



OTTOBRE 2017

LE SCADENZE

☐ 02/10/2017

- **Chiusura delle liti pendenti:** termine di presentazione della domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi dell'articolo 11 del D.L. 24 aprile 2017 n. 50 (convertito nella Legge 21 giugno 2017 n. 96) e di versamento dell'importo dovuto per la definizione

☐ 16/10/2017

- **Termine di emissione e registrazione delle fatture differite relative ai beni consegnati o spediti nel mese solare precedente** risultanti dal documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e delle **fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione** effettuate nel mese solare precedente

☐ 31/10/2017

- **Termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, Irap e Modello 770/2017** (termine così prorogato dal DPCM del 26.07.2017)

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di ottobre 2017 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/strumenti/scadenzario>

IL TEMA DEL MESE

Con il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (convertito nella Legge 21 giugno 2017 n. 96) sono state introdotte importanti novità in materia di IVA, tra le quali si segnalano:

- l'ampliamento dell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti (c.d. "split payment") già operante per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di alcuni soggetti appartenenti alla Pubblica Amministrazione;
- la riduzione del termine di esercizio di detrazione dell'IVA e di quello di registrazione delle operazioni di acquisto;
- la previsione di un limite all'ammontare dei crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IVA compensabili "orizzontalmente" senza l'apposizione del visto di conformità alle relative dichiarazioni, nonché nuovi oneri procedurali per effettuare la compensazione.

Le novità in materia di *split payment* e IVA

1. L'AMPLIAMENTO DELL'AMBITO APPLICATIVO DELLO "SPLIT PAYMENT"

1.1 Presupposto Soggettivo

Com'è noto, il meccanismo dello "*split payment*" (o "scissione dei pagamenti"), introdotto dalla Legge 23 dicembre 2014 n. 190¹, rappresenta un sistema di riscossione che pone a capo del cessionario (invece che del cedente) l'obbligo di versare l'IVA all'Erario. Questa previsione non comporta lo spostamento del debito IVA dal cedente al cessionario, ma soltanto l'obbligo di versamento dell'imposta in capo a quest'ultimo; pertanto, il cedente resta "giuridicamente" debitore dell'imposta, anche se il relativo pagamento della stessa viene effettuato dal cessionario.

Fatte tali premesse, il D.L. n. 50/2017 ha ampliato sia il novero delle prestazioni di servizi che devono essere effettuate mediante l'applicazione dello "*split payment*" sia la platea dei soggetti interessati. Successivamente il D.M. 27 giugno 2017 ha chiarito le modalità applicative di questo meccanismo.

Nello specifico, intervenendo sull'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/72, per le operazioni fatturate a partire dal **1 luglio 2017**, l'articolo 1, comma 1, del citato D.L. 50/2017 **ha ampliato l'ambito applicativo del meccanismo dello *split payment* alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni** (così come definite dall'articolo 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196²) **per le quali i cessionari o committenti non sono debitori dell'imposta**³.

Oltre a ciò, in questa sede, lo *split payment* è stato esteso alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti, in quanto considerati ad "elevata affidabilità fiscale" pur non appartenendo alla Pubblica Amministrazione:

Le operazioni interessate dalle novità

¹ Mediante l'inserimento dell'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/1972.

² Articolo 1, comma 2, Legge 196/2006: "Ai fini della presente legge, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche individuati dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti comunitari".

³ Si ricorda che, in base all'originaria formulazione dell'articolo 17-ter, il meccanismo dello *split payment* era applicabile alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle seguenti Pubbliche amministrazioni: lo Stato, gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, gli enti pubblici territoriali, i consorzi costituiti tra enti pubblici ai sensi dell'articolo 31 del D.Lgs. n. 267/2000, le CCIAA, gli istituti universitari, le aziende sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza. Questo meccanismo trova applicazione a condizione che:

- a) le predette Pubbliche Amministrazioni non siano debentriche dell'imposta in virtù delle disposizioni in materia di IVA (e, pertanto, non siano tenute ad applicare il meccanismo del *reverse charge*);
- b) le prestazioni di servizi erogate in loro favore non siano tra quelle i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito.

Il meccanismo in esame è applicabile a condizione che:

- 1) le citate Pubbliche Amministrazioni non siano debentriche d'imposta in virtù delle disposizioni in materia di IVA e, pertanto, non siano tenute ad applicare il meccanismo del *reverse charge*;
- 2) le prestazioni di servizi erogate in loro favore non siano tra quelle i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta sul reddito.

