



Ordine  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Pescara

## **Commissione di Studi Fiscale**

**“I NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE IVA:  
NORMATIVA, RIFLESSI OPERATIVI E CRITICITA’ ”**

## **INDICE**

### **“I NUOVI TERMINI PER LA DETRAZIONE IVA: NORMATIVA RIFLESSI OPERATIVI E CRITICITA’ ”**

<b>1. Premessa</b>	<b>pag. 3</b>
<b>2. Ambito applicativo</b>	<b>pag. 3</b>
<b>3. Note di variazione</b>	<b>pag. 8</b>
<b>4. Procedura di regolarizzazione</b>	<b>pag. 9</b>
<b>5. Reverse Charge</b>	<b>pag.10</b>
<b>6. Dichiarazione integrativa e rimborso anomalo</b>	<b>pag.12</b>
<b>7. Conclusioni</b>	<b>pag.14</b>

*Data chiusura documento e revisione : 02/11/2017*

## 1. Premessa

L'articolo 2 del Decreto Legge 24 aprile 2017 n. 50, convertito con la Legge n. 96 del 21 giugno 2017 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 95 (supplemento ordinario n. 20), modificando gli artt. 19 e 25 del D.P.R. 633/72, ha apportato modifiche rilevanti in ambito di Imposta sul Valore Aggiunto: in particolare, sono stati rimodulati i termini entro cui è possibile esercitare il diritto alla detrazione IVA, nonché annotare, nei registri, le fatture di acquisto.

Nel merito, l'Amministrazione Finanziaria, nel corso dell'audizione tenutasi in Commissione Bilancio, ha presentato la modifica in commento come avente *“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”*. Secondo i tecnici delle Entrate, pertanto, le novità introdotte sono finalizzate ad un allineamento della tempistica di esercizio della detrazione IVA con quella di invio della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (nuovo *“spesometro”*), nonché della comunicazione periodica delle liquidazioni trimestrali. Le prime letture delle nuove disposizioni normative, tuttavia, hanno evidenziato, a parere di chi scrive, numerose criticità che si sono tradotte in interpretazioni contrastanti, sul piano tecnico-operativo, da parte di operatori del settore e professionisti, in assenza, ad oggi, di chiarimenti ufficiali.

## 2. Ambito applicativo

Prima di procedere ad approfondire i predetti profili di criticità, si consideri la diversa formulazione delle norme in esame rispetto al passato, attraverso il seguente schema:

### TESTO PREVIGENTE

ART 19 COMMA 1 DPR 633/72

*“...Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, 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.”*

### TESTO IN VIGORE

ART 19, COMMA 1, DPR 633/72

*“...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.”*

## TESTO PREVIGENTE

ART 25 COMMA DEL DPR 633/72

*“Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture.... e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.*

## TESTO IN VIGORE

ART 25 COMMA DEL 633/72

*“Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture... 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 combinato disposto degli artt. 19 e 25 del DPR 633/72, nella loro versione ante modifica, consentiva:

- ✓ l'esercizio del diritto della detrazione al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla stessa;
- ✓ la possibilità di annotare il documento nell'apposito registro entro e non oltre la dichiarazione annuale in cui era esercitato il diritto alla detrazione. Tale annotazione, pertanto, poteva avvenire, al più tardi, entro la dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto.

Gli attuali artt. 19 e 25, invece, introducono termini più stringenti. In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, la detrazione potrà essere operata con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il relativo diritto è sorto**. Invero, per quanto riguarda la registrazione delle fatture di acquisto, quest'ultime dovranno essere annotate anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di **ricezione** della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Da una attenta lettura del nuovo testo normativo, è evidente che la legge lascia “spazio” a due differenti interpretazioni; una più “restrittiva” che si basa sul tenore letterale della stessa, e l'altra più “estensiva” (in inea con i principi dettati dalla giurisprudenza comunitaria), che vuol dare prevalenza alla natura sostanziale della disposizione.

Il primo orientamento, come anticipato, nasce da una lettura sistematica della norma in esame, a cui deve essere affiancato il principio generale dettato **dall'articolo 1 DPR 23 marzo 1998 n. 100**, il

quale prescrive la **preventiva** annotazione del documento nel registro delle fatture di acquisto nello stesso mese o trimestre in cui è esercitato il diritto alla detrazione.

