del grado di intensità di manodopera è **peraltro coerente** con quanto previsto dalla lettera **a-quinquies** - come riformulata dall'art. 9 del D.L. 84/2025 - del medesimo articolo 17 comma 6 e riguardante le "prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati ~~caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma~~, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica ...".

⁵⁰ Il parametro è individuato argomentando in contrariis la definizione di "contratto ad alta intensità di manodopera" di cui all'articolo 2 comma 1 lettera e) del d.Lgs 36/2023 (Codice dei contratti).

⁵¹ Parte da eliminare, ndr.

“Installazione di impianti elettrici, idraulici e altri lavori di installazione edili”, avendo comunque riguardo all’unicità dell’impianto posto a servizio dell’edificio, anche se parti di esso sono posizionati all’esterno dello stesso, con esclusione degli impianti di irrigazione, delle piscine e dei parcheggi esterni all’edificio.

Motivazione

La proposta è improntata a finalità di semplificazione interpretativa. La disciplina necessita di un aggiornamento anche per l’effetto delle recenti modifiche introdotte nei codici ATECO. Da aprile 2025, infatti, sono a tutti gli effetti in vigore i nuovi codici ATECO 2025 con riclassificazioni che richiederebbero un riposizionamento dei chiarimenti di prassi; prassi dell’Agenzia delle Entrate (circolare n. 14 e n. 37/E del 2015) che ha provato a individuare l’ambito applicativo della disciplina della **lettera a-ter** dell’articolo 17 comma 6 del DPR 633/72⁵² ma che si è rilevata non completamente adatta a delineare un quadro inequivocabile.

Con il testo proposto si arricchisce la norma stessa, da una parte, con gli elementi interpretativi tratteggiati dalla prassi dell’Agenzia delle entrate (in continuità quindi con gli stessi) ma si eliminano, dall’altra, aspetti che rimangono difficilmente qualificabili e continuano a generare difformità di comportamenti fra gli operatori. A tal ultimo riguardo si propone di **togliere** dalla lettera *a-ter* i **lavori di completamento** (diversi dall’installazione, rifacimento e manutenzione degli impianti serventi gli edifici), salvo richiamare espressamente i **solli lavori di intonacatura, stuccatura e tinteggiatura** realizzando così, anche se solo in parte, una delle tante promesse secondo cui, una volta a regime la fatturazione elettronica, sarebbe stato possibile ridurre le casistiche applicative del *reverse charge*. Reverse charge che, ricordiamo, rappresenta un meccanismo derogatorio alla regola generale della rivalsa ed è, quindi, per definizione fonte di complessità operativa.

Proprio le attività di completamento – richiamate solo in parte dalla circolare 14/E/2015 (§ 1.4) – sono fonte della maggior parte dei dubbi e difficoltà interpretative. Emblematico, peraltro, il fatto che a fronte di una specifica disposizione “speciale” (la lettera *a-ter*, citata) nella circolare citata l’Agenzia sia stata costretta (si immagina non senza imbarazzo) a precisare che il termine “completamento” edifici è stato utilizzato dal legislatore in modo “atecnico” non essendo rinvenibile né nell’art. 3 del TUE (Testo unico edilizia) né nella Direttiva Iva. Con il ridimensionamento del testo normativo verrebbero pertanto superati i molti dubbi su casistiche diffuse quali quelle legate ad attività di fabbricazione di lavori di carpenteria (i.e. fabbro, lattoniere, falegname, ecc.) qualificabili tanto come attività manifatturiere (industriali o artigianali) quanto, nel settore costruzioni per la posa. Con l’espunzione dei lavori di completamento tali forniture risulterebbero pertanto inequivocabilmente escluse dalla lettera *a-ter*, mentre vi rientrerebbero attraverso la riformulazione della lettera *a*), per come proposta, nel caso di subforniture e per i casi di sub prestazioni di posa in opera o installazione (i.e. posa di porte, finestre, pavimenti ecc.).

Con la prospettata riscrittura della lettera *a-ter* (a differenza della lettera *a*) verrebbe operato un espresso richiamo interpretativo ai **codici ATECO vigenti** (oggi ATECO 2025) **esclusivamente per il gruppo** delle *“Installazione di impianti elettrici, idraulici e altri lavori di installazione edili”* (ovvero **gruppo 43.2**), risolvendo gli imbarazzi sorti nel 2025 a seguito delle modifiche intervenute sulla codifica ATECO. L’elenco contenuto nella citata **circolare 14/E/2015** dell’AdE - che **richiama solo alcuni dei codici ATECO versione**

⁵² Lettera c) dell’art. 64, comma 6, del D.Lgs 10/2026 (T.U. Iva).

