

Manovra correttiva 2017

**Salve le vecchie procedure
per le fatture emesse
fino al 31 dicembre 2016**

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

Il D.L. n. 50/2017 è stato convertito con decorrenza dal 24 giugno 2017 ad opera della Legge n. 96/2017. Per quanto attiene ai nuovi termini di annotazione delle fatture d'acquisto e alla detraibilità dell'imposta, contenuti nell'art. 2 del Decreto, il testo varato dal Parlamento presenta una sola modifica rispetto alla sua versione originaria e concerne la gestione delle fatture emesse fino al 31 dicembre 2016. Si tratta di una modifica importante che appiana in parte il problema del regime transitorio. Il mancato intervento del legislatore, in sede di conversione, per un migliore coordinamento tra art. 19 e art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, lascia aperte numerose perplessità sulla corretta gestione della detrazione IVA, in relazione alla riduzione della tempistica per poterla effettuare. Pertanto, dovranno essere adottate soluzioni pragmatiche, elaborate, necessariamente, in via interpretativa, con l'indispensabile ausilio dell'Amministrazione finanziaria di cui si auspica un pronto e puntuale intervento che chiarisca le nuove modalità da osservare per potere detrarre l'imposta.

1. Premessa

L'art. 2 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, come noto, ha modificato l'art. 19, comma 1, e l'art. 25, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972. La nuova formulazione, in vigore dal 24 aprile 2017, detta **termini più stretti per poter effettuare la detrazione**, ma sembra creare un certo disallineamento tra le due disposizioni del Decreto IVA, che non ha mancato di creare talune perplessità operative (1). L'auspicio era che il legislatore, in sede di conversione del Decreto legge, provvedesse ad un miglior coordinamento delle due norme, onde evitare dubbi operativi ai contribuenti che intendono avvaler-

si del diritto alla detrazione. Purtroppo, nella Legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96, l'unico intervento operato all'art. 2 del D.L. n. 50/2017 attiene all'inserimento di un nuovo comma *2-bis* il quale prevede che: "*2-bis. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017*".

La norma costituisce un importante chiarimento e riprende quanto già anticipato dal Direttore *pro-tempore* dell'Agenzia delle entrate nel corso dell'Audizione del 4 maggio 2017 avanti le Commissioni riunite bilancio della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica (2). In so-

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton.*(1) Come anche segnalato in precedenza, cfr. G. Giuliani - M. Spera, "Nuovi termini per la detrazione IVA", in *il fisco*, n. 22/2017, pag. 2145.

(2) Nel corso dell'Audizione era stato evidenziato "il duplice pregio di recare una maggiore certezza negli adempimenti po-

sti a carico del contribuente, armonizzando le tempistiche di esercizio della detrazione con quella di istituti di estrema rilevanza in materia IVA". Inoltre, anche con riferimento alla tempistica della annotazione delle fatture di acquisto, era stato precisato che non era stata prevista "una disciplina transitoria da applicarsi alle fatture ricevute nel vigore della norma precedente e non ancora registrate", in considerazione del fatto che

stanza con questa nuova disposizione l'imposta delle fatture emesse fino al 31 dicembre 2016 continua ad essere detratta con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle medesime condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Lo **spartiacque tra vecchio e nuovo regime** è quindi dato dalla **data di emissione delle fatture** a nulla influendo il termine del loro ricevimento, che, tuttavia, ha un impatto sul momento in cui le stesse saranno annotate nel registro degli acquisti.

Per memoria si ricorda che una fattura "si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario committente" (art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972). Questo significa ad esempio che una fattura differita, emessa entro il 15 gennaio 2017, relativa a cessioni effettuate nel mese di dicembre 2016, con consegna accompagnata da documento di trasporto o documento equipollente, deve seguire il nuovo regime, a nulla rilevando la circostanza che per l'impresa cedente queste cessioni entrano nella liquidazione del mese di dicembre ovvero del quarto trimestre del 2016. Egualmente, le fatture predisposte negli ultimi giorni di dicembre, ma inviate tramite posta elettronica nei primi giorni di gennaio, devono considerarsi emesse a gennaio e pertanto il cessionario/committente deve seguire le nuove procedure per detrarre l'imposta. La rilevazione delle difficoltà operative con le quali dovranno confrontarsi i contribuenti merita qualche riflessione, ma, soprattutto, necessita di interventi chiarificatori da parte dell'Agenzia dell'entrate per rendere più agevoli gli adempimenti.

