

Approfondimento
IVA

Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018

Riduzione dei termini di detrazione IVA: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate non risolvono tutti i dubbi

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Le modifiche agli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, introdotte dal D.L. n. 50/2017, hanno creato una consistente riduzione del termine per operare la detrazione IVA, facendo emergere, nello stesso tempo, alcune difficoltà di conciliazione tra il termine massimo per effettuare la detrazione e quello per procedere alla registrazione "preventiva" delle fatture di acquisto. La nuova formulazione normativa ha, di fatto, reso più stringente la gestione delle operazioni che consentono la detrazione dell'imposta, soprattutto per quelle realizzate a cavallo d'anno o per quelle effettuate da chi opera in regimi speciali oppure adotta particolari sistemi di fatturazione o, ancora, si trova a credito e utilizza il rimborso trimestrale. Con la circolare del 17 gennaio 2018, n. 1/E, l'Agenzia delle entrate è intervenuta fornendo importanti indicazioni sulle modalità per operare la detrazione dell'IVA. Le soluzioni prospettate dall'Amministrazione finanziaria da una parte risolvono alcuni dubbi, ma dall'altra hanno creato tra gli operatori diverse perplessità ed interrogativi.

1. Premessa

Le modifiche all'art. 19, comma 1, e all'art. 25, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, introdotte dall'art. 2 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, hanno, di fatto, dettato **termini meno ampi per poter effettuare la detrazione**, creando, peraltro, una serie di dubbi operativi nei contribuenti sulle corrette modalità di operare la detrazione, atteso anche un certo disallineamento tra i termini previsti dalle citate due disposizioni del Decreto IVA.

Con la circolare del 17 gennaio 2018, n. 1/E, l'Agenzia delle entrate è intervenuta in materia, affrontando il delicato tema della nascita del diritto a detrazione IVA e dei termini entro cui poterlo far valere. Si tratta di chiarimenti molto attesi dagli operatori per poter adempiere correttamente ai propri obblighi, soprattutto in se-

de di liquidazione dell'imposta. La circostanza che la circolare è stata divulgata il giorno 17 gennaio, giorno successivo rispetto al termine ultimo per effettuare la liquidazione del mese di dicembre 2017, non ha permesso ai contribuenti di avere comportamenti univoci in mancanza delle auspiccate istruzioni in tempo utile, sicché questo, in sede di prima applicazione, potrebbe aver creato numerosi disallineamenti rispetto alle soluzioni indicate nella circolare.

Ad ogni modo, l'Agenzia delle entrate ha opportunamente sottolineato (e non poteva essere diversamente) che in una simile situazione, nel rispetto delle previsioni dello Statuto del contribuente - art. 10, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 - "sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti - adottati dai contribuenti in sede di tale liquidazione periodica -

(*) Pubblicista.

(**) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

Approfondimento IVA

difformi rispetto alle indicazioni fornite con il presente documento di prassi”.

L'Agenzia non lo dice espressamente, ma evidentemente deve trattarsi, comunque, di comportamenti coerenti con la lettura della norma secondo **principi di diligenza e buona fede**, per cui, ad esempio, eventuali omessi versamenti dell'IVA, legati ad incertezze sul corretto modo di operare, potrebbero non essere sufficienti ad evitare l'applicazione di sanzioni a carico dei contribuenti.

2. Periodo transitorio

Nella circolare viene, preliminarmente, affrontato il problema del periodo transitorio. La questione aveva trovato una prima soluzione in via legislativa, in sede di conversione del D.L. n. 50/2017, mediante l'aggiunta del comma *2-bis* all'art. 2, 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**”.

Grazie a questo aggiustamento è stato superato il problema della gestione delle **fatture relative agli anni 2015 e 2016** (1), per le quali, a tutt'oggi, valgono ancora i termini previsti nella previgente formulazione dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (2).

Come rilevato dagli scriventi in un precedente articolo (3), la novella legislativa del D.L. n. 50/2017 trova un limite notevole nel fatto che opererebbero contemporaneamente **due diversi termini** (uno per effettuare la detrazione e l'altro per registrare le fatture e gli altri documenti di acquisto), i quali si intersecano fra loro e certamente non giovano alla semplicità del sistema di detrazione dell'imposta. Si tratta di un aspetto di non secondaria importanza, come del re-

sto ben rilevato dalla giurisprudenza comunitaria, la quale condiziona l'introduzione di un termine di decadenza che limita l'esercizio del diritto alla detrazione alla necessità di non rendere eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto (4).

