

**SERVIZIO FISCALE**

**CIRCOLARE N. 54 – del 29.12.2017**

**1 - STRETTA SULLE DETRAZIONI IVA**

**2 - SPLIT PAYMENT: PUBBLICAZIONE DEGLI ELENCHI DEI SOGGETTI, VALIDI PER IL 2018**

**1 - STRETTA SULLE DETRAZIONI IVA**

**Premessa**

L'art. 2 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, ha modificato gli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, riducendo sensibilmente i tempi entro i quali i soggetti passivi di imposta possono esercitare la detrazione dell'IVA. La legge di conversione (Legge n. 96 del 21 giugno 2017) ha confermato tale impianto, disponendo che le nuove regole si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017.

**Le modifiche normative**

Il novellato art. 19, comma 1, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972 prevede che:

***"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo**".***

L'art. 25, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, prevede ora che:

***"Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve **annotarle in apposito registro:*****

- a) ***anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta***
- b) ***e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno***".

Si ricorda, inoltre, che l'art. 21, comma 1, ultimo periodo del D.P.R. n. 633/1972 prescrive che ***"... La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente"***.

**Nuovi termini per la detrazione**

I tre articoli sopra citati (19, 21 e 25 del D.P.R. n. 633/1972) non sono coordinati tra di loro e stanno portando una totale confusione tra i contribuenti, soprattutto per quanto attiene alle fatture di fine anno.

Si è richiamato l'art. 21 semplicemente per ricordare che la fattura si considera emessa nel momento con cui viene consegnata, spedita, trasmessa o messa a disposizione del cliente. Questo principio generale dell'IVA nasconde un'insidia, in particolare alla luce delle nuove disposizioni.

Molti clienti stanno comunicando ai propri fornitori di inviare tassativamente la fattura via PEC entro i primi giorni dell'anno.

Si supponga ad esempio che la fattura di dicembre 2017 venga inviata tramite PEC al cliente il 16 gennaio 2018. Questa fattura non si considera emessa in dicembre ma il 16 gennaio 2018. Questo può comportare, in capo al fornitore, una sanzione per tardiva emissione della fattura e per il cliente l'impossibilità di far confluire tale fattura nei registri IVA di dicembre in quanto a tale data non era di fatto emessa.

Si sconsiglia, pertanto, l'utilizzo della PEC, salvo che le fatture non siano trasmesse con tale modalità entro il giorno di emissione o quantomeno entro il mese di emissione.  
In merito ai nuovi termini di detrazione poniamo a confronto la vecchia disposizione con la nuova:

<b>Vecchio testo Art. 19</b>	<b>Nuovo testo Art. 19</b>
<i>"... <b>Il diritto alla detrazione</b> dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati <b>sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto</b> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".</i>	<i><b>Il diritto alla detrazione</b> dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati <b>sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto</b> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".</i>

**Il momento entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA** sugli acquisti non corrisponde più con il termine di trasmissione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione, ma con il termine entro cui deve essere trasmessa la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

E' importante anche evidenziare che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'Iva diviene esigibile, cioè quando l'operazione si considera "effettuata", ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972:

- le cessioni di beni si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione, oppure anteriormente se a tale data è emessa fattura, pagato in tutto o in parte il corrispettivo, limitatamente all'importo fatturato o pagato;
- le prestazioni di servizi, si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, o anteriormente se sia stata emessa la fattura o pagato un acconto, limitatamente all'importo fatturato o pagato;
- in ogni caso, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

In base alle nuove regole, supponendo di aver "effettuato" l'operazione nel corso del 2017 e di aver ricevuto la relativa fattura nei primi mesi del 2018, il diritto a detrarre l'Iva - in linea generale - può essere esercitato entro il termine di presentazione del modello IVA 2018, periodo d'imposta 2017 (anno in cui il diritto alla detrazione è sorto), quindi entro il 30 aprile 2018.

### **Nuovi termini di registrazione delle fatture d'acquisto**

<b>Vecchio testo Art. 25, comma 1</b>	<b>Nuovo testo Art. 25, comma 1</b>
<i>Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>- anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero;</li> <li>- alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta</li> </ul>	<i>Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve <b>annotarle in apposito registro:</b></i> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>anteriamente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta</b></li> <li>- <b>e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"</b></li> </ul>

E' di tutta evidenza come il nuovo testo dell'art. 25 sia totalmente sordinato da quello dell'art. 19.  
Ci si domanda, infatti, come sia possibile registrare le fatture entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura, quando l'art. 19 pone come termine ultimo per la detrazione quello più stringente della scadenza della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui l'imposta diviene esigibile.