Tale linea di pensiero preclude la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione per tutte quelle fatture pervenute successivamente alla liquidazione periodica iva del mese di dicembre 2017, poiché consente, di fatto, la detrazione *esclusivamente* nello stesso mese in cui il documento è annotato nei registri IVA e, pertanto, anteriormente alla liquidazione periodica. Ciò si afferma, per diversi ordini di motivi:

- il rispetto dell'articolo 1 del DPR 100/98 il quale recita testualmente che *“entro il 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni e servizi acquistati...”*
- il disposto del nuovo art 25 DPR 633/72 che, **nella prima parte**, rende la registrazione propedeutica all'esercizio della detrazione.

L'interpretazione sopra esposta, ad evidenza, si basa su una lettura sistemica/combinata dei due articoli novellati, con riferimento, in particolar modo, all' articolo 25. Quest'ultimo infatti, risulta essere “composto di due parti”. La prima, laddove prevede che il contribuente deve numerare le fatture di acquisto in ordine progressivo ed *“annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta...”*, parrebbe (il condizionale è d'obbligo) imporre un obbligo di preventiva registrazione necessaria e funzionale al diritto alla detrazione. La seconda parte, con la locuzione *“e comunque”* sembrerebbe, ora, rendere obbligatoria la suddetta annotazione contabile sui registri acquisti delle fatture entro un termine posto come perentorio, al contrario di quanto previsto nella precedente disciplina, ove le fatture di acquisto, se registrate oltre i termini per fruire della detrazione, comportavano, al più, la perdita del diritto e non già altri aspetti sanzionatori.

Ciò pone, indubbiamente alcuni potenziali problemi operativi.

Si ipotizzi, ad esempio, il ricevimento di una fattura da parte di un contribuente con liquidazione mensile, a fronte di una fornitura di merce (fine dicembre 2017) in data **successiva** al 16/01/2018: l'acquirente, soggetto passivo, sarà costretto - al fine di portare in detrazione l'imposta sul valore aggiunto pagata sulla predetta fornitura - ad effettuare la **registrazione** nel mese di dicembre 2017 operando un'integrazione dell'iva acquisti nella liquidazione ed evidenziando un credito per eccessivo versamento ovvero un maggior credito del periodo. Pertanto, dal punto di vista strettamente operativo, occorrerebbe integrare il registro iva acquisti dell'ultimo mese o trimestre entro la

presentazione della dichiarazione annuale IVA, in modo da usufruire del diritto alla detrazione anche per quelle fatture (datate 2017) pervenute in data successiva al 31-12-2017.

Peraltro, lo stesso contribuente, qualora l'annotazione nei registri 2017 avvenisse materialmente dopo il 28 febbraio 2018, sarebbe costretto ad effettuare un primo invio telematico dello "spesometro" e delle liquidazioni trimestrali con dati incompleti e procedere successivamente alla loro regolarizzazione, tramite ravvedimento operoso.

Se così fosse, a parere di chi scrive, l'obiettivo prefissato dall'Amministrazione Finanziaria, ossia di recare una maggiore certezza negli adempimenti a carico del contribuente, nonché di allineare la registrazione delle fatture (e quindi l'esercizio della detrazione) con quella di invio della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (nuovo *spesometro*), verrebbe evidentemente messo in discussione.

Ancora, l'interpretazione sopra descritta, a ben vedere, mal si concilia con altre ipotesi potenzialmente verificabili nella pratica: si pensi al caso limite (in quanto comporta, in sé, un fisiologico ritardo nella ricezione del documento doganale) di un acquisto di merce, anch'esso nel mese di dicembre 2017, da parte di un'impresa italiana da un fornitore residente in un Paese al di fuori dell'Unione Europea.

A seguito di questa operazione il contribuente dovrà registrare:

1. la fattura di acquisto del fornitore estero, nella quale non sarà esposta l'imposta sul valore aggiunto. È noto che tale documento, non dovrà transitare nei registri IVA, in quanto la rilevazione dell'IVA assolta sul valore dei beni importati avverrà attraverso la registrazione della bolla doganale;
2. la Bolla doganale, che attesta l'assolvimento dell'IVA e dei dazi doganali sull'importazione;
3. la fattura dello spedizioniere, in cui viene evidenziato l'importo dovuto per i servizi resi dal medesimo nonché il recupero delle somme anticipate in dogana (escluse dalla base imponibile IVA ex art. 15 DPR. 633/72).