Ad ogni modo, si ricorda che il **vecchio termine** per esercitare la detrazione, deve essere individuato nella data per la presentazione della **dichiarazione annuale IVA** relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, sicché per le fatture emesse per l'anno 2015 la detrazione è ammessa fino al 30 aprile 2018, mentre per quelle emesse nel 2016 il termine ultimo è il 30 aprile 2019.

Da tenere ben presente che il soggetto passivo potrebbe avere interesse ad anticipare la presentazione della dichiarazione annuale IVA, al 1° febbraio, data normalmente utilizzata da chi, avendo titolo, intende chiedere il rimborso dell'imposta.

In tale ipotesi, il vecchio termine biennale per operare la detrazione appare sicuramente più congruo e in linea con la giurisprudenza comunitaria, mentre se la data del 1° febbraio è parametrata con il nuovo termine (5) è corretto avere qualche perplessità, soprattutto alla luce delle interpretazioni contenute nella circolare n. 1/E in esame.

In ogni caso, al di là della ristrettezza dei termini dell'attuale normativa, secondo l'Agenzia è sempre possibile presentare una **“nuova” dichiarazione** che vada a sostituire quella originariamente presentata nei termini e consenta di detrarre un'imposta altrimenti non più recuperabile. In questa ipotesi, si può fare riferimento alle c.d. **dichiarazioni integrative** a favore, che, grazie a quanto disposto dall'art. 8, comma

(1) Il Direttore dell'Agenzia delle entrate, nell'audizione presso le Commissioni riunite Bilancio di Camera e Senato del 4 maggio 2017, anche in risposta alle sollecitazioni delle associazioni imprenditoriali e professionali, aveva già anticipato la volontà di rendere operativa la disposizione a partire dal 2017.

(2) Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, recitava testualmente: “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”.

(3) Cfr. G. Giuliani - M. Spera, “Nuovi termini per la detrazione IVA”, in *il fisco*, n. 22/2017, pag. 2145.

(4) Cfr., tra le altre, la sentenza del 12 luglio 2012, in causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport. Nella citata sentenza il giudice dell'Unione afferma, in modo incontrovertibile, che “(g)li

artt. 179, primo comma, 180 e 273 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che non ostano all'esistenza di un termine di decadenza, che limita l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale, purché tale termine non renda eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto. Una siffatta valutazione spetta al giudice nazionale, il quale può tener conto, segnatamente, del successivo intervento di una proroga considerevole del termine di decadenza, nonché della durata di una procedura di registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che dev'essere effettuata entro questo stesso termine al fine di poter esercitare detto diritto a detrazione”.

(5) L'attuale secondo periodo del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che il diritto a detrazione “è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto”.

Approfondimento IVA

6-bis (6), del D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998, possono essere presentate non oltre il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi la ripetuta circolare n. 1/E/2018 precisa, altresì, che la presentazione della dichiarazione integrativa richieda comunque la **regolarizzazione della fattura** la cui imposta non è stata detratta sulla base di quanto disposto dall'art. 6, commi 8 e 9-bis, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 (7).

3. Effettuazione della detrazione

Passando ora alla disamina degli aspetti operativi, occorre rilevare, preliminarmente, come l'Amministrazione finanziaria, nella circolare in esame, abbia posto l'accento sul **materiale possesso** da parte del cessionario/committente della **fattura emessa dal cedente prestatore**, quale condizione imprescindibile per effettuare la detrazione dell'imposta.

Infatti, è dal momento in cui avviene il ricevimento della fattura che il cessionario committente può annotarla sul registro degli acquisti, secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Non si tratta di una novità introdotta con il D.L. n. 50/2017, dato che anche nella precedente versione dell'art. 25 (8) del D.P.R. n. 633/1972 la possibilità di effettuare l'annotazione e la conseguente detrazione era legata al materiale possesso della fattura d'acquisto.

Tuttavia, nella circolare n. 1/E sembrerebbe che l'Agenzia delle entrate richieda il **ricevimento della fattura** nel mese di riferimento della liquidazione e non entro il termine utile per effettuare la liquidazione (sedicesimo giorno del mese successivo per chi effettua la liquidazione mensilmente).