- le società controllate direttamente dagli enti territoriali (Regioni, Province, Comuni, ecc.), solo mediante controllo di diritto di cui al citato articolo 2359, co. 1, n. 1), del Codice Civile;
- le società controllate, anche solo indirettamente (ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del Codice Civile), dalle società sopra menzionate⁴;
- le società controllate (di diritto o fatto) ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, nn. 1) e 2), del Codice Civile – direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana.

Per effetto delle sopra citate modifiche, allo stato attuale, **l'ambito applicativo dello *split payment* riguarda tutte le operazioni che sono effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione destinataria degli obblighi di fatturazione elettronica ai sensi dall'articolo 1, comma da 209 a 214, della Legge n. 244/2007⁵.**

Rientrano, quindi, nell'ambito dello speciale meccanismo dello *split payment* le operazioni effettuate con:

I soggetti interessati

- i soggetti indicati ai fini statistici nell'elenco contenuto nel comunicato dell'ISTAT che viene pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre di ogni anno;
- le Autorità indipendenti;
- le ulteriori Amministrazioni individuate dall'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001 (ossia le Amministrazioni dello Stato, le aziende e le Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, le Camere di commercio, gli enti locali, le aziende del Servizio Sanitario nazionale, le Agenzie fiscali, nonché, fino alla revisione organica della disciplina di settore, anche il CONI);
- le Amministrazioni autonome.

Si ricorda che:

- tra i soggetti tenuti ad applicare lo *split payment* rientrano, tra gli altri, le società che prendono parte alla liquidazione IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del D.P.R. 633/1972;
- su richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o committenti sono tenuti a rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità o meno alla disciplina in argomento (ex articolo 17-ter, comma 1-quater, del D.P.R. 633/1972). In caso affermativo, i cedenti e i prestatori in possesso di questa attestazione sono tenuti ad applicare lo speciale meccanismo dello *split payment*;

⁴ Per l'elenco (aggiornato alla data del 14.09.2017) delle società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai ministeri e delle società controllate di diritto dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni si rinvia il sito istituzionale del Dipartimento delle finanze. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 5-ter del D.M. 23.01.2015, gli elenchi pubblicati sul sito del Dipartimento delle Finanze costituiscono il riferimento per le operazioni effettuate dal 1 luglio al 31 dicembre 2017.

⁵ Viceversa, come visto, prima della modifica in esame, gli obblighi di *split payment* riguardavano soltanto le operazioni, non soggette a *reverse charge* o a regimi speciali, effettuate nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'elenco pubblicato su base annuale dall'ISTAT. Per l'elenco delle amministrazioni soggette all'obbligo di fatturazione elettronica si veda il sito www.indicepa.gov.it

Le clausole di salvaguardia

- sono esclusi dall'ambito applicativo dello *split payment* gli enti pubblici gestori del demanio collettivo, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ricevute afferenti la gestione di diritti collettivi di uso civico (ex articolo 17-ter, comma 1-quinquies, D.P.R. 633/1972).

In ogni caso, vista la rilevanza delle modifiche apportate dal D.M. 13 luglio 2017, è stata prevista anche una clausola di salvaguardia, in base alla quale sono fatti salvi i comportamenti dei soggetti (fornitori o acquirenti) che si sono conformati alla precedente versione del decreto in relazione alle fatture per le quali l'esigibilità dell'imposta si è verificata dal 1 luglio 2017 fino alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del citato D.M. 13 luglio 2017.

Si segnala, inoltre, che:

- in sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal **1 luglio 2017** e fino al **31 dicembre 2017**, lo *split payment* è applicabile anche alle società controllate o inserite nell'indice FTBE MIB che risultano tali alla data del **24 aprile 2017**, così come individuate nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze del Ministero delle Finanze e dell'Economia;
- per le fatture emesse dal **1 gennaio 2018** e negli anni successivi, lo *split payment* è applicabile alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultino tali alla data del 30 settembre precedente e che sono inserite negli elenchi appositamente predisposti e pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Relativamente alla corretta individuazione delle società incluse nel FTBE MIB, destinatarie di fatture in *split payment*, è stato chiarito che:

- se il controllo o l'inclusione nell'indice FTBE MIB si verifica in corso d'anno entro il 30 settembre: le nuove società applicano il meccanismo dello *split payment* per le fatture emesse dal 1 gennaio dell'anno successivo;
- se il controllo o l'inclusione nell'indice FTBE MIB si verifica in corso d'anno oltre il 30 settembre: le nuove società applicano il meccanismo dello *split payment* per le fatture emesse dal 1 gennaio del secondo anno successivo.