Applicando restrittivamente la nuova normativa, anche in quest'ultima ipotesi, qualora la bolla doganale sia ricevuta successivamente al 16/01/2018 (in seguito, quindi, alla cristallizzazione della liquidazione iva di dicembre), il contribuente, al fine di esercitare il diritto alla detrazione, sarà costretto ad effettuare una nuova annotazione nei registri iva del mese di dicembre 2017, operando un'integrazione dell'iva acquisti nella liquidazione ed evidenziando, altresì, un credito per eccessivo versamento ovvero un maggior credito iva del periodo.

Su un piano diametralmente opposto, si pone la seconda interpretazione della normativa in commento, che considera la possibilità di detrarre il tributo nel periodo d'imposta in cui è sorto il diritto alla detrazione, nonostante la registrazione materiale del documento sia effettuata nell'anno

successivo ovvero, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA. Ciò perché, sebbene l'interpretazione letterale dell'art. 1 DPR 100/98 imponga la preventiva registrazione al fine di esercitare il diritto alla detrazione, il novellato testo dell'art. 25 DPR 633/72 parrebbe superare, di fatto, questa impostazione, laddove dispone che la fattura di acquisto sia registrata anteriormente alla liquidazione periodica IVA in cui è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, **comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.**

Dunque, a differenza del rigoroso ragionamento proposto poc'anzi, il testo andrebbe non più diviso in due parti, bensì letto come un “*unicum*” consequenziale, che avalla, in questo caso, l'ipotesi della **registrazione materiale** di una fattura nei registri 2018, pur computando il relativo credito nella liquidazione dell'anno 2017.

Si pensi, a titolo di esempio, ad una fattura datata 2017 ma ricevuta entro il 16-01-2018: non si dovrebbero rilevare problemi operativi di sorta, potendo registrare, agevolmente, la fattura nel registro iva del mese di dicembre del 2017, in quanto la liquidazione del mese non si è ancora cristallizzata.

Qualora, diversamente, la registrazione avvenisse successivamente, ad esempio in data 25-03-2018, l'IVA assolta sugli acquisti sarà comunque detraibile (nel 2017), secondo tale impostazione, poiché l'annotazione nei registri è avvenuta entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. In quest'ultimo caso, dato che la liquidazione del mese di dicembre risulta già “chiusa”, si potrebbe ipotizzare l'inserimento, nel modello di dichiarazione iva, di un apposito campo nel quadro VL nel quale indicare *l'imposta a credito delle fatture di acquisto con esigibilità 2017 ma annotate entro il 30-04-2018*. Il maggior credito così scaturente potrebbe, poi, essere utilizzato in compensazione a partire dalla data di presentazione della dichiarazione.

Questa seconda e più ampia interpretazione avanzata risulta essere supportata da una serie di argomentazioni, che la rendono più “attuabile” da un punto di vista pratico.

*In primis*, non parrebbe leso il diritto alla detrazione (corollario previsto dalla Direttiva Comunitaria), specie nei casi di aziende meno strutturate e con liquidazione mensile, laddove è prassi che, per motivi tecnico-amministrativi, molte delle fatture di un anno vengano “ricevute” soltanto nell'anno successivo. Si pensi, altresì, a tutta la platea di “piccoli” artigiani e commercianti, ovvero alle numerose aziende nelle quali il titolare/lavoratore è colui che si occupa anche della parte contabile-amministrativa.

In secondo luogo, verrebbe rispettato l'orientamento giuridico comunitario secondo cui “*la previsione di un termine di decadenza per l'esercizio alla detrazione può essere considerato incompatibile con la disciplina comunitaria se tale termine rende in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione*” (Cfr Sentenza 08/05/2008 Corte di

**Giustizia UE cause riunite C-95/07 e C-96/07).** A tal proposito giova ricordare che in data 3 agosto 2017, è stata presentata ufficialmente la denuncia di incompatibilità delle nuove norme alla Commissione Europea da parte di Confimi Industria, unitamente all' Associazione Nazionale Commercialisti. L'iter si è reso necessario per comprendere se effettivamente le novità introdotte dal DL 50/2017 non siano in contrasto con i principi Comunitari, i quali, come noto, assicurano e garantiscono la neutralità dell'imposta tra gli operatori economici, facendo ricadere il tributo esclusivamente sul consumatore finale.

