

# I chiarimenti sulle modifiche alle disposizioni generali e ai regimi speciali I.V.A.

*Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 328 E del 24 dicembre 1997*

## SOMMARIO

|   |           |
|---|-----------|
| Introduzione  | 8         |
| <b>PARTE I - MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI GENERALI IVA</b>   | <b>8</b>  |
| Premessa  | 8         |
| <b>CAPITOLO I - PRESUPPOSTI DEL TRIBUTO</b>   | <b>9</b>  |
| 1.1 - Presupposti oggettivi   | 9         |
| 1.1.1 - Conferimenti  | 9         |
| 1.1.2 - Cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione totale dell'imposta   | 9         |
| 1.2 - Presupposti soggettivi  | 9         |
| 1.2.1 - Integrazione del presupposto soggettivo   | 9         |
| 1.2.2 - Società di mero godimento   | 10        |
| 1.2.3 - Attività finanziarie  | 10        |
| <b>CAPITOLO II - EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI ED ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA</b>   | <b>11</b> |
| 2.1 - Esigibilità dell'imposta  | 11        |
| 2.2 - Operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti indicati nel quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 | 12        |
| 2.2.1 - Adempimenti del cedente o prestatore  | 12        |
| 2.2.2 - Adempimenti del cessionario o committente   | 13        |
| 2.2.3 - Facoltà di non avvalersi del rinvio dell'esigibilità dell'imposta   | 13        |
| 2.2.4 - Fatture non pagate al 31 dicembre 1997  | 13        |
| 2.3 - Fatturazione differita  | 14        |
| <b>CAPITOLO III - LA NUOVA DISCIPLINA DELLE DETRAZIONI</b>  | <b>14</b> |
| Premessa  | 14        |
| 3.1 - Spettanza del diritto alla detrazione dell'imposta  | 15        |
| 3.1.1 - Operazioni considerate imponibili ai fini della detrazione  | 16        |
| 3.2 - Beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni imponibili ed in operazioni escluse  | 16        |
| 3.3 - Esercizio di attività imponibili e di attività esenti   | 17        |
| 3.3.1 - Calcolo del prorata   | 18        |
| 3.4 - Esclusioni e riduzioni della detrazione   | 19        |
| 3.5 - Esercizio del diritto alla detrazione   | 20        |
| 3.5.1 - Nascita del diritto alla detrazione e termine entro il quale deve essere esercitato   | 20        |
| 3.5.2 - Modalità di esercizio della detrazione  | 20        |
| <b>CAPITOLO IV - RETTIFICHE DELLE DETRAZIONI</b>  | <b>21</b> |
| Premessa  | 21        |
| 4.1 - Rettifiche per cambio di destinazione   | 21        |

|   |           |
|---|-----------|
| 4.2 - Rettifiche per mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o dell'attività esercitata                             | 22        |
| 4.3 - Rettifica delle detrazioni per variazione del prorata   | 23        |
| 4.4 - Norme transitorie   | 24        |
| <b>CAPITOLO V - OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI E ACCERTAMENTO PER I RIMBORSI</b>   | <b>25</b> |
| Premessa  | 25        |
| 5.1 - Termine di registrazione delle fatture d'acquisto   | 25        |
| 5.2 - Le liquidazioni dell'imposta  | 26        |
| 5.3 - La dichiarazione annuale  | 26        |
| 5.4 - La normativa speciale   | 26        |
| 5.5 - Termini di decadenza per l'accertamento delle dichiarazioni a rimborso  | 27        |
| <b>PARTE SECONDA - MODIFICHE AI REGIMI SPECIALI (ARTT. 5 - 6 - 7 - 8 - 9)</b>   | <b>28</b> |
| Introduzione  | 28        |
| <b>CAPITOLO VI - REGIME SPECIALE PER IL SETTORE AGRICOLO</b>  | <b>28</b> |
| Premessa  | 28        |
| 6.1 - Il nuovo regime speciale Iva per i produttori agricoli  | 29        |
| 6.2 - Presupposto oggettivo   | 30        |
| 6.3 - Presupposto soggettivo  | 30        |
| 6.3.1 - Nozione di produttore agricolo  | 30        |
| 6.3.2 - Periodo transitorio - 1 gennaio 1998/31 dicembre 1999   | 31        |
| 6.3.3 - Attività agricole soggette al regime speciale   | 31        |
| 6.3.4 - Attività connesse   | 32        |
| 6.4 - Operazioni diverse - Il regime per le imprese agricole miste  | 32        |
| 6.5 - Esercizio di più attività   | 34        |
| 6.5.1 - Obbligo della contabilità separata per le attività diverse  | 34        |
| 6.5.2 - Divieto di contabilità separata all'interno dell'attività agricola  | 34        |
| 6.6 - Disciplina dei passaggi di prodotti agricoli e ittici a cooperative, enti ed altri organismi associativi - Adempimenti - Pro-rata di detrazione | 35        |
| 6.6.1 - Condizioni per l'applicazione del regime speciale alle cooperative, enti ed altri organismi associativi                                       | 35        |
| 6.6.2 - Trattamento tributario dei passaggi di prodotti agricoli e ittici   | 36        |
| 6.6.3 - Aliquote applicabili  | 36        |
| 6.6.4 - Momento impositivo  | 36        |
| 6.6.5 - Fatturazione dei conferimenti   | 37        |
| 6.6.6 - Passaggi di prodotti ittici da parte degli esercenti la pesca marittima   | 38        |
| 6.6.7 - Liquidazioni periodiche - Prorata di detrazione   | 39        |
| 6.7 - Regime di esonero - Regime semplificato   | 42        |
| 6.7.1 - Regime di esonero   | 42        |
| 6.7.2 - Cessazione del regime di esonero  | 43        |
| 6.7.3 - Regime semplificato (art. 34, comma 6, terzo periodo)   | 44        |
| 6.7.4 - Cessazione del regime semplificato  | 46        |
| 6.8 - Opzioni e revoche   | 46        |
| 6.8.1 - Opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari   | 46        |
| 6.8.2 - Modalità di comunicazione delle opzioni   | 46        |
| 6.8.3 - Rinuncia al regime di esonero   | 47        |
| 6.8.4 - Disciplina dell'opzione nel periodo transitorio   | 47        |
| 6.9 - Rettifica delle detrazioni conseguenti al mutamento di regime   | 48        |
| <b>CAPITOLO VII - NUOVO REGIME SPECIALE IVA PER IL SETTORE EDITORIALE</b>   | <b>49</b> |
| Premessa  | 49        |
| 7.1 - Presupposti soggettivo ed oggettivo   | 49        |
| 7.1.1 - Soggetti passivi  | 49        |
| 7.1.2 - Ambito oggettivo di applicazione del regime speciale  | 50        |
| 7.1.3 - Importazioni ed acquisti intracomunitari  | 51        |
| 7.1.4 - Prestazioni di intermediazione  | 51        |
| 7.2 - Applicazione del regime   | 51        |
| 7.2.1 - Applicazione dell'imposta con forfettizzazione della resa   | 52        |
| 7.2.2 - Applicazione dell'imposta in base alle copie vendute  | 52        |
| 7.2.3 - Cessioni di giornali e periodici pornografici   | 52        |
| 7.2.4 - Cessioni di pubblicazioni con supporti integrativi  | 53        |
| 7.2.5 - Cessioni di pubblicazioni con beni diversi  | 54        |
| 7.2.6 - Criteri di determinazione del rapporto costo-prezzo ed imputazione dell'aliquota di ciascuno dei beni   | 54        |
| 7.2.7 - Pubblicazioni occasionalmente vendute con supporti integrativi o con altri beni   | 55        |

|   |    |
|---|----|
| 7.2.8 - Vendite abbinare di pubblicazioni   | 55 |
| 7.2.9 - Ricomercializzazione delle rese   | 56 |
| 7.3 - Soggetti che optano per le disposizioni della legge n. 398 del 1991                           | 56 |
| 7.4 - Cessioni in abbonamento   | 56 |
| 7.5 - Adempimenti contabili   | 57 |
| 7.5.1 - Adempimenti contabili nell'ipotesi di applicazione dell'Iva con forfettizzazione della resa | 57 |
| 7.5.2 - Adempimenti contabili nell'ipotesi di applicazione dell'Iva in base alle copie vendute      | 58 |
| 7.5.3 - Variazioni  | 58 |
| 7.6 - Detrazioni e rimborsi   | 58 |
| 7.7 - Entrata in vigore e norme transitorie   | 59 |

## **CAPITOLO VIII - REGIME IVA PER IL SETTORE DELLO SPETTACOLO E DEI GIOCHI** **59**

|  |    |
|--|----|
| Premessa   | 59 |
| 8.1 - Ambito oggettivo                               | 60 |
| 8.2 - Detrazione forfetaria                          | 60 |
| 8.2.1 - Operazioni non soggette ad Iva               | 61 |
| 8.3 - Adempimenti                                    | 61 |
| 8.4 - Opzione per il regime normale                  | 62 |
| 8.5 - Contribuenti di cui alla legge n. 398 del 1991 | 63 |

## **CAPITOLO IX - NUOVO REGIME SPECIALE IVA PER LE AGENZIE DI VIAGGIO E TURISMO** **63**

|   |    |
|---|----|
| Premessa  | 63 |
| 9.1 - Ambito soggettivo   | 63 |
| 9.2 - Ambito oggettivo  | 64 |
| 9.3 - Ambito territoriale   | 65 |
| 9.4 - Momento impositivo  | 66 |
| 9.5 - Modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta   | 66 |
| 9.6 - La detrazione dell'imposta  | 67 |
| 9.7 - Modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta da parte delle agenzie rivenditrici di pacchetti turistici e delle agenzie operanti come mandatari senza rappresentanza | 68 |
| 9.8 - Volume d'affari   | 68 |
| 9.9 - Adempimenti contabili   | 69 |
| 9.9.1 - Termine di registrazione delle fatture e variazioni successive del costo dei pacchetti turistici  | 69 |
| 9.9.2 - Modalità di documentazione dei corrispettivi  | 69 |
| 9.9.3 - Operazioni eseguite direttamente nei confronti dei viaggiatori o effettuate tramite intermediari con rappresentanza   | 70 |
| 9.9.4 - Operazioni eseguite da agenzie che operano in qualità di mandatari senza rappresentanza di altri operatori turistici organizzatori del pacchetto                                | 71 |
| 9.9.5 - Operazioni delle agenzie che operano in nome e per conto dei clienti  | 71 |
| 9.9.6 - Altri adempimenti contabili   | 71 |
| 9.10 - Entrata in vigore e norme transitorie  | 72 |