Infine, intervenendo sull'articolo 5-ter, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015, il D.M. 13 luglio 2017 ha stabilito che, in sede di predisposizione degli elenchi delle società controllate dal settore pubblico e delle società quotate incluse nell'indice FTBE MIB, al termine del periodo di interlocuzione con le società interessate, il Dipartimento delle Finanze del MEF dovrà pubblicare l'elenco definitivo delle società che sono assoggettate al meccanismo dello *split payment* nell'anno successivo, senza la necessità di un'approvazione del medesimo formalizzata con un decreto del Direttore generale delle finanze.

1.2 Presupposto oggettivo

In virtù di quanto previsto dall'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972 (così come modificato dall'articolo 1 del D.L. 50/2017), l'ambito applicativo dello "split payment" ricomprende ogni operazione soggetta ad IVA effettuata nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche, a prescindere dal fatto che le cessioni di beni e prestazioni di servizi siano poste in essere nell'ambito dell'attività istituzionale o commerciale dell'ente, e delle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB ai sensi dell'articolo 17-ter, comma 1-bis, del D.P.R. 633/1972.

Viceversa, continuano a restare escluse dall'ambito applicativo dello split payment:

Le operazioni escluse

- le operazioni per le quali il cessionario o committente è già debitore d'imposta ovvero quelle assoggettate a reverse charge (articolo 17-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972, artt. 1 e 7 del D.M. 23.1.2015). A titolo esemplificativo lo *split payment* non si applica agli acquisti intracomunitari di beni, oppure a quelli di servizi indicati nell'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972 (servizi di pulizia di edifici, installazione di impianti all'interno di edifici, o quelli resi nel settore edile da soggetti subappaltatori), ovvero agli acquisti dei rottami e degli scarti indicati nell'articolo 74, comma 7, del D.P.R. 633/1972;
- le operazioni che sono assoggettate a regimi speciali, come quelli monofase o del margine, per le quali non è esposta l'IVA in fattura (a titolo esemplificativo lo *split payment* non si applica alle operazioni soggette ai regimi speciali previsti per i produttori agricoli e per le attività agricole, a quelli stabiliti per le associazioni e società sportive dilettantistiche e per le associazioni senza scopo di lucro e per le altre associazioni ad esse assimilate, al regime speciale degli spettacoli viaggianti, a quello del margine, così come a quello riservato alle agenzie di viaggi e turismo, ai regimi monofase disciplinati dall'articolo 74 del D.P.R. 633/1972);
- le operazioni che sono caratterizzate da un meccanismo forfetario di determinazione della detrazione (ad esempio, regime speciale per i produttori agricoli, oppure quello previsto dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, per le associazioni sportive dilettantistiche e soggetti assimilati);
- le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura, in quanto soggette ad altre tipologie di certificazioni (ad esempio lo scontrino o la ricevuta fiscale ovvero la fattura semplificata ai sensi dell'articolo 21-bis del D.P.R. 633/1972, nella quale l'IVA non è distintamente evidenziata);
- le operazioni per le quali il corrispettivo è già nella disponibilità del fornitore, come nel caso del servizio di riscossione delle entrate ed altri proventi.

Oltre a quanto sopra, considerato che, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate⁶, alle operazioni non imponibili non si rende applicabile il *reverse charge*⁷, il meccanismo dello *split payment* non si dovrebbe applicare:

- alle operazioni non imponibili ed esenti ai fini IVA (articoli 8, 8-bis, 9, 10, 71 e 72 del D.P.R. 633/1972);

⁶ Circ. Ag. Entrate 22.12.2015, n. 37/E

⁷ Trattandosi di operazioni prive di applicazione dell'imposta e in quanto tali non assoggettabili ad una disciplina antifrode

- alle operazioni per le quali la non imponibilità deriva da meccanismi operativi (ad esempio, gli acquisti effettuati a seguito dell'invio al fornitore della dichiarazione di intenti collegata a un plafond disponibile).

1.3 Obbligo di fatturazione elettronica

Il cedente o prestatore che effettua operazioni soggette allo *split payment* è tenuto ad emettere la fattura:

- in formato elettronico (ai sensi dell'articolo 1, comma 209, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244): se il cessionario o committente è una Pubblica Amministrazione (ex articolo 1, comma 2, della Legge n. 196/2009);
- in formato cartaceo o elettronico: se il soggetto acquirente è una società controllata o inclusa nell'indice FTSE MIB (ex articolo 17-ter, co. 1-bis, D.P.R. 633/1972).

