

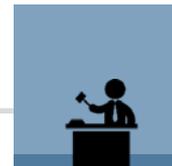
Fondazione Dott. Comm.
Bologna, 16 novembre 2017

Le NOVITA' IVA 2017 e gli strumenti di gestione del credito

prof. avv. Benedetto Santacroce

????d?

•Esercizio della detrazione Iva: la gestione delle fatture 2017 e il trattamento di quelle del 2015 e 2016



•Split Payment:ultimi chiarimenti

- Gli strumenti per la gestione del credito Iva:
 - rimborso
 - compensazione
 - deposito Iva



•**Focus:** Novità Legge europea

*-Esercizio della detrazione Iva:
La gestione delle fatture 2017
e il trattamento di quelle del 2015 e 2016 -*

Art. 19, comma 1 DPR 633/1972

*Modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. 50/2017
convertito in Legge 96/2017*

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

~~Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.~~

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.

Art. 25, comma 1 DPR 633/1972

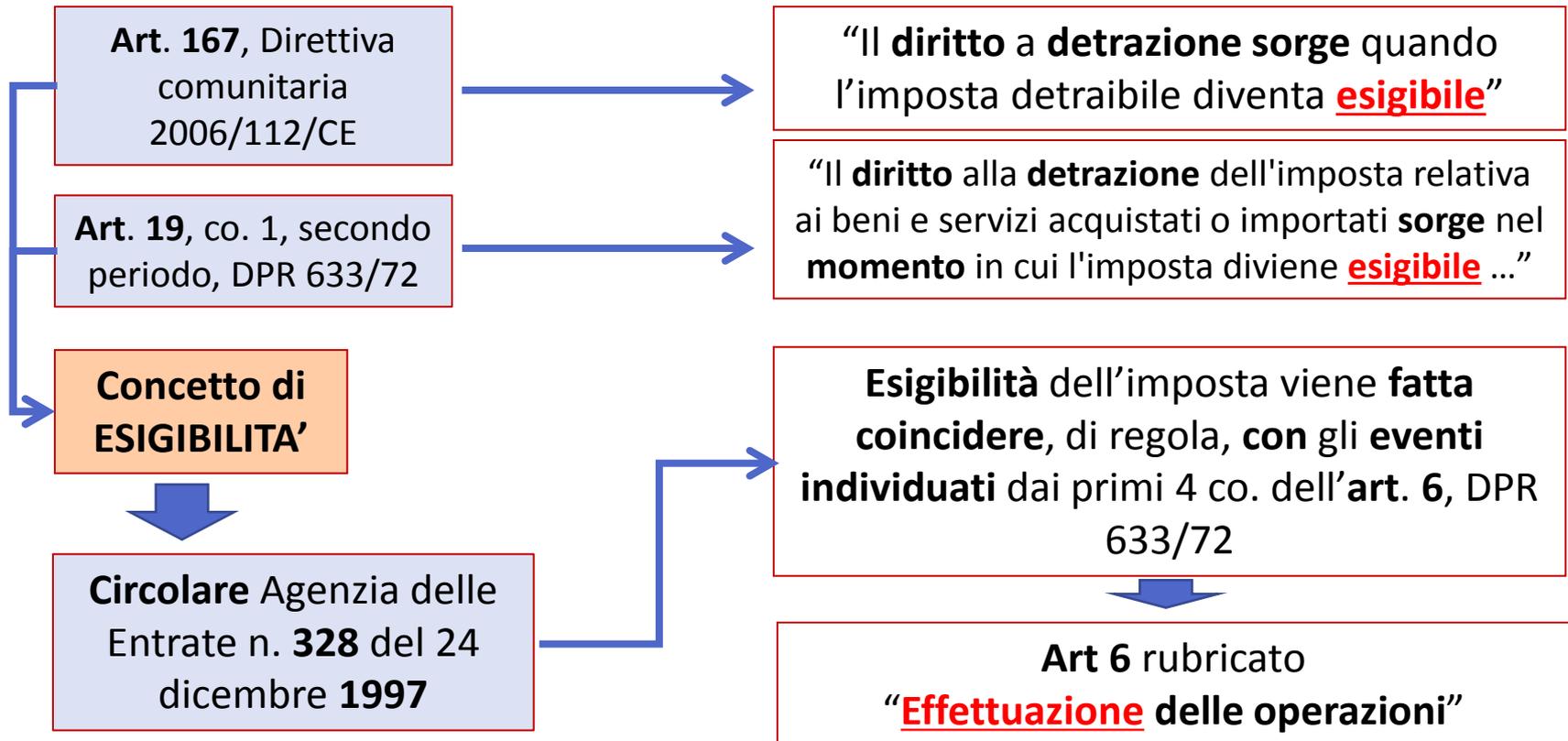
*Modificato dall'art. 2, comma 1, D.L. 50/2017
convertito in Legge 96/2017*

1. 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 anteriormente alla liquidazione periodica, ~~ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta~~ **nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.**

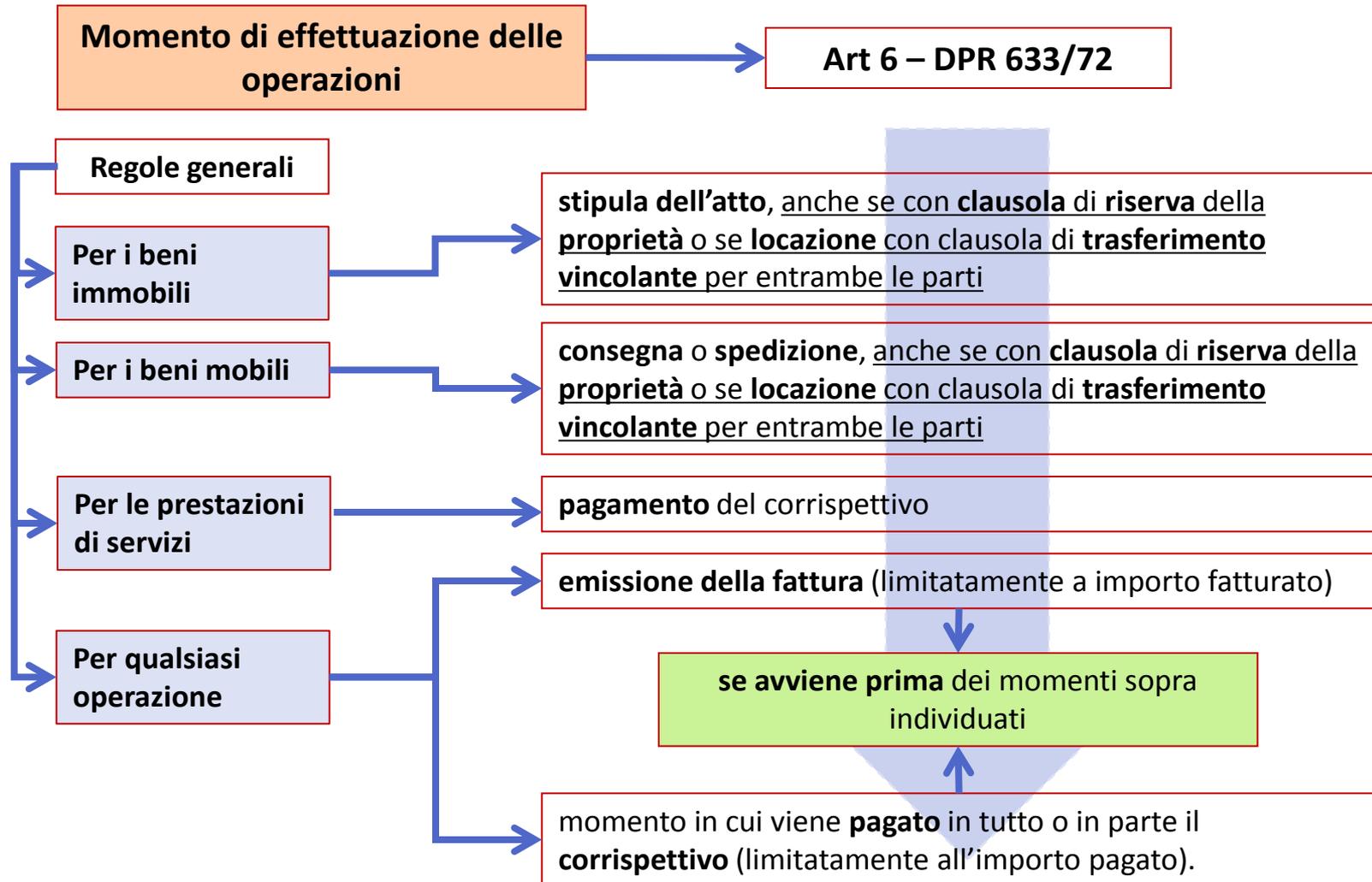
❖ Ratio delle modifiche normative

- Permettere all'Amministrazione finanziaria di esercitare più facilmente un'attività di controllo in capo soggetti che realizzano operazioni rilevanti ai fini Iva;
- fornire maggiore certezza circa gli adempimenti a cui sono tenuti i soggetti passivi Iva;
- ridurre il disallineamento fra il momento in cui è registrata la fattura attiva da parte del cedente e quello in cui è registrata la fattura di acquisto da parte del cessionario.

