

## Alcune conseguenze delle nuove regole Iva introdotte dal DL 50/2017

di Filippo Mangiapane

Dal 24 aprile, giorno della pubblicazione e dell'entrata in vigore del DL 50/2017, tutti i commentatori hanno posto l'attenzione sulla drastica contrazione, prodotta dalla nuova norma, dei termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'iva assolta sugli acquisti.

Il **termine**, previsto dall'art 19, dal 1998 coincidente con “*la presentazione della dichiarazione **relativa al secondo anno successivo** a quello nel quale il diritto è sorto*”, è stato infatti sostituito con “*la dichiarazione **relativa all'anno** in cui il diritto alla detrazione è sorto*”.

Ossia, dal 24 aprile, abbiamo esattamente due anni di meno per esercitare il diritto a detrarre l'imposta, pena l'estinzione dello stesso per mancato esercizio, ossia la sua prescrizione.

L'imposta relativa a presupposti la cui esigibilità si sia verificata tra il 1 gennaio ed il 31 dicembre di un qualsiasi anno può adesso essere detratta esclusivamente entro il 30 aprile dell'anno successivo (data di scadenza della presentazione della dichiarazione Iva); altrimenti il diritto è estinto.

Si tratta della fattispecie di prescrizione più rapida che conosciamo, introdotta non certo esigenze di lotta all'evasione, visto che il diritto alla detrazione risponde ai principi stessi della direttiva UE di neutralità del tributo, ma per esclusive ragioni di finanza pubblica.

La nuova norma, avente natura sostanziale, che disciplina la nascita del diritto alla detrazione ed il termine entro il quale esso può essere esercitato, va poi coordinata con il nuovo art. 25 (anch'esso modificato) che prevede la registrazione delle fatture di acquisto, entro la liquidazione 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.

Nell'attesa della conversione del Decreto (che potrebbe riservarci altre sorprese) cerchiamo di capire le conseguenze pratiche della nuova disciplina ed alcuni suoi effetti collaterali.

**Come funziona:**

Qualora la registrazione avvenga nell'anno successivo (ma comunque entro il termine per la dichiarazione iva), la fattura sarà annotata, con il protocollo dell'anno "n+1", ma con effetto nella determinazione dell'imposta per l'anno "n":

Supponendo che l'annotazione avvenga **il 17 aprile 2018**, in una contabilità con liquidazione mensile, a tale data si sarà già determinata la seguente situazione:

- La liquidazione di dicembre è stata già chiusa, con imputazione dell'eventuale acconto versato il 27/12/17:
- Il versamento del mese di dicembre 2017 è già stato effettuato il 16/01/2018;
- Sono state già inviate le comunicazioni contenenti i dati delle liquidazioni iva;
- Sono già state effettuate le liquidazioni dei mesi gennaio, febbraio e marzo 2018 e versate le relative imposte
- Sono già state annotate le fatture di acquisto pervenute sino alla data dell'esempio, il 17/04, che supponiamo essere in numero di 230

Ci troviamo, pertanto, a dover registrare la fattura datata 2017, per poter esercitare la detrazione secondo le nuove regole. Come fare?

Il registro iva riporterà la seguente annotazione:

Città CARROZZERIA [REDACTED] DI S [REDACTED] & C. Pagina 2018/11  
 Via M 76-  
 Partita IVA [REDACTED] Codice fiscale [REDACTED]  
 Attività IVA ATECO 2007 452020 Riparazione di carrozzerie di autoveicoli  
 REGISTRO IVA ACQUISTI

DATA REGISTRAZIONE		CAUSALE OPERAZIONE IVA		DATA DOCUMENTO		TIPO OPERAZIONE IVA		IMPONIBILE O		IMPOSTA
Data	Protocollo	Per.	Rag. soc. Cliente/ Fornitore	Numero	Data	Aliq. IVA	% Ind	Imposta		
						(Esenz. Non Imp.)	Note			
170418	222	4/18	Fattura AUTO SRL	1246	8/04/14	22%		643,94		141,67
170418	223	4/18	Fattura MOTOR S.R.L.	12162	3/04/14	22%		270,28		59,46
170418	224	4/18	Fattura AUTOCENTRI	13244	8/04/14	22%		65,16		14,34
			S.R.L.							
170418	225	4/18	Fattura P 0 INFORMATICA	1520	7/04/18	22%		114,30		25,15
			S.R.L.							
170418	226	4/18	Fattura ANDREA	159	7/04/18	22%		108,00		23,76
170418	227	4/18	Fattura CARTA SNC	1452	10/04/18	22%		156,05		34,33
170418	228	4/18	Fattura AUTOSOCCORSI	167	4/04/18	22%		180,00		39,60
			SRL							
170418	229	4/18	Fattura MEDIA s.n.c. di	1221	3/04/18	BA2622%		500,00		110,00
			Lorenzo							
170418	230	4/18	Fattura Soc. Coop.	132	2/04/18	22%		500,00		110,00
			Ar.l.							
170418	231	2017	Fattura LENE SRL	17543	1/04/17	22%		1.273,95		280,27
300418	232	4/18	Fattura ENELDISTRIBUZIONE	1235412	26/03/18	22%		330,00		72,60
			SPA							
300418	233	4/18	Fattura AUTO Srl	1445	15/04/18	22%		488,77		107,53

\*  
\*

Al termine del periodo, il programma distinguerà tra gli acquisti aventi rilevanza per l'anno 2018 (corrente) e quelli aventi rilevanza per l'anno precedente (2017) riportando i progressivi alla data del 30 aprile, che coincideranno con i dati da esporre nel quadro VF della dichiarazione Iva.