## **CAPITOLO X - ALTRI REGIMI SPECIALI RELATIVI A PARTICOLARI SETTORI** **72**

|   |    |
|---|----|
| Premessa  | 72 |
| 10.1 - Regime Iva relativo al settore delle telecomunicazioni | 72 |
| 10.1.1 - Ambito soggettivo                                    | 72 |
| 10.1.2 - Ambito oggettivo                                     | 73 |
| 10.1.3 - Adempimenti  | 73 |
| 10.1.4 - Momento impositivo                                   | 74 |
| 10.2 Prestazione di intermediazione con rappresentanza        | 74 |

## **APPENDICE DI DOCUMENTAZIONE**

|  |    |
|--|----|
| <b>Riforma dell'IVA: il decreto delegato che ridefinisce i soggetti passivi, il sistema delle detrazioni ed i regimi speciali</b><br><i>Il testo del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313: «Norme in materia di imposta sul valore aggiunto» coordinato con le norme richiamate o modificate</i> | 75 |
|--|----|

### **Tutte le modifiche alla disciplina IVA**

|  |     |
|--|-----|
| - DPR 26 ottobre 1972, n. 633: «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» — Artt. 2, 4, 6, 7, 10, 16, 19, 19-bis, 19-bis1, 19-bis2, 21, 23, 25, 27, 28, 34, 36, 57, 74, 74-ter, Tabella A, parte II e III | 88  |
| - Riforma IVA: nella relazione illustrativa del governo la ratio del provvedimento   | 115 |
| - Riforma IVA: il parere della commissione dei trenta  | 125 |

# I chiarimenti sulle modifiche alle disposizioni generali e ai regimi speciali I.V.A.

*Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 328 E del 24 dicembre 1997*

**OGGETTO: IVA (Imposta sul valore aggiunto) - D.Lgs. 02/09/1997, n. 313 - Modifiche alle disposizioni generali e ai regimi speciali I.V.A.**

te le modalità applicative di talune norme, in linea con quelle contenute in appositi provvedimenti regolamentari in corso di emanazione.

## Introduzione

Il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 (vedi pag. 75), (pubblicato nel supplemento ordinario n. 188/L alla *Gazzetta Ufficiale* n. 219 del 19 settembre 1997) ha dato attuazione alla delega conferita al Governo con l'articolo 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, concernente la revisione della soggettività passiva d'imposta, il riordino della disciplina delle detrazioni IVA e la revisione dei regimi speciali dell'agricoltura, dell'editoria, degli spettacoli, delle agenzie di viaggio e delle telecomunicazioni.

Al fine di realizzare la necessaria uniformità di indirizzo in ordine all'interpretazione delle nuove disposizioni che hanno apportato sostanziali modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, si forniscono qui di seguito le prime istruzioni, facendo riserva di ulteriori interventi chiarificatori che nella fase di prima applicazione delle nuove norme si rendessero necessari.

Con la presente colare vengono altresì illustra-

## PARTE I

### MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI GENERALI IVA

#### Premessa

Con il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, in attuazione della delega contenuta nell'articolo 3, comma 66, lettere a) e b), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il legislatore delegato ha perseguito obiettivi di adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto, contenute nella direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, e successive modificazioni.

Gli interventi modificativi hanno riguardato in particolare:

— la soggettività passiva di imposta, riconsiderata, in funzione antielusiva, al fine di escluderla in relazione a talune attività di mero godimento, non dirette alla produzione di beni o di servizi;

— la detrazione e le relative rettifiche, ridisciplinate con finalità di esclusione della detrazione per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, arte o professione o utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta.

Le citate innovazioni hanno riguardato, quindi, istituti fondamentali caratterizzanti la struttura stessa del tributo e si rende necessario impartire chiarimenti interpretativi agli Uffici, chiamati ad applicare la nuova normativa dal 1 gennaio 1998, data alla quale il decreto legislativo ricollega l'efficacia della nuova disciplina, salve alcune disposizioni per le quali, come si avrà modo di specificare nel corpo della presente circolare, sono previste decorrenze diverse.

## CAPITOLO I

### PRESUPPOSTI DEL TRIBUTO

#### 1.1 - Presupposti oggettivi

##### 1.1.1 - Conferimenti

L'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'articolo 2, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h).

La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI Direttiva C.E.E. n. 77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda, intendendosi, questi ultimi, come complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un'autonoma organizzazione produttiva.

Ciò in quanto il conferimento configura un atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà a favore del soggetto conferitario.

Resta confermata l'esclusione dal tributo per i conferimenti e per le cessioni aventi ad oggetto aziende o rami di aziende.

È appena il caso di rammentare che se i conferimenti hanno per oggetto denaro, gli stessi non vanno assoggettati all'imposta ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, per il principio dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilito dagli articoli 5 e 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, devono ritenersi non più applicabili le disposizioni di cui all'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al predetto decreto, qualora i conferimenti abbiano ad oggetto singoli beni.

##### 1.1.2 - Cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione totale dell'imposta

Per effetto della soppressione della lettera h) del terzo comma dell'articolo 2, disposta dall'articolo 1, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n. 313 del 1997, e della concomitante introduzione del n. 27-quinquies) all'articolo 10, le cessioni di beni il cui acquisto è caratterizzato dalla indetraibilità totale dell'imposta, ai sensi del previgente articolo 19, secondo comma, saranno esenti e non più escluse dal campo di applicazione dell'imposta. Al riguardo si precisa che anche i conferimenti di beni sono soggetti allo stesso trattamento previsto per le cessioni.

Attesa la finalità equitativa insita nel citato art. 10 n. 27-quinquies) si è ritenuto di estendere il trattamento di esenzione a tutte le cessioni di beni il cui acquisto non dà luogo a detrazione alcuna, in relazione alle norme di cui agli articoli 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del D.P.R. n. 633, come modificato dal D.Lgs. n. 313 del 1997. Non essendo richiamata anche l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, la cessione di detti beni non fruisce del temperamento introdotto dal citato n. 27-quinquies dell'art. 10.

#### 1.2 - Presupposti soggettivi

##### 1.2.1 - Integrazione del presupposto soggettivo

L'articolo 1, comma 2, lett. a), del decreto legislativo n. 313 del 1997 introduce una estensione della definizione di "esercizio d'impresa" di cui all'articolo 4, primo comma.

Ciò nella considerazione che la precedente formulazione non era tale da garantire l'attrazione ad imposta di particolari attività, che pur essendo organizzate in forma d'impresa, non rientrano in alcuna delle fattispecie dell'articolo 2195 del codice

civile e che, d'altra parte, sono estranee alla definizione di "esercizio di arti e professioni" di cui al successivo articolo 5.

### 1.2.2 - Società di mero godimento

Il secondo, più rilevante, intervento, operato con la lettera b), dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 313 del 1997, introduce un temperamento della presunzione assoluta di cui all'articolo 4, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo la quale si considerano in ogni caso commerciali, senza possibilità di prova contraria e, quindi, rilevanti ai fini dell'IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società di ogni genere, comprese le società di fatto e dagli enti che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Vengono, infatti, considerate attività non commerciali e, quindi, non rilevanti agli effetti dell'IVA, il possesso e la gestione di unità immobiliari a destinazione abitativa, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di altri mezzi di trasporto ad uso privato, nonché di complessi sportivi o ricreativi compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, per le ipotesi in cui tali attività siano esercitate da parte di società o enti, la partecipazione ai quali consenta, gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare dei beni o degli impianti stessi, anche nei casi in cui tale godimento sia conseguito indirettamente attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

La cennata disposizione ha finalità antielusive perché volta ad impedire il recupero dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di società ed enti, non per l'espletamento di attività commerciali, ma ai fini di una gestione finalizzata al godimento gratuito o a condizioni di particolare favore, da parte dei propri soci o dei loro familiari.

Per quanto sopra, a partire dal 1 gennaio 1998, i soggetti nei cui confronti trovano applicazione le nuove disposizioni dell'articolo 4, quinto comma, cessano di rivestire la qualità di soggetto d'imposta, tranne che svolgano anche attività commerciali o agricole, nel qual caso divengono assoggettati parziali.

In entrambi i casi si realizza in tutto o in parte

l'ipotesi di autoconsumo ai sensi dell'articolo 2, secondo comma n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, sotto la specie della cessazione dell'attività.

In tali casi l'assoggettamento ad imposta va attuato mediante inclusione delle operazioni di autoconsumo nella dichiarazione annuale secondo la regola prevista dall'articolo 35 quarto comma del D.P.R. n. 633 del 1972.

Naturalmente si fa luogo ad autoconsumo esente, ai sensi dell'articolo 10, n. 27-quinquies), se si tratta di beni per il cui acquisto non sia stata eseguita, neppure in parte, la detrazione dell'imposta, ovvero di beni per la cui cessione si rendono comunque applicabili norme di esenzione, come, ad esempio, le cessioni di immobili a destinazione abitativa di cui all'articolo 10, n. 8 bis).

In relazione alla nuova ipotesi di esclusione dall'ambito soggettivo, ai fini dell'IVA, è il caso di sottolineare che, con la nuova disciplina, le società di qualunque tipo e gli enti che svolgono esclusivamente tali attività, divengono estranee al campo di applicazione dell'IVA e, quindi, devono provvedere ad eseguire gli adempimenti relativi alla cessazione dell'attività disciplinati dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per contro, una società che svolge anche altre attività, qualificabili come commerciali o agricole ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, limitatamente a tali attività continua ad essere soggetta agli obblighi IVA ed ha diritto di esercitare la detrazione solo relativamente agli acquisti di beni e servizi utilizzati nell'attività commerciale o agricola secondo le disposizioni degli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972, come sostituiti dall'articolo 2 del D. Lgs. n. 313 del 1997.

