

Manovra correttiva 2017

Nuovi termini per la detrazione IVA

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Il D.L. n. 50/2017, c.d. manovra correttiva 2017, nei primi articoli è intervenuto, in materia di IVA, allo scopo di recuperare gettito secondo quanto richiesto a livello comunitario e per evitare di sfiorare i parametri collegati al contenimento della spesa pubblica. Di particolare interesse appare la modifica alle norme sulla detrazione IVA, per la quale viene rivisto il termine entro cui è possibile esercitare il relativo diritto. La disposizione, che è entrata in vigore immediatamente, presenta numerosi margini di criticità per gli effetti che rischia di avere sulle risorse finanziarie degli operatori, i quali potrebbero trovarsi, all'improvviso, privati del diritto a detrazione con possibili problemi di compatibilità comunitaria. Infatti, la misura introdotta rischia nell'immediato di ledere il principio di neutralità dell'imposta posto a base del funzionamento dell'IVA. È auspicabile, fin d'ora, che in sede di conversione del provvedimento, ma anche in sede interpretativa, vengano adottati gli opportuni correttivi per evitare di penalizzare gli operatori che hanno fatto affidamento sulle norme vigenti fino al 23 aprile 2017, ai fini della detrazione.

1. Premessa

Il 24 aprile 2017, dopo una serie di tentennamenti sul testo da varare, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 95 (supplemento ordinario n. 20) il D.L. n. 50 di pari data, concernente "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo". Trattasi della manovra correttiva 2017 che contiene una serie di misure per il contenimento della spesa, nonché talune disposizioni dirette a combattere la frode. I pri-

mi articoli riguardano gli interventi adottati in materia di IVA e prevedono: l'ampliamento dell'utilizzo del meccanismo della scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) (1), con decorrenza 1° luglio 2017 (2), la modifica dei termini entro cui può essere effettuata la detrazione IVA (3), la riduzione del limite oltre il quale la compensazione orizzontale dei crediti IVA può essere effettuata (4) solo previa apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione IVA ed, infine, propone una rimodulazione degli aumenti delle

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton.*

(1) L'art. 1, titolato "Disposizioni per il contrasto all'evasione fiscale" amplia il perimetro dei soggetti nei cui confronti dovranno essere emesse fatture in "scissione dei pagamenti", non più limitato ai soli enti nei cui confronti l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva l'applicazione dell'esigibilità differita. Infatti, con la nuova formulazione della norma, ora, questa modalità di adempimento dovrà essere utilizzata per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soggetti inseriti nel conto economico consolidato dello Stato ed individuati annualmente dall'ISTAT (vedasi in proposito la comunicazione del 30 settembre 2016), ai quali vanno aggiunte anche le società direttamente controllate dalle amministrazioni centrali dello Stato e dagli enti locali, nonché le società a loro

volta controllate (direttamente o indirettamente) da queste ultime. Infine, il meccanismo è esteso anche alle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

(2) La particolare misura deve, comunque, essere approvata dal Consiglio UE, trattandosi di una misura di deroga, avanzata ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, ed avrà la durata fissata dal Consiglio in sede di adozione della relativa decisione.

(3) L'art. 2 interviene sugli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, ponendo un nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione, come si vedrà in prosieguo.

(4) L'art. 3 (contenente "Disposizioni in materia di contrasto alle indebite compensazioni") riduce da 15.000 a 5.000 euro il limite per effettuare la compensazione dei crediti IVA, senza obbligo di visto di conformità.

aliquote IVA (ed accise) con riferimento all'aliquota ridotta e a quella ordinaria (5).

Tra i temi citati, uno di particolare interesse e che esplica effetti immediati per l'attività dei contribuenti è quello che riguarda la **modifica del termine per effettuare la detrazione**. La disposizione, contenuta nell'art. 2 del D.L. n. 50/2017, presenta notevoli margini di criticità per un corretto coordinamento tra le norme di modifica degli artt. 19 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Gli operatori dovranno quindi individuare i comportamenti più idonei per evitare il rischio di perdere il diritto alla detrazione, anche in ipotesi di assolvimento dell'imposta tramite il meccanismo dell'inversione contabile ed in caso in cui vengono operate variazioni in diminuzione. Nell'esaminare tali elementi non può farsi a meno di segnalare l'assoluta necessità di appropriate indicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, ovvero di un fattivo intervento del legislatore in materia.