Ovviamente, per effetto delle annotazioni effettuate successivamente al periodo di dicembre 2017, la liquidazione delle imposte risultante dal quadro VL **non coinciderà** con la liquidazione di dicembre esposta nel quadro VH, ma ciò sarà la logica e normale conseguenza del fatto che qualche detrazione è stata esercitata nei termini della dichiarazione e non durante l'anno in cui il diritto era sorto.

Tale circostanza sarà assolutamente normale e non dissimile dalle differenze che si rilevano ordinariamente nei casi di pro rata o di rettifica della detrazione ex 19bis2, nei quali, il saldo della dichiarazione iva non coincide con il debito/credito esposto in relazione al mese dicembre.

### **Alcuni effetti a cui forse non tutti hanno pensato...**

#### Effetti sulla possibilità di emettere note di variazione.

La modifica dell'art 19 spiega effetti immediati anche sulla possibilità di emettere note di variazione, ai sensi del comma 2 dell'art 26 Iva, con detrazione per il cedente o prestatore del servizio, dell'imposta corrispondente alla variazione.

Ai sensi dello stesso articolo, infatti, **il recupero dell'imposta** a suo tempo assolta dal cedente o dal prestatore all'atto della cessione o della fatturazione del servizio, **nei casi previsti dal comma 2, è possibile solo entro il termine individuato dall'art 19, a partire dal momento il cui il presupposto si è verificato.**

Ossia il cedente (o prestatore), nel caso di sentenza di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (ma anche di fallimento con riparto non capiente, o procedure esecutive individuali rimaste infruttuose) ha adesso, dopo l'entrata in vigore del DL 50/2017, tempo solo fino al 30 aprile dell'anno successivo per emettere la nota di variazione e poter recuperare l'imposta portandola in detrazione.

Una limitazione questa, della quale forse pochi si erano finora avveduti, ma che costituisce una pesante compressione del diritto al recupero del tributo, in tempi eccessivamente stretti. Si pensi, infatti, ad un piano di riparto reso esecutivo, per esempio, a fine dicembre, per il quale al creditore sono concessi solo quattro mesi, in sostanza, per emettere la nota di variazione.

**Effetti sulla rivendita dei beni**

I termini così ristretti per l'esercizio della detrazione comporteranno, inevitabilmente, che aumenteranno i casi in cui, per diverse ragioni, l'imposta resterà a carico del soggetto destinatario della fattura, pur in presenza dei requisiti di detraibilità, per non aver quest'ultimo esercitato il diritto nel termine dell'art 19.

Se la fattura dovesse riguardare l'acquisto di beni si porrebbe il problema del trattamento iva all'atto della successiva rivendita degli stessi.

Di certo un bene che ha già scontato l'imposta sul valore aggiunto a titolo definitivo (perché giunto al consumatore finale che ne ha corrisposto il tributo, ma anche perché nella fase della produzione o distribuzione un soggetto non ha esercitato la detrazione) non può nuovamente essere assoggettato ad imposta piena.

Nel caso, quindi, di uno o più beni, acquistati nell'esercizio d'impresa, arte o professione, con il diritto alla detrazione totale del tributo, diritto che però non dovesse essere esercitato nei ristretti termini dell'art 19 come fatturarne la successiva cessione?

Il caso dovrebbe trovare soluzione nell'art 10, punto 27 quinquies, che prevede la vendita in esenzione dei *“beni acquistati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19bis1 e 19-bis2”*.

La fattispecie dovrebbe infatti ricadere nell'acquisto senza diritto alla detrazione per mancato esercizio nel lasso temporale previsto dall'art 19.

La vendita, in esenzione da iva, sarebbe comunque irrilevante ai fini del prorata trattandosi di operazione singola che non integra l'esercizio di un'attività esente.

Ma, qualora non tornasse applicabile l'art 10, punto 27-quinquies, la successiva vendita potrebbe comunque rientrare nel cd. *“Regime del margine”* di cui al DL 41/95. L'art 36, infatti, ammette al regime anche tutti quei beni mobili *“per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione”*.

Interpretando la norma in base alla sua *ratio legis*, ossia di evitare la doppia imposizione iva su un bene che ha già scontato il tributo a titolo definitivo nel suo ultimo passaggio, ho motivo di ritenere che tra i beni per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta vi rientrino anche quelli per i quali sono decorsi invano i termini dell'art 19 del DPR 633.

Sul punto attendiamo una conferma da parte dell'amministrazione finanziaria, che non risulta si sia mai espressa in proposito.

Filippo Mangiapane

2 maggio 2017