❖ Momento da cui l'Iva diventa detraibile



❖ Momento da cui l'Iva diventa detraibile

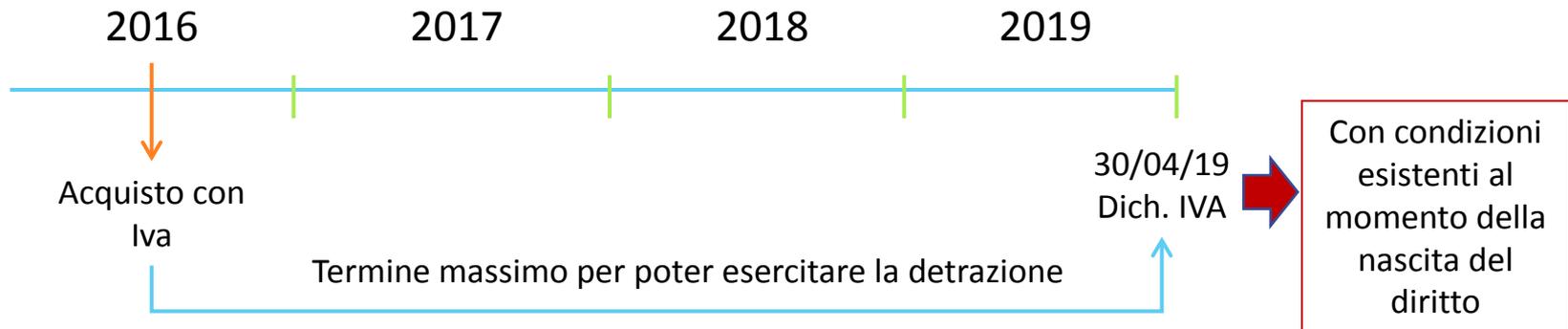


❖ **Momento da cui l'iva diventa detraibile**

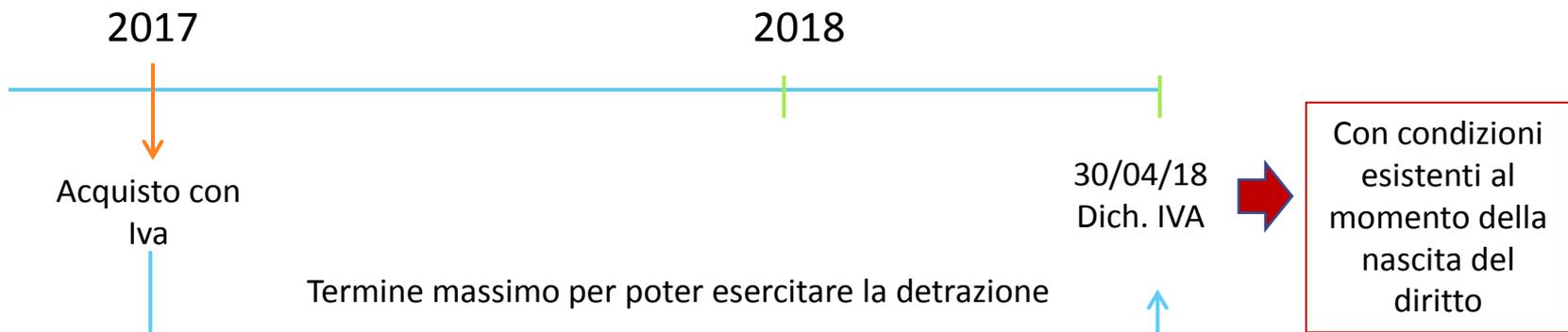


❖ Momento *fino a cui* l'Iva è detraibile

Art. 19, comma 1, secondo periodo – ante DL 50/2017 –



Art. 19, comma 1, secondo periodo – post DL 50/2017 –



❖ Momento *fino a cui* l'Iva è detraibile

Vi è un problema normativo di coordinamento tra le due norme così come modificate

ART. 19, COMMA 1, DPR 633/72 – POST DL 50 –

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

ART. 25, COMMA 1, DPR 633/72 – POST DL 50 –

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture ... e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno

QUINDI

La **detrazione** va esercitata al massimo nella **dichiarazione relativa all'anno** in cui l'**operazione è effettuata**

La **registrazione** va fatta, però, **entro la dichiarazione** annuale relativa all'anno in cui la **fattura è stata ricevuta**

ES: - bene consegnato a dicembre 2017;
- fattura datata 15.01.18 e ricevuta il 15.01.18

Per la detrazione devo inserire la FT nella dich relativa al 2017

Registro la FT entro il 30/04/2019 cioè termine per dich relativa all'anno di ricezione della fattura ma **non posso detrarre l'Iva**

❖ Comunicazioni dati Iva e dichiarazione

Come già detto, l'Amministrazione finanziaria vuole incrociare
l'imposta a DEBITO con l'imposta CREDITO



❖ Criticità

La nuova disciplina della detrazione Iva è compatibile con le norme UE?

L'art. 19, comma 1, così come modificato dall'art. 2 del DL 50/2017, rende eccessivamente onerosa la possibilità per il soggetto passivo di esercitare in concreto la detrazione dell'Iva, in particolare per gli acquisti di fine anno.



Violazione del principio di neutralità?

La Corte di Giustizia ha riconosciuto che un termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione non può essere considerato incompatibile con la disciplina comunitaria, ma a condizione che tale termine non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione – **PRINCIPIO DI EFFETTIVITA'** – *Sentenza C-332/15*

Si resta in attesa di sapere se, in seguito alla denuncia presentata alla Commissione Europea, quest'ultima aprirà una procedura d'infrazione a carico dell'Italia per la violazione del diritto unionale

❖ Soluzioni sul piano operativo

Al fine di garantire l'effettività del diritto di detrazione anche dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui è avvenuta l'esigibilità dell'imposta è necessario esaminare caso per caso le singole operazioni che possono concretamente verificarsi.

Caso 1

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura datata 2017, ma ricevuta dopo il 31.12.2017, ovvero ricevuta entro il termine per effettuare la liquidazione relativa all'ultimo periodo dell'anno (16.1.2018: mensile o 16.3.2018: trimestrale).



Si può inserire la maggiore imposta a credito in liquidazione.
Il diritto a detrazione verrebbe correttamente esercitato con riferimento all'anno 2017 e riportato nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2018

Soluzione operativa

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura datata 2017, ma ricevuta dopo il 31.12.2017, ovvero ricevuta entro il termine per l'esercizio del diritto di detrazione, ma oltre il termine per effettuare la liquidazione relativa all'ultimo periodo dell'anno precedente

Soluzioni alternative

a) Possibile "riapertura" della liquidazione relativa all'ultimo periodo del 2017 (senza applicazione delle sanzioni) e indicazione della maggiore imposta a credito nella dichiarazione Iva annuale – Mod. Iva 2018 quadro VF e VH

b) Registrazione della fattura nella contabilità 2018 indicando che l'Iva non concorre alla liquidazione di periodo del 2018 (e non verrà indicata nella dichiarazione Iva 2019), ma è riportata quale credito nella dichiarazione Iva 2018 come "variazione di imposta". L'Iva è liquidata nella prima liquidazione successiva alla presentazione della dichiarazione Iva 2018. La fattura sarà riportata nella comunicazione dati fatture del primo (o secondo) trimestre 2018.

c) Annotazione nei registri Iva 2017. L'Iva è liquidata nella prima liquidazione periodica utile del 2018 (a seconda del mese di ricevimento della fattura). La fattura sarà riportata nella comunicazione dati fatture dell'ultimo trimestre 2017 (rettificando la comunicazione dati fatture già presentata, qualora la fattura fosse ricevuta oltre il 28 febbraio).

d) Annotazione in un sezionale Iva 2018, in cui l'Iva viene dichiarata come "indetraibile" per il 2018 (come tale indicata nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2019) ed indicazione del maggior credito direttamente in dichiarazione Iva annuale – Mod. Iva 2018 quadro VF, senza indicare detto credito nella liquidazione Iva relativa all'ultimo periodo del 2017, ma indicandolo nella prima liquidazione successiva alla dichiarazione annuale Iva. La fattura sarà riportata nella comunicazione dati fatture del primo (o secondo) trimestre 2018

e) Creazione di un sezionale Iva per le fatture con esigibilità 2017 nel 2018. Liquidazione dell'Iva a credito con specifico codice tributo (quindi come se si creassero delle liquidazioni ulteriori) che viene inserito nell'F24 di periodo e riporto di queste liquidazioni nella dichiarazione Iva 2018

Questa ipotesi è l'unica modalità tra quelle descritte che consente di liquidare l'imposta mese per mese senza creazione di un decalage

Per semplificare gli adempimenti e per agevolare i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe preferibile posticipare il termine di presentazione della comunicazione dati fatture, nonché della liquidazione Iva relativi al 4° trimestre di ogni anno, al 30 aprile dell'anno successivo, anziché al 28 febbraio. Così da uniformare detto termine a quello di esercizio del diritto alla detrazione

Caso 3

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura datata 2017, ma ricevuta dopo il 31.12.2017, ovvero ricevuta oltre il 30.4.2018.



Soluzione operativa

Registrazione della fattura in un apposito sezionale del registro Iva acquisti 2018, la cui Iva viene indicata come “indetraibile” per il 2018 e come tale indicata nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2019.

Presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per il 2017 ex art. 8, comma 6-*bis* del DPR 322/98 per recuperare l’Iva non detratta

Caso 4 – fatturazione differita – art. 21, comma 4, DPR 633/1972

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura emessa entro il 15.1.2018.

Si potrebbe verificare la possibilità di:

- inserire detta fattura nella liquidazione relativa all'ultimo periodo del 2017 ed inserirla nel registro Iva acquisti 2017;
- inserire detta fattura nella liquidazione relativa all'ultimo periodo del 2017 ed inserirla nel registro Iva acquisti 2018 con riferimento al periodo di esigibilità (2017).

La fattura potrebbe essere registrata al più tardi entro il 30.4.2019, ferma restando la possibilità di detrarre l'imposta solo entro il 30.4.2018

Il diritto a detrazione verrebbe correttamente esercitato con riferimento all'anno 2017 e riportato nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2018.

