CIRCOLARE N. 1 /E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 17/01/2018

OGGETTO: La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017

INDICE

Premessa 3
1. Modifiche del termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA 3
1.1. La disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA prevista dalla Direttiva 2006/112/CE 3
1.2. La nascita del diritto alla detrazione dell'imposta e il termine entro il quale deve essere esercitato – modalità di esercizio - disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2016 5
1.3. Il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta 6
1.4. Registrazione delle fatture di acquisto – Coordinamento con l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta 7
1.5. Variazioni dell'imponibile o dell'imposta ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 12
1.6. Detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 13
2. Particolari ipotesi di differimento dell'esigibilità 14
2.1. Esercizio del diritto alla detrazione per le operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*) 15
2.2. Regime IVA per cassa e detrazione 17
3. Decorrenza della nuova disciplina 19
4. Esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta mediante la dichiarazione integrativa c.d. "a favore" 20

Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA, come modificata dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (di seguito "D.L. n. 50"), in vigore dal 24 aprile 2017, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017.

In particolare, l'articolo 2, comma 1, del citato decreto-legge è intervenuto sull'articolo 19, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riducendo il termine entro cui i soggetti passivi di imposta possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi acquistati o importati. Sul piano degli adempimenti contabili, con il comma 2 del medesimo articolo 2 è stata, altresì, modificata la disciplina della registrazione delle fatture e, in particolare, l'articolo 25, primo comma, del citato d.P.R. n. 633 concernente il termine ultimo entro il quale annotare le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati e importati dal soggetto passivo.

Per quanto riguarda l'efficacia delle nuove disposizioni in tema di detrazione dell'IVA e di registrazione delle fatture e bollette doganali, in sede di conversione, è stato aggiunto il comma 2-*bis* all'articolo 2 del D.L. n. 50, in base al quale "*le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017*".

Si procede, di seguito, ad esaminare le modifiche apportate dall'intervento normativo sopra richiamato.

1. Modifiche del termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA

1.1. La disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA prevista dalla Direttiva 2006/112/CE

Il meccanismo di detrazione garantisce il principio di neutralità dell'imposta su cui si fonda il sistema dell'IVA che, come previsto dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva n. 2006/112/CE (c.d. "direttiva rifusa" o "direttiva IVA"), deve essere

applicata fino allo stadio del consumo finale del bene e/o del servizio acquisito.

I principi stabiliti dalla normativa comunitaria in tema di detrazione – recepiti dagli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972 – sono previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 167 e seguenti e 178 e seguenti della citata direttiva 2006/112/CE.

L'articolo 167 prevede che il diritto alla detrazione nasce "*quando l'imposta detraibile diventa esigibile*", vale a dire nel momento in cui si realizzano le condizioni di legge necessarie (*i.e.* "fatto generatore dell'imposta") affinchè l'erario possa far valere, nei confronti del debitore il diritto al pagamento dell'imposta (*i.e.* "esigibilità dell'imposta").

Il successivo articolo 168 prevede, come ulteriore condizione cui è subordinato l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi e sulle importazioni di beni, la c.d. inerenza (*rectius*, afferenza) dell'acquisto rispetto alle operazioni imponibili ad IVA effettuate dal soggetto passivo ("*nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti […]*").

Per quanto riguarda le modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, l'articolo 178 della direttiva IVA prevede, tra le condizioni cui è subordinato l'esercizio di detto diritto da parte del soggetto passivo, il possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6.

Per quanto riguarda il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, in base all'articolo 179 della direttiva IVA, "*il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo […]*". In sostanza, in base a tale disposizione il diritto a detrazione si esercita, in linea di principio, nello stesso

periodo in cui tale diritto è sorto.

In base al successivo articolo 180, gli Stati membri possono autorizzare il soggetto passivo ad operare la detrazione dell'imposta che non è stata effettuata conformemente agli artt. 178 e 179. Conseguentemente, in virtù di tale disposizione, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione in un periodo diverso rispetto a quello in cui tale diritto è sorto.

1.2. La nascita del diritto alla detrazione dell'imposta e il termine entro il quale deve essere esercitato – modalità di esercizio - disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2016

In base all'articolo 19, comma 1, secondo periodo, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi e sulle importazioni di beni viene ad esistenza nel momento in cui l'imposta medesima è esigibile.