2. Meccanismo della detrazione IVA

La prima osservazione che si ritiene di dover fare, relativamente alle modifiche introdotte dal provvedimento sulla detraibilità dell'imposta, è la **mancanza di una disciplina transitoria** dove si tenga in considerazione come il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione annuale del 2016 sia scaduto il 28 febbraio 2017.

In effetti, le modifiche apportate all'art. 19, comma 1 (6), del D.P.R. n. 633/1972, dall'art. 2 del D.L. n. 50/2017 oggi prevedono che il **limite**

massimo per detrarre l'imposta da parte di un operatore economico non sia più collegato "al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo", ma "al più tardi con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo." (7).

In pratica, questo significa che, per le fatture di acquisto emesse nel 2016 (datate 2016), sarebbe spirato il termine per operare la detrazione della relativa imposta, considerato che, come già detto, la dichiarazione annuale IVA per lo scorso anno andava presentata entro il 28 febbraio 2017.

Evidentemente, questa circostanza pone la norma in stridente contrasto con quanto previsto dallo Statuto del contribuente che fissa una dilazione temporale di 60 giorni per l'entrata in vigore di un provvedimento, che incide pesantemente sulle attività/adempimenti da porre in essere da parte dei contribuenti, in modo da concedere loro un congruo termine per potersi adeguare alle nuove disposizioni.

Non solo, a parere di chi scrive, è dubbia anche la legittimità della nuova norma rispetto alla **giurisprudenza comunitaria** la quale condiziona l'introduzione di un termine di decadenza, che limiti l'esercizio del diritto a detrazione, alla necessità di non rendere eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto (8).

Sul punto sarebbe opportuno che il parlamento in sede di conversione del Decreto disponesse

(5) L'art. 9 contiene misure relative ad "Avvio della sterilizzazione delle clausole di salvaguardia concernenti le aliquote dell'IVA e delle accise"; per quanto riguarda l'IVA, e fatti salvi ulteriori interventi legislativi, l'aliquota ordinaria e quella ridotta sono fissate secondo i seguenti parametri:

- dal 1° gennaio 2018: aliquota ordinaria 25%, aliquota ridotta 11,50%;

- dal 1° gennaio 2019: aliquota ordinaria 25,40%, aliquota ridotta 12%;

- dal 1° gennaio 2020: aliquota ordinaria 24,90%, aliquota ridotta 13%;

- dal 1° gennaio 2021: aliquota ordinaria 25%.

(6) Nella nuova formulazione il secondo periodo del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 recita "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

(7) Il Direttore dell'Agenzia delle entrate nell'Audizione avanti le Commissioni riunite Bilancio della Camera dei Deputati e del Senato, del 4 maggio 2017, ha precisato che la ridu-

zione del termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA "ha il duplice pregio di recare una maggiore certezza negli adempimenti posti a carico del contribuente, armonizzando le tempistiche di esercizio della detrazione con quella di istituti di estrema rilevanza in materia IVA". In questo modo, secondo il Direttore dell'Agenzia delle entrate, verrebbe allineata "la tempistica di esercizio della detrazione con quella di invio della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e della comunicazione dei dati contabili delle liquidazioni periodiche IVA".

(8) Cfr., tra le altre, la sentenza del 12 luglio 2012, in causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport. Nella citata sentenza il giudice dell'Unione afferma, in modo incontrovertibile, che "(g)li artt. 179, primo comma, 180 e 273 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che non ostano all'esistenza di un termine di decadenza, che limita l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale, purché tale termine non renda eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto. Una siffatta valutazione spetta al giudice nazionale, il quale può tener conto, segnatamente, del suc-

un regime transitorio oppure che l'Agenzia delle entrate desse le indicazioni necessarie per superare questo problema (9).

A mero titolo di esempio, una possibile via di uscita potrebbe essere quella di ritenere che le **fatture d'acquisto relative al 2016** seguano la "vecchia disciplina", ritenendosi, perciò, che per queste ultime il termine per esercitare il diritto a detrazione debba essere individuato nella data per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018 (secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), vale a dire 30 aprile 2019.