Si ritiene opportuno, per semplificare l'operatività dei committenti/cessionari, nonché per facilitare il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, rendere obbligatoria nel documento la dicitura "Fattura differita"

Per poter esercitare il diritto a detrazione è necessario inserire il maggior credito nella dichiarazione Iva annuale – Mod. Iva 2018.

Si dovrebbe creare un apposito rigo in dichiarazione annuale per indicare la maggiore imposta detraibile, non compresa nelle liquidazioni periodiche del 2017.

La fattura andrebbe registrata in un apposito sezione del registro Iva acquisti 2018, la cui Iva viene indicata come "indetraibile" per il 2018 (e come tale indicata nella dichiarazione Iva – Mod. Iva 2019)

Soluzione operativa

Caso 5 – regolarizzazione delle fatture per acquisti interni – art. 6 commi 8 e 9 DLgs 471/97.

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura non ricevuta.



L'operazione va regolarizzata con l'emissione di una fattura, entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, presentandola entro i successivi 30 giorni all'Agenzia delle Entrate e versando la relativa imposta.



La tempistica di regolarizzazione fa superare il termine del 30.4.2018 per poter operare correttamente la detrazione.

Resta da capire se si può detrarre l'Iva nell'anno di regolarizzazione e di pagamento all'Erario, ovvero se si deve ricorrere alla dichiarazione integrativa a favore per il 2017 (ex art. 8, comma 6-bis, DPR 322/98).

La prima tesi sembra più corretta perché si fa coincidere il diritto di detrazione con il versamento dell'imposta da parte del cessionario/committente

Caso 6 – acquisti intraUe.

- Operazione realizzata a dicembre 2017;



Gli acquisti si considerano effettuati alla partenza della merce, ovvero all’inizio del trasporto o della spedizione, quindi nel mese di dicembre 2017. Il cedente deve emettere la fattura entro il 15 gennaio con riferimento a dicembre. Il cessionario deve registrare la fattura entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura con riferimento al mese precedente (15 febbraio con riferimento al mese di gennaio)



Se si riceve la fattura, come sembra naturale, dopo il 16 gennaio 2017, l’operatore dovrà registrare la fattura a debito (registro art. 23), ma non potrà detrarre l’imposta se non in dichiarazione ad aprile 2018. a meno che non si scelga la via di consentire, con la creazione di un sezionale Iva 2018 relativo alle fatture ad esigibilità 2017, di liquidare l’imposta a credito con la creazione di uno specifico codice tributo (quindi come si venissero a creare delle liquidazioni ulteriori) che concorrono con l’F24 di periodo e riporto di queste liquidazioni nella dichiarazione Iva 2018.

Questa ipotesi consente di evitare che tra la registrazione della fattura a debito e quella a credito si determini un decalage con un danno per il contribuente che non potrà neutralizzare nella stessa liquidazione l’Iva a credito e a debito

Caso 6 bis – regolarizzazione delle fatture per acquisti intraUe – art. 46, comma 5, DL 331/93

- Operazione realizzata a dicembre 2017;
- fattura non ricevuta



L’operazione va regolarizzata entro il 2° mese successivo all’effettuazione dell’operazione, con emissione di autofattura entro il giorno 15 del 3° mese successivo all’effettuazione dell’operazione e con assolvimento dell’imposta mediante il meccanismo dell’inversione contabile



Per le operazioni effettuate a dicembre 2017, detta tempistica di regolarizzazione permette di computare la relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale del 30.4.2018. Ma come per la regolarizzazione nazionale, deve essere possibile considerare il momento di regolarizzazione coincidente con il momento in cui sorge il diritto a detrazione, a prescindere dall’esigibilità dell’imposta originaria (che coincide con il momento di partenza dei beni per il cessionario) non fatturata

Caso 7 – nota di variazione – art. 26 DPR 633/1972

La procedura di rettifica dell'Iva prevista dall'art. 26, comma 2, deve essere effettuata nei termini previsti dall'art. 19, comma 1 (Cfr. RM 42/E72009)



**Soluzione
operativa**

Il cedente/prestatore deve emettere la nota di variazione entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (termine entro il quale è consentita la detrazione della relativa Iva)

Caso 8 – fattura ricevuta a seguito di accertamento presso il cedente – art. 60, comma 7, DPR 633/1972

Il cedente, dopo aver versato l'imposta, le sanzioni e gli interessi, può effettuare la rivalsa ai sensi dell'art. 60, comma 7.

Il diritto di detrazione del cessionario scatta nel momento in cui avviene il pagamento del fornitore e deve essere esercitato entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo



**Soluzione
operativa**

Tale norma non è stata modificata e quindi i nuovi termini non incidono sulla specifica situazione

Caso 9 – operazioni a regime speciale.

1. Agenzia di viaggio

Per le operazioni soggette al regime speciale ex art. 74-ter non opera l'art. 19 per la detrazione dell'imposta. Tale regime, quindi, non dovrebbe essere interessato dalla nuova formulazione che limita temporalmente il diritto di detrazione



**Soluzione
operativa**

L'Iva si calcola deducendo dal ricavo dei pacchetti di viaggio venduti il costo dei servizi inseriti nel pacchetto stesso.

L'imposta si calcola sul margine

2. Editoria

In questo regime speciale ex art. 74 DPR 633/1972 non si applica la rivalsa dell'imposta da parte del cedente, né quindi la detrazione da parte dell'acquirente.

È invece ammessa la detrazione dell'imposta corrisposta per l'acquisto, anche comunitario, o per l'importazione di beni e servizi impiegati per la produzione, edizione o commercio delle pubblicazioni editoriali.



**Soluzione
operativa**

Valgono le stesse considerazioni esposte per i precedenti casi di acquisti in regime ordinario.

3. Beni usati

In questo regime speciale previsto dal DL 41/1995 non è possibile procedere alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, anche intraUe, né alle importazioni



L'imposta si calcola sul margine

4. Agricoltura

In questo regime speciale ex art. 34 DPR 633 la detrazione dell'Iva è forfettizzata in misura pari all'importo delle percentuali di compensazione stabilite con decreto e calcolate sulle vendite



**Soluzione
operativa**

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, non sono rilevanti gli acquisti realizzati.

*- Estensione e modifiche della
disciplina dello Split Payment -*

❖ La normativa previgente

Art. 17- ter DPR 633/1972*

* Introdotta dall'art. 1, comma 629, lett. b), L.190/2014 (L di Stabilità 2015)



Disciplina dello **Split Payment**

Istituto che si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti della P.A. i quali – in luogo del pagamento dell'intera fattura al fornitore - versano l'Iva indicata nella fattura di acquisto direttamente all'Erario e la parte restante al fornitore

Le origini unionali della norma

Lo split payment è indicato nel libro verde sul futuro dell'Iva (documento COM(2010)695, del 1° dicembre 2010, con allegato un documento di lavoro SEC(2010)1455), tra i meccanismi che possono migliorare il sistema della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, evitando frodi ed evasioni dell'Iva.

Gli effetti

Alla norma che ha introdotto la disciplina in esame sono stati attribuiti effetti di maggior gettito pari a 988 milioni annui a decorrere dal 2015 (entrate Iva ulteriori rispetto a quelle già considerate nei tendenziali).

Art. 17-ter DPR 633/1972

Modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a) e b), D.L. 50/2017, convertito in Legge 96/2017, e successivamente dall'art. 3, comma 1, D.L. 148/2017

~~Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici~~

Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società

~~1. Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.~~

Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

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; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.





1-ter. Le disposizioni del presente articolo si applicano fino al termine di scadenza della misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

1-quater. A richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-bis devono rilasciare **un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo**. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime di cui al presente articolo.

1-quinquies. Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano agli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico;

2. ~~Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito.~~

* Il **comma 1-bis** è stato così modificato dall'**art. 3, comma 1, D.L. 148/2017** con decorrenza dal 1° gennaio 2018.

Ciò significa che le novità non si applicano immediatamente e nulla cambia nelle regole di fatturazione e di gestione dell'adempimento prima delle fatture emesse al 1° gennaio 2018.

Per le fatture emesse fino al 31 dicembre 2017, le nuove regole d'individuazione dei soggetti sono inefficaci (art. 3, comma 3, DL 148/2017). Si dovrà attendere l'emanazione, entro il 30 novembre 2017, del provvedimento del ministro dell'economica che stabilisce le modalità di attuazione delle nuove regole soggettive.



novità

Piano normativo

La norma è stata modificata dall'**art. 1, comma 1, lett. a) e b), del D.L. 24 aprile 2017 n. 50** e **Legge di conversione 21 giugno 2017 n. 96**. L'attuazione è stata affidata ai **Decreti MEF 27 giugno 2017 e 13 Luglio 2017** che hanno modificato ed integrato il D.M. 23/01/2015 e stabilito disposizioni di efficacia e transitorie. Successivamente, il presente comma è stato sostituito dall'art. 3, comma 1, D.L. 148/2017.

Piano oggettivo

Viene abrogato il comma 2 dell'art. 17-ter che esclude dallo split payment le fatture relative a compensi soggetti a ritenuta fiscale emesse da lavoratori autonomi.

Piano soggettivo

È stato interamente modificato il perimetro soggettivo di applicazione della norma, fino a ricomprendere tutti quei soggetti che direttamente o indirettamente rientrano nella nozione allargata di pubbliche amministrazioni e/o nel loro raggio di interesse.