2007 - è infatti divenuto indubbiamente incoerente con le nuove codifiche. Senza un intervento normativo (o interpretativo di prassi che, però, sarebbe difficilmente giustificabile senza un adeguamento normativo) per gli operatori non è infatti possibile prendere a riferimento le nuove codifiche 2025 né cogliere le (in alcuni casi) migliori precisazioni ivi contenute, pena arrivare a paradossali ed imbarazzanti conclusioni secondo cui, ad esempio, dal 2025 l'idraulico rimarrebbe in *reverse charge* solo per la realizzazione di impianti geotermici (il codice 43.22.01 richiamato nella citata circolare AdE, se analizzato nella versione ATECO 2025, contempla, infatti, solo tale tipologie di impianti ricodificando gli altri impianti in nuovi codici non richiamati, poiché all'epoca non esistevano, nella citata circolare 14/E/2015).

La proposta introdurrebbe nel testo normativo anche le precisazioni di prassi (circolari 14 e 37/E, cit.) secondo cui sono **esclusi gli impianti di irrigazione, delle piscine e dei parcheggi esterni all'edificio** mentre vanno considerati nella loro unicità gli impianti serventi l'edificio anche se parti di esso sono posizionati all'esterno dello stesso. Discorso analogo per il richiamo dell'esclusione dal reverse della lettera *a-ter* anche per le **centrali fotovoltaiche** (a prescindere che siano collocate sul lastrico solare o su altre aree pertinenziali dell'edificio) laddove oggetto di autonomo accatastamento D/1 o D/10 (circolare 37/E, cit.).

Non risulterebbe invece necessario operare richiami agli ATECO per l'individuazione delle prestazioni di **pulizia e di demolizione** degli edifici, salvo, per quest'ultimi, riportare nella norma la precisazione di prassi (circ. 37/E, cit.) secondo cui in caso di unico contratto avente ad oggetto la demolizione e la (ri)costruzione dell'edificio è possibile non suddividere il trattamento applicando la rivalsa dell'Iva sull'intera prestazione.

Non meno problematica, fin dal 2007, si è rilevata la disciplina della **lettera a)** della medesima disposizione, per i subappalti in edilizia (sono oltre 30 le circolari e le risoluzioni che l'Agenzia delle entrate ha emanato all'epoca, spesso con conclusioni contrastanti); questa norma, dal 2015, assume un ambito applicativo limitato ai casi in cui l'operazione non rientra nella disciplina della lettera *a-ter*. Con la proposta si auspicherebbe una **rimodulazione che semplifichi la gestione interpretativa** impostando la norma su **criteri più semplici** in grado di assorbire (mantenendo ferma la finalità) la gran parte delle criticità riscontrate in questi anni.

Ferma restando l'esclusione del meccanismo per le mere (sole) cessioni o somministrazioni di beni, il **filo conduttore**, che guida la riformulazione lettera *a)* e della lettera *a-ter*)⁵³, poggerebbe sulle seguenti direttrici:

- i. superamento, in primis, delle questioni dipendenti **dall'inquadramento giuridico del rapporto contrattuale** (le modifiche suggerite sancirebbero, in sostanza, l'indifferenza, a questi fini, fra appalto e cessione con prestazione accessoria);
- ii. stabilire che il *reverse charge*, a prescindere dal settore di appartenenza del fornitore nonché – nel caso delle ipotesi contemplate nella lettera *a-ter* – anche dell'eventuale appaltatore del committente, trova **applicazione in tutti i casi in cui vi sia un intervento di manodopera** (i.e. installazione o montaggio), a prescindere dal grado di intensità e dal valore (e quindi senza particolari complicazioni probatorie), eseguito **nel cantiere edile** (subappalti lettera *a)* o **nell'edificio** (prestazioni lettera *a-ter*), sia laddove l'intervento sia eseguito in rapporto diretto dal prestatore (appalto) sia laddove la fornitura sia eseguita dal fabbricante dei suddetti componenti con l'ausilio di uno o più sub prestatori (subappalti). Ai fini della

⁵³ Da considerare poi ai fini delle equivalenti disposizioni contenute nell'articolo 64 del T.U. Iva.