Unicamente le fatture che presentano IVA oggettivamente indetraibile o che siano non imponibili, esenti, ecc..., potranno seguire tale percorso senza danni per il contribuente.

Conseguentemente, per esemplificare, riaffermando il fatto che, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, a fronte di una **cessione di beni avvenuta nel mese di dicembre 2017, con emissione di fattura differita in data 31/12/2017 e ricevuta dal cliente il 20 gennaio 2018**, il cliente:

- dovrà registrare la fattura entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricevimento della fattura (2018), ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 (quindi entro il 30/4/2019), con riferimento al 2018;
- potrà detrarre l'IVA, al più tardi, con la dichiarazione IVA relativa all'esercizio in cui il diritto alla detrazione è sorto (2017), e, quindi la detrazione dovrà avvenire con la dichiarazione IVA da presentarsi entro il 30/4/2018.

Evidentemente, ad oggi, in attesa degli attesissimi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'unica via percorribile per poter detrarre l'IVA è quella della imputazione a ritroso: il cliente registrerà la fattura nel 2018 (prima del 30/4/2018) imputando però l'IVA, ai fini della detrazione, all'anno 2017.

Si palesa, quindi, il disallineamento tra i due termini richiamati (quello di registrazione e quello di detrazione).

Infatti, come appena chiarito, la fattura potrebbe, sì essere registrata il 30/4/2019, riportandola nei registri IVA del 2018, ma l'IVA sarebbe indetraibile, in quanto la detrazione poteva essere esercitata soltanto con la dichiarazione IVA relativa all'anno 2017.

In merito alle fatture differite, si evidenzia un ulteriore problema.

Si ponga il caso di una **cessione di beni avvenuta nel mese di dicembre 2017, con consegna di DDT. La fattura differita viene emessa entro il 15 gennaio 2018** e consegnata nella medesima data al cliente.

In tal caso il cliente, per poter detrarre l'IVA, dovrà registrare la fattura nel 2018, prima del 30/4/2018, imputando l'IVA, ai fini detrazione, all'anno 2017 (pur essendo la fattura datata 2018 e non entrando mai in nessuna liquidazione IVA ?). Sinceramente non pare questo lo scopo che voleva raggiungere il legislatore con le nuove norme, ma, allo stato attuale, gran parte della dottrina interpreta le disposizioni in tal senso.

Tornando all'esempio, sarà quindi necessario venire in possesso della fattura entro il 16 marzo successivo e cioè entro il termine per la determinazione del saldo IVA della dichiarazione annuale o al limite entro il 30 aprile, quale termine di presentazione della dichiarazione IVA.

Vista la rilevanza dei temi ed i numerosi dubbi in materia, in particolare modo con riguardo alle fatture di fine anno, si auspicano tempestivi interventi dall'Agenzia delle Entrate o una modifica legislativa.

### **Regolarizzazione delle fatture non ricevute**

Un ulteriore problema che si pone in seguito all'emanazione delle novellate disposizioni è quello relativo alla mancata ricezione delle fatture di acquisto.

Si ricorda che il 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.. (C.M. 328/1997).

Per esercitare il diritto alla detrazione, non è infatti sufficiente che l'imposta sia divenuta esigibile, ma occorre anche essere in possesso del documento.

Per quanto riguarda gli acquisti interni ed intracomunitari sono previsti meccanismi di regolarizzazione.

In particolare, per gli acquisti interni l'art. 6, commi 8 e 9, del D.Lgs. n. 471/1997, prevede che la regolarizzazione deve avvenire con emissione di fattura, entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, presentano la fattura stessa, entro i successivi 30 giorni all'agenzia delle Entrate e versando la relativa imposta.

Qualora l'operazione sia stata effettuata nel mese di dicembre 2017, difficilmente la regolarizzazione verrebbe perfezionata entro il 30/4/2018, precludendo pertanto il diritto alla detrazione.