### 1.2.3 - Attività finanziarie

Il terzo intervento, recato dalla lettera b), dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 313 del 1997, apporta un altro temperamento alla presunzione assoluta stabilita dall'articolo 4, secondo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, per le operazioni svolte da società. Viene così a perdere rilevanza, ai fini dell'IVA, l'attività consistente nel "possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni,

al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate". Si precisa che la disposizione con la locuzione "titoli similari", intende riferirsi a quelli similari alle obbligazioni previsti dall'art. 41, ultimo comma, del Testo Unico delle imposte sui redditi.

La disposizione concerne le attività svolte da soggetti per i quali ricorrano congiuntamente le seguenti due condizioni:

- 1) l'assenza di una struttura diretta ad esercitare attività finanziaria;
- 2) l'assenza di un'organizzazione rivolta a realizzare una attività di gestione delle società partecipate.

La norma, tiene conto della sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea, del 20 giugno 1991, relativa alla causa C-60/90, con la quale si esclude che possa ritenersi rilevante ai fini dell'IVA l'attività svolta al solo fine di costituire un centro di imputazione di utili, dividendi, interessi e altri frutti provenienti da altre società collegate o controllate, senza svolgere alcuna attività operativa né di tipo gestionale, né di tipo finanziario. Un soggetto che svolga tale attività è del tutto estraneo al campo di applicazione dell'imposta.

Verificandosi le anzidette condizioni, le società in esame, con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, cessano, in tutto o in parte, di essere soggetti d'imposta, con il conseguente obbligo di porre in essere gli stessi adempimenti, ivi compresa la tassazione dei beni a titolo di autoconsumo indicati nel paragrafo precedente.

## CAPITOLO II

### EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI ED ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA

#### 2.1 - Esigibilità dell'imposta

L'articolo 1, comma 3, del D.Lgs n. 313 del 1997, ha sostituito il quinto comma dell'articolo 6 del

D.P.R. n. 633 del 1972. Tale comma, nella sua nuova formulazione, introduce nella normativa IVA la nozione di "esigibilità dell'imposta", intesa come diritto dell'erario a percepire il tributo a partire da un determinato momento.

Il nuovo quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 fa coincidere, di regola, l'esigibilità dell'imposta con gli eventi individuati dai primi quattro commi del medesimo articolo 6 (consegna, spedizione, fatturazione, pagamento, ecc.), al cui verificarsi le varie operazioni si considerano effettuate.

Il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta riveste particolare importanza nella struttura dell'IVA, poiché nel nuovo assetto normativo esso non solo viene utilizzato ai fini dell'imputazione delle varie operazioni poste in essere dal contribuente ai rispettivi periodi di liquidazione dell'imposta, ma viene altresì assunto come momento in cui sorge, correlativamente, per la medesima imposta, il diritto alla detrazione in capo all'acquirente dei beni e al committente dei servizi.

Ed infatti, come si vedrà più avanti, da un lato, nell'articolo 19, comma 1, viene previsto che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e, dall'altro, nell'articolo 27, è stabilito, con una modifica di cui si darà conto in prosieguo, che ai fini della determinazione del debito d'imposta mensile, il contribuente deve, entro il giorno 15 di ciascun mese, porre a raffronto l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta per la quale, nello stesso mese, è sorto e viene esercitato il correlativo diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19.

Il momento di esigibilità dell'imposta assume rilevanza, ovviamente, anche per quanto concerne gli acquisti intracomunitari e le importazioni, per i quali, tuttavia, le disposizioni del citato articolo 6 non forniscono a tale riguardo dirette indicazioni; per essi occorre, quindi, riferirsi alle specifiche norme che disciplinano tali operazioni.

Per gli acquisti intracomunitari, in base agli articoli 47 e seguenti del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, il momento di esigibilità dell'imposta deve ricomprendersi nel mese in cui la fattura perviene all'assoggettato e, nel caso in cui la fattura stessa

non gli pervenga, nel mese in cui viene emesso il documento di cui all'articolo 46, comma 5, del medesimo decreto-legge n. 331.

Per quanto riguarda le importazioni, il momento di esigibilità dell'imposta va individuato in quello in cui gli Uffici doganali, in relazione alle diverse tipologie di operazioni, hanno diritto a richiedere il pagamento dell'imposta.

Va, infine, evidenziato che per effetto delle disposizioni di cui al secondo periodo del quinto comma dell'articolo 6, la coincidenza del momento di esigibilità dell'imposta con quello di effettuazione delle operazioni subisce due eccezioni riguardanti le cessioni fatte allo Stato, ad enti pubblici territoriali, ecc. e le cessioni di beni ammesse alla fatturazione mensile differita.

## **2.2 - Operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti indicati nel quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972**

Il quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, stabiliva, com'è noto, — nella sua previgente formulazione — che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, ecc., si consideravano in ogni caso "effettuate" all'atto del pagamento del corrispettivo e non, come previsto in linea generale, al momento della consegna o spedizione dei beni, dell'emissione della fattura, della stipulazione del contratto e così via.

Scopo di tale rinvio era quello di evitare al cedente o prestatore di dover anticipare l'imposta per operazioni il cui pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo; al rinvio del versamento dell'imposta si accompagnava, ovviamente, il rinvio della detrazione, giacché l'acquirente poteva avvalersene solo nel momento in cui provvedeva a corrispondere quanto dovuto al suo fornitore.

Ma il differimento del momento di effettuazione delle operazioni provocava anche taluni inconvenienti, imponendo agli operatori economici, da un lato, di dover procedere ad una duplice annotazione delle fatture di vendita e di acquisto (nel registro delle fatture in sospeso e nel registro IVA defi-

nitivo) e, dall'altro, di dover emettere note di variazione in caso di mutamento dell'aliquota nel periodo intercorrente tra la data di emissione della fattura e quella del pagamento del corrispettivo.

Con l'introduzione del concetto di esigibilità dell'imposta disposto dal D.Lgs. n. 313 del 1997, è stato possibile cambiare in modo sostanziale la disciplina delle operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli altri soggetti indicati al quinto comma del ripetuto articolo 6.

Con le nuove norme, infatti, non viene più differito, per le operazioni in questione, il momento della loro effettuazione — che viene quindi, ad essere ancorato al verificarsi degli eventi all'uopo previsti in via generale — ma viene rinviato all'atto del pagamento del corrispettivo soltanto il momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Dal fatto che resta fermo il momento di effettuazione dell'operazione, si ha un duplice effetto nel senso che:

a) la fattura emessa dal cedente o prestatore è fattura definitiva;

b) l'aliquota IVA applicata all'operazione è anch'essa definitiva, non più suscettibile di variazione, in caso di successive modifiche legislative.

Quest'ultimo effetto ha reso possibile l'abrogazione, a decorrere dal 1 gennaio 1998, del quarto comma dell'articolo 16 del DPR n. 633 del 1972.

### **2.2.1 - Adempimenti del cedente o prestatore**

Poiché con le nuove norme, al verificarsi di uno degli eventi previsti dai primi quattro commi dell'articolo 6, l'operazione si considera in ogni caso effettuata, il cedente o prestatore è tenuto a tutti gli adempimenti di legge, salvo quanto connesso con il rinvio dell'esigibilità dell'imposta.

Egli è, quindi, obbligato ad emettere subito la fattura di cui all'articolo 21 del DPR N. 633 del 1972 e ad annotarla nel registro di cui all'articolo 23, entro i 15 giorni successivi alla sua emissione.

L'operazione concorrerà a formare il volume d'affari e, sussistendone i presupposti, entrerà nel calcolo del prorata; per quanto attiene alla liquidazione periodica dell'imposta, l'operazione va computata, come già precisato, nel periodo nel corso del quale è incassato il corrispettivo.

Ciò pone in luce che, a partire dal 1 gennaio



1998, non è più obbligatorio istituire il cosiddetto registro delle fatture in sospeso e porre in essere la complessa procedura che vi si ricollega.

Tali fatture vanno, infatti, annotate in via definitiva nei registri IVA, salvo operare le evidenziazioni necessarie — con appositi codici, distinte colonne o altre idonee rilevazioni contabili — ai fini del rinvio dell'obbligo del pagamento dell'imposta.

Naturalmente, non è impedito ai soggetti interessati, ove lo ritengano vantaggioso, di procedere alla gestione delle fatture di che trattasi mediante la tenuta di appositi registri sezionali, vidimati ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972. A tale proposito, in relazione alla tenuta del registro riepilogativo, si precisa che trattasi di una facoltà e non di un obbligo, potendosi eseguire le relative annotazioni contabili in qualsiasi registro IVA tenuto dal contribuente.

### **2.2.2 - Adempimenti del cessionario o committente**

Le modifiche apportate al quinto comma dell'articolo 6 si ripercuotono marginalmente sui soggetti cessionari o committenti, poiché essi, da un lato, come per il passato, possono operare la detrazione dell'imposta se e nella misura in cui il corrispettivo è stato pagato, dall'altro, non sono più obbligati all'adozione del registro delle fatture in sospeso. Ciò in quanto gli stessi sono tenuti ad annotare le fatture nei normali registri IVA degli acquisti, sui quali esse dovranno essere distintamente indicate rispetto a quelle ordinarie, appunto perché la detrazione della relativa imposta è subordinata al pagamento del corrispettivo.

È da tener presente, in proposito, che ai sensi dell'articolo 25, primo comma, le fatture di acquisto devono essere registrate entro il 31 dicembre dell'anno al quale si riferisce la dichiarazione in cui viene esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta.

Nulla vieta, analogamente a quanto precisato per i fornitori dei suddetti soggetti, che per la gestione delle fatture ad esigibilità differita vengano tenuti specifici registri sezionali ai sensi dell'articolo 39 del DPR 633 del 1972.

In relazione a quanto sopra, deve ritenersi su-

perato, in quanto divenuto incompatibile con le nuove disposizioni, il disposto dell'articolo 23, quinto comma, concernente l'istituzione del registro delle fatture in sospeso.