Le annotazioni in fattura

Oltre alle informazioni inerenti alla base imponibile, l'aliquota IVA applicabile e all'ammontare dell'imposta – la fattura emessa in regime di *split payment* deve riportare l'annotazione "scissione dei pagamenti" ed, eventualmente, il riferimento all'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972⁸.

I soggetti emittenti non sono tenuti al pagamento dell'imposta, e devono provvedere a registrare le fatture emesse a partire dal 1 luglio 2017 nel registro delle fatture emesse e dei corrispettivi senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica (pertanto, la relativa fattura deve essere annotata in modo distinto).

Occorre altresì considerare che:

- le fatture emesse dal 1 gennaio 2015 al 30 giugno 2017 e dal 1 luglio 2017 in avanti nei confronti di un soggetto che rientrava già tra i destinatari dello *split payment*: sono soggette al meccanismo dello *split payment*⁹;
- per le fatture a esigibilità differita emesse prima del 1 gennaio 2015 e che divengono esigibili dopo il 1 luglio 2017: il cliente (sebbene rientri tra i soggetti destinatari dello *split payment*) deve provvedere al suo pagamento al fornitore e quest'ultimo è tenuto a liquidare regolarmente l'imposta, non applicandosi lo *split payment*.

1.4 Esigibilità e versamento dell'imposta

Con riferimento alle modalità di versamento dell'imposta, è previsto quanto segue:

- per le Pubbliche Amministrazioni non titolari di partita IVA: il versamento dell'imposta deve essere effettuato (ex articolo 4 D.M. 23 gennaio 2015):
 - a) entro il giorno 16 di ciascun mese – con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente;

⁸ Si segnala che l'obbligo di riportare sulla fattura elettronica l'annotazione "scissione dei pagamenti" è assolto riportando il valore "S" nel campo rubricato "esigibilità IVA" (art. 2 del D.M. 23.1.2015)

⁹ Per le fatture emesse fino al 30 giugno 2017 non si applica il più ampio termine per il versamento (16 novembre 2017) previsto dall'articolo 2 del D.M. 27 giugno 2017.

b) senza possibilità di avvalersi della compensazione orizzontale con altri tributi o contributi (articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241);

- per le Pubbliche Amministrazioni titolari di un numero di partita IVA che agiscono nell'ambito di attività commerciali, nonché per le società previste dall'articolo 17-ter, comma 1-bis, del D.P.R. 633/72: sono previste due modalità alternative di versamento del tributo, ovvero:

a) mediante F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è sorta l'esigibilità, e senza possibilità di compensare l'IVA a credito;

b) mediante annotazione delle fatture sia sul registro degli acquisti che su quello delle vendite, computando l'imposta nell'ambito della liquidazione IVA periodica¹⁰.

Il periodo transitorio

È stato comunque previsto un periodo transitorio per permettere alle società interessate dalle novità di adeguare i loro sistemi informativi e contabili. In questo senso, infatti:

- le Amministrazioni Pubbliche che applicano le disposizioni dell'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972: possono effettuare il versamento dell'imposta relativa alle fatture per le quali l'esigibilità si è verificata dal **1 luglio 2017 al 31 ottobre 2017** entro il **16 novembre 2017**;
- le società indicate dall'articolo 17-ter, comma 1-bis, del D.P.R. 633/1972: possono annotare le fatture per le quali l'esigibilità dell'IVA si verifica dal **1 luglio 2017** al 30 novembre 2017 ed effettuare il relativo versamento entro il **18 dicembre 2017** (in quanto il giorno 16 cade di sabato)¹¹.

2. IL TERMINE PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE AI FINI IVA

2.1 La novità legislativa

L'articolo 2, comma 1, del D.L. 50/2017 ha modificato la seconda parte del comma 1 dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972, riducendo il lasso temporale entro cui i soggetti passivi d'imposta possono operare la detrazione dell'IVA assoluta sull'acquisto e l'importazione di beni e servizi.

Occorre ricordare che, anteriormente alle modifiche in esame, questa disposizione prevedeva la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA:

- a) al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto;
- b) alle condizioni esistenti al momento della maturazione del diritto stesso.