In tema di esigibilità, il riferimento deve essere fatto all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, pur non richiamando espressamente la nozione di "fatto generatore" dell'imposta prevista della normativa comunitaria, definisce il momento di effettuazione delle operazioni individuando specifici criteri per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Lo stesso articolo stabilisce, in particolare, nel quinto comma, che l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione.

Pertanto, il momento in cui sorge l'esigibilità, di regola, coincide con il momento di effettuazione delle operazioni, eccezion fatta per i casi specificamente previsti dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 o da altre disposizioni di legge.

Per quanto riguarda il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare tale diritto, in base alla precedente formulazione del medesimo articolo 19, comma 1, secondo periodo (vigente fino al 31 dicembre 2016, ex articolo 2, comma 2-*bis*, del D.L. n. 50), *"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".

Ad esempio, il soggetto passivo che ha acquistato beni nel 2015 (per cui ha ricevuto la fattura nel medesimo anno), può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta al più tardi nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017 (*i.e.* dichiarazione relativa al secondo anno successivo rispetto a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione).

Tale disposizione, come sarà più ampiamente illustrato in seguito, resta in vigore per la detrazione dell'imposta gravante sul soggetto passivo relativa ad operazioni (*i.e.* acquisti di beni e di servizi ed importazioni di beni) la cui esigibilità sia sorta entro il 31 dicembre 2016, anche se le relative fatture siano ricevute successivamente a tale data.

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture e degli altri documenti relativi alle operazioni passive, idonei a comprovare se ed in quale misura il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, in base all'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2016, la registrazione doveva avvenire "*anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*".

1.3. Il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta

Il legislatore, con le modifiche apportate dal D.L. n. 50, è intervenuto sull'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, modificando, nel secondo periodo, il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni di beni. In particolare, secondo le nuove disposizioni *"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".

In seguito all'intervento normativo in commento, quindi, risultano invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione, che resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (*i.e.* momento di effettuazione dell'operazione), mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. Tale termine è, dunque, individuabile al più tardi nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Si fa presente, in proposito, che, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.P.R. n. 322 del 1998, per l'IVA dovuta a decorrere dal 2017, il termine di presentazione della dichiarazione IVA viene fissato tra il 1° febbraio e il 30 aprile.

Per quanto riguarda la decorrenza della nuova disposizione si rinvia ai chiarimenti di cui al successivo paragrafo 3.

1.4. Registrazione delle fatture di acquisto – Coordinamento con l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta

La nuova formulazione dell'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 - a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 50 - prevede ora che la fattura debba essere annotata *"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 dettato di tale disposizione deve essere coordinato con la nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 che – come

innanzi chiarito – ammette l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Al riguardo, si ritiene che il coordinamento tra le due norme non possa che essere ispirata ai principi dettati per il diritto alla detrazione dal legislatore unionale, così come declinati dalla Corte di Giustizia.

Come già sopra richiamato, l'art. 179 stabilisce che il diritto alla detrazione va esercitato nel periodo in cui è sorto, ossia nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile. Tale diritto, in ogni caso, è esercitato *"secondo quanto previsto all'articolo 178"*, il quale indica le condizioni formali per l'esercizio del diritto, tra cui, nell'ipotesi principale, il possesso della fattura.

Nella sentenza 29 aprile 2004, C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel GmbH*), la Corte di Giustizia, occupandosi di una fattispecie concernente le due norme citate (si trattava, in particolare, di stabilire se un soggetto passivo potesse esercitare il diritto alla detrazione soltanto con riferimento all'anno solare in cui era pervenuta la fattura, o se piuttosto il diritto dovesse essere esercitato, anche con effetto retroattivo, per l'anno solare in cui il medesimo era sorto), ha esplicitato che le disposizioni della direttiva si interpretano nel senso che "*il diritto alla [detrazione] deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato*".

I giudici unionali, pertanto, indicano chiaramente che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito, dovendosi in particolare considerare:

- oltre al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione
- anche il presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.

La coesistenza di tale duplice circostanza assicura l'effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione, e la neutralità dell'imposta per il soggetto passivo cessionario/committente.

L'applicazione dei principi unionali determina quindi, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, come riformulati dal D.L. n. 50), che il *dies a quo* da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione ***i)*** (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ***ii)*** (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

É da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Ciò, in coerenza, peraltro, con la nuova formulazione dell'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale le fatture relative agli acquisti effettuati devono essere registrate al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Pertanto, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo - ai sensi del citato art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza.