### **2.2.3 - Facoltà di non avvalersi del rinvio dell'esigibilità dell'imposta**

Ai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2.2, è concessa la facoltà di non avvalersi del rinvio dell'esigibilità dell'imposta e di trattare, quindi, le operazioni stesse alla stregua di quelle ordinarie.

Quando ciò si verifica, è indispensabile che il soggetto che emette la fattura manifesti tale sua volontà apponendo sulla fattura l'annotazione "IVA ad esigibilità immediata", al fine di consentire all'acquirente o committente di operare subito la detrazione dell'imposta.

Ad evitare incertezze tra le parti si rende necessario che sulle fatture in questione venga comunque apposta una delle due seguenti annotazioni: "IVA ad esigibilità immediata" ovvero "IVA ad esigibilità differita".

Resta inteso, in ogni caso, che se sulle fatture relative alle operazioni di che trattasi non risulta apposta alcuna indicazione al riguardo, il destinatario non può operare alcuna detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo.

### **2.2.4 - Fatture non pagate al 31 dicembre 1997**

Per quanto concerne le fatture che risultano in sospeso alla data del 31 dicembre 1997 — perché non pagate o, comunque non registrate in via definitiva con pagamento dell'imposta, ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997, n. 410 — esse rimarranno fino all'esaurimento sottoposte al regime previgente, recante differimento dell'effettuazione delle operazioni all'atto del pagamento del corrispettivo.

Pertanto, le operazioni relative a dette fatture si considereranno effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, e quindi, al verificarsi di tale evento, le parti contraenti, per quanto di rispettiva competenza, dovranno eseguire gli adempimenti relativi alla registrazione definitiva delle fatture, al

pagamento dell'imposta, e, ove spettante, procedere alla detrazione del tributo, sulla base delle nuove disposizioni.

Occorre aggiungere che, stante il differimento della loro effettuazione, le operazioni in questione dovranno soggiacere all'aliquota d'imposta vigente al momento del pagamento del corrispettivo, ragion per cui dovrà farsi luogo all'emissione di note di variazione qualora in sede di emissione della fattura sia stata computata un'aliquota diversa.

### 2.3 - Fatturazione differita

Trattasi del differimento dell'obbligo della fatturazione disciplinato dall'articolo 21, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, concernente l'ipotesi di consegna o spedizione della merce accompagnata da un documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione.

Per tali cessioni, la richiamata norma del quinto comma dell'articolo 6 più volte citato, stabilisce che l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione, il che è volto a consentire ai contribuenti interessati di differire di un mese il pagamento dell'imposta, rispetto alla regola generale.

Occorre, tuttavia, prendere atto che una norma successiva al D.Lgs. n. 313 del 1997 e, cioè, l'articolo 3 del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997, n. 410, ha introdotto, con effetto dal 1 ottobre 1997, un criterio restrittivo in virtù del quale le operazioni in questione, ai fini della liquidazione del tributo, devono essere computate nel mese in cui esse sono state effettuate e non nel mese successivo.

Ora, considerata l'evidente incompatibilità delle due norme e in attesa della necessaria modifica legislativa di coordinamento che sopprime l'ultimo periodo del quinto comma dell'articolo 6, si deve ritenere nel frattempo applicabile il criterio recato dall'articolo 3 del richiamato D.L. n. 328, del 1997, con la conseguenza che l'imposta afferente le operazioni per le quali è consentita la fatturazione differita va computata nella liquidazione relativa al periodo in cui avviene la consegna o spedizione dei beni.

Da quanto sopra emerge che, con l'applicazio-

ne delle disposizioni del D.Lgs. n. 313 del 1997, a partire dal 1 gennaio 1998, non interverranno mutamenti nella disciplina della fatturazione differita già applicata dal 1 ottobre 1997.

## CAPITOLO III

### LA NUOVA DISCIPLINA DELLE DETRAZIONI

#### Premessa

Il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, apporta profonde modifiche all'istituto delle detrazioni anche al fine di armonizzare la legge nazionale alla normativa comunitaria di riferimento ed, in particolare, agli articoli 17 e seguenti della VI direttiva CEE, n. 77/388, del 17 maggio 1977 e successive modificazioni.

In tale contesto gli articoli 19 e 19-bis, integralmente riformulati, disciplinano il diritto alla detrazione ed i criteri che presiedono al calcolo della percentuale di detrazione (cosiddetto prorata).

Sono stati introdotti i nuovi articoli 19-bis1 e 19-bis2, recanti le regole in tema di esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi e quelle per la rettifica della detrazione. La particolare numerazione che contraddistingue tali articoli deriva da esigenze di tecnica legislativa, stante la necessità di mantenere ferma la numerazione dell'articolo 19-ter e dei successivi.

Sono altresì disciplinati i casi nei quali la detrazione inizialmente operata va rettificata a favore del contribuente o del fisco al fine di adeguarla alla misura definitivamente spettante secondo l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi.

Con il nuovo impianto normativo, l'istituto della detrazione viene ad essere razionalizzato, poiché ne risulta più compiutamente disciplinato l'aspetto sostanziale in relazione alle condizioni che determinano la nascita del relativo diritto, mentre, dal punto di vista procedurale, vengono meglio stabiliti le modalità ed i termini che regolano l'esercizio del diritto stesso.

### 3.1 - Spettanza del diritto alla detrazione dell'imposta

Il diritto alla detrazione è disciplinato nei suoi caratteri essenziali dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, come riformulato dall'art. 2 del decreto legislativo n. 313 del 1997.

È da porre subito in evidenza che con le nuove disposizioni il diritto alla detrazione dell'imposta viene collegato più strettamente di quanto non si verificasse con la normativa previgente, alla natura delle operazioni nelle quali vengono impiegati i beni ed i servizi acquistati o importati dal contribuente.

È infatti stabilito dalle norme introdotte dal decreto legislativo in esame che, in sostanza, la detrazione compete unicamente per l'imposta relativa a beni e servizi utilizzati per realizzare operazioni imponibili.

Invero, con il comma 1 del nuovo articolo 19 — invariato rispetto alla formulazione precedente — viene riconosciuto a favore del contribuente un diritto di detrazione generalizzato per tutti i beni ed i servizi acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione, ma tale diritto viene poi ridimensionato dalle disposizioni dettate dal comma 2 del medesimo articolo 19, laddove è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni ed ai servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta o escluse dal suo campo di applicazione.

Circa l'individuazione delle operazioni esenti, non sussiste in proposito alcuna incertezza, essendo esse definite tali dalla legge, in particolare dall'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, e successive modificazioni; quanto, invece, alle operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo, è da precisare che rientrano in tale ampia locuzione sia quelle indicate da specifiche disposizioni di legge (vedi, ad esempio, gli articoli 2, terzo comma e 3, quarto comma del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972) sia quelle che non sono ricomprese nel campo IVA per mancanza di uno o più dei requisiti richiesti dal tributo ai fini dell'imponibilità e che, quindi, non sono espressamente menzionate nel testo normativo.

Come peraltro rilevato nella relazione governativa al decreto legislativo, è da tenere presente che

l'anzidetto diniego della detrazione dell'imposta pur concernendo i beni ed i servizi impiegati in operazioni non soggette ad IVA, non s'intende esteso a quelli indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini della detrazione.

Si ritiene utile in proposito riportare, a titolo esemplificativo, alcune fattispecie di operazioni indicate nella richiamata relazione governativa a fronte delle quali va riconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta quali "le consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario, o a pervenire ad una transazione, ad ottenere un risarcimento danni afferenti beni o attività dell'impresa, come pure per la concessione di beni in comodato a clienti, sempreché naturalmente s'inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione".

Importanti precisazioni debbono essere altresì fornite in merito al requisito dell'utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad imposta che deve sussistere ai fini della spettanza del diritto alla detrazione.

È da chiarire in proposito che, poiché il diritto alla detrazione sorge e continua ad essere esercitato come per il passato, fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli compete e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano "afferenti", cioè destinati ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione.

Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente.

Ciò in quanto se da tale valutazione prospettica scaturisce che i beni ed i servizi medesimi sono normalmente destinati ad essere impiegati in operazioni non soggette all'imposta, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inerente ai predetti acquisti.

L'adozione del criterio della detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza cioè attendere la loro utilizzazione, porta con sé,

come si vedrà esaminando le norme dettate dal successivo articolo 19-bis 2, che se i beni ed i servizi medesimi verranno poi impiegati per realizzare operazioni che conferiscono il diritto a detrarre un importo maggiore o minore d'imposta rispetto a quello detratto inizialmente, il contribuente procederà alle necessarie rettifiche a proprio favore o in favore dell'erario.

### 3.1.1 - Operazioni considerate imponibili ai fini della detrazione

Come si è detto al paragrafo precedente, le disposizioni dettate dal comma 2 del nuovo articolo 19, stabiliscono che la detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni ed ai servizi destinati ad essere utilizzati in operazioni esenti o escluse dall'imposta.

A tale regola fa eccezione una vasta gamma di operazioni per le quali il comma 3 del medesimo articolo 19 riconosce il diritto alla detrazione, anche se le medesime non sono soggette ad imposta.

L'ammissione di tali operazioni al diritto alla detrazione è conforme a quanto in proposito stabilito dall'art. 17, paragrafo 3, della VI direttiva comunitaria.

Trattasi in gran parte di operazioni alle quali è stata sempre accordata un'integrale detassazione ai fini delle imposte sulla cifra d'affari, che viene realizzata nel sistema dell'IVA mediante la loro esclusione dalla tassazione e il concomitante riconoscimento del diritto alla detrazione del tributo afferente i beni ed i servizi impiegati per la loro realizzazione.

Rientrano in tali categorie di operazioni, per citare le più importanti:

a) le cessioni all'esportazione, i servizi internazionali o connessi a scambi internazionali, le cessioni intracomunitarie, le cessioni di navi ed aeromobili ecc.;

b) alcune fattispecie di operazioni che partecipano a regimi impositivi del tipo monofase, per le quali l'imposta sul prezzo di vendita al pubblico è dovuta alla prima immissione dei beni al consumo (editoria, sali, tabacchi, fiammiferi, documenti di viaggio, ecc.);

c) cessioni di materiali di recupero e dei semilavorati non ferrosi, ecc., la cui non imponibi-

lità in una data fase è dettata da motivi di cautela fiscale;

d) le cessioni di oro in lingotti, pani, verghe, ecc.;

e) alcune cessioni indicate all'art. 2, terzo comma del DPR n. 633 del 1972 (cessioni di denaro, di campioni gratuiti, operazioni di fusione, trasformazione e scissione di società, ecc.).