Diversamente, per le forniture di beni e servizi intracomunitari l'art. 46, comma 5 del D.L. n. 331/1993, prevede che, nel caso in cui la fattura relativa all'acquisto intracomunitario non venga ricevuta, l'operazione deve essere regolarizzata entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, con emissione di autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione e deve essere effettuato il versamento, tramite modello F24.

In tale caso i tempi di regolarizzazione, per le fatture a cavallo d'anno, consentono di poter detrarre l'imposta in quanto tutta la procedura si conclude entro il 30 aprile.

Si auspica che, in entrambi i casi, l'Agenzia chiarisca se sia possibile considerare la data di regolarizzazione in luogo di quello di effettuazione dell'operazione, ai fini della detrazione IVA.

### **Alcune esemplificazioni**

In assenza ad oggi di indicazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, sulla base della disamina del nuovo impianto normativo e dell'orientamento della prevalente dottrina, si forniscono di seguito alcune esemplificazioni, relativamente ai termini per la registrazione delle fatture d'acquisto e per la detrazione della corrispondente IVA.

#### **1) Soggetto con IVA mensile:**

- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 prima del 16/01/2018: le annota sul registro IVA acquisti. Se vengono annotate nel registro di dicembre 2017 entrano nella liquidazione del mese di dicembre; in caso contrario (annotazione nel registro IVA di gennaio 2018, con indicazione

che sono riferibili al 2017), non entrano in nessuna liquidazione IVA, ma vengono detratte direttamente in dichiarazione annuale IVA/2018;

- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 successivamente al 16 gennaio 2018 ed entro il 30/4/2018: le annota nel registro IVA acquisti, non confluiscono in nessuna liquidazione IVA, ma vengono detratte direttamente in dichiarazione annuale IVA/2018 (attenzione: se le fatture vengono ricevute dopo il 28/2/2018 e vengono registrate nel registro acquisti di dicembre 2017, deve ravvedere lo spesometro e la comunicazione delle liquidazioni IVA relativi al 4° trimestre 2017);
- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 dopo il 30/04/2018: non confluiscono in nessuna liquidazione IVA e neppure nel modello IVA 2018. L'IVA, allo stato attuale, è indetraibile;

## **2) Soggetto IVA trimestrale (non speciale):**

- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 prima del 16/03/2018: le annota sul registro IVA acquisti e confluiscono direttamente in dichiarazione annuale (attenzione: se le fatture vengono ricevute dopo il 28/2/2018 e vengono registrate nel registro acquisti di dicembre 2017, deve ravvedere lo spesometro e la comunicazione delle liquidazioni IVA relativi al 4° trimestre 2017);
- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 successivamente al 16 marzo 2018 ma entro il 30/4/2018: le annota nel registro IVA acquisti 2018, non confluiscono in nessuna liquidazione IVA, ma vengono detratte direttamente in dichiarazione annuale IVA/2018;
- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 dopo il 30/04/2018: non confluiscono in nessuna liquidazione IVA e neppure nel modello IVA 2018. L'IVA, allo stato attuale, è indetraibile;

## **3) Soggetto IVA mensile o trimestrale:**

- riceve le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nel 2017 entro il 30/04/2018, ma successivamente alla presentazione della dichiarazione IVA a rimborso e/o con credito in compensazione (che può essere trasmessa a decorrere dal 1/2/2018): in tal caso, l'unica possibilità per esercitare la detrazione pare quella di ripresentare la dichiarazione IVA a rimborso/compensazione, correttiva nei termini ossia entro il 30/04/2018;
- in ogni caso ci si chiede se sia possibile, per le fatture ricevute dopo il 30/04/2018, presentare una dichiarazione IVA integrativa, entro 90 giorni dal termine originario del 30/4/2018, ovvero oltre 90 giorni dal suddetto termine, avvalendosi del ravvedimento operoso ex art. 13 D.Lgs. 472/1997, con la conseguente possibilità di fruire della detrazione dell'IVA delle fatture tardivamente registrate. Tuttavia, anche per tale problematica occorrerà attendere una risposta dall'Agenzia delle Entrate.

## **Software**

Molto importante sarà il software che supporterà i contribuenti nelle annotazioni che dovranno essere apportate nei registri IVA e nelle retro-imputazioni delle fatture datate 2017, registrate nel 2018, che dovranno confluire nella dichiarazione IVA relativa al 2017, al fine di usufruire della detrazione.