L'efficacia

Prima applicazione dal 1° luglio 2017 al 31 dicembre 2017

Fatture in split payment nei confronti delle società controllate o quotate alla data del 24 aprile 2017 indicate nell'elenco pubblicato sul sito del dipartimento delle Finanze del Mef

Dal 2018 e seguenti

Fatture in split payment nei confronti delle società controllate o quotate che risultano tali al 30 settembre dell'anno precedente

Le scadenze

Per le PP.AA., per l'adeguamento dei sistemi informativi e contabili, il primo versamento (per operazioni per cui l'Iva è divenuta esigibile tra 1° luglio e 31 ottobre 2017) deve avvenire **non oltre il 16 novembre 2017**.

Per le società soggette a split il primo versamento (per le operazioni per cui l'Iva è esigibile tra 1° luglio e 30 novembre) deve avvenire **non oltre il 18 dicembre 2017**

L'esigibilità

I versamenti devono essere effettuati in relazione all'Iva divenuta esigibile. L'Iva diviene, di norma, esigibile per il cessionario/committente al momento del pagamento dei corrispettivi.

Le amministrazioni e le società soggette all'adempimento hanno la facoltà di rendere esigibile l'imposta **al momento della ricezione delle fatture o al momento della registrazione**

I versamenti

Il versamento dell'imposta da split payment deve avvenire, di norma, con **modello F24 entro il 16 del mese successivo alla sua esigibilità senza possibilità di compensazione.**

Nell'attività commerciale, in alternativa, amministrazioni e società possono **annotare contestualmente il debito e il credito e di fatto effettuare il versamento solo sul differenziale delle vendite**

Gli elenchi

Entro il **20 ottobre** di ciascun anno il dipartimento delle Finanze del Mef pubblica un elenco provvisorio

Entro 15 giorni dalla pubblicazione dell'elenco, le società segnalano errori od incongruenze

Entro il **15 novembre** di ciascun anno il dipartimento delle Finanze del Mef pubblica l'elenco definitivo

L'elenco ha effetto a partire dall'anno successivo

❖ Individuazione dei soggetti destinatari

- Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27 giugno 2017 -

Per la corretta individuazione dei soggetti destinatari occorre far riferimento:

Per le Pubbliche
Amministrazioni

- tutti i soggetti sottoposti all'obbligo della fattura elettronica (anche se il Dm faceva riferimento all'elenco Istat).

Per le società controllate
e quotate

- agli elenchi pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze, periodicamente aggiornati

Su richiesta dei cedenti/prestatori, i cessionari/committenti sono tenuti a rilasciare un documento che attesti la loro riconducibilità alla disciplina dello split.
In questo caso, i fornitori sono tenuti ad applicare la scissione dei pagamenti.

Pubbliche amministrazioni soggette allo split payment dal 1°luglio 2017 dopo le modifiche della manovrina

- Sono soggetti allo split payment gli enti inseriti nell'elenco Ipa (www.indice-pa.gov.it) esclusi i "gestori di pubblici servizi" come i soggetti indicati ai fini statistici nell'elenco contenuto nel comunicato Instat pubblicato il 30 settembre di ogni anno;
 - le PA indicate nell'art. 1, comma 2, del DLgs 165/2001 (Amministrazioni dello Stato, anche a ordinamento autonomo e loro aziende, Regioni, Province, Comuni, Comunità montane, Camere di commercio, università, aziende sanitarie, etc. , e, fino alla revisione organica della disciplina di settore, anche il Coni);
 - le autorità indipendenti;
 - le amministrazioni autonome;
 - le aziende speciali.
- **Prestazioni di professionisti verso PA ed altri soggetti interessati:** il DI 50/17 ha esteso il meccanismo della scissione dei pagamenti anche ai professionisti che effettuano operazioni nei confronti delle PA e degli altri soggetti interessati. È stato quindi abrogato l'art. 17-ter, c. 2, che prevedeva l'esclusione dallo split per i compensi dei professionisti

Società soggette allo split payment dal 1° luglio al 31 dicembre 2017 (elenchi definitivi per il 2017)

- Sono soggette le società indicate negli elenchi provvisori pubblicati dal dipartimento Finanze nel proprio sito (www.finanze.it):
- **Elenco 2** delle società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri e delle società controllate da queste ultime;
- **Elenco 3** delle società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri e delle società controllate da queste ultime;
- **Elenco 4** delle società controllate di diritto dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni e delle società controllate da queste ultime;
- **Elenco 5** delle società quotate inserite nell'Indice Ftse Mib della Borsa italiana

Società ed altri soggetti a cui si applicherà lo split payment dal 1° gennaio 2018

- Enti. Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- Fondazioni, partecipate per una percentuale complessiva non inferiore al 70% del Fondo di dotazione da pubbliche amministrazioni;
- Società. Società controllate dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri; controllate direttamente ed indirettamente da amministrazioni pubbliche, e da enti e società soggette allo split payment; partecipate per una percentuale non inferiore al 70% del capitale da amministrazioni pubbliche, da enti e società soggette allo split payment; quotate inserite nell'indice Ftse Mib della Borsa italiana ed identificate ai fini Iva

❖ Operazioni non soggette a split payment

Posto che:

- nello split payment debitore dell'imposta resta il fornitore;
- che il cliente (PA o società controllato/quotata) deve versare l'Iva in luogo del cedente/prestatore;



La fattura è fuori dal regime tutte le volte in cui **l'operazione non ha imposta o l'imposta non è dovuta** (**operazioni non imponibili o esenti**), ovvero il **debito è in capo al cliente** (**reverse charge**), ovvero **nei casi in cui la fattura non espone l'Iva** ovvero quando **l'imposta è esposta ma non è soggetta a regole di forfettizzazione**.

Operazioni non imponibili

- L'Iva non è dovuta perché l'operazione non è soggetta ad imposta ovvero non è imponibile
- Esempi: operazioni poste in essere da intermediatori finanziari; esenti ex art. 10 DPR 633/72

Debito Iva sul cliente

- Tra queste operazioni vi rientrano gli acquisti intraUe e le prestazioni di servizi internaz. ricevute;
- Vi rientrano anche le operazioni interne soggette a reverse (art. 17, comma 6, DPR 633/72) tra cui servizi di pulizia, di demolizione, installazione di impianti relativi ad edifici, servizi in subappalto nel settore edile, cessioni di energia, cellulari o computer

Regimi speciali

- Sono escluse dallo split payment anche tutte le operazioni soggette ai regimi speciali in cui l'Iva non è esposta, ma compresa: operazioni in regime Iva monofase (editoria, telefoni pubblici, documenti di viaggio, parcheggi); operazioni sottoposte al regime del margine; le operazioni in regime Iva base da base dei tour operator; le operazioni in cui l'Iva è esposta con criteri forfettari (es. regime speciale agricolo opp. regime delle associaz. sportive dilettantistiche)

Un caso discusso

Lo split payment prevale sul plafond?

Il caso pratico

Un fornitore vende un bene ad una società quotata la quale gli ha rilasciato una lettera d'intento.

Non è chiaro se il fornitore deve emettere fattura con il nuovo regime dello split payment ovvero possano continuare a fatturare in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) DPR 633/1972, in senso conforme alla lettera d'intento del cliente esportatore abituale

Proposta interpretativa

Siccome nello split payment il cliente ha l'obbligo di versare l'Iva all'Erario in luogo del fornitore (il quale rimane debitore d'imposta), in tutte le ipotesi – tra cui la cessione all'esportatore abituale - in cui l'Iva non è dovuta non si applicherebbe lo split.

In senso contrario, una parte della dottrina ritiene che il regime dello split payment dovrebbe prevalere su quello del plafond.

[Si resta in attesa di un'interpretazione ufficiale sul punto]

❖ Situazione transitoria

Le modifiche stabilite alla disciplina dello split payment, come già detto, operano dal 1° luglio 2017, come espressamente indicato dall'art. 1, comma 4 del D.L. 50/2017 e tutte le previsioni innovative contenute nel Decreto 27 giugno 2017, si applicano dalla medesima data, come affermato dall'art. 2, comma 1 dello stesso e tale ultima indicazione è quella di maggiore impatto da valutare nell'ampiezza della casistica soggettiva ed oggettiva

Casistica

➤ Fornitori professionisti

- Il professionista che fino al 30 giugno 2017 ha emesso solamente una notula pro-forma per l'addebito di proprie prestazioni verso uno dei cessionari soggetti a split payment (PA e società delle PA o quotate), per ottenere il pagamento successivamente a tale data dovrà emettere fattura soggetta split payment

- Il cessionario/committente, soggetto al regime dello split payment, che ha ricevuto fattura emessa dal professionista anteriormente al 1° luglio 2017 e provvede al pagamento successivamente a tale data, non dovrà considerare l'applicazione del regime della scissione dei pagamenti procedendo al pagamento della fattura e dell'IVA al professionista, ovviamente applicando la ritenuta di acconto

- Il cessionario/committente, soggetto al regime dello split payment, che ha ricevuto, dopo il 30 giugno 2017, fattura emessa dal professionista anteriormente al 1° luglio 2017 e provvede al pagamento successivamente a tale data, non dovrà considerare l'applicazione del regime della scissione dei pagamenti procedendo al pagamento della fattura e dell'IVA al professionista, ovviamente applicando la ritenuta di acconto

Casistica

- Per le PP.AA. cessionarie, sottoposte al regime della fatturazione elettronica, la ricezione della fattura da parte di professionista emessa dal 1° luglio 2017, senza applicazione del regime split payment, costituirà giustificato motivo per il rifiuto. È noto infatti che nella fattura elettronica l'indicazione dell'applicazione della "scissione dei pagamenti" costituisce apposita annotazione / flag del formato fattura elettronica nel file inviato allo Sdl
(Carattere "S" (corrispondente a "scissione dei pagamenti") tra quelli ammissibili per il campo <EsigibilitaIVA>, contenuto nel blocco informativo <DatiRiepilogo>).