Passiamo, quindi, ad analizzare alcuni evidenti problematiche operative che potrebbero, verosimilmente, verificarsi nella prassi IVA.

### **3. Note di Variazione**

I nuovi limiti temporali imposti dal D.L. 50/2017 relativamente al diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, hanno, innanzitutto, inciso in modo inevitabile sul termine per l'emissione delle note di variazione IVA (cd. *note di credito*), di cui all'art.26 del D.P.R. 633/1972.

A tal proposito, occorre tener bene a mente il già noto orientamento dell'Agenzia delle Entrate (Ris. 18 marzo 2002, Ris. 21 luglio 2008, n.307/E, Ris. 29 luglio 2008 n.321/E, Ris. 17 febbraio 2009, n.42/E), secondo cui la procedura di rettifica dell'IVA è ammessa nei termini previsti dall'art.19 del D.P.R.633/1972. Ebbene, per effetto del combinato disposto dei suddetti articoli, la normativa previgente riconosceva il diritto alla variazione entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si verificava il presupposto.

Le modifiche apportate, ad oggi, all'art.19, fanno coincidere, invece, il termine massimo per detrarre l'imposta, "*al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*".

Come già sottolineato in precedenza, la *ratio* di tale norma risiede, in sostanza, nella volontà del Legislatore di favorire un'armonizzazione tra le tempistiche di esercizio del diritto alla detrazione e le attività di controllo esercitate dagli istituti preposti. Queste ultime, peraltro, ancor più stringenti a seguito delle odierne trasmissioni periodiche dei dati. Pertanto, a fronte di una ridefinizione dei tempi per esercitare il diritto alla detrazione IVA sugli acquisti, ugualmente risulteranno ridotti i termini per operare la detrazione in presenza di note di variazione.

Infatti, al verificarsi delle ipotesi previste dall'art.26 DPR 633/72, anche in presenza delle fattispecie per le quali non sono previsti limiti per l'emissione della nota di credito, il cedente/prestatore avrà il diritto "*di portare in detrazione ai sensi dell'art.19 l'imposta corrispondente alla variazione,*



*registrandola a norma dell'art.25*”, nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione IVA ovvero il 30 aprile. In pratica, per l'annualità 2017, ci sarà tempo solo fino al 30 aprile 2018.

Dal punto di vista operativo, questo andrebbe, di fatto, a danneggiare la posizione delle imprese, soprattutto in presenza di fatture contestate, per le quali difficilmente la procedura di approvazione delle stesse riuscirebbe a concludersi nei termini, ridotti, previsti per l'esercizio del diritto.

Sull'argomento, va precisato, ad ogni modo, che nulla cambia relativamente al contenuto sostanziale della nota di variazione che deve essere emessa tenendo conto delle regole in vigore al momento in cui l'operazione originaria è stata effettuata. Per meglio comprendere quanto poc'anzi esposto, si prenda il caso in cui l'aliquota è variata: la nota di variazione emessa continuerà ad applicare la vecchia aliquota.

#### **4. Procedura di regolarizzazione**

Un secondo profilo di criticità derivanti dalle modifiche apportate all'articolo 19 comma 2 DPR 633/72 dal DL.50/2017, riguarda le casistiche della regolarizzazione delle fatture per acquisti interni non pervenute ai sensi dell'art. 6 commi 8 lettera a) e 9 del DLGS 471/1997 e delle fatture non ricevute da fornitore comunitario ex art. 46 comma 5 del DL 331/1993.

##### **a) Mancato ricevimento della fattura da fornitore nazionale:**

In questi casi, il committente ha l'obbligo di regolarizzare il mancato ricevimento di una fattura in via autonoma, presentando un'autofattura in duplice copia, recante le indicazioni previste dall' art. 21 del DPR 633/1972, trascorsi quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione ed entro i successivi trenta giorni, presso l'ufficio competente dell'Amministrazione Finanziaria e previo pagamento dell'imposta. Si badi bene che il termine di quattro mesi è un termine “obbligatorio”, nel senso che non risulta possibile instaurare il procedimento di regolarizzazione se non è decorso tale termine. Da qui, la criticità.