Segnatamente, l'Agenzia si esprime nel modo seguente: "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."

In sostanza, è chiara la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate per le **operazioni a cavallo d'anno**: i contribuenti possono effettuare la liquidazione del mese di dicembre tenendo conto delle fatture emesse dal cedente o dal prestatore soltanto alla imprescindibile condizione che siano ricevute ed annotate nel medesimo mese di dicembre.

Diversamente, se le fatture emesse in dicembre sono ricevute entro la fine dell'anno e sono annotate "in apposita sezione del registro", nei primi quattro mesi dell'anno successivo o, comunque, entro la dichiarazione annuale IVA, possono concorrere alla determinazione del saldo dell'imposta dell'anno. Invece, per quanto attiene le fatture emesse nel mese di dicembre, ma ricevute oltre la fine dell'anno, il contribuente può imputarle nelle liquidazioni dell'anno successivo.

Relativamente a quest'ultima fattispecie è opportuno riprendere un'esemplificazione contenuta nella circolare: "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

(6) La citata disposizione rinvia al termine stabilito dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, che al comma 1, dispone, appunto, che: "Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione".

(7) "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'art. 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 art. 6."

(8) Il primo comma dell'art. 25 nella sua attuale versione è stato aggiunto dall'art. 4 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, il quale è stato modificato, prima, dall'art. 1 del D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 1998, poi, dall'art. 1 del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, con decorrenza dal 20 febbraio 2010, in vigore per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010.

Approfondimento IVA

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".

Come si può rilevare, la **ricezione delle fatture oltre l'anno** costituisce secondo l'Agenzia lo spartiacque per stabilire se la detraibilità dell'imposta debba essere effettuata in sede di liquidazione del mese di dicembre oppure concorra alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA.

Tuttavia, è un peccato che l'Amministrazione non sia stata ancora più esplicita: infatti nella esemplificazione si parla di una fattura ricevuta il 20 di gennaio, rendendo così materialmente impossibile imputare la fattura nella liquidazione del mese di dicembre.

La risposta sarebbe stata identica se la fattura fosse stata ricevuta il 10 di gennaio? Sulla base di quanto emerge dalla circolare non si può che rispondere affermativamente, anche se tale posizione (pur nella sua semplicità e linearità) lascia agli interpreti e alla dottrina prevalente qualche perplessità.

Infatti, di fronte ad un intervento normativo che principalmente, o meglio esclusivamente, ha ristretto i termini di detrazione, c'è da chiedersi come sia possibile adottare una simile posizione per tutte le liquidazioni e non soltanto per quelle a cavallo d'anno.

Del resto, la stessa Amministrazione finanziaria riconosce che le norme non sono state oggetto di radicali cambiamenti: "in seguito all'interven-

to 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."

Atteso ciò, ci si interroga su come rapportare questa posizione dell'Agenzia delle entrate con le disposizioni del D.P.R. n. 100 del 23 marzo 1998 che detta le modalità e le procedure per effettuare i **versamenti periodici**.

Al riguardo, si deve avere chiaro che un orientamento dell'Agenzia delle entrate, per quanto autorevole, non possa disattendere una disposizione prevista normativamente.

Pertanto, si è del parere che sulla base della rivisitazione degli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 nella liquidazione mensile del mese di dicembre concorrano soltanto le fatture ricevute nello stesso mese (9), ma per gli altri mesi dell'anno si possa continuare ad applicare quanto chiaramente stabilito nell'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 100/1998 che testualmente recita: "**entro il giorno 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 ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'art. 19 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

In considerazione di queste chiare indicazioni, si è portati a ritenere che i chiarimenti dell'Agenzia siano un tentativo di gestire nel modo migliore possibile la formulazione non proprio felice dei vigenti artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Del resto, in questi anni, quantomeno in dottrina, risultava pacifico che l'imputazione di una fattura di acquisto nella liquidazione di un mese

(9) Seguendo questa soluzione, pur se può considerarsi accettabile una soluzione collegata con una modalità più semplice e più definita degli adempimenti, occorre riconoscere che

potrebbe emergere un rischio finanziario collegato con lo spostamento finanziario della detrazione, quanto meno al mese di febbraio.