➤ Altri fornitori

- Il cessionario/committente, soggetto al regime dello split payment a partire dalle nuove disposizioni, che ha ricevuto fattura emessa dal fornitore anteriormente al 1° luglio 2017, in regime di esigibilità differita (art. 6, comma 5, DPR 633/1972) o immediata e provvede al pagamento successivamente a tale data, non dovrà considerare l'applicazione del regime della scissione dei pagamenti procedendo al pagamento della fattura e dell'IVA al fornitore e non computerà nella propria liquidazione IVA la predetta imposta (l'IVA è dovuta dal fornitore nella propria liquidazione IVA)

- Il cessionario/committente, soggetto al regime dello split payment a partire dal 1° gennaio 2015 (*vecchia PA*), che ha ricevuto, dopo il 30 giugno 2017, fattura emessa dal fornitore anteriormente al 1° luglio 2017 relativa alla propria sfera istituzionale, deve verificare che la stessa sia in regime split payment e provvedere al pagamento del solo imponibile della fattura al fornitore;
l'IVA dovrà essere versata entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento dell'imponibile della fattura corrispondente all'esigibilità senza alcuna moratoria (l'IVA non è dovuta dal fornitore nella propria liquidazione IVA)

Casistica

- Il cessionario/committente, soggetto al regime dello split payment a partire dal 1° luglio 2017 (PA o società), che ha ricevuto fattura emessa dal fornitore successivamente al 1° luglio 2017 relativa alla propria sfera commerciale (precisazione utile solo per la PA stante l'ordinaria commercialità dell'attività delle società), deve verificare che la stessa sia in regime split payment, procedere alla registrazione nel registro acquisti (art. 25), nel registro fatture o corrispettivi (artt. 23 e 24) e provvedere al pagamento del solo imponibile della fattura al fornitore; l'IVA dovuta dovrà concorrere alla liquidazione del mese in cui si è venuta a realizzare l'esigibilità le cui risultanze comportano il versamento entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento dell'imponibile della fattura corrispondente all'esigibilità con l'eventuale moratoria se ricorre (l'IVA non è dovuta dal fornitore nella propria liquidazione IVA)

❖ Qualche quesito

- Le modifiche introdotte al regime dello split payment dall'art. 3 del DL 148/2017 individuano anche nuove operazioni Iva soggette alla scissione dei pagamenti rispetto al 2017?

Il Decreto fiscale modifica solo l'ambito soggettivo della scissione dei pagamenti e a partire dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2018 i fornitori dovranno tenere conto degli elenchi dei nuovi enti e società verso i quali applicare la scissione dei pagamenti sulle fatture emesse. Quindi, dal punto di vista oggettivo, le operazioni che sono interessate dal regime dello split payment e quelle escluse sono le stesse previste dalle norme in vigore dal 1° luglio 2017.

- Il fornitore di una società che nel 2017 rientrava nel regime split payment ed era presente negli elenchi pubblicati dal Mef nelle fatture emesse dal 1° gennaio 2018 per prestazioni di servizi rese fino al 31 dicembre 2017 dovrà continuare ad applicare il regime split payment?

Fino al 31 dicembre 2017 le fatture emesse a carico delle società presenti negli elenchi pubblicati dal Mef in base all'articolo 5-ter del decreto 23 gennaio 2015 come modificato con effetto dal 1° luglio 2017 sono soggette a split payment. Per le fatture emesse dal 1° gennaio 2018 i fornitori dovranno verificare la presenza della società nei nuovi elenchi che presumibilmente verranno pubblicati in base al nuovo decreto di cui all'articolo 3, comma 2 del DL 148/2017 in quanto potrebbe essere uscita dal perimetro dello split payment. In ogni caso il fornitore potrà chiedere alla società l'attestazione di cui all'articolo 17-ter, comma 1-quater del decreto Iva.

- Il professionista che emette una fattura a carico di una fondazione entro il 31 dicembre 2017 dovrà applicare il regime split payment?

No. L'applicazione del regime della scissione dei pagamenti per le fatture emesse a carico delle fondazioni che risultano soggette in base all'articolo 17-ter, comma 1-bis, lettera 0b) del decreto Iva è previsto dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2018 come stabilito dall'articolo 3, comma 3 del DL 148/2017.

- Dopo le modifiche introdotte dall'articolo 3 del DL 148/2017 vi sono enti pubblici che possono ritenersi ancora esclusi dal regime Iva split payment?

In base alle previsioni dell'articolo 17-ter, comma 1 (che non ha subito modifiche) e comma 1-bis, lettera 0a) (modificato) si dovrebbe ritenere che nessuna pubblica amministrazione possa considerarsi esclusa dalla scissione dei pagamenti per le fatture emesse fino dal 1° gennaio 2018.

❖ Split payment - adempimenti ed aspetti contabili (fornitore)

- Decreto MEF 23 gennaio 2015 -

Cessione con fattura emessa a decorrere dal 1° luglio 2017.

Il cedente dei beni registra la fattura nel registro IVA vendite e nella contabilità, rilevando, contemporaneamente, l'IVA a debito con uno specifico c/numerario ed il suo storno.

Le modalità contabili sono alternative

In entrambi i casi l'IVA a debito non concorre alla liquidazione periodica

- Nel primo esempio lo storno dell'IVA a debito viene effettuato nella stessa registrazione contabile con il c/numerario "Storno IVA C/Split Payment")

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Crediti v/clienti Split Payment	100,00	
Storno IVA c/Split Payment	22,00	
Ricavi vendite		100,00
Debiti Iva split payment		22,00
<i>Descrizione: Fattura vendita a PA o Società in split payment</i>		

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Storno IVA c/Split Payment		22,00
Debiti Iva split payment	22,00	
<i>Descrizione: giroconto chiusura debito IVA split payment</i>		

- Nel secondo esempio lo storno dell'IVA a debito viene effettuato "a valere" sul conto acceso nei confronti del cliente, che così chiude per il solo importo del ricavo delle vendite

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Crediti v/clienti Split Payment	122,00	
Ricavi vendite		100,00
Debiti Iva split payment		22,00
<i>Descrizione: Fattura vendita a PA o Società in split payment</i>		

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Crediti v/clienti Split Payment		22,00
Debiti Iva split payment	22,00	
<i>Descrizione: giroconto chiusura debito IVA split payment</i>		

❖ Split payment - adempimenti ed aspetti contabili (cessionario)

- Decreto MEF 23 gennaio 2015 -

Gli adempimenti in capo ai cessionari PA e Società, sono stabiliti, fra l'altro, dagli **artt. 4 e 5 del Decreto** e riguardano:

- obblighi di versamento
- attività contabili

Acquisto integralmente destinato alla sfera istituzionale PA con Iva a costo indetraibile

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Costo acquisto (conto economico)	122,00	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100,00
Debiti Iva split payment (stato patrimoniale)		22,00
Fattura acquisto beni destinati alla sfera istituzionale emessa dal 1° luglio 2017		

Acquisto integralmente destinato alla sfera commerciale PA o società con Iva detraibile

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Costo acquisto (conto economico)	100,00	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)	22,00	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100,00
Erario c/Iva vendite (stato patrimoniale)		22,00
Fattura acquisto beni destinati alla sfera commerciale emessa dal 1° luglio 2017		

Acquisto parzialmente destinato alla sfera commerciale PA con Iva detraibile afferenza commerciale (50%)

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Costo acquisto (conto economico)	111,00	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)	11,00	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100,00
Erario c/Iva vendite (stato patrimoniale)		22,00
Fattura acquisto beni destinati alla sfera commerciale al 50% emessa dal 1° luglio 2017		

Acquisto da professionista da parte di Società

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Costo servizi professionali (conto economico)	100,00	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)	22,00	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		100,00
Erario c/Iva vendite (stato patrimoniale)		22,00
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)	20,00	
Debiti ritenute alla fonte Irpef (stato patrimoniale)		20,00
Fattura acquisto professionista emessa dal 1° luglio 2017		

Acquisto da professionista integralmente destinato alla sfera istituzionale PA con Iva a costo indetraibile

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Costo servizi professionali (conto economico)	122,00	
Debiti verso fornitori (stato patrimoniale)		122,00
Fattura acquisto professionista destinato alla sfera istituzionale emessa prima del 1° luglio 2017		

Pagamento dell'Iva a debito split payment istituzionale PA

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Debiti Iva split payment (stato patrimoniale)	22,00	
Istituto bancario cassiere (stato patrimoniale)		22,00
Pagamento periodico Iva split payment istituzionale		

Esigibilità Iva commerciale (PA e Società) per effetto pagamento delle fatture acquisto soggette a split payment, liquidazione Iva periodica e pagamento

<i>Descrizione conto</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Erario c/Iva vendite (stato patrimoniale)	66,00	
Erario c/Iva liquidazione (stato patrimoniale)		66,00
Erario c/Iva acquisti (stato patrimoniale)	55,00	
Erario c/Iva acquisti non esigibile (stato patrimoniale)		55,00
Erario c/Iva acquisti (stato patrimoniale)		55,00
Erario c/Iva liquidazione (stato patrimoniale)	55,00	
Erario c/Iva liquidazione (stato patrimoniale)	11,00	
Istituto bancario cassiere (stato patrimoniale)		11,00
Pagamento periodico Iva debito attività commerciale (compreso promiscuo)		

❖ Aspetti contabili per le PP.AA.