2. Annotazione delle fatture d'acquisto e detrazione dell'IVA

Preliminarmente, occorre rilevare che l'annotazione delle fatture di acquisto assume particolare rilevanza anche ai fini della detrazione il cui esercizio è, appunto, condizionato del fatto che è necessario preventivamente registrare la fattura in apposito registro.

Ma la nuova formulazione dell'art. 25 sembra costituire anche un sostanziale mutamento rispetto a quelli che erano i comportamenti pre-

cedenti. Infatti, dall'esame testuale della norma emerge che il cessionario o committente quando riceve le fatture e le bollette doganali deve annotarle "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". Invero, ora il collegamento tra **annotazione della fattura** ed esercizio della detrazione sembra limitarsi solo alla prima parte della locuzione (**anteriormente alla liquidazione periodica** in cui è esercitato il diritto alla detrazione), mentre questo stesso collegamento non è evidenziato quando viene stabilito il limite massimo entro cui è possibile procedere alla registrazione della fattura ("termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura").

Da ciò sembra logico dedurre, con sufficiente immediatezza, che il legislatore, in questo modo, abbia voluto imporre l'obbligo di annotare "comunque" le fatture (indipendentemente dalla detraibilità o meno dell'imposta addebitata), mentre nella precedente versione l'obbligatorietà sembrava legata all'inerenza all'attività economica dell'esercizio di impresa, arte o professione e alla volontà del cessionario o committente di voler detrarre l'imposta.

Questo dovrebbe comportare che, sulla base dell'attuale versione del primo comma dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, non sia più possibile decidere di non annotare le fatture d'acquisto nei registri quando, ad esempio, l'imposta è indetraibile.

È questo il caso, ad esempio, delle **fatture relative ai viaggi** di persone, in aereo, in treno e in nave, dove l'imposta è indetraibile, a meno che i viaggi non costituiscano oggetto dell'attività propria dell'impresa (agenzie di viaggio) e dove, in generale, le imprese si limitavano ad annotare le fatture unicamente nei registri contabili, ai fini delle imposte sul reddito.

Ma l'aspetto che desta maggiori perplessità negli interpreti è la circostanza che le fatture devono essere **annotate entro e non oltre la dichiarazione annuale** relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

in applicazione dei principi generali sulla irretroattività delle leggi tributarie, sancita, peraltro, anche dallo Statuto del contribuente (art. 3, comma 1), le nuove regole sulla detrazione

dell'imposta e sui termini di registrazione delle fatture di acquisto si sarebbero applicate solo alle fatture emesse e ricevute a partire dal 2017.

Nella sostanza se le fatture emesse nell'anno X, sono ricevute dal cessionario/committente nell'anno X+1, il termine ultimo per annotare queste fatture nel registro degli acquisti è la data in cui viene presentata la dichiarazione annuale IVA dell'anno X+1 (il cui termine ultimo di presentazione è il 30 aprile dell'anno X+2), ma con riferimento all'anno X+1.

Peraltro, c'è da chiedersi quali particolari procedure dovranno essere adottate per fare in modo che le fatture emesse nell'anno X, ricevute nell'anno X+1 e annotate nei primi mesi dell'anno X+2, non entrino nelle liquidazioni dell'anno X+2, ma in quelle dell'anno X+1.

Verosimilmente, per rispettare il dettato normativo è prevedibile che l'imposta di queste fatture, ancorché annotate nell'anno X+2, non possa essere messa in detrazione e non concorra alle liquidazioni dell'anno X+2, ma debba essere indicata e detratta direttamente nella dichiarazione annuale dell'anno X+1.