Ipotizziamo, infatti, il caso limite in cui la consegna della merce (€ 1.000,00 + IVA) avvenga il 31/12/2017. In questo caso, il contribuente dovrebbe sanare il mancato ricevimento della fattura già oltre il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno cui l'operazione si riferisce, e, più precisamente, nel lasso temporale che va dal 1 maggio al 30 maggio 2018 (versando contestualmente anche l'imposta dovuta) e annotare nel registro degli acquisti la fattura rilasciata dall' amministrazione finanziaria, oltre i termini previsti dal nuovo art.19.

Appare evidente che il contribuente che sceglie di adempiere spontaneamente alla regolarizzazione, risulta essere, in tal modo, penalizzato in quanto lo stesso si troverebbe nella situazione paradossale di provvedere al versamento del tributo senza poter esercitare il relativo diritto alla detrazione. Sul punto, a parere di chi scrive, *si dovrebbe ritenere sorto il diritto alla detrazione nel momento di regolarizzazione dell'operazione, in quanto la stessa è prevista da una norma di carattere specifico che impone termini tassativi.*

**b) Mancato ricevimento della fattura da fornitore comunitario:**

A differenza di quanto visto a proposito delle fatture “nazionali”, il termine per la regolarizzazione derivante dal mancato ricevimento di fatture “comunitarie”, è il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ove il cessionario deve emettere autofattura in unico esemplare, con tutti gli elementi propri della fattura, entro il giorno 15 del terzo mese successivo con riferimento al mese precedente. Nell'ipotesi originariamente prospettata, di consegna delle merci in data 31/12/2017, la regolarizzazione avviene pertanto entro il 15 marzo, ossia entro il termine del novellato art. 19 comma 2 DPR 633/72. Anche in questa ipotesi sarebbe preferibile poter considerare sorto il diritto alla detrazione al momento di regolarizzazione dell'operazione.

Tale orientamento sembra, in effetti, trovare riscontro nella sentenza della Cassazione del 03/08/2001 n. 10646 che condivide l'impostazione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, la quale ha ritenuto che “*..ove non si dubiti dell'esistenza dell'operazione e della veridicità delle fatture il ritardo nell'emissione e nella registrazione rispetto al termine concesso per la regolarizzazione – quattro mesi – comporta le sanzioni previste dalla norma ma non anche l'indetraibilità dell'iva pagata*”. Della stessa opinione sembrerebbe anche la sentenza della Corte di Giustizia UE , sezione III, 08/05/2008 cause riunite C-95/07 e C-96/07 secondo la quale il soggetto passivo comunitario può esercitare il proprio diritto alla detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto (leggasi “momento della regolarizzazione”).

## **5. Reverse Charge**

Ulteriore aspetto da evidenziare è l'impatto del “termine breve” di detrazione in tutti i casi che prevedono l'applicazione dell'inversione contabile.

Tale meccanismo, come noto, comporta che, nei casi previsti dalla legge, il committente/cessionario debba annotare la fattura integrata nel registro delle fatture emesse entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione e con riferimento al mese precedente, e contestualmente annotare la stessa nel

registro IVA degli acquisti, secondo quanto disposto dall'articolo 25 del dpr 633/72 ai fini di esercitare la detrazione spettante.

A fronte dei modificati termini di esercizio della detrazione Iva, ci si chiede, in merito, se una fattura soggetta a reverse charge dell'anno 2017, pervenuta e registrata nell'anno 2018, ma comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno di effettuazione dell'operazione, porti o meno al riconoscimento del diritto alla detrazione.

Nessun dubbio sembra sussistere, sul punto, nel caso di integrazione di fatture ricevute da fornitori comunitari. In questa ipotesi, infatti, l'imposta diviene esigibile (e pertanto il diritto alla detrazione sorge) nel momento in cui avviene l'integrazione della fattura intracomunitaria *ex art. 47 comma 1 DL 331/1993* che, testualmente, recita: *“Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