In COEP il debito IVA, emergerà da tre diversi conti del passivo patrimoniale in ragione del diverso riferimento di provenienza:

- **Iva credito / debito per Iva commerciale (erario c/Iva)**, sulla base dell'Iva esposta e pagata, sia per gli acquisti con esigibilità differita, sia per quelli ad esigibilità immediata (che lo divengono per scelta della PA o perché sono estranei allo split payment), nonché per la parte degli acquisti split payment relativi in tutto o in parte all'attività commerciale;
- **Iva a debito per gli acquisti di beni e servizi Intra e acquisti servizi extra UE, relativi ad attività istituzionale**, in cui sussiste la posizione di reverse charge e debitore d'imposta (non rilevano ai fini split payment);
- **Iva a debito da split payment** alimentata dall'Iva sulle fatture, esclusivamente istituzionali, che vi rientrano.

❖ Aspetti contabili per le società.

In COGE il debito IVA, emergerà da un solo conto del passivo patrimoniale in ragione dell'unitario riferimento di provenienza:

- **Iva credito/debito per Iva (erario c/Iva)**, sulla base dell'Iva esposta e pagata, per gli acquisti. Vi viene ricompresa anche
- **Iva a debito per gli acquisti di beni e servizi Intra e acquisti servizi extra UE**, in cui sussiste la posizione di reverse charge e debitore d'imposta (non rilevano ai fini split payment)

❖ Tempistiche e modalità di VERSAMENTO dell'imposta

Normativa di riferimento:

Art. 17-ter, comma 1, DPR 633/1972 – ... L'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze...

Norme di attuazione: [Decreto MEF 23/01/2015 integrato dai Decreti MEF 27/06/2017 e 13/06/2017](#)

Decreto MEF 23 gennaio 2015 – Versamento PA a regime

Il Decreto nell'art. 4 chiarisce che, a regime, il versamento dell'Iva da split payment (parte istituzionale) viene effettuato dalle PA entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione.

Il codice tributo è fissato con la **risoluzione AdE n. 15/E/2015**

- modello **F24 EP "620E"**, denominato "IVA dovuta dalle PP.AA.- Scissione dei pagamenti – art. 17-ter del Dpr 633/1972";

- modello **F24 Ordinario "6040"**, denominato "IVA dovuta dalle PP.AA. - Scissione dei pagamenti - art. 17-ter del Dpr 633/1972".

Decreto MEF 23 gennaio 2015, art. 4 – Versamento P.A.

<i>Tipologia PA</i>	<i>Mezzo di pagamento</i>
PA titolari di conti presso la Banca d'Italia	Modello F24EP
PA pubbliche amministrazioni autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane	Modello F24 Ordinario
Altre PA	Versamento diretto all'entrata del bilancio dello Stato – capitolo 1203 (articolo di nuova istituzione)

La tecnica del versamento, ferma la **scadenza del 16 di ciascun mese**, è a libera scelta da parte delle varie PA fra le opzioni seguenti:

- in **ciascun giorno del mese**, relativamente al complesso delle **fatture per le quali l'Iva è divenuta esigibile in tale giorno** (da considerare preferibile per sistematicità e semplicità dei controlli);
- relativamente a **ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile**.

Decreto MEF 23 gennaio 2015, integrato dal DM 27/06/2017

– Versamento P.A. attività commerciale e società a regime

Il Decreto nell'art. 5, comma 1 chiarisce che, a regime, il versamento dell'Iva da split payment (parte commerciale) viene effettuato dalle PA e dalle società identificati ai fini IVA, con modello F24, entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione, con apposito codice tributo

• Facoltà e semplificazione:

Il Decreto, all'art. 5, comma 1 e 2, come alternativa al versamento di cui al comma 1, chiarisce che, a regime, le PA e le società, identificate ai fini per gli acquisti in attività commerciale:

- possono annotare le relative fatture nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del Dpr. 633/1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente
- l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese dell'esigibilità od, eventualmente, del relativo trimestre

Quindi l'IVA split da detrarre e da versare si integra al versamento periodico IVA mensile o trimestrale

– Versamento P.A. attività commerciale e società a regime

• IVA Split payment anche nell'acconto IVA annuale

Il Decreto nell'art. 5, comma 2-bis prevede che le PA e le società, identificate ai fini IVA per gli acquisti in attività commerciale: nel versamento dell'acconto IVA annuale (art. 6, comma 2, Legge 405/1990), devono tenere conto anche dell'IVA divenuta esigibile rientrante nella disciplina della scissione dei pagamenti

Ciò appare conseguenza naturale nel caso dell'assolvimento mediante annotazione nei registri acquisti, vendite o corrispettivi e liquidazione IVA periodica

A livello transitorio, per l'anno 2017, l'art. 2, comma 4, del Decreto 27 giugno 2017 prevede che le medesime PA e società devono effettuare il versamento dell'acconto (in alternativa sulla base del metodo storico, previsionale o analitico) in base all'anno precedente, tenendo conto dell'ammontare dell'IVA divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 o, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017

• Specificità per le banche e società di assicurazione:

Il Decreto nell'**art. 5, comma 2-ter**, prevede che provvedono all'annotazione e al versamento anche sulle operazioni IVA Split payment sulla base, modalità e tempistica:

- per le **banche** stabilita dal regolamento di cui al decreto MEF 12 febbraio 2004 n. 75 (*GU n. 70 del 24 marzo 2004*)

- per le **società di assicurazione**, stabilita dal decreto MEF 30 maggio 1989 (*GU n. 129 del 5 giugno 1989*).

Caso 1

- Se un **fornitore** emette una nota di variazione successivamente al 1° luglio 2017, con riferimento ad una fattura emessa prima di detta data



La nota di variazione seguirà le regole ordinarie

- Il **soggetto a split payment** che riceve la nota di variazione dovrà:

- se l'acquisto è stato realizzato **in ambito commerciale**



Rettificare la detrazione precedentemente operata annotando la nota di variazione a debito nel registro vendite (art.23 DPR 633/72) ovvero nel registro dei corrispettivi (art. 24)

- se l'acquisto è stato realizzato **in ambito istituzionale**



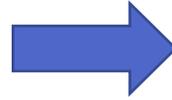
Non dovrà effettuare alcuna variazione e avrà diritto di ricevere il pagamento della nota di variazione per l'ammontare dell'Iva e dell'imponibile, se la fattura dell'operazione originaria era stata già pagata al fornitore



Il fornitore può applicare lo split payment anche sulla nota di variazione riferita ad una fattura originaria liquidata in modo ordinario – *Circolare 15/E/2015* –

Caso 2

- Se un **fornitore** emette una nota di variazione successivamente al 1° luglio 2017, con riferimento ad una fattura originaria già sottoposta al regime dello split payment



La nota di variazione dovrà essere emessa nello stesso regime e dovrà richiamare la fattura che è stata variata

N.B. La nota di variazione in diminuzione non comporterà per il fornitore il diritto di portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione (la fattura originaria infatti non ha determinato a suo carico alcun pagamento dell'imposta)

- Il **soggetto a split payment** che riceve la nota di variazione dovrà:

- se l'acquisto è stato realizzato **in ambito commerciale**



provvedere alla registrazione della stessa nel registro Iva vendite (art. 23 e 24 DPR 633/72) con la contestuale annotazione nel registro acquisti (art. 25), allo scopo di stornare la parte d'imposta precedentemente rilevata a debito

- se l'acquisto è stato realizzato **in ambito istituzionale**



Potrà computare a credito l'eccedenza di versamento dell'imposta a scomputo dei successivi pagamenti da effettuare nell'ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti

❖ Vantaggi dello Split Payment

Rimborsi prioritari a favore di chi applica lo split payment

Dal 1° gennaio 2018 i rimborsi da conto fiscale (ovvero da conto su cui sono registrati i versamenti e i rimborsi relativi alle imposte sui redditi e all'Iva), verranno pagati direttamente ai contribuenti dalla struttura di gestione individuata da Decreto 183/2017, nel ministero delle Finanze, dipartimento delle entrate, direzione centrale per la riscossione, a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale tenuta dall'Agenzia delle Entrate.

Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, saranno disciplinate le modalità di attuazione di tale misura

❖ In sintesi

Il nuovo perimetro	<p>Dal 1° luglio fino al 31 dicembre 2017, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti della P.A. (tutti i soggetti ricompresi nell'obbligo della fatturazione elettronica), delle società controllate direttamente e indirettamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai ministeri, delle società controllate direttamente dagli enti territoriali: regioni, province, comuni e Unioni di comuni, nonché quelle effettuate nei confronti delle società quotate inserite nell'indice Ftse Mib, saranno interessate dallo split payment.</p> <p>Dal 1° gennaio 2018, per effetto del DL 148/2017, l'ambito di applicazione dello split è esteso, inoltre, agli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona; alle fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%</p>
Estensione ai professionisti	<p>Il disegno di legge per la conversione del DL 50/2017 ha confermato l'estensione del meccanismo della scissione dei pagamenti anche ai professionisti che effettuano operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni e degli altri soggetti interessati. È stata quindi confermata l'abrogazione dell'art. 17-ter, comma 2, Dpr 633/72, che prevedeva l'esclusione dallo split payment per i compensi dei professionisti</p>
Attestato ai fornitori	<p>I cedenti o prestatori potranno richiedere ai propri cessionari o committenti il rilascio di un documento attestante la loro riconducibilità ai soggetti per i quali si applicano le disposizioni sulla scissione dei pagamenti</p>
Rimborsi in conto fiscale	<p>I rimborsi che per i soggetti che applicano lo split payment avvengono in via prioritaria al fine di alleggerire il danno finanziario causato dal mancato incasso dell'Iva, saranno pagati direttamente in conto fiscale dal dipartimento delle Entrate, direzione centrale per la riscossione, a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale tenuta dall'agenzia delle entrate</p>

❖ N.b.