Merita sottolineare che, ai fini della detrazione dell'imposta, una fattura di acquisto ricevuta nell'anno 2018 (e relativa, ad esempio, ad un acquisto di beni consegnati nel 2017) potrà essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018); qualora la registrazione di tale documento avvenga nei primi quattro mesi del 2019, essa dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019 – concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018.

Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro IVA sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una corretta tenuta della contabilità (si rinvia, al riguardo, alle indicazioni contenute nell'articolo 25, primo comma, in cui espressamente viene fatto obbligo al contribuente di numerare in ordine progressivo le fatture e bollette doganali ricevute), in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Permane, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto non emessa nei termini di legge o "irregolare", il cui inadempimento è sanzionato ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-*bis*, ultima parte, del

d.lgs. n. 471 del 1997.

Si rammenta, inoltre, che la detrazione dovrà essere esercitata - secondo le modalità sopra descritte - alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile. Così, ad esempio, un soggetto che abbia acquistato un servizio nel 2017 (anno in cui aveva un *pro rata* di detraibilità del 75 per cento), pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il *pro rata* vigente nel 2017.

Ciò premesso, si analizzano, di seguito, alcune ipotesi operative.

Si ponga il caso di un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che acquisti dei beni il 20 dicembre 2017, con consegna della merce accompagnata dalla relativa fattura nello stesso mese. L'imposta a credito, relativa a tale cessione di beni, confluirà, previa registrazione della fattura di acquisto nel 2017, nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre 2017 (da eseguire il 16 gennaio 2018), dal momento che nel mese di dicembre ***i)*** i beni sono stati consegnati e ***ii)*** la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario.

Il medesimo soggetto, che avendo ricevuto la fattura relativa allo stesso acquisto entro il 31 dicembre 2017 non abbia annotato la stessa nel 2017, potrà registrare il documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2017) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017. Il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2017.

Nella diversa ipotesi in cui il soggetto passivo – avendo acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2017 - riceva la fattura (emessa nel 2017) il 20 gennaio 2018, potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della stessa, nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2018, da effettuarsi entro il 16 febbraio 2018 (pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2017).

Il medesimo imprenditore in relazione allo stesso acquisto potrà detrarre

l’imposta a credito mediante registrazione di tale documento contabile, al più tardi, entro il 30 aprile 2019. Nel caso in cui tale documento sia registrato nel corso del 2018, l’imposta in esso evidenziata concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese; qualora, invece, si effettui la registrazione del documento, ad esempio, in data 23 aprile 2019, detta registrazione dovrà essere effettuata in un’apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018; ciò al fine di far concorrere la relativa IVA a credito alla determinazione del saldo d’imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente e in considerazione del fatto che i chiarimenti sopra riportati intervengono in una data successiva al 16 gennaio 2018 (termine fissato per la liquidazione periodica dell’IVA relativa al mese di dicembre 2017), sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti - adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica - difformi rispetto alle indicazioni fornite con il presente documento di prassi.

Si fa riferimento, in particolare, ai soggetti passivi che, avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbiano fatto concorrere l’imposta a credito, esposta nei predetti documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

1.5. Variazioni dell’imponibile o dell’imposta ai sensi dell’articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972

In base all’articolo 26, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nelle ipotesi in cui successivamente all’emissione della fattura e alla registrazione della stessa l’operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l’ammontare imponibile in conseguenza degli eventi ivi previsti (ad esempio, dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, ecc.), il soggetto passivo può recuperare la

differenza d'imposta portandola in detrazione, previa emissione di una nota di variazione in diminuzione (*i.e.* nota di credito).

La nota di variazione in diminuzione non può essere emessa dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi previsti dall'articolo 26, comma 2, si verifichino in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti. Da ciò deriva che il limite temporale di un anno non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla sopravvenuta volontà delle parti (ad esempio, il contribuente potrà emettere una nota di variazione in diminuzione nel caso in cui applichi all'acquirente uno sconto o un abbuono a condizione che lo stesso sia stato contrattualmente previsto all'origine e che non dipenda dal sopravvenuto accordo delle parti).

Per quanto riguarda la procedura di variazione da attivare ai sensi del comma 2 dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto del combinato disposto dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del medesimo decreto, detta procedura deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del citato articolo 19.