- lettera a) la semplificazione varrebbe anche per i contratti di noleggio cosiddetto a caldo; per le subforniture di cui alla lettera a) con intensità di manodopera inferiore al 50% (costo personale sul totale corrispettivo) verrebbe comunque consentito al sub fornitore di disapplicare il *reverse charge* al fine di evitare l'accumulo di crediti Iva (il sub fornitore dovrà in tal caso essere in grado di dimostrare - in caso di verifica – che il costo della manodopera non ha superato il 50% del valore del corrispettivo fatturato);
- iii. superamento espresso (in linea con i prevalenti chiarimenti di prassi dell'Agenzia) degli ATECO anagraficamente adottati dal fornitore (tanto per la disciplina della lettera *a* che della lettera *a-ter*), **avendo invece riguardo** all'oggettiva riconducibilità della fornitura e alla posizione della filiera, ovvero, per la lettera a), alle sub forniture comprensive di manodopera relative ad **immobili e opere di ingegneria** nonché, per la lettera *a-ter*), per le forniture comprensive di manodopera, ivi individuate, e riguardanti i **soli edifici e i relativi impianti**;
- iv. mantenimento dell'esclusione dal *reverse* per gli impianti non serventi l'edificio, ma funzionali al ciclo produttivo dell'impresa (come opportunamente precisato nella circolare AdE 37/E/2015);
- v. esclusione, dalla disciplina della lettera *a-ter*, dell'inversione contabile per i lavori di completamento degli edifici, al pari di quelli di costruzione, tranne per l'intonacatura, stuccatura e tinteggiatura, rendendo superfluo il ricorso al contenuto dei codici ATECO che viene invece espressamente richiamato solo per la “installazione di impianti elettrici, idraulici e altri lavori di installazione edili”.

Una riscrittura nel senso prospettato **risolverebbe moltissime anomalie** e disparità di trattamenti poco giustificabili. Ne **esemplifichiamo** alcune:

- le sub prestazioni d'opera per l'installazione, in cantiere, di **armature per il calcestruzzo** armato (ATECO 2025 43.41.00; ATECO 2007 43.99.99) funzionano attualmente in *reverse charge*, (articolo 17 comma 6 lettera *a*), solo se rese a favore di un'impresa di costruzioni (codici 41, 42 o 43) ma non anche quanto rese ad imprese di presagomatura dell'acciaio per cemento armato (ATECO 24.33.03)⁵⁴; con la modifica emendativa il *reverse charge* funzionerebbe anche nel caso in cui la medesima prestazione sia resa su incarico delle citate un'impresa di presagomatura (settore manifatturiero) e da quest'ultime per la fatturazione della fornitura con posa alle impresa di costruzione;
- il *reverse* (dal 2015) trova invece sempre applicazione per la **posa di infissi** fatturata da un posatore non fabbricante (ATECO 2007 43.32.02) verso qualsiasi impresa (vuoi il falegname appaltatore vuoi il committente principale) in funzione dell'articolo 17 comma 6 lettera *a-ter*; con l'espunzione delle prestazioni di completamento contenuta nella proposta, detta posa troverebbe applicazione solo nel caso di sub prestazioni disciplinate dalla lettera *a* (esattamente come nel caso delle retro citate armature).

Si osservi, in chiusura, che, **per l'effetto di quanto proposto** (punto ii e iii) **entrerebbero in reverse** anche le forniture, purché con manodopera in cantiere, rese in subappalto all'impresa di costruzione (appaltatrice) dei fabbricanti dei manufatti (i.e. **falegname, fabbro, lattoniere, impresa della presagomatura, ecc.**), mentre rimarrebbero escluse (punto iii e v) quelle che i medesimi soggetti dovessero fatturare al committente principale in quanto relative alla costruzione o completamento di edifici e quindi ad operazioni non contemplate dalla lettera *a-ter*.

⁵⁴ Cfr Risoluzione AdE 172/E del 13/7/2007.

ALTRI SUGGERIMENTI PER SEMPLIFICAZIONE E COMPLIANCE

A seguire alcuni suggerimenti utili al miglioramento della compliance fisco contribuente.