Proprio queste considerazioni potrebbero portare a riconoscere che le due disposizioni dell'art. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 presentino una loro coerenza (salvo quanto si dirà più avanti), fondata sulla volontà del cessionario/committente di voler o meno esercitare il diritto a detrazione ovvero di trovarsi in presenza di operazioni che danno diritto a detrazione o non consentono tale diritto. In particolare, con riferimento a quest'ultimo contesto si potrebbe sostenere che in caso di **esercizio della detrazione** questo può essere esercitato solo previa annotazione della fattura "anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione" a cui può essere assimilata l'ipotesi dell'esercizio della detrazione effettuato "al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto".

Al contrario, per le **operazioni che non consentono la detrazione**, il cessionario/committente potrebbe annotarle entro il termine massimo "di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno". In questo modo, considerato che queste stesse fatture da parte del cessionario/committente rientreranno nella comunicazione dati delle fatture ricevute, verrebbe evidenziata la volontà del legislatore di richiedere che la fattura di acquisto, ancorché indetraibile, debba, comunque, essere registra-

ta, per far sì che attraverso la sua comunicazione sia possibile riscontrare il pagamento dell'imposta da parte del cedente/prestatore.

Ad ogni modo è evidente che sul punto è indispensabile una presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria che con tutta probabilità dovrà intervenire con necessarie modifiche al modello della dichiarazione annuale IVA.

Data la centralità della dichiarazione annuale IVA ci si deve interrogare anche se una sua rappresentazione tramite l'istituto del **ravvedimento operoso** (c.d. dichiarazione integrativa a favore di cui all'art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193) consenta di portare in detrazione l'imposta di fatture di cui si era omessa l'annotazione nei registri in tempi utili (3).

Dall'esame letterale della norma riteniamo che la risposta dovrebbe essere negativa, ma limitare il diritto alla detrazione, come traspare dalle nuove disposizioni, ci sembra eccessivo e presenterebbe il rischio di qualche incoerenza con i principi dell'Unione, in quanto potrebbe risultare in contrasto con il principio della neutralità dell'imposta, fondamentale nell'IVA.

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

Un altro aspetto della nuova normativa che merita la massima attenzione riguarda il problema della regolarizzazione delle fatture non ricevute.

Al riguardo, si ricorda come l'attesa da parte del cessionario/committente di ricevere una fattura non possa superare il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione laddove il cedente prestatore sia un operatore di uno Stato membro UE ovvero i quattro mesi nel caso in cui il cedente prestatore sia un soggetto passivo stabilito in Italia.

In queste due ipotesi sono previste procedure differenziate.

Segnatamente, per le **forniture di beni e servizi realizzati da operatori UE**, è previsto che, entro il quindicesimo giorno del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione il cessionario committente debba autofatturare l'operazione ed assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, annotando la fattura nel registro delle vendite (entro lo stesso

(3) Si tratta di ipotesi non infrequenti nelle imprese, dove, a volte, documenti o fatture sono trattenuti presso uffici diversi da quello amministrativo ovvero negli studi professionali a cui

spesso i clienti che non gestiscono direttamente la contabilità consegnano le fatture d'acquisto ricevute con notevole ritardo.

termine del giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione) e nel registro degli acquisti secondo le tempistiche sopra segnalate (4).

Invece, per le **operazioni realizzate da operatori italiani**, il cessionario/committente, nei trenta giorni successivi ai quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, deve, non solo emettere autofattura, ma anche effettuare il versamento dell'imposta dovuta, tramite Mod. F24, e, infine, presentare il documento emesso, in duplice esemplare, all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente, il quale ne trattiene una copia e restituisce l'altra copia vidimata. Il contribuente provvederà, poi, alla annotazione del documento stesso nel registro degli acquisti.

Oltre questi termini la regolarizzazione è ammessa purché sia utilizzato l'istituto del ravvedimento operoso.

Atteso ciò, ci si interroga sulla detraibilità dell'imposta assolta nelle due richiamate regolarizzazioni e più in particolare su come operi in questi casi lo spartiacque tra vecchio e nuovo regime di detraibilità dell'imposta.