¹⁰ Quest'ultima modalità di liquidazione del tributo non è praticabile con riferimento alle fatture emesse anteriormente all'1.7.2017 nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni già soggette a split payment in base alla disciplina previgente

¹¹ A questo proposito, si segnala che – ai sensi del novellato articolo 3, comma 2, del D.M. 23.1.2015, come sostituito dal D.M. 27.6.2017 – per le fatture relative ad operazioni soggette a split payment, emesse a partire dall'1.7.2017, il momento di esigibilità dell'imposta coincide con il momento del pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, oppure può essere anticipato, in via opzionale, dal soggetto acquirente al momento di ricezione della fattura ovvero al momento di registrazione della medesima

Il nuovo termine per l'esercizio della detrazione

L'articolo 2 del D.L. n. 50/2017 ha ridotto drasticamente questo termine, prevedendo la possibilità di esercitare la detrazione dell'imposta, al più tardi, **con la dichiarazione relativa all'anno in cui il relativo diritto è sorto**. A quest'ultimo riguardo si ricorda che, in conformità a quanto previsto dall'articolo 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, la dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2017 e successivi deve essere inviata all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, tra il 1 febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento. Ciò determina, di conseguenza, la possibilità di esercitare la detrazione dell'imposta, al più tardi, entro la fine del mese di aprile dell'anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione.

La riduzione del periodo entro cui operare la detrazione dell'IVA assolta è stata motivata con l'esigenza di garantire una maggiore certezza negli adempimenti e di favorire l'esercizio dell'azione di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, permettendo un più rapido incrocio dei dati delle fatture emesse dai fornitori con quelli delle fatture registrate dagli acquirenti, di cui l'Amministrazione Finanziaria entra in possesso grazie all'introduzione, a decorrere dal 2017, dell'obbligo di trasmettere i dati delle fatture (emesse e ricevute) e i dati delle liquidazioni periodiche IVA.

Le conseguenze per le note di variazione in diminuzione

Le sopra citate modifiche hanno effetto anche sui termini di esercizio della detrazione in relazione alle note di variazione in diminuzione, emesse a norma dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. Secondo questa disposizione, infatti, nelle ipotesi ivi considerate, il cedente o il prestatore ha diritto di detrarre l'imposta (corrispondente alla variazione prevista dall'articolo 19 del D.P.R. 633/1972), registrandola ai sensi del successivo articolo 25. Conseguentemente, per le note di variazione emesse a partire dal 24 aprile 2017, la detrazione può essere operata non più, come in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto.

2.2. Registrazione degli acquisti

Il termine di registrazione delle fatture d'acquisto

Secondo quanto previsto dal novellato articolo 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (così come modificato dall'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 50/2017), le fatture di acquisto devono essere annotate nell'apposito registro:

- anteriormente alla liquidazione periodica in cui viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta;
- (in ogni caso) entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stata ricevuta la fattura e con riferimento al medesimo anno

Prima di questa modifica, l'annotazione in esame doveva essere operata al più tardi nella dichiarazione annuale in cui era esercitato il diritto alla detrazione, ovvero nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui era sorto il diritto.

Stante quanto sopra, per le fatture emesse a cavallo d'anno, l'esercizio del diritto di detrazione dovrebbe essere consentito il termine di trasmissione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta (a titolo esemplificativo, la detrazione relativa ad una fattura emessa nell'anno 2017 e ricevuta nel mese di maggio 2018, dovrebbe poter essere esercitata entro il 30 aprile 2019,

corrispondente al termine di trasmissione della dichiarazione annuale relativa al 2018)

Sul punto in esame si resta in attesa di presa di posizione ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria

2.3. L'efficacia temporale delle novità

Le nuove disposizioni illustrate ai precedenti paragrafi 3.1. e 3.2 sono applicabili alle fatture e alle bollette doganali **emesse a partire dal 1° gennaio 2017**¹².

Pertanto, **resta fermo il previgente trattamento delle operazioni per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso degli anni 2015 e 2016**, ma per le quali, alla data di entrata in vigore della nuova norma, non era ancora stato esercitato il diritto alla detrazione (per queste operazioni, quindi, continuerà ad applicarsi il termine di detrazione più ampio di due anni).

3. LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

L'articolo 3 del D.L. 50/2017 ha modificato la disciplina relativa alla compensazione c.d. "orizzontale" dei crediti d'imposta prevista dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, che riconosce ai contribuenti la facoltà di compensare, attraverso il modello F24, crediti e debiti relativi a imposte diverse, tasse e contributi.

