



Divisione Contribuenti

Risposta n. 117

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – recupero IVA - Articolo 17-ter e articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero [...], di seguito istante, ha esposto il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

Per lo svolgimento delle attività istituzionali e, in particolare, per effettuare il servizio di controllo del territorio, l'istante procede, mediante gare europee o tramite ordini Consip, all'acquisto delle autovetture necessarie, comprensivo di un "pacchetto manutenzione" per un periodo che varia da 6 ad 8 anni.

I contratti stipulati prevedono espressamente che, nel caso in cui il veicolo sia ritirato dal servizio prima del tempo, a causa di un incendio o di un grave incidente, il fornitore è tenuto a restituire il "valore residuo" del pacchetto manutenzione.

Tanto premesso, l'istante desidera sapere se, in tali ipotesi, può chiedere al fornitore anche la restituzione dell'IVA (pagata in anni precedenti), pur non essendo un soggetto passivo d'imposta al quale si applicano le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo quanto riportato dall'istante, nei contratti stipulati sono riportate le seguenti indicazioni: *“qualora l'autovettura per il servizio di controllo del territorio “Volante”, a seguito di incidente, sequestro, vendita o per altri motivi insindacabili di questa Amministrazione, dovesse essere ritirata dal servizio, prima della conclusione della naturale esecuzione del contratto, il valore residuo (VR) del pacchetto non fruito sarà detratto dalla cauzione presentata dalla Società contraente o trattenuto sul pagamento ‘a saldo’ eventualmente richiesto. Atteso che il Valore del pacchetto è pari al 32% del prezzo del veicolo, IVA esclusa, il Valore residuo è determinato dalla seguente formula...”*.

In base alla citata clausola contrattuale, nell'ipotesi in cui il mezzo non sia più utilizzabile il rapporto in essere viene risolto e il compenso per le prestazioni del servizio di manutenzione non effettuate viene restituito.

Tale evento consente al fornitore, tenuto a restituire parte del compenso, di recuperare l'Iva versata in relazione alle somme percepite anticipatamente, a norma dell'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui: *“Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili... o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.”*.

Né rileva, ai fini dell'applicazione della citata norma, la circostanza che l'acquirente, non essendo un soggetto passivo ai fini IVA, non abbia potuto detrarre l'imposta originariamente addebitatagli in via di rivalsa.

Nel caso in esame, peraltro, non trova applicazione la previsione di cui al comma 3 dello stesso articolo, secondo cui: *“La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.”*.

Nella fattispecie rappresentata, infatti, l'esistenza di un'apposita clausola che obbliga il fornitore a restituire il “valore residuo” del c.d. pacchetto manutenzione per sopraggiunta inutilizzabilità del veicolo legittima l'emissione di una nota di variazione in diminuzione anche dopo il decorso del limite temporale di un anno.

In ogni caso, il diritto alla detrazione va esercitato, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, *“... al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*.

Si evidenzia che la procedura descritta riguarda l'ipotesi in cui il fornitore abbia, a suo tempo, incassato e versato l'imposta sul valore aggiunto.

Qualora, invece, in relazione ai beni e ai servizi acquistati dal 1° gennaio 2015, l'istante - amministrazione dello Stato – sia tenuto ad applicare le regole in materia di *“split payment”* di cui all'articolo 17-ter del citato DPR n. 633 del 1972, l'imposta sul valore aggiunto relativa ai “pacchetti manutenzione” acquistati successivamente al 1° gennaio 2015 non è stata pagata al fornitore, bensì versata direttamente all'Erario.

Con la circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, paragrafo 7, peraltro, è già stato chiarito che *“Nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del DPR n. 633 del 1972, emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la*

stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa.

*“Quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di “scissione dei pagamenti” o “split payment”... trattandosi di una rettifica apportata ad un’IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso **non** avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.*

“Conseguentemente, la PA committente o cessionaria:

- nell’ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, in considerazione delle modalità seguite per la registrazione dell’originaria fattura dalla stessa ricevuta, dovrà provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro “IVA vendite” di cui agli artt. 23 e 24 del DPR n. 633 del 1972, fermo restando la contestuale registrazione nel registro “IVA acquisti” di cui all’art. 25 del medesimo DPR, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l’imposta detraibile;*
- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti Iva da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.*

“Diversamente quando la nota di variazione in diminuzione si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore dello "split payment", alla stessa si applicheranno le regole ordinarie sicché il fornitore avrà diritto a portare in

detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633, l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro di cui all'art. 23.

“La PA committente o cessionaria, a sua volta:

- nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale, dovrà registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24 del medesimo DPR, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa;*
- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, non dovrà effettuare alcuna variazione, fermo restando in ogni caso il suo diritto alla restituzione dell'importo originariamente pagato.”*

Nel caso prospettato, quindi, nel presupposto che gli acquisti siano destinati alla sfera istituzionale, in caso di risoluzione del rapporto il fornitore può emettere una nota di variazione in diminuzione per documentare la parte di corrispettivo da restituire e:

- i. se l'operazione è stata assoggettata allo *split payment*, il fornitore ha l'onere di restituire la sola quota imponibile, mentre l'istante può recuperare la relativa imposta, direttamente versata all'Erario, mediante scomputo dai successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti;
- ii. se l'operazione non è stata assoggettata allo *split payment*, il fornitore ha l'onere di restituire sia la quota imponibile sia la relativa imposta.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)