Approfondimento IVA

non dipendesse dall'averla ricevuta entro il mese stesso, ma dall'averla **acquisita e annotata entro l'ultimo giorno utile** per fare il versamento dell'imposta a saldo, vale a dire il sedicesimo giorno del mese successivo.

Sul punto sarebbe quanto mai opportuna una presa di posizione più netta da parte dell'Agenzia delle entrate, perché adottare sempre la procedura indicata nella circolare n. 1/E o circoscriverne l'utilizzo per le operazioni a cavallo d'anno, determina sostanziali differenze soprattutto per chi, alla fine di un trimestre, si trovasse a credito ed intendesse chiedere il rimborso dell'imposta.

In altre parole è necessario comprendere se il problema della ricezione della fattura ha una valenza generale, ovvero è limitato alle operazioni di dicembre.

Diversamente, nonostante nella circolare non siano trattate (o forse proprio per questo), non sussiste alcun dubbio per le fatture relative ad acquisti intracomunitari di cui all'art. 38 del D.L. n. 331/1993 e per quelli effettuati presso operatori sammarinesi così come disciplinati dal D.M. del 24 dicembre 1993, in quanto in questi casi il legislatore non "aggancia" la detraibilità dell'imposta con la esigibilità (ossia con il momento di effettuazione dell'operazione), bensì con il momento in cui l'acquirente ha ricevuto la fattura, atteso che debitore dell'imposta è quest'ultimo e che solo nel momento in cui viene integrata la fattura di acquisto (ovvero emessa autofattura) sorge il debito nei confronti dell'Erario e si genera il diritto alla detrazione (10).

Un altro problema non affrontato nella circolare è quello legato al **mancato ricevimento della fattura nei quattro mesi successivi** all'ultimazione dell'operazione.

In questa ipotesi, l'art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 prevede che il cessionario committente regolarizzi l'acquisto nei trenta giorni successivi ai "quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione" (11) mediante autofattura, versamento dell'imposta dovuta ed, infine, presentazione del Mod. F24, in cui si attesta il versamento dell'imposta, e presentazio-

ne della fattura in duplice copia all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente, il quale ne trattiene una copia e restituisce l'altra vidimata al contribuente. Il contribuente, poi, deve provvedere alla annotazione della autofattura in parola nel registro degli acquisti.

Una lettura rigorosa della norma rischierebbe di portare a ritenere indetraibile l'imposta.

Tuttavia, non può essere trascurato che una simile soluzione penalizzerebbe in modo del tutto sproporzionato il contribuente il quale, oltre ad avere versato le imposte al cedente prestatore, dovrebbe versarla nuovamente all'Erario senza poterla portare in detrazione.

Invero, questa situazione, alquanto paradossale, potrebbe considerarsi risolta dalla soluzione adottata nella circolare n. 1/E/2018 che collega il diritto a detrazione alla presenza congiunta dei due elementi: **esigibilità dell'imposta** (da ricollegare, in linea di principio con l'effettuazione dell'operazione) e **ricezione della fattura** di acquisto (in questo caso emissione dell'autofattura) e sua annotazione nel registro degli acquisti (ovvero nell'apposito registro sezionale).

4. Casi particolari e regimi speciali

Al termine di una disamina generale sulle novità introdotte con la nuova formulazione normativa, nella circolare n. 1/E/2018 l'Amministrazione finanziaria affronta alcuni temi e casi di maggiore interesse.

Il primo argomento affrontato riguarda le variazioni dell'imposta o dell'imponibile così come disciplinato dall'art 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Sul punto la posizione dell'Agenzia è netta nel senso di sostenere la necessità di emettere le **note di variazione in diminuzione** "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".

Come rilevato dalla stessa Agenzia si tratta di una posizione coerente con quanto già afferma-

(10) Al riguardo, è appena il caso di ricordare come per gli acquisti intracomunitari è concesso di ricevere i documenti anche in via informatica o via mail, mentre per gli acquisti da San Marino l'operatore nazionale per assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile deve essere entrato in materiale possesso della fattura originale sulla quale l'Ufficio Tributario della Repubblica di San Marino ha apposto il proprio timbro a secco. Pertanto, copie fotostatiche o origi-

nali non punzonati non possono essere utilizzati per assolvere l'imposta. Ciò vale sia per le fatture emesse con addebito d'imposta (c.d. IVA prepagata) sia per quelle in cui è l'acquirente italiano che assolve l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

(11) In conseguenza di quanto detto, le operazioni di dicembre andrebbero regolarizzate entro il 30 maggio dell'anno successivo.