Definizione di controllo

In base a quanto stabilisce l'**art. 2359 c.c.** sono considerate società controllate:

1. Le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2. le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3. le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con esse.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

➤ Se il **fornitore** non ha emesso la fattura in split payment, è applicabile la sanzione «formale» dell'**art. 9, comma 1, D.Lgs. 471/97**.

Sanzione non applicabile:

- se il fornitore si è attenuto all'attestazione soggettiva dell'acquirente, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare
- per violazioni commesse anteriormente alla data di pubblicazione della circolare, stante le obiettive condizioni di incertezza ai sensi del cd. statuto dei diritti del contribuente, sempre che l'imposta sia stata assolta.

➤ **PA e Società acquirenti** sono responsabili del versamento all'Erario (per conto del fornitore)

Sanzione per omesso o ritardato versamento ex **art. 13 d.lgs. 471/97** (30% del non versato, con riduzioni in base al ritardo)

*-La gestione del credito
-e le compensazioni orizzontali -*

❖ RIMBORSI IVA

RIMBORSI IVA – ART. 38-bis DPR 633/72

FINO A € 15.000

SOGLIA INNALZATA AD € 30.000
Con riferimento ai rimborsi dal
03.12.16 anche in corso di
esecuzione (DL 193/2016)

SENZA ALCUNA GARANZIA O VISTO

OLTRE A € 15.000

SOGLIA INNALZATA AD € 30.000
Con riferimento ai rimborsi dal
03.12.16 anche in corso di
esecuzione (DL 193/2016)

**CON VISTO O SOTTOSCRIZIONE
REVISORE**

**SE CI SONO LE SEGUENTI
CONDIZIONI**

Il PN non è diminuito
di oltre il 40%
rispetto a precedente
periodo d'imposta

Consistenza immobili
non ridotta di oltre
40% rispetto a
precedente periodo
d'imposta

Attività non è cessata
o ridotta per effetto
di cessioni di azienda
o rami di azienda

Se società non quotata,
non devono essere state
cedute nell'anno prec più
del 50% di quote/azioni

In regola con
versamenti
previdenziali e
assicurativi

DA ATTESTARE CON DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETA' – DPR 445/2000

❖ RIMBORSI IVA

RIMBORSI IVA – ART. 38-bis DPR 633/72

OLTRE A € 15.000

SOGLIA INNALZATA AD € 30.000
Con riferimento ai rimborsi dal
03.12.16 anche in corso di
esecuzione (DL 193/2016)

**CON GARANZIA in TITOLI di
STATO/FIDEJUSSIONE**

**NON CI SONO LE
CONDIZIONI VISTE IN
PRECEDENZA**

SE

**SI TRATTA DEI SEGUENTI
SOGGETTI**

Soggetti diversi da
start-up che
esercitano attività
da meno di 2 anni

Soggetti per i quali nei 2 anni precedenti la
richiesta di rimborso sono stati notificati
accertamenti da cui risulti per ogni anno una
differenza tra imposta accertata e dichiarata
superiore

Soggetti che
presentano rimborso
senza visto o
sottoscrizione
revisore

Soggetti che richiedono
il rimborso all'atto della
cessazione dell'attività

Al 10% degli importi
dichiarati se questi
non superano €
150.000

Al 5% degli importi
dichiarati se questi
superano € 150.000
ma non € 1.500.000

Al 1% degli importi
dichiarati o
comunque € 150.000
se questi superano €
1.500.000

❖ Compensazione Iva

novità

L'art. 3 del DL 50/2017 modifica:

- l'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147
- l'art. 10, comma 1, lettera a), del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78
- l'art. 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223
- l'art. 1, comma 422, della legge 30 dicembre 2004, n. 311



In sostanza, si riduce a 5.000 euro il limite oltre il quale è necessario il visto di conformità per le compensazioni (c.d. orizzontali ex art. 17 DLgs. 241/97) di crediti relativi alle imposte sui redditi, alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e alle ritenute alla fonte, nonché ai crediti annuali Iva

Inoltre, diventa obbligatorio l'uso dei servizi telematici in tutti i casi di compensazione

N.B. Nei casi di utilizzo in compensazione dei crediti in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità, l'ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni

❖ Compensazione Iva

❖ Alternativa al visto di conformità

In luogo del visto di conformità è ammessa, per i contribuenti sottoposti al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis c.c. (controllo esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione), la presentazione di una **dichiarazione attestante l'esecuzione dei controlli**

Tale dichiarazione:

- deve essere sottoscritta dal rappresentante legale della società e dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione;
- riguarda la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, nonché la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione

❖ Compensazione Iva

❖ Decorrenza

Le nuove disposizioni trovano applicazione in relazione alle dichiarazioni presentate **dal 24 aprile 2017**

Invece, per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile 2017 prive del visto di conformità, vanno osservati i precedenti vincoli di materia di compensazione, ovvero è possibile compensare fino a 15.000 euro senza visto.

N.B.

I soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità sono tenuti ad adeguare il massimale della polizza prima dell'apposizione del visto.

Tuttavia l'adeguamento della polizza può avvenire anche in un momento successivo al rilascio del visto, a condizione, tuttavia, che la nuova polizza assicurativa abbia efficacia retroattiva.



È quindi possibile asseverare il credito emergente da una dichiarazione Iva, presentata a partire dal 24 aprile 2017, anteriormente al momento in cui viene adeguato il massimale della polizza ai maggiori rischi, purché tale integrazione abbia decorrenza retroattiva.

❖ Compensazione Iva

❖ Star-up innovative

Per tali imprese, per il periodo di iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese, la soglia per l'apposizione del visto di conformità ai fini delle compensazioni è innalzata da 5.000 (in luogo dell'attuale soglia di 15.000) a 50.000 euro

- Art. 10, comma 1, lettera a), n. 7-bis, del DL 78/2009 -

Si ricorda che:

Il DL179/2012 ha introdotto nel panorama legislativo italiano un quadro di riferimento organico per favorire la nascita e la crescita di nuove imprese innovative (start-up).

La **start-up** deve soddisfare almeno uno dei seguenti criteri:

- ✓ sostenere spese in ricerca e sviluppo in misura pari o superiore al 15% del maggiore importo tra il costo e il valore della produzione;
- ✓ impiegare personale altamente qualificato per almeno un terzo della propria forza lavoro ovvero in percentuale uguale o superiore a due terzi della forza lavoro complessiva di personale in possesso di laurea magistrale;
- ✓ essere titolare o depositaria o licenziataria di almeno una privativa industriale relativa ad una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una varietà vegetale ovvero titolare dei diritti relativi ad un programma per elaboratore originario registrato.

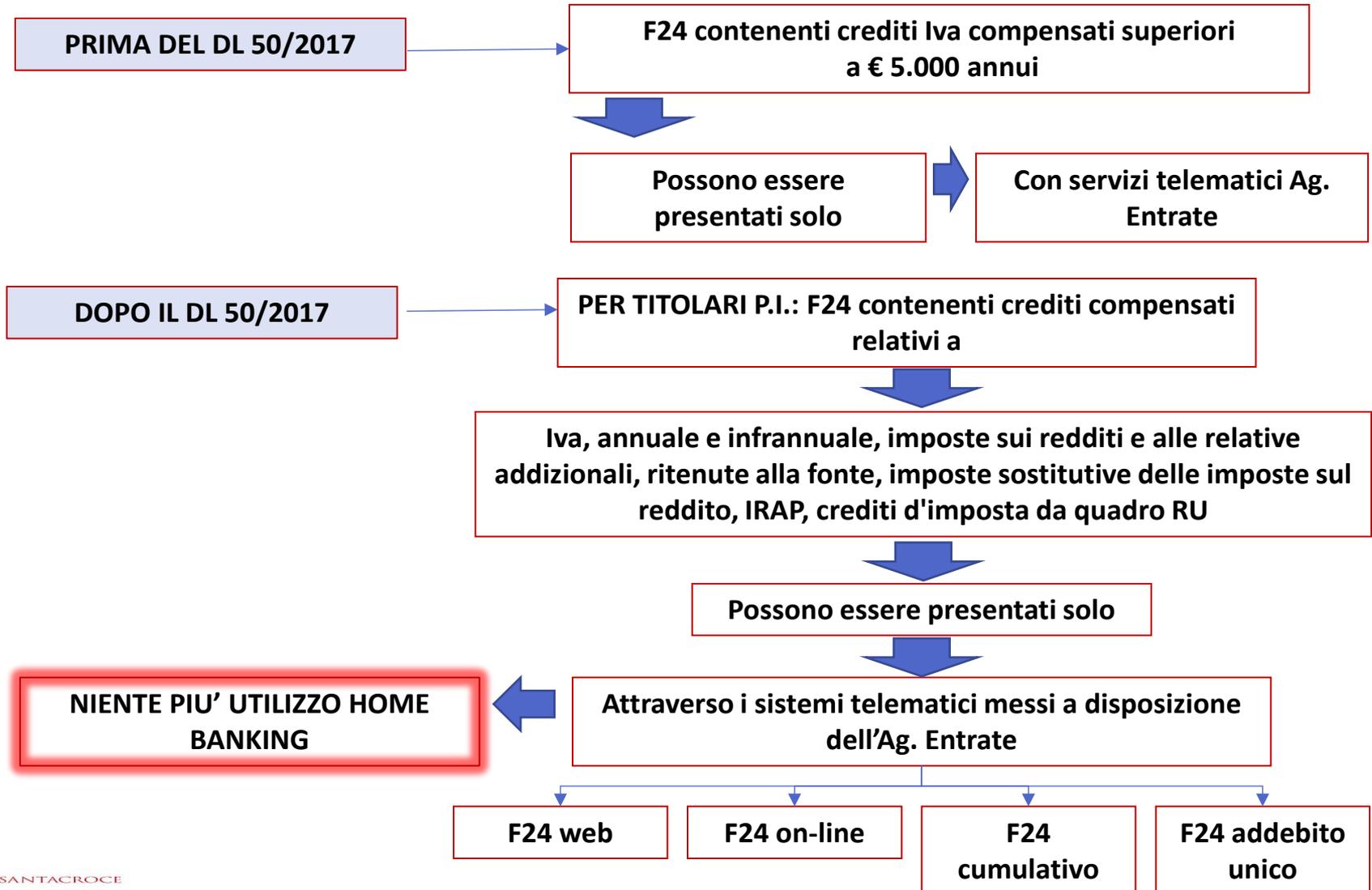
❖ Compensazione Iva

Riassumendo ...