Un consiglio pratico potrebbe essere quello di istituire un registro sezionale acquisti nel quale registrare le fatture ricevute nel 2018 (relativamente alle operazioni effettuate nel 2017), che non confluiscono in nessuna liquidazione periodica ma che devono essere imputate direttamente nella dichiarazione IVA relativa al 2017 (IVA/2018).

## **Comunicazione ai fornitori**

Si consiglia di inviare una lettera e/o email ai propri fornitori, al fine di poter adempiere i nuovi obblighi con i minori impedimenti possibili.

La comunicazione potrebbe avere il seguente contenuto:

"Spett.le \_\_\_\_\_ (fornitore),

*viste le modifiche introdotte dal D.L. n. 50/2017, convertito dalla Legge n. 96/2017, riguardanti i termini per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA (nuovo art. 19 del D.P.R. n. 633/1972), siamo cortesemente a richiedere che le Vostre fatture e note di accredito relative al 2017 ci vengano inviate (non tramite PEC) **entro il giorno 08/01/2018 (\*)**.*

*Chiediamo inoltre che le eventuali Vostre fatture differite relative a consegne effettuate nel mese di dicembre 2017 vengano emesse con data 31/12/2017*

*Cordiali saluti"*

(\*) o entro altra data utile per il cliente, alla luce delle indicazioni ed esemplificazioni fornite nella presente circolare.

## 2 - SPLIT PAYMENT: PUBBLICAZIONE DEGLI ELENCHI DEI SOGGETTI, VALIDI PER IL 2018

La platea dei soggetti sottoposti al meccanismo della scissione dei pagamenti è stata ulteriormente ampliata dall'art. 3 del D.L. 148 del 16/10/2017 (conv. da L. 172/2017), a decorrere dal 1° gennaio 2018.

A tal fine, si ricorda che i soggetti nei cui confronti occorre fatturare in regime di split payment, per le operazioni per le quali sarà emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2018, sono quelli contenuti nella **nuova versione dell'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972**, che prevede:

- ❖ al comma 1 (*invariato*): le **Pubbliche Amministrazioni**, come definite dall'art. 1, co. 2, Legge 196/2009;
- ❖ al comma 1-bis (*variato*):
  - 0a) **enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;**
  - 0b) **fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche** di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
  - a) **società controllate**, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, **direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;**
  - b) **società controllate direttamente o indirettamente**, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile, **da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);**
  - c) **società partecipate**, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, **da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);**
  - d) **società quotate** inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, si segnala che, ancorché non sia stato ancora emanato il Decreto ministeriale che dovrà definire le modalità di attuazione del meccanismo della scissione dei pagamenti nei confronti dei predetti soggetti, in data 19/12/2017 il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha comunque provveduto a **pubblicare gli elenchi, validi per l'anno 2018**, contenenti i nominativi dei soggetti tenuti all'applicazione dello split payment.

Più precisamente, gli elenchi pubblicati includono i soli soggetti di cui al rinnovato comma 1-bis, dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, mentre non espongono le Amministrazioni pubbliche, di cui all'invariato comma 1, del citato art. 17-ter, in quanto, come sottolineato dallo stesso MEF, essendo tali Pubbliche Amministrazioni esattamente quelle definite dall'art. 1, co. 2, Legge 196/2009, per la loro individuazione è possibile fare riferimento all'elenco (cd. elenco IPA) pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ([www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)).

Gli elenchi sono consultabili sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al link

[http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split\\_payment/public/#/#testata](http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/#/#testata)

ed è possibile effettuare la ricerca delle fondazioni, degli enti o delle società presenti negli elenchi, tramite il loro codice fiscale.

Come indicato dal MEF, analogamente a quanto avvenuto nei mesi scorsi, i soggetti interessati – escluse le società quotate nell'indice FTSE MIB – possono **segnalare eventuali mancate o errate inclusioni nei predetti elenchi**, al fine di richiedere l'esclusione o l'inclusione negli stessi, in conformità con quanto disposto dalla normativa, fornendo idonea documentazione a supporto ed esclusivamente mediante il modulo di richiesta presente sul medesimo sito del MEF.