La soluzione non appare del tutto agevole e presenta notevoli criticità, per alcuni versi in sede di prima applicazione, per altri dal momento in cui risulterà applicabile esclusivamente il nuovo regime.

A parere degli scriventi tutte le **fatture** che avrebbero dovute essere **emesse entro il 31 dicembre 2016**, ma che non sono state ricevute e **non ancora regolarizzate** all'entrata in vigore del Decreto, dovrebbero, comunque, consentire ai cessionari/committenti di poter detrarre l'imposta assolta o versata in sede di regolarizzazione. Segnatamente, considerato che l'effettuazione dell'operazione, *tout court*, genera l'esigibilità dell'imposta è a questo momento che bisogna far riferimento ai fini dell'individuazione della

nascita del diritto a detrazione e della sua esercitabilità, riducendo a mero strumento tecnico l'emissione della fattura ovvero dell'autofattura da regolarizzazione (5). Sulla scia di questa considerazione si dovrebbe pervenire alla soluzione che tutte le fatture che sono state emesse (o avrebbero dovuto essere emesse) entro il 31 dicembre 2016, ma che non sono state ricevute e non ancora regolarizzate (6) all'entrata in vigore del D.L. n. 50/2017, dovrebbero, comunque, consentire ai cessionari/committenti di detrarre l'imposta assolta o versata in sede di regolarizzazione (7).

Diversamente, per le **fatture emesse dal 1° gennaio 2017** (8), ma non ricevute, la detraibilità dell'imposta assolta in fase di regolarizzazione postula che il ravvedimento non sia stato effettuato dopo avere presentato la dichiarazione annuale IVA, relativa all'anno stesso in cui è emessa la fattura, da presentare entro il 30 aprile dell'anno successivo. In questo caso, potrebbero non ravvisarsi particolari tematiche per le regolarizzazioni che avvengono nel corso dell'anno, mentre qualche preoccupazione nasce per le operazioni effettuate alla fine dell'anno, per le quali la rigida interpretazione ed applicazione delle norme rischia di creare una non accettabile penalizzazione nei confronti del cessionario committente, il quale, pur applicando fedelmente le disposizioni in materia, verrebbe a perdere il diritto alla detrazione, come può rilevarsi dal seguente esempio.

Esempio

Si ipotizzi un'operazione effettuata il 31 dicembre 2017, per la quale non viene emessa fattura, ovvero seppure emessa non viene ricevuta dal cessionario/committente entro il quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione*. Quest'ultimo soggetto deve attendere il 30 aprile 2018 e solo a partire dal 1° maggio successivo può procedere alla regolarizzazione dell'operazione, che si ipotizzi avvenga con emissione di autofattura il 15 maggio, con contestuale versamento della relativa IVA.

- Operazione effettuata il 31 dicembre 2017;

(4) Invero, a seguito delle modifiche introdotte all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, dovrebbe ritenersi che l'annotazione deve avvenire entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica in cui è esercitato (forse sarebbe più corretto dire è "esercitabile") il diritto a detrazione ovvero entro il termine dell'anno in cui è emessa l'autofattura (da considerare assimilabile alla ricezione della fattura).

(5) Questa soluzione, tuttavia, pone qualche problema con l'operatività della tempistica dell'annotazione della fattura, di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972.

(6) Si pensi al caso estremo di una operazione effettuata il 31 dicembre 2016, per la quale la fattura doveva essere emessa a quella data, ed il cui termine di regolarizzazione da parte del cessionario/committente, in caso di mancata ricezione della fattura, scadeva il 30 aprile 2017, cioè dopo l'entrata in vigore

del D.L. n. 50/2017 (24 aprile 2017).

(7) Valorizzando il contenuto dell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, è evidente che il collegamento tra nascita del diritto a detrazione ed esigibilità dell'imposta porta a considerare l'operazione relativa al 2016 e, di conseguenza, da assoggettare alle regole all'epoca vigenti, ivi compresa la tempistica prevista per l'esercizio del diritto alla detrazione.