Come si è precisato le operazioni anzidette sono assimilate, ai fini della detrazione, alle operazioni imponibili, con la conseguenza che i soggetti che effettuano soltanto tali operazioni ed altre interamente soggette a tassazione, non subiscono alcuna limitazione al loro diritto alla detrazione dell'imposta salvo le cause di indetraibilità oggettiva.

Ai fini delle detrazioni si considerano altresì imponibili le operazioni effettuate nell'ambito dei depositi non doganali di cui all'art. 50-bis del decreto-legge n. 331 del 1993, convertito nella legge n. 427 del 1993, poiché, anche in mancanza di una espressa previsione normativa, le stesse ricadono nella disciplina generale della non imponibilità prevista per le operazioni extraterritoriali.

### 3.2 - Beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni imponibili ed in operazioni escluse

Per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA non compete, come è già stato detto, alcuna detrazione d'imposta per effetto di quanto stabilito dalle disposizioni introdotte dall'art. 19, comma 2 del decreto legislativo n. 313 del 1997.

È da stabilire, quindi, ai fini delle detrazioni, il trattamento applicabile agli acquisti di beni e servizi utilizzati promiscuamente e cioè impiegati per realizzare sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dal campo IVA.

Com'è agevole desumere, per tali beni e servizi spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta, come, infatti, viene stabilito nel comma 4 del riformulato art. 19.

Ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e quella indetraibile, la predetta norma non detta alcuna regola specifica, demandando al

contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse e variegate situazioni che possono verificarsi. Al contribuente viene imposto soltanto, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti, che i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

A titolo di esempio può affermarsi che ai fini della ripartizione delle spese di riscaldamento di un fabbricato utilizzato sia per l'attività imponibile sia per un'attività esclusa, un criterio oggettivo e coerente può essere costituito dalla cubatura dei rispettivi locali.

La medesima norma dettata dal comma 4 stabilisce che ove si tratti di beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni soggette ad imposta e per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'attività, la quota d'imposta indetraibile e, conseguentemente quella detraibile, vanno determinate con i medesimi criteri innanzi illustrati.

Va da ultimo rilevato che, sebbene la disposizione in commento faccia testualmente riferimento ai beni e ai servizi "utilizzati", la regola sopra enunciata troverà ovviamente applicazione già in sede di acquisto dei beni e dei servizi senza attendere l'effettiva utilizzazione degli stessi.

In altri termini, come affermato in via generale, il contribuente dovrà effettuare una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro impiego dei beni e dei servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà ad operazioni soggette al tributo (o ad esse assimilate ai fini della detrazione) e in quale misura, invece, in operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, in modo da calcolare in definitiva, la quota d'imposta detraibile.

### 3.3 - Esercizio di attività imponibili e di attività esenti

Il comma 5 del nuovo articolo 19 stabilisce che se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo ad operazioni soggette ad IVA o a queste assimilate sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una percentuale (prorata), determinata con i criteri dettati dal successivo art. 19-bis, da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a

quella relativa a beni e servizi ad uso promiscuo.

Ciò sta a significare che i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione, che svolgono, cioè, attività imponibile ed attività esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il prorata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Sotto tale profilo, può affermarsi che le norme introdotte dal decreto legislativo n. 313 del 1997, ricalcano quelle in proposito dettate dal terzo comma del previgente art. 19 del DPR n. 633 del 1972.

Resta invariato il criterio in base al quale i soggetti di che trattasi devono operare la detrazione nel corso dell'anno, e, cioè, mediante la provvisoria applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo, poi, operare il conguaglio in sede di dichiarazione annuale, una volta acquisiti i dati consuntivi.

Una innovazione molto importante è stata, invece, introdotta dalle nuove disposizioni, relativamente alla individuazione delle cosiddette imprese "miste" obbligate ad operare le detrazioni mediante l'applicazione del prorata.

Accogliendo in proposito una specifica proposta della Commissione parlamentare, la norma in esame, anziché fare riferimento, com'era in passato, alle operazioni che danno diritto a detrazione e alle operazioni esenti, utilizza ora, ai predetti fini, l'espressione attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed attività esenti.

Ciò sta a significare — secondo quanto evidenziato dalla predetta Commissione e nella relazione al decreto legislativo — che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del prorata.

In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta affacente i beni ed i servizi impiegati nelle operazioni

esenti.

Si reputa, tuttavia, opportuno precisare che la regola del prorata è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili.

È infine, da rilevare che se i soggetti che detraggono l'imposta in base a prorata, effettuano anche operazioni escluse, i medesimi devono prima sottrarre, dall'imposta relativa agli acquisti, afferente i beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, sul restante importo, procedere all'applicazione della percentuale di detrazione.

### 3.3.1 - Calcolo del prorata

In presenza di attività imponibili e di attività esenti la detrazione non è disciplinata in base all'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, essendo invece prevista una percentuale forfettaria di detrazione che, come già precisato, è applicata a tutti gli acquisti e non soltanto a quelli utilizzati promiscuamente.

Va innanzitutto rilevato che la nuova formulazione normativa nel recepire il contenuto dell'articolo 19 della VI direttiva comunitaria prevede, ai fini del prorata, la determinazione della percentuale di detraibilità in luogo della percentuale di indetraibilità stabilita dalla previgente disciplina.

Le modalità di calcolo per la determinazione di detta percentuale sono dettate dall'articolo 19-bis, come riformulato dal D.Lgs. n. 313 del 1997. La nuova disposizione stabilisce che la percentuale di detraibilità (PD) è data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili (OI) che le operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini delle detrazioni (OA), elencate nell'articolo 19, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 come modificato dal D.Lgs. n. 313 del 1997), e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti (OE) effettuate nell'anno medesimo.

Schematizzando tale assunto ai fini della deter-

minazione della percentuale di detraibilità si dovrà impostare il seguente rapporto:

$$PD = \frac{OI + OA}{OI + OA + OE}$$

Ai fini del calcolo della percentuale di detrazione, il comma 2 dell'articolo 19-bis, riproducendo, sostanzialmente, il quarto comma del previgente articolo 19, individua talune operazioni che non influenzano il rapporto sopra evidenziato.

In particolare, sono escluse dal menzionato rapporto:

- a) le cessioni di beni materiali e immateriali ammortizzabili;
- b) i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'articolo 36, ultimo comma;
- c) le operazioni esenti indicate ai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie ad operazioni imponibili.

Con riferimento alle operazioni di cui alla precedente lettera c) è comunque espressamente sancita la indetraibilità dell'imposta per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione, e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, affermato nel comma 2 del nuovo articolo 19, che prevede la indetraibilità dell'imposta per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti.

La nuova previsione normativa esclude altresì dal menzionato rapporto:

— le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'IVA di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f) (cessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, ecc.) le quali, giusta la sentenza della Corte di Giustizia U.E. 22 giugno 1993, relativa alla causa C-333/91, non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione;

— le operazioni esenti di cui all'articolo 10, n. 27-quinquies), in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto alla detrazione.

Va anche rilevato che le cessioni di oro di cui all'articolo 10, n. 11) del D.P.R. n. 633 del 1972, pur essendo qualificate come operazioni esenti dall'imposta, beneficiano comunque il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 3. Ne consegue che, ai fini del calcolo del prorata, esse hanno la stessa valenza delle operazioni imponibili e, pertanto, vanno assunte, nello stesso importo, sia al numeratore che al denominatore.

Resta infine confermato, analogamente a quanto previsto dall'articolo 19, terzo comma, del testo previgente, che la suddetta percentuale di detraibilità deve essere arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

### 3.4 - Esclusioni e riduzioni della detrazione

Con il nuovo articolo 19-bis 1, vengono sostanzialmente riprodotte le riduzioni e le esclusioni oggettive della detrazione d'imposta, già disciplinate dal previgente articolo 19, secondo comma, riguardanti alcuni beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente.

Sono state, però, soppresse due ipotesi d'indetraibilità dell'imposta e precisamente: quella relativa all'acquisto di beni immobili da parte di un soggetto passivo in comproprietà con altri soggetti estranei all'IVA e quella riguardante l'acquisto di immobili strumentali da parte di esercenti arti e professioni, anche mediante contratti di locazione finanziaria.

Entrambe le anzidette esclusioni dal diritto alla detrazione sono state considerate in contrasto con le norme comunitarie da specifiche sentenze emesse dalla Corte di Giustizia dell'UE.

Per quanto riguarda la soppressione della disposizione di cui alla lettera e-ter), del previgente articolo 19, che stabiliva l'indetraibilità dell'IVA relativa ai beni immobili acquistati in comunione o comproprietà con soggetti estranei al campo IVA, è da tenere presente che la detrazione dell'imposta spetta soltanto per la quota imputabile all'acquirente imprenditore e sempreché sussistano i presupposti stabiliti dagli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il citato articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633, introdotto dal D.Lgs. n. 313 del 1997, aggiunge inoltre nuove ipotesi di indetraibilità a quelle già disciplinate.

Con le modifiche apportate alla lettera e) viene stabilito che l'indetraibilità non si applica all'imposta relativa alle prestazioni alberghiere, somministrazioni di alimenti e bevande, prestazioni di trasporto ecc., quando esse formano oggetto dell'attività propria dell'impresa; con la stessa modifica la predetta indetraibilità è esclusa anche per le somministrazioni di alimenti e bevande nelle mense scolastiche, alle quali sono assimilate quelle universitarie.

La lettera f) prevede l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande, salvo che i medesimi formino oggetto:

- 1) dell'attività propria dell'impresa;
- 2) di somministrazioni in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati in locali dell'impresa.

Alla lettera h) viene inoltre introdotta l'indetraibilità dell'imposta relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi. Tale nuova ipotesi recepisce quanto previsto dall'articolo 17, paragrafo 6, della VI Direttiva CEE.