In particolare, attraverso questa nuova disposizione:

Il nuovo limite per il visto di conformità

- il limite al di sopra del quale è previsto l'obbligo di apposizione del visto di conformità (ex articolo 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 241/1997) oppure, in alternativa, la sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, a norma dell'articolo 2409-bis c.c. – è stato ridotto da euro **15.000** ad euro **5.000 annui**;
- l'obbligo di apposizione del visto di conformità per le compensazioni dei crediti IVA di importo superiore ad euro 5.000 è stato esteso non solo i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione "orizzontale" il credito IVA annuale (come stabilito in precedenza), ma anche ai contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti IVA trimestrali. Conseguentemente, il visto deve essere apposto sia sulla dichiarazione annuale IVA che sull'istanza di compensazione trimestrale (modello IVA/TR). Al fine di tenere conto di questa novità, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello TR, con le relative istruzioni, con provvedimento n. 124040/2017. In particolare, in questa sede, nella Sezione 2 del modello è stata prevista l'inclusione del rigo TD8 – in cui sono contenuti gli appositi campi per apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti¹³;
- in caso di utilizzo in compensazione dei suddetti crediti d'imposta in mancanza del visto di conformità, o della sottoscrizione prevista in alternativa al visto di conformità, l'Amministrazione Finanziaria procede a recuperare l'ammontare di

¹² Ex articolo 2, comma 2-bis, D.L. 50/2017

¹³ Nello specifico questa sezione essere compilata sia dai contribuenti che intendono richiedere il rimborso del credito infrannuale, sia da quelli che, invece, comunicano l'utilizzo del credito stesso in compensazione

questi crediti e dei relativi interessi, nonché ad irrogare le relative sanzioni (per il relativo versamento è vietato il pagamento mediante compensazione).

I soggetti che intendono effettuare la compensazione orizzontale, prevista dall'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, del credito IVA annuale o trimestrale – indipendentemente dal corrispondente importo (e, quindi, non più soltanto per gli importi superiori ad euro 5.000) – sono tenuti ad utilizzare il canale Entratel, o Fisconline, anche avvalendosi di intermediari abilitati¹⁴. Sotto il profilo sanzionatorio, l'eventuale violazione dell'obbligo di utilizzo dei servizi telematici comporta l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 471/1997, di importo variabile da un minimo di euro 250 a euro 2.000.

La decorrenza delle novità

Le sopra citate disposizioni sono applicabili a tutti i comportamenti tenuti dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 50/2017 e, pertanto, già a partire dalle dichiarazioni presentate a partire dal 24 aprile 2017. Conseguentemente, in relazione all'obbligo di apposizione del visto di conformità, per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile 2017 prive del visto di conformità (modello annuale IVA 2017), restano applicabili i precedenti vincoli. Da quanto sopra ne deriva che:

- non possono essere scartate le deleghe di pagamento che, pur presentate successivamente al 24 aprile 2017, utilizzano in compensazione crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000;
- per le dichiarazioni che non risultavano ancora presentate alla data del 24 aprile 2017 (ad esempio, il modello IVA 2017 trasmesso con ritardo non superiore a 90 giorni o dichiarazioni integrative, da presentare ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.P.R. 322/1998) è necessario apporre il visto di conformità qualora si intenda compensare crediti superiori ad euro 5.000.

Il termine per la compensazione del credito IVA superiore a 5.000 € annui

L'articolo 3, comma 4-bis, lettera a), del D.L. 50/2017 ha, inoltre, introdotto un'ulteriore importante modifica al sistema delle compensazioni IVA, riducendo la tempistica prevista per l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti IVA annuali o trimestrali, indicati nei modelli di pagamento F24, per importi superiori ad euro 5.000 annui (limite riferito all'ammontare complessivo dei rimborsi trimestrali dell'anno di riferimento, e non a ciascuna richiesta di rimborso). Per effetto di questa nuova disposizione, allo stato attuale, il credito IVA annuale, o trimestrale, di ammontare superiore ad euro 5.000 annui può essere utilizzato in compensazione già a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA o del modello TR e non più dal 16° giorno del mese successivo.

Viceversa, al di sotto del limite di euro 5.000 (da considerare sempre annualmente, e non per ciascun trimestre), la compensazione è consentita a partire dalla data di presentazione dell'istanza (articolo 8, comma 3, del D.P.R. 542/1999 e Circolare Assonime 14/2010).

¹⁴ Per l'individuazione dei relativi codici tributo, si veda la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 68/E/2017