(8) Naturalmente, parlare di fatture emesse comporta un diretto collegamento con l'effettuazione dell'operazione, atteso il nesso stringente tra effettuazione dell'operazione ed emissione della fattura. Peraltro, nel concetto di fatture emesse rientrano anche quelle "differite", a cui si è fatto cenno nel primo paragrafo.

- detrazione esercitabile entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione), previa registrazione della fattura;
 - emissione dell'autofattura il 15 maggio 2018, con versamento dell'imposta;
 - annotazione della fattura entro il 30 aprile 2019.
 Il cessionario/committente non può esercitare il diritto a detrazione per la scadenza del termine!
 * Cfr. art. 6, comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Non può essere sottaciuto, inoltre, che una simile soluzione penalizzerebbe in modo del tutto sproporzionato il contribuente il quale, oltre ad avere versato le imposte al cedente prestatore, dovrebbe versarla nuovamente all'Erario senza poterla portare in detrazione.

Anche su questo aspetto sarebbe importante conoscere il pensiero dell'Amministrazione finanziaria, con l'auspicio che per le **fatture da regolarizzazione** le disposizioni normative possano essere interpretate nel senso di ricollegare la tempistica con il termine di emissione del documento stesso ed evitare le ingiustificate penalizzazioni a carico del soggetto cliente.

Peraltro, va rilevato che si presentano del tutto estranee alla nuova formulazione dell'art. 25, che consente la detraibilità dell'imposta entro e non oltre la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui sono state ricevute le fatture, le disposizioni contenute nell'ultimo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972. Trattasi, invero, della possibilità per il soggetto passivo di rivalersi nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi dell'imposta o della maggiore imposta, relativa ad avvisi di accertamento o rettifica, dopo che abbia versato l'imposta o la maggiore imposta, oltre alle sanzioni e agli interessi.

In questa ipotesi, il cessionario o il committente ha il diritto a detrarre l'IVA che gli è stata addebitata, "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 dell'originaria operazione."

Data la chiarezza e la perentorietà della norma appena riportata, si ritiene di potere affermare che per questa fattispecie sopravviva il vecchio termine dei due anni.

Apparentemente non sembra che questa deroga alle nuove regole della detraibilità dell'imposta possa determinare nel sistema qualche distorsione o difficoltà applicativa.

4. Il diritto alla detrazione

Passando, ora, alla tematica dei rapporti tra art. 19 e art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, gli scriventi rilevano la discrasia, già evidenziata in precedenza, con quanto già detto relativamente al primo comma dell'art. 25 dove si è visto che, per potere detrarre l'imposta, la norma impone la preliminare annotazione delle fatture d'acquisto ricevute entro e non oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno di ricezione della fattura.

Questo, perché l'art. 19, comma 1, del Decreto IVA pone un termine ancora più ristretto che rende quello richiamato nell'art. 25 del tutto inapplicabile. Infatti, l'art. 19 prevede che il **diritto alla detrazione** sia "esercitato al più tardi con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto**".

Solo per fare un esempio si ipotizzi l'acquisto di un bene nel dicembre 2017. La fattura è emessa nel mese di dicembre ed è ricevuta nel mese di gennaio del 2018.

Secondo quanto disposto dall'art. 25, il cessionario ha tempo di annotare la fattura per potere esercitare il diritto alla detrazione entro la dichiarazione annuale relativa all'anno di ricevimento, quindi il termine ultimo è il 30 aprile 2019, ma l'art. 19 prevede che il cessionario possa detrarre l'imposta al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, vale a dire entro il 30 aprile 2018, dato che si parla della dichiarazione annuale dell'anno 2017, periodo in cui l'imposta è diventata esigibile ed è sorto il diritto alla detrazione.

Se questa lettura della norma è corretta, i termini per fruire della detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di fine anno sono veramente esigui, soprattutto se si pensa a quei problemi di ordine pratico e operativo che imprese e studi professionali incontrano nell'acquisire le fatture e di cui si è fatto precedentemente cenno commentando l'art. 25.