Si precisa che le spese di rappresentanza sono quelle sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico una immagine positiva di se stessi e della propria attività, nonché per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio.

In particolare, le anzidette spese sono disciplinate nell'articolo 50, comma 5, e nell'articolo 74, comma 2 del Testo Unico delle Imposte sui redditi rispettivamente per gli esercenti arti e professioni e per le imprese commerciali.

L'art. 50, comma 5, stabilisce che sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni nonché quelle relative a beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

L'articolo 74, comma 2, stabilisce che "si considerano inoltre spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti

atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili".

Si precisa che l'indetraibilità in esame è operante per l'imposta relativa alle spese di rappresentanza sostenute da tutti gli assoggettati e non solo nei confronti dei titolari dei redditi di impresa o di lavoro autonomo.

Vengono introdotte modifiche alla lettera i) (ex articolo 19 comma 2 e-quinquies) relativamente alla indetraibilità dell'IVA per la manutenzione, il recupero e la gestione dei fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa.

### 3.5 - Esercizio del diritto alla detrazione

#### 3.5.1 - Nascita del diritto alla detrazione e termine entro il quale deve essere esercitato

L'articolo 19, comma 1, secondo periodo, individua con precisione il "*dies a quo*" ed il "*dies ad quem*" per l'esercizio del diritto alla detrazione, stabilendo che esso 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 medesimo è sorto, precisando, altresì, che il diritto stesso deve essere comunque esercitato alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.

La nuova disposizione, facendo coincidere i due momenti della esigibilità del tributo e della nascita del diritto alla detrazione, recepisce nell'ordinamento interno la disposizione recata dall'articolo 17, paragrafo 1, della VI direttiva comunitaria al fine di evitare che la posizione di credito a favore dell'acquirente si attivi prima che insorga la corrispondente posizione di debito a carico del cedente o prestatore.

Come già precisato, il momento di esigibilità coincide, di regola, con quello di effettuazione dell'operazione, dal che consegue che, in linea di massima, il diritto alla detrazione sorge al momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, con le eccezioni già evidenziate con riferimento alle operazioni indicate nel quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La nuova e più appropriata regolamentazione della detrazione, risulta di maggior favore per il contribuente in quanto consente l'esercizio del diritto

in un arco di tempo più ampio, che va dal momento in cui l'imposta diviene esigibile in capo al cedente del bene o al prestatore del servizio fino al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto. Tuttavia, al fine di evitare che tale facoltà possa tradursi in un ingiustificato vantaggio per il contribuente, viene stabilito, come già accennato, che il diritto alla detrazione si esercita in base alle condizioni di detraibilità esistenti nel momento in cui lo stesso è sorto e, quindi, nel momento in cui l'imposta è diventata esigibile.

La misura della detrazione prescinde, pertanto, dalle condizioni esistenti nel momento in cui viene esercitato il diritto stesso, restando detta misura ancorata unicamente al momento in cui è sorto il diritto alla detrazione.

Così, se nell'anno in cui è stato effettuato l'acquisto, il prorata è pari all'80 per cento, la relativa detrazione spetta in tale misura anche se viene operata in un anno successivo in cui la percentuale di detrazione è scesa, ad esempio, al 60 per cento.

#### 3.5.2 - Modalità di esercizio della detrazione

Premesso che il diritto alla detrazione si esercita mediante l'imputazione dell'imposta detraibile in sede di dichiarazione o di liquidazione periodica o annuale, è da rilevare che per l'esercizio del diritto è necessario che il contribuente sia in grado di provare, su base documentale, se ed in quale misura il diritto stesso gli compete.

Come si desume dal comma 1, dell'articolo 19 e come chiaramente sancito dall'articolo 18, paragrafo 1, della VI direttiva CEE, l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato al possesso di idoneo documento che, a seconda dei casi, assume la forma di fattura di acquisto, bolletta doganale, fattura di acquisto intracomunitario, autofattura, ecc..

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture e gli altri documenti ora menzionati, la legge non subordina l'esercizio del diritto di detrazione al rispetto di tale adempimento formale. L'obbligo della registrazione di detti documenti, al pari di tutti gli altri adempimenti contabili, continua, perciò, a sussistere per le esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo.



## CAPITOLO IV

### RETTIFICHE DELLE DETRAZIONI

#### Premessa

Nella normativa vigente fino al 31 dicembre 1997, le rettifiche da apportare alle detrazioni d'imposta sono piuttosto limitate, essendo previste, sostanzialmente, soltanto per i beni ammortizzabili ed unicamente nei casi in cui il prorata varia di oltre 10 punti nei quattro anni successivi al loro acquisto (precedente articolo 19-bis).

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 313 del 1997, le ipotesi di rettifica delle detrazioni d'imposta risultano ampliate: oltre che per variazioni del prorata sono, infatti, previste rettifiche anche in caso di cambio di destinazione dei beni e dei servizi rispetto alle previsioni iniziali, come pure nei casi in cui si verificano mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività esercitata dal contribuente.

L'ampia previsione delle ipotesi di rettifica è dovuta alla necessità di coordinare i due principi sui quali è incentrata la nuova disciplina della detrazione, consistente, il primo, nel diritto di operare immediatamente la detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati, senza attenderne l'effettivo utilizzo, il secondo, nella correlazione della detrazione alla effettuazione di operazioni imponibili o che danno comunque diritto alla detrazione dell'imposta.

#### 4.1 - Rettifiche per cambio di destinazione

Come già messo in evidenza, secondo le nuove norme il diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato alla utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad IVA o ad esse assimilate; è stato anche rilevato che il contribuente è autorizzato ad operare la detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi.

Da ciò scaturisce che, qualora si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego dei beni e dei servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad una rettifica della detrazione iniziale, sempreché, naturalmente, tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione spettante. La rettifica della detrazione per cambio di destinazione è prevista dall'art. 19-bis 2, commi 1 e 2, e riguarda sia servizi e beni non ammortizzabili — cui sono equiparati, ai fini di che trattasi, i beni ammortizzabili di costo inferiore al milione di lire e quelli con coefficiente di ammortamento superiore al 25% — o i beni ammortizzabili con coefficiente di ammortamento non superiore al 25%.

Va da sé che dette rettifiche possono dare luogo ad una maggiore detrazione di imposta o ad un suo riversamento.

Per i servizi ed i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica della detrazione, deve tenersi conto soltanto della loro prima utilizzazione, nel senso che deve procedersi alla correzione della detrazione operata, soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione.

Quanto alla misura della rettifica da effettuare, essa è legata all'entità della divergenza previsione-utilizzazione effettiva. Esemplicando tale assunto, se un bene, per il quale al momento dell'acquisto è stata detratta l'intera imposta, viene successivamente impiegato in operazioni che non consentono alcuna detrazione, il riversamento riguarderà l'intero ammontare dell'imposta detratta; se, invece, l'impiego in operazioni che escludono la detrazione riguarda detto bene nella misura del 50%, l'imposta da riversare sarà pari al 50% dell'ammontare dell'imposta inizialmente portata in detrazione.

È da osservare che, sotto tale profilo, le ipotesi di rettifica della detrazione dovrebbero riguardare casi piuttosto limitati, ove si consideri che la destinazione di un bene a fini estranei all'impresa dà luogo, generalmente, alla tassazione del bene stesso a titolo di autoconsumo (articolo 2, secondo comma, n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972), il che fa venire meno l'obbligo della rettifica della detrazione operata.

In tal caso, infatti, la detrazione stessa è legitti-

mata dalla circostanza che il bene in questione è stato impiegato per la realizzazione di un'operazione imponibile.

Per quanto concerne i beni ammortizzabili, il comma 2 dell'articolo 19-bis 2 prevede la rettifica della detrazione non soltanto — come stabilito per i beni non ammortizzabili — quando il cambio di destinazione si verifica al loro primo impiego, ma anche quando il cambio di destinazione ha luogo nei quattro anni successivi a quello dell'entrata in funzione del bene ammortizzabile.

Nel primo caso — cambio di destinazione fin dalla loro entrata in funzione — la rettifica investe tutta la detrazione inizialmente operata mentre, nel secondo, detta rettifica ha luogo soltanto in rapporto a tanti quinti dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di tutela fiscale.

A tale proposito si riporta l'esempio di rettifica della detrazione indicato nella relazione ministeriale, riguardante un bene ammortizzabile acquistato e utilizzato nel corso del 1998, gravato di 1.000.000 di lire di imposta, interamente detratta perché destinato ad operazioni imponibili ma utilizzato, a partire dal 2001, in operazioni escluse dall'IVA. Come specificato nella relazione ministeriale, in tale situazione il contribuente dovrà rettificare la detrazione riversando all'erario lire 400.000, pari ai due quinti dell'imposta inizialmente detratta, riferita agli anni 2001 e 2002.

Anche per i beni ammortizzabili vale quanto detto per gli altri beni a proposito della loro tassazione per autoconsumo, nel senso che se il loro prelievo o utilizzo per fini estranei all'impresa sono soggetti ad IVA, il contribuente non deve operare alcuna rettifica della detrazione iniziale.

Occorre anche soggiungere che se il cambio di destinazione di un bene ammortizzabile si verifica oltre i quattro anni successivi alla sua entrata in funzione, non va più effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale, poiché si considera che il bene, sotto il profilo del tributo, abbia esaurito ogni sua funzione.

Le ipotesi e le modalità di rettifica delle detrazioni evidenziate per i beni ammortizzabili, valgono anche relativamente ai fabbricati e alle aree fabbricabili, che la legge equipara, a tali fini, ai beni

ammortizzabili.

Occorre, peraltro, tenere presente che, in considerazione della loro particolare natura, la legge estende il periodo di rettifica per gli immobili da cinque a dieci anni, stabilendo, conseguentemente, che eventuali rettifiche afferenti tali beni devono essere effettuate per decimi e non per quinti.

È opportuno da ultimo sottolineare che i soggetti che effettuano le detrazioni in base a prorata ai sensi dell'articolo 19, comma 5, non debbono operare alcuna rettifica della detrazione iniziale, relativamente ad eventuali cambiamenti di destinazione dei beni che si verificano nell'ambito dei settori delle attività imponibili, assimilate od esenti; ciò in quanto la detrazione operata inizialmente con il criterio forfettario del prorata, prescinde dall'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nell'una o nell'altra di dette attività.

