

SLACC

Studio Legale
Arnaldi Caimmi
& Associati



Credit Recovery
Division

FOCUS ON

www.slacc.it

IL D.L. 50/2017 E I NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

Analisi e commento delle recenti novità in tema di detrazione IVA, in particolare a seguito di procedure concorsuali infruttuose.

A cura dell'avv. Nicola Traverso

Academy ask 



IL D.L. 50/2017 E I NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

Il 24/4/2017 è entrato in vigore il Decreto Legge 50/2017. Tra le importanti novità introdotte dal D.L., figura la modifica degli artt. 19 e 25 del DPR 633/1972 (cd. Decreto IVA) riguardo a termini temporali e modalità per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA.

L'applicazione pratica di questa novità presenta tuttavia alcuni profili di criticità, in specie per il non agevole coordinamento tra i nuovi artt. 19 e 25 DPR 633/1972, da un lato, e l'art. 26¹, dall'altro lato.

1. LA MODIFICA DELL'ART. 19 DPR 633/1972 E IL NUOVO TERMINE PER LA DETRAZIONE IVA

In generale, il diritto all'esercizio della detrazione IVA sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, cioè quando l'operazione (vendita, servizio, etc.) viene effettuata.

Tuttavia, se per qualsiasi motivo il cessionario/committente non avesse esercitato il diritto alla detrazione nel momento di esigibilità dell'imposta, secondo la disciplina antecedente al DL 50/2017 sarebbe stato possibile esercitare il diritto alla detrazione *“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”* (art. 19 DPR 633/1972 ante riforma).

Il DL 50/2017 ha inciso proprio sul termine per esercitare la detrazione. Dal 24/4/2017, infatti, il nuovo art. 19 comma 1 DPR 633/1972 prevede che:

“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio

¹ L'art. 26, comma 2, contiene la disciplina delle note di variazione in diminuzione che possono essere emesse dal cedente/prestatore di servizi in caso di IVA non riscossa. Pur non essendo stato modificato dal DL 50/2017, l'art. 26 fa espresso rinvio agli artt. 19 e 25.

dell'impresa, arte o professione. 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”.

2. LA MODIFICA DELL'ART. 25 DPR 633/1972 SULLA REGISTRAZIONE DELLE FATTURE ACQUISTI

Il DL 50/2017 ha inoltre modificato l'art. 25 DPR 633/1972, prevedendo che:

*“Il contribuente deve numerare in ordine progressivo **le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati** nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e **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.**”*

Il nuovo art. 25 prevede quindi l'obbligo di annotare le fatture di acquisto prima di presentare l'ultima liquidazione periodica IVA e comunque al massimo entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA (salvo mutamenti, entro il 30 aprile) relativa all'anno di ricezione delle fatture².

3. LE NOTE DI VARIAZIONE AI SENSI DELL'ART. 26 DPR 633/1972

² In sostanza, il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA (riferita all'anno di ricezione delle fatture) parrebbe essere divenuto il termine ultimo per l'annotazione delle fatture acquisti (e quindi, per quanto maggiormente qui ci interessa, delle note di variazione IVA). E' auspicabile in proposito un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, in quanto l'art. 19 lega l'esercizio del diritto alla detrazione d'imposta non alla ricezione delle fatture, ma all'insorgenza del diritto, cioè al momento della vendita/prestazione di servizio.

Vi è però un ulteriore ambito su cui il DL 50/2017 ha inciso – sebbene in modo indiretto - senza fornire adeguate norme di coordinamento. Si tratta delle note di variazione previste dall'art. 26 DPR 633/1972, e del conseguente diritto alla detrazione dell'IVA non riscossa. Come è noto, l'art. 26 (*“Variazioni dell'imponibile o dell'imposta”*) prevede quanto segue:

“ [...] 2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.”

L'Agenzia delle Entrate ha da tempo adottato un orientamento per il quale la procedura di rettifica dell'IVA prevista dal secondo comma dell'art. 26 va fatta al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, in linea con quanto stabilito in generale dall'art. 19 DPR 633/1972.

Alla luce della recente modifica apportata all'art. 19, occorre quindi verificare se e come risulti cambiata anche la disciplina delle note di variazione IVA ai sensi dell'art. 26.

Per un generale principio di irretroattività delle norme fiscali e tributarie, dovrebbe ritenersi che il nuovo termine di un anno per la detrazione dell'IVA debba applicarsi solo a partire dal 24/4/2017 (data di entrata in vigore del DL 50/2017).

Da tale data, dunque, per non perdere il diritto alla detrazione dell'imposta non riscossa, il cedente/prestatore dovrebbe 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.

Sotto questo aspetto, tuttavia, la mancanza di un regime transitorio ha creato non pochi dubbi interpretativi: come avrebbero dovuto comportarsi i titolari di crediti coinvolti in procedure concorsuali chiuse nel 2015 o nel 2016 (o nei primi mesi del 2017)?³

4. LA CONVERSIONE IN LEGGE DEL DL 50/2017 E L'INTRODUZIONE DI UN REGIME TRANSITORIO

Con l'emanazione della Legge 96 del 21/6/2017, il DL 50/2017 è stato infine convertito in legge. In sede di conversione, il Parlamento ha introdotto un regime transitorio riguardo alle modifiche all'esercizio del diritto alla detrazione IVA.

In particolare, il comma 2-bis dell'art. 2 della Legge di conversione del DL 50/2017 dice che le modifiche agli artt. 19 e 25 DPR 633/1972 *“si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1 gennaio 2017”*.