In particolare, tenendo conto della nuova formulazione dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (cfr., con riguardo all'individuazione dell'anno in parola, la risoluzione n. 89/E del 18 marzo 2002, confermata dalla successive risoluzioni n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009).

1.6. Detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972

Il settimo comma dell'articolo 60 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che "'"*Il*

contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, 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 della originaria operazione".

La norma non è stata modificata, nell'ambito delle novità in commento, dall'intervento del legislatore, e ciò in ragione del fatto che la previsione di cui al settimo comma dell'articolo 60 è dotata, nell'ambito del *corpus* del d.P.R. n. 633 del 1972, di un carattere di "specialità".

Da ciò consegue, pertanto, che non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo. Al riguardo, si ipotizzi il caso di un cessionario/committente che abbia ricevuto da un proprio fornitore una fattura o una nota di variazione emessa ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633, attraverso cui viene esercitata la rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto accertata e pagata all'Erario dal fornitore medesimo. In tale ipotesi, il soggetto (originario committente i servizi o cessionario dei beni) può, anche successivamente alle modifiche recate dal D.L. n. 50, esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA che gli è stata addebitata entro il termine previsto nel settimo comma dell'articolo 60 citato, ovvero 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 della originaria operazione.

2. Particolari ipotesi di differimento dell'esigibilità

Si ritiene utile di seguito analizzare l'esercizio del diritto alla detrazione per le operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*) e per le operazioni soggette al regime IVA per cassa (*cash accounting)*.

Rispetto ai criteri che ordinariamente presiedono all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, nei termini sopra illustrati, le suddette fattispecie sono caratterizzate, in via generale, dal differimento del momento dell'esigibilità dell'imposta.

Tenendo conto di tale peculiarità, anche in tali ipotesi il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

2.1. Esercizio del diritto alla detrazione per le operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*)

La nuova disciplina della scissione dei pagamenti introdotta dal D.L. n. 50 presenta alcune novità sotto il profilo dell'esigibilità dell'imposta.

Analogamente alla precedente disciplina, l'articolo 3, comma 1, del novellato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, recante modalità e termini per il versamento dell'imposta nell'ambito della scissione dei pagamenti (in seguito "D.M."), stabilisce che *"L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi"*.

Il successivo comma 2 dell'articolo 3 del menzionato decreto dispone, tuttavia, che *"Le pubbliche amministrazioni e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima"*. La novità rispetto alla disciplina

precedentemente vigente è rappresentata dal riferimento, nel predetto comma 2, alla registrazione della fattura.

Nell'ipotesi di esigibilità anticipata sarà possibile dare rilevanza, alternativamente, al momento della ricezione della fattura di acquisto ovvero al momento della sua registrazione.

L'opzione per l'esigibilità anticipata potrà essere effettuata in relazione a ciascuna fattura ricevuta/registrata, rilevando, a tal fine, il comportamento concludente del contribuente.

In tal caso, il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti potrà essere esercitato dal cessionario o dal committente (soggetto alla disciplina della scissione dei pagamenti) nel momento in cui l'imposta medesima diviene esigibile, ossia al verificarsi di uno degli eventi sopra descritti (*i.e.* ricezione della fattura di acquisto ovvero registrazione della stessa), a condizione che il soggetto per cui trova applicazione la disciplina della scissione dei pagamenti sia già in possesso della relativa fattura di acquisto.

Qualora, tuttavia, nelle more della registrazione dell'acquisto sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione, e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del menzionato decreto.

In tal caso, ovvero nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, si ritiene che le regole speciali in tema di *split payment* deroghino al principio generale recato dall'articolo 25, nel senso che viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa, e con riferimento al medesimo anno. L'annotazione del documento, in altri termini, dovrà avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui

l'imposta diverrà esigibile, nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente.

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il caso di una fattura per servizi emessa, in regime di scissione dei pagamenti, nel dicembre 2017, registrata dal soggetto passivo committente nel mese di febbraio 2018. Se il contribuente opta per l'anticipazione dell'esigibilità, l'IVA evidenziata in tale fattura è detraibile nella liquidazione del mese di febbraio 2018 ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa a tale anno, essendosi verificati nello stesso entrambi i menzionati presupposti (esigibilità e possesso della fattura).