Naturalmente, anche i predetti soggetti sono interessati alle rettifiche in esame, quando i beni ed i servizi subiscono un cambio più radicale nella loro destinazione, passando dalla utilizzazione in operazioni imponibili od esenti, all'utilizzazione in operazioni escluse dall'IVA e viceversa.

Ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 19-bis 2, le rettifiche in parola devono essere effettuate, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano.

## **4.2 - Rettifiche per mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o dell'attività esercitata**

Le rettifiche delle detrazioni esaminate nel paragrafo precedente, riguardano, come si è visto, il cambio di destinazione che singoli beni e servizi possono subire rispetto alla previsione di utilizzazione fatta dal contribuente al momento del loro acquisto per operare la detrazione iniziale.

Le rettifiche in esame, — previste dal comma 3 dell'articolo 19-bis2 — concernono, invece, tutti i beni o servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati nell'attività esercitata dal contribuente, esistenti nel momento in cui si verificano taluni eventi di carattere generale, i quali determinano mutamenti

nella misura della detrazione spettante o comunque nei criteri in base ai quali l'assoggettato opera la detrazione dell'imposta a monte.

Gli eventi all'uopo presi in considerazione dalla legge sono i seguenti:

1. mutamento del regime fiscale applicabile alle operazioni attive poste in essere dall'assoggettato, tale da avere riflessi sull'entità della detrazione spettante (ad esempio, passaggio, a seguito di modifiche legislative, da un regime di esenzione ad un regime di imponibilità o viceversa o a seguito dell'opzione per la separazione delle attività ex articolo 36);

2. adozione o abbandono — per opzione o in forza di legge — di un regime speciale che ha alla base un criterio forfettario per la detrazione dell'imposta a monte, come, ad esempio, si verifica nei settori dell'agricoltura, dello spettacolo, ecc.;

3. mutamenti nell'attività esercitata dal contribuente, ai quali si accompagna una modifica del diritto alla detrazione (ad esempio, ampliamento dell'attività svolta, imponibile, con altra attività che non dà diritto a detrazione o viceversa).

In tutti i casi ora indicati, lo scopo delle rettifiche è, sostanzialmente, lo stesso già evidenziato con riferimento alle rettifiche stabilite dai commi 1 e 2 del medesimo articolo 19-bis<sup>2</sup> e, cioè, quello di adeguare la detrazione dell'imposta all'effettiva e mutata utilizzazione dei beni e dei servizi; la differenza risiede nel fatto che le modifiche in esame debbono essere effettuate in unica soluzione per tutti i beni esistenti presso l'impresa nel momento in cui si verificano gli eventi straordinari che le giustificano, senza attendere l'effettivo impiego dei beni stessi.

Dette rettifiche servono anche ad evitare, in date situazioni, che per taluni beni la detrazione dell'imposta venga operata due volte, o che per altri essa non venga operata affatto, come si è finora verificato, rispettivamente, per i beni, ad esempio, acquistati da un produttore agricolo mentre era in regime ordinario e poi transitati ed utilizzati in regime speciale (doppia detrazione) ovvero acquistati mentre il produttore agricolo operava in regime speciale e poi transitati ed utilizzati nel regime di detrazione ordinaria (nessuna detrazione).

Come previsto dalla legge, le rettifiche delle detrazioni di che trattasi debbono essere operate

anche per i beni ammortizzabili per i quali, nel momento in cui si verificano gli eventi citati, non siano ancora trascorsi i quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione.

Naturalmente, per poter effettuare le rettifiche in esame e consentire i necessari controlli, si rende necessaria la redazione di una apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'Amministrazione finanziaria, da parte dei contribuenti interessati nella quale indicare distintamente per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. L'IVA relativa a detti beni, va determinata mediante il raffronto — fino all'esaurimento — con le fatture d'acquisto più recenti.

Problemi particolari certamente si pongono ai fini della determinazione dell'imposta incorporata in beni costituenti semilavorati e prodotti finiti, il cui ammontare complessivo va ricostruito e convalidato attraverso prove documentali e criteri analitici di rilevazione contabile.

Ai fini della rettifica i produttori agricoli dovranno determinare l'IVA afferente i prodotti finiti mediante l'applicazione delle relative percentuali di compensazione.

Occorre infine tenere presente che i soggetti i quali, dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, passano per la prima volta da un regime che prevede la detrazione forfettaria dell'imposta al regime ordinario, non devono operare la rettifica della detrazione relativamente ai beni per i quali in precedenza è stata operata la detrazione stessa nei modi ordinari.

### **4.3 - Rettifica delle detrazioni per variazione del prorata**

Tali rettifiche riguardano i beni ammortizzabili e sono disciplinate dai commi 4 e seguenti dell'articolo 19-bis<sup>2</sup>; esse devono avere luogo, come del resto già previsto, dalla normativa previgente quando la percentuale di detrazione — durante il periodo di tutela fiscale di cinque anni — aumenti o diminuisca di oltre dieci punti, rispetto a quella applicata per effettuare la detrazione iniziale.

Analogamente a quanto stabilito dal previgente articolo 19-bis, ogni anno la rettifica della detrazio-

ne va effettuata su un quinto dell'imposta che ha gravato l'acquisto del bene ammortizzabile ed è pari alla differenza tra l'ammontare dell'IVA detratta inizialmente e quello dell'imposta corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in cui viene operata la rettifica.

Sono da registrare talune importanti novità rispetto alla precedente disciplina.

Innanzitutto, detta rettifica è prevista anche per i servizi afferenti la trasformazione, il riattamento e la ristrutturazione di un bene ammortizzabile.

Inoltre, viene previsto che quando non vi è coincidenza tra l'anno di acquisto di un bene ammortizzabile e quello della sua entrata in funzione, è quest'ultimo che deve essere assunto quale anno iniziale ai fini delle rettifiche da operare negli anni successivi. Conseguentemente, è stabilito che in tali casi una prima rettifica della detrazione deve essere fatta in base alla percentuale definitiva di detrazione dell'anno di entrata in funzione del bene; la rettifica deve riguardare, non un quinto, ma tutta l'imposta che ha gravato l'acquisto o la produzione del bene ammortizzabile; la prima rettifica della detrazione deve essere comunque operata, anche se il prorata dell'anno in cui il bene entra in funzione non registra uno scostamento di oltre dieci punti rispetto a quello dell'anno di acquisto o degli anni di produzione del bene medesimo.

Un'altra novità di rilievo è costituita dalla facoltà concessa dalle nuove norme al contribuente di procedere alla rettifica della detrazione inizialmente operata per un bene ammortizzabile, anche quando le variazioni dei prorata degli anni successivi non siano superiori a dieci punti; in tal caso è, però, fatto obbligo all'assoggettato di adottare lo stesso criterio per almeno cinque anni (o dieci anni per gli immobili) consecutivi.

Viene anche stabilito, come già accennato in precedenza, che i beni ammortizzabili da prendere in considerazione ai fini delle rettifiche delle detrazioni sono quelli il cui coefficiente di ammortamento è pari o inferiore al 25% (ammortamento in quattro anni o più), mentre con le precedenti norme i beni ammortizzabili in quattro anni erano esclusi dalle rettifiche IVA.

È innovativo anche il criterio introdotto per la rettifica della detrazione IVA relativa ai beni am-

mortizzabili, quando essi vengono ceduti, con assoggettamento all'imposta, prima della scadenza del periodo di tutela fiscale.

Il sesto comma dell'articolo 19-bis<sup>2</sup> stabilisce, infatti, che in tal caso il contribuente ha diritto al recupero dell'IVA non detratta al momento dell'acquisto del bene, naturalmente rapportata agli anni mancanti al compimento del quinquennio. Ma, ad evitare abusi, a tal fine viene posto il limite che l'imposta suscettibile di recupero da parte del contribuente non può superare l'ammontare dell'imposta dovuta sulla cessione del bene ammortizzabile.

Peraltro, anche tali rettifiche, vanno operate in sede di dichiarazione annuale.

#### 4.4 - Norme transitorie

Come si è visto, il nuovo articolo 19, comma 1, secondo periodo, stabilisce che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato non oltre la presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Orbene, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 313 del 1997, nel dettare le norme transitorie stabilisce, al primo comma, che la predetta disposizione in materia di detrazione si applica agli acquisti e alle importazioni la cui imposta diviene esigibile a partire dal 1 gennaio 1998.

Poiché il momento di esigibilità dell'imposta coincide, in via generale, con quello di effettuazione delle operazioni, deve concludersi che all'imposta afferente gli acquisti e le prestazioni effettuati anteriormente alla predetta data del 1 gennaio 1998, devono ritenersi applicabili — quanto alle condizioni ed ai termini stabiliti per l'esercizio del diritto alla detrazione — le norme vigenti prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 313 del 1997.

Ne scaturisce, di massima, che per l'IVA esposta sulle fatture emesse entro il 31 dicembre 1997, pur se portata in detrazione dopo il 1 gennaio 1998, il relativo diritto dovrà essere esercitato alle condizioni ed entro i termini stabiliti dalle precedenti norme e, cioè, entro i quattro mesi successivi al ricevimento della fattura da parte del contribuente e comunque al più tardi nella dichiarazione IVA relativa all'anno 1998.

Com'è evidente, nel 1998 si avranno, quindi, detrazioni d'imposta operate secondo le previgenti norme del D.P.R. n. 633 del 1972 ed altre operate, invece, in base alle disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 313 del 1997.

Per quanto concerne le fatture emesse entro il 31 dicembre 1997, nei confronti dei soggetti di cui al quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, rimaste non pagate e non registrate in via definitiva entro tale data, il diritto alla detrazione dell'imposta che figura addebitata sulle fatture medesime ricadrà e dovrà, quindi, essere esercitato secondo le nuove norme del D.Lgs. n. 313 del 1997, visto che l'imposta medesima diventerà esigibile a partire dal 1 gennaio 1998.