Questo stesso principio potrebbe essere fatto valere anche per le **fatture d'acquisto emesse nel 2015**, il cui termine ultimo per effettuare la detrazione scadrebbe il 30 aprile 2018.

Tuttavia, non può negarsi che una soluzione di questo genere creerebbe un sistema fortemente differenziato (10), che porterebbe ad una intersecazione di date, tra fatture interessate dalla "vecchia" normativa e quelle interessate dalla "nuova", che non gioverebbe alla semplicità del sistema, ma almeno tenterebbe di evitare che vi sia una reale lesione dei diritti dei contribuenti. Altro aspetto, connesso alla corretta definizione del termine ultimo entro cui poter detrarre l'imposta, è legato al fatto che i contribuenti per ottenere più celermente il rimborso solitamente anticipano la presentazione della dichiarazione annuale IVA. In questa ipotesi, il primo termine utile risulterebbe il 1° febbraio, sicché i contribuenti potrebbero avere limiti veramente ristretti per detrarre l'imposta.

A quanto detto, bisogna ancora aggiungere che il sistema appare non del tutto coerente, ove si raffronti la norma dell'art. 19 del D.P.R. n.

633/1972, con quella del successivo art. 25; dall'esame delle due disposizioni si può agevolmente rilevare un **mancato coordinamento**, nonostante le stesse siano state, entrambe, oggetto della stessa modifica da parte del Decreto legge in commento.

Segnatamente, il comma 2 dell'art. 2 del D.L. n. 50/2017 dispone che le **fatture d'acquisto** e le **bollette d'importazione** siano **annotare in apposito registro** anteriormente alla liquidazione periodica "nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno".

L'incoerenza della formulazione consiste nel fatto che la modifica dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 sottolinea la necessità della **previa annotazione** delle fatture di acquisto (nell'apposito registro) **rispetto alla liquidazione periodica** nella quale, con riferimento alle stesse fatture, viene esercitato il diritto a detrazione della relativa IVA, ponendo come termine massimo per l'adempimento il termine di presentazione della dichiarazione annuale, ricollegata, però, con l'anno di ricezione delle fatture stesse e non a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile (11).

In pratica, questo significa che tutte le fatture emesse nell'anno X se ricevute dal cessionario committente nell'anno X+1 devono essere annotate nel registro delle fatture di acquisto e, conseguentemente, rappresentate nella dichiarazione annuale IVA dell'anno X+1, tuttavia se l'annotazione nel registro avviene oltre il giorno in cui si presenta la dichiarazione annuale IVA dell'anno X, l'imposta risulterebbe indetraibile (12).

cessivo intervento di una proroga considerevole del termine di decadenza, nonché della durata di una procedura di registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che dev'essere effettuata entro questo stesso termine al fine di poter esercitare detto diritto a detrazione".

(9) La questione relativa alla mancata previsione di una disciplina transitoria è stata affrontata nella citata Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 maggio 2017, ove è stato affermato che la "problematica può, tuttavia, essere superata applicando il principio generale che governa il succedersi nel tempo delle norme giuridiche, secondo cui la legge dispone solo per l'avvenire (art. 11 delle preleggi).

L'irretroattività delle leggi tributarie è, inoltre, sancita dall'art. 3, comma 1, dello Statuto del contribuente.

Ciò comporta che le nuove regole sulla detrazione dell'imposta e, quindi, sui termini di registrazione delle fatture di acquisto, si applicano solo alle fatture emesse e ricevute nel 2017, anno in cui entra in vigore la nuova normativa, non anche alle fatture ricevute e non registrate negli anni precedenti, laddove non siano ancora spirati i termini per la detrazione dell'impo-

sta previsti dagli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 nel testo in vigore prima della modifica".

(10) La scelta, pur non risultando del tutto soddisfacente, sembra presentarsi come l'unica soluzione possibile.