Nonostante questo sforzo chiarificatore del Legislatore, va tuttavia evidenziato che il testo del DL 50/2017 fa esclusivo riferimento alle “fatture di acquisto”. Non vi si trova invece alcun riferimento esplicito alle ulteriori ipotesi (numericamente minori, ma non per questo meno rilevanti) per cui l'art. 26 DPR 633/1972 prevede il diritto di operare una variazione in diminuzione dell'IVA: per esempio, procedure concorsuali dichiarate infruttuose⁴.

Tuttavia, poiché l'art. 26 fa espresso rinvio agli artt. 19 e 25 con riguardo alle modalità e ai termini entro cui portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, deve concludersi pacificamente che il DL 50/2017 incida anche sulla disciplina delle note di variazione IVA ex art. 26.

³ Si consideri infatti che, secondo la vecchia normativa, per un fallimento chiuso (*rectius*, per cui fosse scaduto il termine di 15 gg per le osservazioni al piano finale di riparto) nel 2015, il termine finale per emettere la nota di variazione e detrarre la relativa imposta avrebbe coinciso con la dichiarazione annuale IVA del 2017, quindi con il 30/4/2018; mentre, per un fallimento chiuso nel 31/12/2016, lo stesso termine sarebbe scaduto il 30/4/2019. Una lettura particolarmente severa della riforma avrebbe potuto autorizzare la tesi di una sua applicabilità anche a procedure concorsuali già chiuse nel 2015 o 2016: per tale via, tenendo conto del nuovo termine annuale per operare la variazione in diminuzione, il diritto alla detrazione dell'imposta non riscossa avrebbe dovuto considerarsi già estinto alla data di entrata in vigore del DL 50/2017 (24/4/2017).

⁴ Oltre ovviamente a tutte le altre ipotesi previste dall'art. 26 DPR 633/1972: esecuzioni infruttuose, sconti di fine anno, etc

Occorre dunque chiedersi come vada interpretato e applicato il regime transitorio introdotto dalla legge di conversione con riferimento alle note di variazione ex art. 26 DPR 633/1972.

5. NOTE DI VARIAZIONE IVA A SEGUITO DI PROCEDURE CONCORDSUALI INFRUTTUESE E RIFORMA DEI TERMINI PER LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA: UNA POSSIBILE SOLUZIONE

A parere dello scrivente, il termine di decorrenza del 1/1/2017 deve valere non solo per le “*fatture acquisti*”, ma anche per tutti gli altri casi che per legge danno diritto alla detrazione IVA (per esempio, ai sensi dell'art. 26 DPR 633/1972: sconti o abbuoni previsti contrattualmente, procedure esecutive dichiarate infruttuose e, naturalmente, procedure concorsuali dichiarate infruttuose).

Ciò, perchè la riforma ha carattere sistematico e rivela un chiaro intento di reimpostare in generale le tempistiche, le modalità e i termini per la detrazione dell'IVA⁵.

L'art. 19 del DPR 633/1972, inoltre, viene richiamato espressamente dall'art. 26. Quindi, sebbene la norma sul regime transitorio faccia esclusivo riferimento alle “fatture acquisti” (e nulla dica riguardo alle procedure concorsuali) sembrerebbe illogico e irragionevole che il Legislatore avesse disposto termini temporali di applicazione diversi per ipotesi che (seppur diverse) danno entrambe diritto a una detrazione dell'IVA.

Seguendo questa interpretazione, deve dunque dedursi che il nuovo termine per la detrazione valga per tutte le procedure chiuse⁶ a partire dal 1/1/2017. In tutti questi casi, quindi, l'emissione della nota di variazione e la conseguente detrazione dell'imposta va fatta entro il termine per la dichiarazione annuale IVA del 2017 (cioè, al più tardi, entro il 30/4/2018, salvo modifiche future dei termini per tale dichiarazione).

A maggior ragione, quindi, per tutte le procedure chiuse entro il 31/12/2016 devono valere le vecchie regole (cioè il diritto a portare in detrazione l'imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA del secondo anno successivo a quello in cui

⁵ Nella sostanza, rendendo l'esercizio di questo diritto più difficile per i contribuenti.

⁶ Anzi, nel caso dei fallimenti, per tutte le procedure per cui sia scaduto il termine di 15 giorni per le osservazioni al progetto finale di riparto; e, per i concordati preventivi, la conclusione delle attività liquidatorie

è sorto il diritto alla detrazione: 30/4/2018 per le procedure chiuse nel 2015; 30/4/2019 per le procedure chiuse nel 2016).

Sul punto sarebbe quantomai opportuna una circolare esplicativa da parte dell'Agenzia delle Entrate, al fine di fornire un indirizzo certo agli operatori.

In conclusione, considerati i nuovi termini temporali per la detrazione IVA, pare evidente la necessità per le imprese di dotarsi di sistemi e procedure di monitoraggio efficaci, che possano garantire un controllo puntuale delle procedure dove il credito è stato insinuato o precisato, al fine di intercettare con estrema tempestività la loro chiusura e, dunque, il presupposto per l'emissione della nota di variazione IVA.

A fini operativi, una possibile soluzione potrebbe prevedere più controlli periodici nel corso dell'anno e un monitoraggio esaustivo e conclusivo entro la fine del mese di dicembre, in modo da permettere l'emissione e la registrazione della nota di variazione entro il termine per la liquidazione annuale IVA, e conseguentemente l'esercizio del diritto alla detrazione entro il nuovo termine previsto dall'art. 19 DPR 633/1972 come riformato dal DL 50/2017.

Avv. Nicola Traverso