In tutti gli altri casi di inversione contabile, invece, richiamando la circolare 37/E del 29/07/2011, che permette(va) l'annotazione della fattura a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e, contestualizzandola alle disposizioni del dl 50/2017, sembrerebbe possibile la detrazione soltanto qualora la fattura sia registrata (e integrata) al **massimo** entro il 30/04/2018. Decorso tale termine, il contribuente si ritroverebbe nella paradossale situazione di dover versare l'IVA da fattura compensativa, non potendo contestualmente esercitare il diritto alla detrazione. E' chiaro che una interpretazione di questo tipo (assai restrittiva), rischierebbe di penalizzare i contribuenti in buona fede, posto che tale comportamento non avrebbe comunque impatto sulle casse erariali. Ciò detto, appare del tutto condivisibile il principio esposto nella sentenza n. 20486 del 06/09/2013 della Suprema Corte di Cassazione la quale, basandosi sul principio di neutralità fiscale, afferma che *“la detrazione dell'iva a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali siano stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi”* pertanto l'Amministrazione Finanziaria *“non può precludere l'esercizio del diritto di detrazione in tutti i casi di emersione di operazione, la cui corretta contabilizzazione non darebbe mai vita ad alcun debito d'imposta”*.

È evidente, in conclusione, che sull'argomento sarebbe necessario un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che gli scriventi si auspicano.

## 6. Integrativa - Rimborso Anomalo

La modifica dei limiti temporali di cui all'art. 19, per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, comporta, inoltre, inevitabili riflessi sulla possibilità di ricorrere all'utilizzo della dichiarazione IVA *integrativa* cd. "a favore" al fine di rimediare al mancato esercizio del suddetto diritto.

Prima di evidenziarne gli aspetti critici, è bene ricordare che l'art. 8 comma 6 bis del D.P.R. 322/98, così come modificato dal D.L. 193/2016 dispone testualmente che "*... le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione...*" **entro il termine previsto per le verifiche e l'accertamento di cui all'art. 57 DPR 633/72.**

Il combinato disposto dei sopracitati articoli consente, dunque, di correggere errori e/o omissioni entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo cui l'errore o omissione si riferisce.

A seguito della nuova formulazione dell'art. 19 in analisi, emergono, pertanto, dubbi circa la possibilità concreta di presentare una dichiarazione integrativa, nel caso in cui il diritto alla detrazione non sia stato esercitato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Come già evidenziato in premessa, dalla lettura della relazione tecnica al D.L. 50/2017, l'intento del legislatore sembrerebbe essere quello di allineare "*il momento in cui è registrata la fattura sulla cessione e quello nel quale si registra la fattura in acquisto*" al fine di favorire l'attività di controllo in materia di imposta sul valore aggiunto, nonché quello di ridurre il gap IVA.

Alla luce di questa interpretazione, dunque, ammettere la possibilità di ricorrere alla dichiarazione integrativa e "spingerla" fino ai termini per effettuare l'accertamento, sembrerebbe vanificare l'intento del legislatore di ridurre drasticamente i termini per la detrazione dell'IVA, di cui si è detto. D'altro canto, non si può fare a meno di sottolineare che l'art. 19 non sembra fissare nella data prevista per la presentazione della dichiarazione un termine **perentorio**, laddove afferma che "*Il diritto alla detrazione ... è esercitato al più tardi con la (e non entro il termine della, ndr.) dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ...*". Dal tenore letterale della norma, il ricorso alla dichiarazione integrativa non parrebbe pertanto precluso, atteso che la stessa costituisce a tutti gli effetti "*dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto*".

D'altronde, se è vero che ammettere la possibilità del ricorso alla dichiarazione integrativa comporterebbe la frustrazione della *ratio* sottostante la modifica apportata all'art. 19, altrettanto vero è che non ammetterla sembrerebbe, allo stesso modo, neutralizzare, almeno in parte, il “nobile” intento del legislatore, di ampliare i ampi termini per emendare a proprio favore una dichiarazione, concessi al contribuente dal recente D.L. 193 del 24 ottobre 2016.

A sostegno della tesi propensa ad accogliere la possibilità di avvalersi dell'integrativa ben oltre i termini dell'articolo 19, inoltre, andrebbe annoverato anche il **principio di equivalenza**, più volte richiamato da autorevole dottrina.

Sarebbe, infatti, quantomeno anomalo considerare possibile il ricorso alla dichiarazione integrativa per recuperare, ai fini reddituali, costi non dedotti con la dichiarazione originaria e non permettere il medesimo meccanismo ai fini IVA.

