

Genova, 11 Novembre 2017

Ai Signori Clienti
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 15/2017

OGGETTO: I nuovi termini per la detrazione dell'IVA-art. 2 DL 24.4.2017 n.50 (c.d. "Manovra correttiva 2017, in G.U 95/2017)

1. Introduzione

L'art. 2 del DL 24.4.2017 n. 50 (c.d. "Manovra correttiva 2017", in G.U. 95/2017) ha apportato modifiche alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA, riducendo l'intervallo temporale entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA assolta sull'acquisto, e l'importazione di beni e servizi.

2. NUOVO TERMINE PER DETRARRE

Anteriormente alle modifiche in parola, l'art. 19 co. 1 del DPR 633/72 stabiliva che il diritto in esame poteva essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto, ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso. Con la disposizione recata dall'art. 2 del DL 50/2017, tale termine viene ridotto in maniera significativa, prevedendosi che la detrazione deve essere operata, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il relativo diritto è sorto. Al riguardo, la Relazione di accompagnamento del DL 50/2017 spiega che la riduzione del lasso temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione è motivata, sia dall'esigenza di una maggiore certezza negli adempimenti, sia dalla volontà di favorire l'esercizio dell'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, permettendo un più rapido incrocio dei dati delle fatture emesse dai fornitori, con quelli delle fatture registrate dagli acquirenti; come noto, l'Amministrazione entra in possesso dei predetti dati grazie all'introduzione, a decorrere dal 2017, dell'obbligo per i contribuenti di trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati delle fatture (emesse e ricevute), e i dati delle liquidazioni periodiche. Incorre, pertanto, nella decadenza, il soggetto passivo che non abbia esercitato il proprio diritto, né con le liquidazioni periodiche, né in sede di dichiarazione annuale. Relativamente al nuovo termine decadenziale per detrarre, si rileva che, in base all'art. 8 co. 1 del DPR 322/98, a decorrere dal 2018 (con riferimento alle operazioni del 2017), la dichiarazione annuale IVA dovrà essere presentata entro il 30 aprile. Tuttavia, poiché il co. 7 dell'art. 2 dello

stesso DPR 322/98 considera valide, salva l'applicazione della sanzione per il ritardo, le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza, si ritiene che il diritto alla detrazione sia legittimamente esercitabile anche nella dichiarazione annuale tardiva, validamente prodotta entro quest'ultimo termine; in maniera similare, il soggetto passivo che non abbia operato la detrazione nella dichiarazione originaria, dovrebbe poter esercitare il proprio diritto in sede di dichiarazione integrativa, a condizione che quest'ultima sia presentata entro i 90 giorni dalla scadenza del termine di legge. La tesi in base alla quale il diritto alla detrazione può essere esercitato anche in sede di integrativa presentata nei termini dell'art. 8 co. 6-bis del DPR 322/98, ossia fino alla scadenza dei termini per l'accertamento, risulterebbe, invece, difficilmente sostenibile; se così fosse, infatti, la disposizione del co. 1 dell'art. 19 del DPR 633/72 verrebbe, sostanzialmente, privata di significato, venendo, di fatto, aggirato il nuovo termine decadenziale introdotto dall'art. 2 del DL 50/2017 in esame. Occorre, infine, rilevare, che nessuna modifica è stata, invece, apportata alle disposizioni contenute nell'ultimo comma, dell'art. 60 del DPR 633/72, le quali, come noto, disciplinano la possibilità per il soggetto passivo di rivalersi nei confronti dei cessionari/ committenti dell'imposta o della maggiore imposta versata, relativa ad avvisi di accertamento o rettifica. In questa ipotesi, il cessionario/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". Per questa fattispecie, dovrebbe, pertanto, rimanere in vigore il vecchio termine dei 2 anni, sopra richiamato.

3. NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE: EFFETTI

Le modifiche introdotte dall'art. 2 del DL 50/2017 esplicano effetti anche sui termini di esercizio della detrazione in relazione alle note di variazione in diminuzione emesse ai sensi dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72, in base al quale, nelle ipotesi ivi considerate, il cedente o il prestatore ha diritto a detrarre l'imposta corrispondente alla variazione, ai sensi dell'art. 19, registrandola a norma dell'art. 25 dello stesso DPR 633/72. Per le note emesse dal 24.4.2017 (entrata in vigore del DL 50/2017), la detrazione, infatti, può essere operata non più, come in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto.