Approfondimento IVA

to con precedenti risoluzioni (12) emanate a commento di quanto disposto dall'art. 26, secondo comma.

In sostanza, nell'ipotesi in cui dopo l'emissione e la registrazione della fattura, l'operazione venga meno in tutto o in parte oppure se ne riduce l'ammontare imponibile sulla base di quanto indicato al comma 2 e 3 dell'art. 26, il cedente o il prestatore può recuperare l'imposta versata emettendo una **nota di variazione a credito**.

Il termine ultimo per fare ciò è la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA dell'anno in cui è operata la nota di variazione.

Questo significa ad esempio che per uno sconto concertato nei primi giorni di gennaio del 2018, per evitare o porre fine ad una lite relativa ad una vendita avvenuta negli ultimi giorni dell'anno 2017, la nota di variazione può essere emessa entro e non oltre il 30 aprile 2019, data ultima per presentare la dichiarazione IVA del 2018.

Pur in assenza di chiarimenti sul punto, si ritiene che la nota di variazione possa essere **annotata dal cedente**, in via alternativa, in diminuzione delle vendite ovvero in aumento degli acquisti **entro il 31 dicembre 2018**. Oltre questo termine e **fino alla presentazione della dichiarazione annuale IVA 2018** si ritiene, altresì, che la nota di variazione debba essere annotata nel registro sezionale di cui parla la circolare con riferimento alle fatture d'acquisto annotate nell'anno successivo a quello di ricezione; ovviamente la nota di variazione concorrerà a determinare il saldo dell'imposta in sede di dichiarazione annuale.

Quanto all'acquirente, egli dovrà annotare la nota di variazione nel registro delle fatture emesse dando luogo ad un maggior debito di imposta.

Il secondo argomento riguarda la **detrazione dell'imposta addebitata a seguito di accertamento**, ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972. In questo caso, l'Agenzia rileva la specialità della norma rispetto al *corpus* della Legge IVA e, pertanto, i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione indicati nel citato comma, rimangono pienamente operativi. In particolare, il cessionario/committente che riceve una fattura in cui il cedente o prestatore esercita la rivalsa dell'imposta accertata nei suoi confronti e pagata all'Erario, potrà detrarre l'imposta "al

più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

Il terzo argomento attiene lo **split payment**. Si tratta di un tema particolarmente delicato in ragione delle modifiche entrate in vigore nel 2017 in tema di esigibilità dell'imposta. Come si ricorderà, proprio a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 50/2017, l'esigibilità dell'imposta può essere anticipata, privilegiando il momento della ricezione della fattura di acquisto o della sua annotazione nel registro degli acquisti, rispetto alla precedente versione che legava l'esigibilità unicamente al pagamento dei corrispettivi. In questo contesto, l'Amministrazione ritiene che le regole speciali in tema di *split payment* derogano al principio generale dell'art. 25, per cui se il pagamento del corrispettivo non precede l'annotazione della fattura nel registro, il diritto alla detrazione deve essere individuato nel momento in cui si verifica la doppia condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso o registrazione della fattura d'acquisto.

Con analoghe modalità devono essere gestite le operazioni effettuate nel regime dell'**IVA per cassa** (c.d. *cash accounting*) che si caratterizza per la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione solo in correlazione all'avvenuto pagamento del corrispettivo al fornitore, piuttosto che con riferimento alla registrazione della fattura.

Secondo l'Agenzia delle entrate, il soggetto passivo che opera nel regime di cassa e riceve una fattura può effettuare la detrazione dopo aver provveduto al suo pagamento e all'annotazione nel registro degli acquisti.

Il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui è stato effettuato il pagamento e l'annotazione nel registro.

Qualora l'annotazione sia effettuata nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 aprile dell'anno successivo a quello di pagamento del corrispettivo, dovrà essere utilizzato un registro sezionale in modo da computare l'imposta a credito nella dichiarazione annuale del periodo in cui è avvenuto il pagamento.

(12) Risoluzioni n. 89/E del 18 marzo 2002, n. 307/E del 21 luglio 2008 e n. 42/E del 17 febbraio 2009.