Un'altra disposizione transitoria di notevole rilevanza dettata dall'articolo 11 del D.Lgs. n. 313 del 1997 è quella del comma 2, la quale stabilisce per quali beni devono essere operate le rettifiche della detrazione dell'imposta previste dall'articolo 19-bis2, ai commi 1 e 2, riguardanti il cambio di destinazione dei servizi e dei beni sia non ammortizzabili che ammortizzabili.

Al riguardo anche se la norma fa riferimento a beni e servizi acquistati o utilizzati a decorrere dal 1 gennaio 1998 è da ritenere che le rettifiche in questione siano da operare soltanto per i beni acquistati o prodotti dopo il 31 dicembre 1997, non potendosi ipotizzare di rimettere in discussione la detrazione afferente tutti i beni esistenti in quest'ultima data ed utilizzati successivamente, visto che per essi il diritto alla detrazione era stato acquisito in via definitiva sulla base delle precedenti disposizioni del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne le rettifiche delle detrazioni relative agli immobili, scaturenti dalle disposizioni di cui al comma 8 dell'articolo 19-bis 2, le quali assimilano detti beni a beni ammortizzabili e ne fissano il periodo di rettifica in dieci anni, le norme transitorie dettate dal citato articolo 11 del decreto legislativo in commento stabiliscono che le rettifiche stesse debbono essere operate per i beni immobili acquistati o ultimati a partire dal 1 gennaio 1998.

Pertanto, per i fabbricati acquistati o costruiti entro il 31 dicembre 1997, dovrà procedersi, negli anni successivi, soltanto alle eventuali rettifiche

delle detrazioni stabilite per variazioni del prorata di oltre 10 punti, sempreché i beni medesimi siano impiegati nell'attività come beni strumentali ammortizzabili, fermo restando il periodo quinquennale di tutela fiscale per tali beni.

Naturalmente, le rettifiche previste per variazioni di prorata devono continuare ad essere effettuate secondo i criteri previsti dalla previgente normativa anche per gli altri beni ammortizzabili acquistati anteriormente al 1 gennaio 1998, se a tale data non sia ancora trascorso il periodo di tutela fiscale di 5 anni e purché si registri negli anni successivi una variazione del prorata superiore a dieci punti.

## CAPITOLO V

### OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI E ACCERTAMENTO PER I RIMBORSI

#### Premessa

Il decreto-legislativo n. 313 del 1997 apporta modifiche anche agli obblighi, stabiliti dal titolo II del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, le menzionate modifiche interessano l'art. 25, concernente il registro degli acquisti, l'art. 27 concernente le liquidazioni e i versamenti periodici dell'imposta, nonché l'art. 28 che riguarda la dichiarazione annuale.

Le anzidette modifiche vengono di seguito esaminate.

#### 5.1 - Termine di registrazione delle fatture d'acquisto

L'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo in commento modifica il primo comma dell'articolo 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, stabilendo che le fatture e le bollette doganali ricevute, relative ai beni o servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, devono essere annotate nel registro degli acquisti, entro l'anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta, anziché entro quattro mesi dal ricevimento dei documenti medesimi.

## 5.2 - Le liquidazioni dell'imposta

Per effetto dell'introduzione nel sistema dell'IVA del principio dell'esigibilità dell'imposta, mutano i criteri per l'imputazione delle operazioni ai fini della determinazione periodica del debito d'imposta di cui agli articoli 27, 33 e 74, 4° comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il primo comma dell'articolo 27 dispone, infatti, che il contribuente deve calcolare, in apposita sezione del registro di cui all'articolo 23 o del registro di cui all'articolo 24, la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta divenuta esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta per la quale il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne il termine entro cui effettuare le liquidazioni in parola, occorre rilevare che, a decorrere dal 1 gennaio 1998, tale scadenza deve farsi coincidere con il giorno 15 (**da intendersi 18 fino a maggio 1998, vedi comunicato stampa riportato alla fine della circolare**) del mese successivo al periodo della liquidazione, secondo quanto dispone l'articolo 18, comma 1, del D.Lgs. 09/07/1997, n. 241 (**in "Finanza & Fisco" n. 31/97, pag. 3561**), norma con la quale il legislatore ha unificato, con alcune eccezioni, al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, le date dei versamenti periodici delle imposte, dei contributi, degli interessi, dei premi assicurativi ecc.

## 5.3 - La dichiarazione annuale

Con la disposizione recata dal citato articolo 4, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 313 del 1997, l'articolo 28 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, ha subito alcune modificazioni per effetto dell'introduzione nell'ordinamento dell'imposta sul valore aggiunto della nozione di esigibilità dell'imposta, momento dal quale decorre il più ampio termine biennale per l'esercizio del diritto alla detrazione. In relazione a tale nuovo criterio è stato necessario apportare alcune modifiche al testo del medesimo articolo 28 per adeguarlo alle altre disposizioni del decreto I.V.A..

In particolare, relativamente all'individuazio-

ne dei soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione, si fa presente che fruiscono di tale agevolazione i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno effettuato soltanto le operazioni esenti di cui all'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, a meno che gli stessi non siano tenuti alla rettifica delle detrazioni prescritte dall'articolo 19-bis2, non solo in relazione all'imposta afferente i beni ammortizzabili, ma anche relativamente all'imposta concernente gli altri beni non ammortizzabili ed i servizi.

## 5.4 - La normativa speciale

Le modalità e i termini speciali di fatturazione, di registrazione, nonché i criteri di imputazione delle operazioni ai fini delle liquidazioni periodiche dell'imposta, stabiliti con appositi decreti ministeriali, già emanati in attuazione delle deleghe contenute negli articoli 22, secondo comma, 73 e 74 del D.P.R. n. 633 del 1972, continuano ad applicarsi anche dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 313 del 1997. Ciò in quanto le disposizioni dettate dai predetti decreti devono comunque considerarsi derogatorie anche di quelle stabilite dal D. Lgs. n. 313 del 1997, come del resto è stato già affermato con riferimento ad analoghe modifiche apportate precedentemente in materia.

Si riportano, qui di seguito, a titolo indicativo, i decreti finora emanati:

— D.M. 31 ottobre 1974 che ha dato ai professionisti e agli artisti la facoltà di istituire appositi bollettari madre e figlia; ha disciplinato la fatturazione e l'annotazione in apposito registro delle somme ricevute in conto deposito; ha regolato i rapporti tra esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici agli effetti dell'emissione delle fatture;

— D.M. 11 agosto 1975 che ha regolamentato le modalità e i termini per l'emissione delle fatture relative a cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali;

— D.M. 11 agosto 1975 recante modalità e termini per le registrazioni IVA effettuate mediante utilizzazione di macchine elettro-contabili;

— D.M. 15 novembre 1975 recante la disciplina delle modalità e dei termini della fatturazione relativa alle cessioni di beni con prezzo da determinare;

— D.M. 4 marzo 1976 che ha regolamentato le modalità di applicazione dell'I.V.A. per le operazioni effettuate dall'Associazione italiana della Croce Rossa;

— D.M. 18 novembre 1976, come sostituito dal D.M. 6 giugno 1979, contenente la normativa applicabile alle operazioni effettuate dalle imprese a mezzo di sedi secondarie o altre dipendenze, che non provvedono direttamente all'emissione delle fatture ovvero all'annotazione dei corrispettivi ovvero tramite i propri dipendenti ovvero ausiliari e intermediari o tramite apparecchi automatici;

— D.M. 7 giugno 1977 disciplinante la documentazione relativa agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione (cosiddetta scheda carburante);

— D.M. 19 settembre 1977 che ha previsto un termine speciale di fatturazione per le vendite effettuate, con consegna o spedizione diretta, dalla Federazione italiana dei consorzi agrari;

— D.M. 13 aprile 1978 che ha disciplinato l'applicazione dell'I.V.A. relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni;

— D.M. 12 aprile 1979 che ha determinato le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalle società e degli enti che esercitano le assicurazioni e le riassicurazioni;

— D.M. 12 aprile 1979 che ha determinato le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli istituti e dalle aziende di credito;

— D.M. 20 luglio 1979 che ha fissato le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli enti concessionari di autostrade relativamente alle operazioni di transito autostradale;

— D.M. 16 dicembre 1980 che ha introdotto particolari modalità di applicazione dell'I.V.A. per le operazioni relative alla somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano;

— D.M. 22 dicembre 1980 che ha previsto particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalle società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti naziona-

li;

— D.M. 25 settembre 1981 che ha dettato particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa a talune operazioni effettuate da notai;

— D.M. 26 luglio 1985 che ha previsto le modalità di applicazione dell'I.V.A. per le operazioni di credito e finanziamento effettuate da enti e società a favore del personale dipendenti;

— DD.MM. 19 settembre 1990 e 18 marzo 1991 contenenti la disciplina delle modalità di applicazione dell'I.V.A. relativa alle prestazioni di servizi concernenti l'utilizzo di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine;

— D.M. 11 marzo 1996 che ha regolamentato gli obblighi tributari nel settore del servizio pubblico radiomobile di comunicazione denominato "GSM".

## **5.5 - Termini di decadenza per l'accertamento delle dichiarazioni a rimborso**

L'articolo 10 del decreto legislativo n. 313 in commento ha modificato l'articolo 57, 1 comma, del D.P.R. n. 633 che stabilisce i termini di decadenza delle rettifiche delle dichiarazioni e degli accertamenti.

La nuova disposizione prevede la sospensione dei termini di decadenza stabiliti per l'esecuzione delle suddette rettifiche e accertamenti di un periodo pari a quello che intercorre tra il quindicesimo giorno successivo alla data in cui l'Ufficio notifica la richiesta della documentazione necessaria per eseguire i rimborsi IVA e la data in cui il contribuente adempie alla richiesta medesima.

Tale misura assolve la funzione cautelativa di evitare le frodi o il mancato assolvimento dell'imposta a danno dell'Erario, da parte di quei contribuenti che, non ottemperando deliberatamente alla richiesta dell'Ufficio di presentazione di detta documentazione, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni, allo scopo di legittimare posizioni irregolari o debitorie nei confronti dell'Ufficio, che si troverebbe così nell'impossibilità di poter effettuare i necessari controlli.