4. REGISTRAZIONE FATTURE DI ACQUISTO: NUOVO TERMINE

L'art. 2 co. 2 del DL 50/2017 in esame, oltre ad intervenire sul termine per esercitare la detrazione, ha modificato anche l'art. 25 co. 1 del DPR 633/72, riducendo il termine di registrazione degli acquisti. Alla luce della nuova previsione normativa, infatti, le fatture di acquisto devono essere annotate nell'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. Anteriormente alle modifiche in esame, era, invece, stabilito che l'annotazione avvenisse al più tardi nella dichiarazione annuale in cui era esercitato il diritto alla detrazione, e, quindi, tale registrazione poteva essere eseguita entro il termine previsto dall'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, e cioè con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto.



5. DETRAZIONE E REGISTRAZIONE: TERMINI DA COORDINARE

La nuova formulazione della norma in merito ai termini per la registrazione degli acquisti potrebbe creare problemi operativi, soprattutto con riferimento alle fatture emesse a cavallo d'anno, in quanto collega la registrazione delle fatture all'anno in cui sono ricevute. Si pensi, ad esempio, a fatture relative ad operazioni effettuate nel 2017, emesse a dicembre 2017, ma ricevute nel mese di maggio del 2018, le quali, in base al nuovo testo dell'art. 25 del DPR 633/72, dovrebbero essere registrate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2018 (anno in cui sono state ricevute), cioè entro aprile 2019: in questo caso, l'esercizio della detrazione nel 2018 contrasterebbe con il principio fissato dal co. 1 dell'art. 19, in base al quale la detrazione deve esercitarsi nel periodo d'imposta in cui si verifica l'esigibilità (2017, nel caso in esame), con il conseguente rischio, quindi, di perdita del diritto alla detrazione stessa. Come affermato da Assonime (cfr. circ. 18/2017), al fine di evitare un'applicazione illogica della norma in esame, si dovrebbe ritenere, che, nella fattispecie sopra descritta, la detrazione possa essere esercitata entro aprile 2019, cioè entro il termine di trasmissione della dichiarazione annuale relativa al 2018. Sul tema, sarebbe evidentemente auspicabile che l'Agenzia delle Entrate fornisca quanto prima la sua interpretazione.

6. DECORRENZA E DISCIPLINA TRANSITORIA

L'art. 2 in esame, nella sua formulazione originaria recata dal DL 50/2017, non prevedeva una disciplina transitoria, per cui rimaneva dubbia la detraibilità dell'imposta relativa alle fatture ricevute anteriormente al 24.4.2017 (data di entrata in vigore del decreto), riguardanti operazioni effettuate negli anni 2015 e 2016, ma non ancora registrate. Con la conversione in legge del provvedimento è stato, invece, previsto, al nuovo co. 2-bis dell'art. 2, che le disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali "emesse" dall'1.1.2017. Con tale previsione normativa, pertanto, viene mantenuto fermo il previgente trattamento delle operazioni per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso del 2015 e del 2016, ma per le quali, alla data di entrata in vigore della nuova norma, non è stato ancora esercitato il diritto alla detrazione: in relazione ad esse, infatti, rimane applicabile la precedente disciplina, con il più ampio termine di 2 anni per detrarre. Al riguardo, si rileva che, in linea di principio, sarebbe stato più corretto differire l'operatività della norma al prossimo periodo d'imposta, in considerazione del disposto dell'art. 3 co. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), a norma del quale le modifiche alla disciplina dei tributi periodici, quali l'IVA, "si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono". Tutto ciò per evitare il sorgere di inutili complessità è incongruità. Alla luce del tenore letterale della norma transitoria, la nuova disciplina si dovrebbe, infatti, applicare anche all'IVA divenuta esigibile nel 2016, se risultante da fatture emesse nel 2017: fattispecie ricorrente è la fatturazione differita nel mese di gennaio 2017, delle cessioni di beni effettuate a dicembre 2016, per le quali l'acquirente avrebbe perso il diritto alla detrazione della relativa imposta una volta decorso il nuovo termine decadenziale, ovvero quello per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto (febbraio 2017, nella fattispecie descritta). D'altro canto, in maniera speculare, la norma transitoria in esame concederebbe al contribuente la possibilità di



detrarre secondo la normativa precedente, e dunque fino alla dichiarazione che sarà presentata nel 2020, l'IVA divenuta esigibile nel 2017, ma risultante da fatture ad esigibilità differita emesse nel 2016. Anche su questo tema si attendono, naturalmente, gli opportuni chiarimenti ministeriali.

Lo Studio resta a disposizione per fornire ogni assistenza o chiarimento si rendesse necessario.

STLex Studio Legale e Tributario