Nel diverso caso in cui il soggetto passivo non abbia optato per l'anticipazione dell'esigibilità, la fattura di acquisto potrà essere registrata al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima fattura è stata pagata, vale a dire l'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile.

2.2.Regime IVA per cassa e detrazione

Le nuove regole che interessano l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA debbono, altresì, essere coordinate con l'opzione per il regime del *cash accounting* di cui all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

Come chiarito con la circolare n. 44/E del 26 novembre 2012, i soggetti che adottano tale regime liquidano l'IVA secondo un criterio di cassa sia per quanto concerne le operazioni attive che per quanto concerne le operazioni passive.

A tale riguardo, la medesima circolare ha specificato che tale regime consente di differire l'esigibilità dell'IVA al pagamento del corrispettivo per coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni – a norma degli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633 del 1972 – e avendo realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a due milioni di euro, effettuano cessioni di beni o prestazioni

di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Per quanto qui interessa, la circolare n. 44/E ha precisato che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati da tali soggetti è esercitato a partire dal momento in cui i relativi corrispettivi sono pagati, o, comunque, decorso un anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In considerazione del fatto che la norma differisce il momento in cui l'IVA sugli acquisti può essere considerata esigibile (elemento, questo, che caratterizza il regime del *cash accounting*), anche il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere ancorato al peculiare momento di esigibilità stabilito dal regime per cassa (ovvero al momento del pagamento del corrispettivo).

Per esemplificare, si ponga il caso di una fattura emessa da un fornitore, con riferimento ad una cessione di beni consegnati nel mese di dicembre 2017, nei confronti di un soggetto che ha optato per il *cash accounting*, pagata e registrata da tale soggetto nel mese di aprile 2018.

L'IVA evidenziata in tale fattura è detraibile nella liquidazione del mese di aprile 2018 in quanto, in tale mese risultano verificati i presupposti cui – nei termini anzidetti – è subordinato il diritto alla detrazione dell'IVA, vale a dire l'esigibilità dell'imposta (*i.e.* pagamento del corrispettivo) e il possesso della fattura relativa all'acquisto effettuato.

In ogni caso, il soggetto passivo potrà registrare la fattura relativa all'acquisto effettuato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2018. Qualora la registrazione intervenga nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 30 aprile 2019, il contribuente potrà annotare il documento di acquisto in un registro sezionale relativo al 2018 (o evidenziando in altri modi il medesimo) e

facendo confluire il credito IVA ad esso relativo nella dichiarazione relativa al periodo 2018.

3. Decorrenza della nuova disciplina

Come già evidenziato, la legge di conversione n. 96 del 21 giugno 2017 ha aggiunto il comma 2-bis all'articolo 2 del decreto-legge n. 50 del 2017, in base al quale "*le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017*".

Sotto il profilo sistematico, tale disposizione deve essere coordinata con le nuove norme di cui all'articolo 19, comma 1, ed all'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. Pertanto, la nuova disciplina si applica alle fatture ed alle bollette doganali emesse dal 1°gennaio 2017 sempreché le stesse siano relative ad operazioni (*i.e.* acquisti di beni e di servizi e importazioni di beni) effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data.

Diversamente, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti in relazione agli acquisti di beni e di servizi (e per le importazioni di beni) effettuati, e per i quali l'imposta sia divenuta esigibile, anteriormente al 1° gennaio 2017.

Pertanto, con riguardo all'imposta divenuta esigibile nel corso del 2015 e del 2016, resta impregiudicato l'esercizio del diritto alla detrazione che il contribuente abbia legittimamente maturato, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile. Ne consegue che per gli acquisti effettuati nel corso del 2015 l'esercizio del diritto alla detrazione può essere esercitato entro il 30 aprile 2018, mentre per gli acquisti effettuati nel 2016 il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta è il 30 aprile 2019.

Infine, per quanto concerne le note di variazione in diminuzione, emesse ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, si ritiene che la nuova disciplina, recata dal D.L. n. 50, sia applicabile alle note di variazione emesse dal 1° gennaio

2017 sempreché i relativi presupposti (vale a dire gli eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile dell'operazione) si siano verificati a decorrere dalla medesima data.

4. Esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta mediante la dichiarazione integrativa c.d. "a favore"

L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Restano fermi, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare", ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis ultima parte del d. lgs. n. 471 del 1997 e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dal richiamato articolo 6.

******

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)