Questa incongruenza delle innovazioni introdotte era già stata segnalata in precedenza dagli scriventi (9) e si auspicava che in sede di conversione fossero apportate le necessarie modifiche per rendere più coordinate le disposizioni contenute nei due articoli. Così non è stato, e dunque è possibile che la nuova normativa, rendendo oggettivamente difficoltoso il diritto alla detrazione dell'imposta, possa essere oggetto di

(9) Cfr. G. Giuliani - M. Spera, op. cit.

una **procedura d'infrazione da parte dell'Unione Europea**.

Un ulteriore elemento di riflessione relativo al primo comma dell'art. 19 nella sua nuova formulazione è dato dall'**obbligatorietà della detrazione**. Attualmente l'art. 19 prevede che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui "l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi": sembrerebbe dunque che la detrazione debba comunque essere esercitata, ovviamente laddove non esistano cause ostative, come ad esempio per l'effettuazione di operazioni esenti o di casi di indetraibilità oggettiva.

Questa conclusione appare ancora più solida se parametrata con la precedente versione del primo comma dell'art. 19: "il diritto alla detrazione dell'imposta sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato".

Come si nota, in precedenza il diritto poteva (dunque era una possibilità) essere esercitato, mentre ora il diritto è esercitato. Invero la nuova formulazione dell'articolo sembra snaturare il diritto, trasformandolo in obbligo (10).

Considerato che la nuova versione dell'art. 25 prevede l'obbligo di annotare in ogni caso le fatture d'acquisto, si deve concludere che il legislatore abbia voluto dare linearità e chiarezza alle operazioni creando una maggiore simmetria tra operazioni attive e passive, facilitando in questo modo i riscontri che l'Amministrazione finanziaria può fare tramite il c.d. spesometro e le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA.

Un'ultima considerazione che ci sentiamo di fare riguarda la possibilità di recuperare in un modo alternativo l'imposta assolta **in via di rivalsa** rispetto al meccanismo della detrazione, ove questo non risulti più applicabile. Ci si chiede se anche in questo ambito sia possibile far ricorso al c.d. **rimborso anomalo**, previsto dal-

l'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992; una soluzione del genere servirebbe, tra l'altro, ad attenuare le segnalate penalizzazioni in capo al cessionario/committente, una volta che è stato ridotto il termine per effettuare la detrazione. Un importante supporto a questa tesi potrebbe rinvenirsi nella risoluzione n. 74/E del 19 aprile 2007, ove si afferma che "una volta scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito ..., il contribuente ha la possibilità di recuperare il credito IVA solo attraverso il procedimento del c.d. rimborso anomalo di cui al citato art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992". La risoluzione, che si occupa del caso in cui si verifichi il mancato riporto di un credito IVA nelle dichiarazioni annuali successive a quella in cui è sorto (ovvero qualora il contribuente abbia omissso o presentato tardivamente la dichiarazione annuale), affonda le sue radici nell'orientamento della Corte di cassazione, emergente dalla sentenza 2 ottobre 1996, n. 8602.

Volendo estendere il contenuto della citata risoluzione n. 74/E/2007 anche al caso in esame, sarebbe necessario, tuttavia, definire il **termine di decorrenza dei due anni**, previsti dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, per far valere la possibilità di richiedere la restituzione di quanto pagato in più, che potrebbe individuarsi nel termine ultimo per effettuare la detrazione, di cui al comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 (termine di presentazione della "dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto"); in alternativa ed in un'ottica più favorevole al contribuente, si potrebbe anche fare riferimento al termine ultimo per effettuare l'annotazione delle fatture di acquisto ("termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura"). Al riguardo, sarebbe opportuna una conferma da parte dell'Agenzia delle entrate.

(10) È dato presumere che questa modifica abbia solo un valore marginale e di adeguamento alle modalità di redazione delle norme, ma, indubbiamente, crea qualche perplessità se

viene inserita nel più generale contesto delle modifiche volute dal legislatore.