Quadro VT dichiarazione annuale (ripartizione regionale corrispettivi)

Ci aspettavamo di ritrovare almeno dal modello IVA/2026 l'eliminazione del quadro in oggetto com'è avvenuto (da IVA/2024) per il quadro VB (estremi conti correnti) in applicazione delle semplificazioni previste (e demandate all'AdE) dall'articolo 15 d.Lgs 1/2024. L'AdE riceve corrispettivi telematici e fatture elettroniche dalle quali l'Amministrazione finanziaria può elaborare autonomamente (anche in modo più affidabile) quanto da molti anni viene chiesto ai contribuenti con il quadro VT. **Si chiede** di verificare - se non è già stato fatto - la praticabilità di una prossima **eliminazione del quadro VT** dalla modulistica della dichiarazione annuale Iva.

Termine RC forfettari L. 190/2014 (art. 157 T.U. Iva) - disallineamento con esterometro

Con l'articolo 6 d.Lgs 81/2025 (correttivo riforma) è stato modificato il **comma 58** dell'articolo 1 della L. 190/2014, introducendo la **lettera e-bis** che dispone come le PF in regime forfetario *“versano l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi per i quali si rende applicabile l'inversione contabile di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, compresi quelli intracomunitari, entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei trimestri solari”*.

Condividiamo la novità concernente il termine trimestrale di cui sopra (già oggetto anche di nostre passate proposte) tuttavia segnaliamo che detta novità (in vigore dal 13/6/2025):

- non risulta coordinata, ovvero confligge, con il **comma 60** della medesima legge 190 a mente del quale: *“60. I contribuenti che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni”*;
- non risulta coordinata con il **termine della comunicazione esterometro** ex articolo 1, comma 3-bis, del d.Lgs 127/2015 (art. 77, co.4, T.U.Iva) che, per gli acquisti da non residenti, andrebbe appunto allineata al termine trimestrale del comma 58 della Legge 190.

È opportuno rimuovere detti disallineamenti temporali.

Acquisti in RC da parte di APS e ODV in regime forfetario ex art. 86 d.Lgs 117/2017

Considerata l'assoluta analogia, ai fini Iva, del nuovo regime forfetario previsto dal Codice del terzo settore (CTS) per APS e ODV, il comma 7 dell'articolo 86 del CTS andrebbe allineato alle novità del termine trimestrale introdotto per i sopra citati forfetari persone fisiche.

Incentivo alla comunicazione degli acquisti da NR

Considerate le difficoltà a rispettare i vigenti termini esterometro, si ritiene opportuno **integrare** il comma 2-quater, dell'articolo 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 con la seguente disposizione:

“Salvo intervenuto accesso, ispezione o verifica, l’eventuale tardiva trasmissione dei dati secondo le modalità della fatturazione elettronica rappresenta violazione meramente formale laddove l’operazione abbia tempestivamente concorso alla liquidazione dell’Iva ovvero, laddove il contribuente intenda avvalersi dell’esonero dalla tenuta dei registri e delle altre semplificazioni di cui all’articolo 4 del D.Lgs. n. 127/2015, sia avvenuta entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento ai fini di fruire della liquidazione Iva precompilata e del 31 gennaio dell’anno successivo ai fini di fruire della dichiarazione Iva precompilata”.

Con il testo proposto si mira a precisare che – in mancanza di intervenute verifiche - eventuali comunicazioni tardive effettuate ai fini dell’esterometro, secondo le modalità della fatturazione elettronica in vigore dal 1/7/2022 (art. 1, comma 3-bis, D.Lgs 127/2015 come modificato dall’art. 1, comma 1103, della L. 178/2020 e dall’articolo 5, comma 14-ter del DL. 146/2021), non configurano violazione Iva sanzionabili (omessa/tardiva fatturazione di operazioni imponibili, non imponibili, non territoriali o di omessa/tardiva applicazione del *reverse charge*) laddove l’operazione abbia regolarmente concorso alla liquidazione Iva mensile/trimestrale di riferimento o comunque sia stata trasmessa entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento laddove il contribuente voglia avvalersi dell’esonero dall’obbligo di tenuta dei registri Iva e – per i soggetti con liquidazione trimestrale - delle altre semplificazioni (precompilate LI.PE. e DAI) previste dall’articolo 4 del D.Lgs 127/2015 e dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate n. 183994 del 9/7/2021. L’invio entro il 31 gennaio dell’anno successivo potrà comunque garantire la fruizione della dichiarazione annuale Iva precompilata.

L’integrazione potrà favorire l’adempimento spontaneo dell’esterometro rendendo più completa – anche ai fini delle precompilate – l’acquisizione dei dati da parte dell’Agenzia delle entrate.