Nessun dubbio, invece, sembrerebbe emergere riguardo alla possibilità di procedere alla detrazione mediante una dichiarazione cd. *tardiva*, ossia presentata per la prima volta entro il termine di novanta giorni dalla scadenza originaria. Ciò anche alla luce del principio ribadito nella circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, già richiamato nella risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002, oltre che nella circolare n. 55/E del 14 giugno 2001, in base al quale *“la dichiarazione tardiva, purché presentata entro novanta giorni, si considera valida a tutti gli effetti”*.

L'ammissione della possibilità di esercitare il diritto alla detrazione attraverso una dichiarazione tardiva toglierebbe ogni dubbio circa l'opportunità di potersi avvalere, allo stesso modo, di una dichiarazione integrativa, purché la stessa venga presentata, al più tardi, nello stesso termine della c.d. tardiva (ossia entro i 90 giorni dalla scadenza dei termini ordinari). Ciò anche allo scopo di evitare situazioni tanto paradossali, quanto inique e sconvenienti, che potrebbero veder penalizzati i contribuenti che hanno trasmesso la loro dichiarazione nei termini, ravvedendo errori e/o omissioni attraverso l'integrativa presentata nei 90 giorni successivi, rispetto ai contribuenti “ritardatari”.

Quanto detto trova implicita conferma nella già citata circolare 42/E/2016, laddove prevede che, pur riattribuendo *“...nuovamente valenza a quella distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa - che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata - e dichiarazione tardiva...rimane fermo che la dichiarazione integrativa presentata entro novanta giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari”*.

A prescindere dalla possibilità di ricorrere o meno alla dichiarazione integrativa, qualora la detrazione non venga esercitata nei termini, l'altra strada percorribile rimane indubbiamente, come confermato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 74 del 2007, quella del cd. *“rimborso anomalo”* disciplinato dall'art. 21 del D. Lgs. 546/1992.

La norma prevede che *“la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”*. (art. 21 cit.)

Nel caso di specie, non potendosi parlare di “indebito pagamento”, la criticità deriva dal fatto che occorre stabilire il momento in cui si verifica il “presupposto per la restituzione”. È da questo, infatti, che decorre il termine di due anni per la presentazione dell’istanza. Su questo punto, è opinione diffusa che il presupposto per la restituzione coincida con lo spirare del termine per l’esercizio del diritto alla detrazione Iva, ossia con l’ultimo giorno dell’anno in cui tale diritto è sorto ovvero con la data prevista per l’invio della relativa dichiarazione. Quest’ultimo caso, ad avviso di chi scrive, sembrerebbe lasciare troppo spazio a valutazioni “aleatorie” e pertanto sarebbe più opportuno, anche in via prudenziale, considerare quale momento da cui far decorrere i due anni, il periodo più “breve” coincidente con il 31-12 dell’anno.

Dello stesso parere non sembra, tuttavia, essere la Suprema Corte allorquando, al fine di garantire *“l’esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, tanto più cogente nella materia delle entrate tributarie”* (Cass., sez. un., 16 giugno 2014, n. 13676), afferma che *“deve ritenersi che il termine biennale di decadenza per il rimborso dell’Iva assolta ...”* decorra dalla data del pagamento (Cass., sez. 6, ordinanza n. 27221 del 28 dicembre 2016).

Tale soluzione, a ben vedere, mal si concilia con il sistema IVA, poiché, nella pratica non è agevole individuare quale sia il periodo in cui il diritto alla detrazione non sia stato esercitato e, quindi, a quale pagamento ci si riferisca. Allora, come comportarsi nel caso in cui il pagamento sia avvenuto oltre lo spirare del termine per la dichiarazione, mediante ravvedimento operoso o addirittura a seguito di “avviso bonario” o cartella di pagamento? Sul punto è auspicabile un chiarimento da parte dell’Agenzia delle Entrate.

## **7. Conclusioni**

Da quanto esaminato nei punti precedenti, appare evidente che la disposizione così come voluta dal legislatore, oltre che ad essere mal coordinata nel suo insieme, ha sicuramente delle “lacune” normative che la rendono poco adatta specie se applicata al tessuto economico italiano. Ancora, parrebbe essere contro i principi della Comunità Europea dei quali devono essere invece rispettati i dettami generali. E per questi motivi che ci auspichiamo un deciso cambio di rotta da parte del legislatore, il quale potrebbe intervenire già nella legge di Bilancio che si appresta ad essere approvata entro la fine del 2017.