

## Novità del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 in tema di detrazione dell'IVA

Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (di seguito, il “Decreto”)<sup>1</sup> ha introdotto talune rilevanti novità in tema di detrazione dell'IVA, che vengono di seguito esaminate.

### **1. Termine finale per l'esercizio della detrazione**

L'art. 2 del Decreto ha modificato l'**articolo 19**, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che: *"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"*<sup>2</sup> (sottolineatura aggiunta, anche nel prosieguo).

Tale modifica comporta di fatto una riduzione di due anni del termine (finale) per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sui beni acquistati o importati e sui servizi acquistati nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione, tenuto conto che, nella precedente versione della disposizione in commento, era previsto che tale diritto poteva 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"*.

Anche a seguito delle modifiche, rimane invariato il termine iniziale per l'esercizio del diritto alla detrazione, individuato nel momento in cui l'imposta diviene *"esigibile"*, e cioè<sup>3</sup> nel momento in cui l'operazione si considera *"effettuata"* ai fini IVA.

---

<sup>1</sup> Il Decreto è entrato in vigore alla stessa data del 24 aprile u.s., giorno della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

<sup>2</sup> La fissazione di un termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione è una facoltà concessa agli Stati membri dalla Direttiva IVA 2006/112/CE (artt. 179 e 180). Come evidenziato dalla relazione illustrativa al Disegno di Legge, la modifica normativa è in linea con l'orientamento della Corte di Giustizia secondo cui gli Stati membri possono esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto alla detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto (Sentenza *Ecotrade* della Corte di Giustizia Ue dell'8 maggio 2008, nelle cause riunite C-95/07 e C-96/07). Tuttavia, v'è da chiedersi se il nuovo termine "breve" per la detrazione dell'IVA sugli acquisti non renda l'esercizio di tale diritto *"praticamente impossibile o eccessivamente difficile"* perché, in tal caso, si porrebbe in contrasto con il c.d. principio di "effettività", espresso anch'esso dalla Corte di Giustizia UE nella medesima sentenza *Ecotrade* nonché in successive pronunce.

<sup>3</sup> Art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, come è noto, in linea generale il “*momento di effettuazione*” coincide, per le cessioni di beni mobili, con la consegna o spedizione e, per le cessioni di beni immobili, con la data di stipulazione dell’atto<sup>4</sup>.

Le prestazioni di servizi (salvo eccezioni) si considerano “*effettuate*” all’atto del pagamento del corrispettivo<sup>5</sup>.

Se anteriormente agli eventi indicati<sup>6</sup> è emessa la fattura, o è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l’operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) si considera “*effettuata*” (con conseguente “*esigibilità*” dell’imposta e nascita del diritto alla detrazione, per il cessionario o committente), limitatamente all’importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento<sup>7</sup>.

## **2. Termine per la registrazione delle fatture di acquisto**

L’art. 2 del Decreto ha modificato anche **l’articolo 25**, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, a norma del quale è ora previsto che la registrazione delle fatture di acquisto debba avvenire “*anteriamente 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*”. Prima delle modifiche, la registrazione doveva avvenire “*anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*”.

## **3. Decorrenza delle nuove disposizioni e regime transitorio**

Il legislatore non ha previsto un regime transitorio che possa trovare applicazione, in particolare, per le fatture emesse nel 2015 e nel 2016, e ricevute dal cessionario o committente nel vigore

---

<sup>4</sup> Art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti (e comunque, per i beni mobili, non oltre un anno dalla consegna o spedizione).

<sup>5</sup> Art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>6</sup> O anche “*indipendentemente da essi*” (art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972).

<sup>7</sup> Art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

della norma precedente ma non ancora registrate alla data di entrata in vigore (24 aprile 2017, come già accennato) delle nuove disposizioni.

Per tali fatture, in assenza di una disciplina specifica, non sarebbe stato più possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta dopo l'entrata in vigore del Decreto.

Infatti, alla luce delle nuove disposizioni, risultava ormai spirato il nuovo termine finale (per la detrazione), costituito dalla presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale l'imposta è diventata esigibile; le stesse fatture, inoltre, non sarebbero state (per definizione) annotate tempestivamente (secondo le nuove disposizioni) nel registro degli acquisti.

Tuttavia, come precisato nell'Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate presso le Commissioni Riunite Bilancio della Camera e del Senato tenutasi il 4 maggio scorso, in virtù del principio di irretroattività delle leggi tributarie<sup>8</sup>, “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'imposta previsti dagli articoli 19 e 25 del DPR n. 633 del 1972 nel testo in vigore prima della modifica”.

Alla luce di tali indicazioni, per le fatture emesse dal cedente o prestatore nel 2015 e nel 2016, ricevute dal cessionario o committente ma non ancora registrate alla data del 24 aprile 2017, l'annotazione delle stesse e la detrazione della relativa imposta potranno ancora essere effettuate nel più ampio termine (dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto) previsto dalla precedente versione delle norme.

Considerata la rilevanza della questione, sarebbe comunque opportuno che una conferma sul punto fosse fornita a livello normativo in sede di conversione in legge del Decreto o, quanto meno, a livello interpretativo in un documento ufficiale pubblicato dall'Amministrazione finanziaria a commento delle novità introdotte dal Decreto medesimo.

---

<sup>8</sup> Principio sancito dall'art. 3, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (“Statuto del contribuente”) e dall'art. 11 delle Preleggi.