(11) Cfr. art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. In proposito, va ricordato che l'esigibilità dell'IVA coincide, in linea di principio, con il momento di effettuazione dell'operazione, ed è con riferimento a quest'ultimo termine che sorge l'obbligo di emettere la fattura, per cui la ricezione del documento contabile non potrà che essere successiva al sorgere dell'esigibilità dell'imposta e all'effettuazione dell'operazione. In questo contesto, è facile desumere come non si creino effetti di particolare rilievo quando ricezione della fattura e effettuazione dell'operazione/esigibilità dell'imposta cadano nello stesso anno; mentre più preoccupante si presenta la situazione quando i due termini avvengono a cavallo d'anno, ricadendo in due annualità diverse.

(12) Chiaro in questo senso il dettato dell'ultima parte del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 il quale, si ribadisce, prevede che la detrazione sia esercitata "al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è

Diversamente, se l'annotazione della fattura relativa all'anno X ricevuta nell'anno X+1 avviene prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA dell'anno X, l'IVA risulterebbe detraibile, sempreché il diritto alla detrazione sia esercitato con la dichiarazione annuale IVA dell'anno X.

Dunque, il soggetto passivo dovrà rendere indebitabile l'IVA della fattura relativa all'anno X e annotata nel registro delle fatture d'acquisto dell'anno X+1, per trasferirla alla dichiarazione annuale IVA dell'anno X.

La presentazione della dichiarazione annuale diventa, perciò, un importante spartiacque per la detraibilità dell'imposta, sicché c'è da chiedersi se, per rimettere *in bonis* una fattura ricevuta in ritardo (13), sia possibile presentare una "nuova" dichiarazione che vada a sostituire quella originariamente presentata nei termini. In questa ipotesi, si potrebbe far riferimento alle c.d. dichiarazioni integrative a favore, che, grazie a quanto disposto dall'art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, possono essere presentate non oltre il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria.

3. Regolarizzazione di fatture non ricevute (o ricevute in ritardo)

Sempre in tema di regolarizzazioni un altro problema potrebbe essere rappresentato dai casi in cui l'acquirente non riceve la fattura nei termini sanciti dall'art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Segnatamente, se il cessionario/committente (operatore economico) non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve presentare all'Ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'art.

21 del D.P.R. n. 633/1972, relativo alla fatturazione delle operazioni.

Questo significa che, ad esempio, per un acquisto effettuato il 30 dicembre il soggetto passivo deve far trascorrere i mesi di gennaio, febbraio, marzo, aprile, dell'anno successivo, dopo di che, entro il 30 maggio, dovrà emettere autofattura, versare l'imposta e presentare lo stesso documento, concernente la regolarizzazione effettuata, all'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria territorialmente competente.

L'imposta versata risulterà detraibile?

Non si deve dimenticare che l'operazione è stata effettuata e l'imposta è divenuta esigibile nel mese di dicembre e quanto effettuato dal contribuente costituisce una regolarizzazione, sicché è lecito porsi l'interrogativo se per l'imposta versata è ammessa la detrazione ancorché a maggio la dichiarazione annuale IVA dell'anno precedente è già stata presentata.

Se così non fosse l'operatore avrebbe una doppia penalizzazione: la prima è quella di avere già versato l'imposta al fornitore (14), la seconda è quella di dover versare nuovamente la stessa somma senza poterla portare in detrazione (15).

4. Inversione contabile, variazioni e detrazione

Il problema delle **fatture relative ad un anno ricevute in quello successivo** presenta numerose casistiche si pensi solo per fare un esempio agli acquisti intracomunitari che, ai sensi dell'art. 39 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, si considerano effettuati alla partenza della merce, sicché per gli acquisti di beni partiti da Paesi UE a fine anno è facile ipotizzare che la fattura arrivi nell'anno successivo con tutte le conseguenze di cui si è già detto.

Altro esempio potrebbe essere quello delle fatture "interne" sempre soggette al *reverse charge* e,

sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.".

(13) Si pensi, solo per fare un esempio, al contribuente che porta in ritardo delle fatture al proprio commercialista ovvero ad una fattura che viene sottoposta a più uffici di una stessa azienda, per poi pervenire, fuori termine, al competente ufficio amministrativo.

(14) Il recupero di quanto pagato al fornitore dovrebbe avvenire in via civilistica.

(15) Con l'ipotesi prospettata, va inquadrato anche l'effetto derivante dall'applicazione dell'ultimo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, qualora l'Autorità fiscale effettui un accertamento nei confronti del fornitore "inadempiente". In questo caso, la norma citata consente al contribuente accertato di ri-

valersi nei confronti del proprio cliente dell'imposta (o della maggiore imposta) accertata a suo carico, successivamente al pagamento all'Erario di quanto dovuto (imposta/maggiore imposta, sanzioni e interessi). In presenza di questa tipologia di rivalsa, il cessionario o committente ha diritto alla detrazione, i cui termini di effettuazione rimangono invariati rispetto al passato, non essendo stata modificata la disposizione stessa, e può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

ancora, si pensi alle note di variazione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, vale la pena di ricordare brevemente che secondo l'Agenzia delle entrate (16) la procedura di **rettifica dell'IVA** prevista dal secondo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 deve essere effettuata nei termini previsti dal primo comma dell'art. 19.

Pertanto dal 24 aprile 2017, per non far perdere il diritto alla detrazione della maggiore imposta addebitata in fattura, il cedente o prestatore deve emettere la **nota di variazione entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA** relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Si ipotizzi, al riguardo, il caso degli sconti e dei premi concessi alla grande distribuzione, che sono riconosciuti automaticamente alla fine del periodo senza ulteriori obbligazioni o adempimenti da parte del cliente.

In questi casi la nota di variazione potrà essere effettuata al più tardi entro il 30 di aprile, ovvero, anche prima, laddove l'impresa fornitrice presenti la dichiarazione anticipatamente perché intende richiedere il rimborso dell'IVA.

Un altro aspetto della nuova normativa che penalizza gli operatori riguarda la modifica operata nell'ultima parte del primo comma dell'art. 25 dove è previsto che la **registrazione** deve essere fatta "comunque" **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale** relativa all'anno in cui è ricevuta la fattura.

Pertanto, dal 24 aprile 2017 deve ritenersi del tutto superata la disposizione che consentiva di non annotare le fatture d'acquisto se il contribuente non poteva detrarsi l'imposta.

Casi tipici erano rappresentati dalle fatture relative a prestazioni di trasporto per le quali è prevista l'indetraibilità salvo il caso in cui non costituiscono oggetto dell'attività propria dell'impresa (17).

Questo significa che le fatture, relative ai viaggi in treno, aereo, nave, dal 24 aprile 2017 devono essere sempre annotate nel registro delle fatture d'acquisto.

5. Conclusioni

Come si è avuto modo di rilevare nei precedenti paragrafi le modifiche apportate all'art. 19 e all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, presentano notevoli criticità applicative, in quanto non essendo ben coordinate tra loro, determinano difficoltà nella detrazione dell'IVA, il cui esercizio risulterebbe oltremodo oneroso, in contrasto con i principi comunitari e le numerose sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di neutralità dell'imposta (18).

È auspicabile, quindi, che in sede di conversione il parlamento introduca opportuni correttivi al provvedimento varato dall'esecutivo.

Peraltro, se lo scopo del Governo era quello di **allineare la registrazione delle fatture** con le previsioni del riformulato art. 21 del D.L. n. 78/2010 - relativo al c.d. **nuovo spesometro** (a decorrere dal 1° gennaio 2017 è previsto l'obbligo per i soggetti passivi d'imposta di trasmettere trimestralmente in via telematica, entro la fine del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre e di quelle ricevute e registrate in tale periodo, ivi comprese le bollette doganali e i dati relativi alle variazioni), si ritiene che neanche questo obiettivo sia stato del tutto centrato.

(16) Per tutte si veda la risoluzione n. 42/E del 17 aprile 2009.

(17) Si veda l'art. 19-bis 1, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972.

(18) Vedasi, in proposito, solo per citarne alcune, le sentenze della CGE: 25 ottobre 2001, in causa C-78/00, Commissione

contro Repubblica italiana; 10 luglio 2008, in causa C-25/07, Alicja Sosnowska; 12 maggio 2011, in causa C-107/10, Enel Maritsa Iztok; 28 luglio 2011, in causa C-274/10, Commissione contro Ungheria; 18 ottobre 2012, in causa C-525/11, Mednis SIA.