❖ Compensazione Iva

COMPENSAZIONI – NOVITA' DOPO DL 50/2017



❖ Compensazione Iva

COMPENSAZIONI – CHIARIMENTI

AGENZIA ENTRATE – RIS. 68/E/2017
DIVIDE IN DUE I CREDITI

QUELLI COMPENSATI
VERTICALMENTE

Si tratta di crediti che compensano debiti dello stesso tributo (elencati tassativamente nella Ris.)

F24 anche con Home Banking

QUELLI COMPENSATI
ORRIZZONTALMENTE

Solo servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia Entrate

ATTENZIONE

Il BONUS RENZI non rientra fra i crediti che impongono l'uso dei servizi telematici

Se nell'F24 c'è un altro credito (es. Iva) compensato = sempre servizi telematici

		dei TIN - soggetti IRPEF - Saldo	
Imposte sui redditi e addizionali	3844	Addizionale comunale all'IRPEF - autotassazione - saldo - risoluzione n. 368/e del 12/12/2007	3843, 3844
Imposte sui redditi e addizionali	4001	IRPEF saldo	4001, 4033, 4034
Imposte sui redditi e addizionali	4005	Addizionale all'IRPEF - art. 31, c. 3, d.l. 185/2008 - saldo	4003, 4004, 4005

Saldo
Irpef

Saldo e
acconti
Irpef

❖ Compensazione Iva

**ALTRO ESEMPIO DI CREDITI
COMPENSATI VERTICALMENTE**

**CHE SE COMPENSATI IN ABBINAMENTO COME
ESPOSTO NELLA RIS. 68/E/2017 POSSONO
UTILIZZARE ANCHE L'HOME BANKING**

addizionali		del TUIR - soggetti IRPEF - saldo	
IRAP	3800	Imposta regionale sulle attività produttive saldo	3800, 3812, 3813
	3883	IRAP - utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 21, della legge 23 Dicembre 2014, n. 190	
IVA	6036	Credito IVA 1° trimestre	6001, 6002, 6003, 6004, 6005, 6006, 6007, 6008, 6009, 6010, 6011, 6012, 6013, 6031, 6032, 6033, 6034, 6035, 6099, 6720, 6721, 6722, 6723, 6724, 6725, 6726, 6727
	6037	Credito IVA 2° trimestre	
	6038	Credito IVA 3° trimestre	
	6099	Credito IVA dichiarazione annuale	

-Il deposito Iva-

Premessa

Soprattutto nelle transazioni dove è incerta la destinazione finale dei beni, gli operatori economici hanno la necessità di disporre di strutture per custodire le merci senza che siano sottoposte ad imposizione tributaria

Le tipologie di deposito sono le seguenti:

- **deposito doganale**, per le merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali e per le merci comunitarie
- **deposito fiscale**, per i prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa
- **deposito Iva**, per i beni nazionali e comunitari in sospensione dall'imposta sul valore aggiunto



I **Depositi Iva** sono spazi "fisici", la cui base giuridica può rinvenirsi nel contratto di deposito ([artt. 1766, 1768 e 1770 c.c.](#)) ed hanno la funzione pratica di assicurare da parte del depositario la custodia di una cosa mobile che garantisce la vigilanza necessaria per la sua conservazione ai fini della restituzione al depositante

N.B. Non è ammesso il deposito "virtuale", che viene posto in essere con la mera presa in carico documentale della merce nel registro di carico e scarico. Il depositario non ha alcuna agevolazione se i beni non sono materialmente introdotti nel deposito o si trovano in altri luoghi che non siano locali limitrofi per effettuare delle lavorazioni

I depositi Iva

❖ Funzione

Realizzare le vendite a catena senza applicazione dell'imposta
Uniformare il trattamento di un bene unionale rispetto a un bene extra-UE
Differire il pagamento/assolvimento dell'imposta nel momento in cui i beni ivi precedentemente introdotti vengono estratti

❖ Fonti e recente prassi

- Art. 50-*bis* del DL 331/1993
- MEF, decreto 24 febbraio 2017
- Provvedimento AdE 24 marzo 2017, n. 57215
- Provvedimento AdE 28 marzo 2017, n. 59277
- Risoluzione 35/E/2017
- Risoluzione AdE 55/E/2017

Novità

Il DL 193/2016, all'art. 4 comma 7, ha profondamente modificato, a partire **dal 1° aprile 2017**, la disciplina relativa all'istituto del deposito Iva con una doppia finalità:

- favorirne l'utilizzo
- limitare i comportamenti evasivi

❖ Introduzione dei beni nel deposito Iva

Con il DL 193/2016, la possibilità di introdurre beni all'interno del deposito Iva è stata di fatto estesa a **qualsiasi tipologia di transazione**

Le cessioni verso soggetti identificati in un altro Stato membro e le cessioni nazionali di beni di cui all'allegato A-bis del DL 331/1993 sono eliminate dal testo del DL 331/1993 e viene previsto in maniera ampia e generica che sono ammesse al regime di sospensione dell'imposta le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva



Ampliamento delle operazioni che possono essere ammesse al regime sospensivo, creando delle nuove opportunità di utilizzo dello specifico regime per tutte le operazioni interne, specialmente quando le merci sono oggetto di più transazioni o sono dirette ad essere esportate o cedute in un altro Stato membro

Sintesi

Immissione omnicomprensiva dei beni		
Contenuto	Novità	Intervento
<p>Sono state <u>ampliate</u> le operazioni di introduzione di beni nel deposito Iva che possono essere effettuate senza il pagamento dell'imposta</p>	<p>Sono effettuate senza pagamento dell'Iva tutte le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva</p>	<p>Sono state <u>eliminate</u> le seguenti restrizioni normative, sia di natura soggettiva che oggettive, alle agevolazioni Iva che accordavano il beneficio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle sole cessioni effettuate nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea – modifica dell'art. 50-bis, comma 4, lett. c) ; • ai beni elencati nella Tabella A-bis allegata al DL 331/1993 (materie prime alimentari ed altre <i>commodities</i>) poste in essere nei confronti di operatori diversi da quelli stabiliti/identificati in altro Paese comunitario, ossia aziende nazioni o extraUe – abrogata la lett. d), comma 4, art. 50-bis DL 331/1993

❖ Introduzione dei beni provenienti dalla UE o extra-UE nel deposito Iva

Bene proveniente dall'UE → effettuazione di un acquisto intracomunitario

→ se introduce un soggetto non residente nomina RF

→ integrazione della fattura estera senza imposta

Bene proveniente dall'extra-UE

→ immissione in libera pratica con introduzione in deposito Iva

→ presa in carico da parte del depositario con avviso dogana

→ presentazione(se necessaria) di una garanzia

❖ Estrazione dei beni dal deposito Iva

Il DL 193/2016, prevede che colui che estrae i beni dal deposito e li immette in consumo nel territorio nazionale è obbligato ad assolvere l'Iva

Le modalità di assolvimento dell'imposta sono differenti a seconda della tipologia di beni oggetto di estrazione

Le nuove regole di estrazione impongono una più puntuale tracciabilità delle merci, dalla loro introduzione sino alla loro estrazione.



La differente modalità di assolvimento dell'Iva varia a seconda che i beni immessi in deposito e poi estratti:

1. provengano da uno **Stato europeo**
2. provengano da uno **Stato ExtraUe**
3. sono **beni nazionali**

1.

I beni oggetto di estrazione sono introdotti nel deposito Iva a seguito di un **acquisto intracomunitario**

- Il soggetto che estrae assolve l'Iva attraverso l'integrazione della fattura relativa all'acquisto intraUe
- La fattura va annotata per la variazione in aumento nel registro delle fatture emesse ex art. 23 DPR 633/72 entro 15 gg dalla data di estrazione e nel registro delle fatture ricevute ex art. 25, entro il mese successivo a quello di estrazione

2.

I beni oggetto di estrazione sono stati in precedenza **immessi in libera pratica** ed introdotti nel deposito Iva

- L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione mediante autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, DPR 633/72
- colui che estrae deve rispettare le modalità e le tempistiche di presentazione di un'apposita garanzia -[DM 23 febbraio 2017, n. 37-](#)

3.

Estrazione dal deposito Iva di **beni nazionali**

- L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ma è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito, che è responsabile in solido della stessa
- Il pagamento dell'imposta deve avvenire entro il 16 del mese successivo a quello di estrazione con il Mod. F24 e divieto di avvalersi della compensazione orizzontale ex art. 17 D.Lgs. 241/97
- Il versamento diretto genera in capo a chi estrae la formazione di un credito verso lo Stato che viene autofatturato ed annotato nel registro acquisti e permette la detrazione dell'imposta

❖ La Garanzia

Per l'estrazione dei beni introdotti, in precedenza, nel deposito Iva in regime di libera pratica, l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione con applicazione del meccanismo del Reverse Charge, previa prestazione di idonea garanzia

Requisiti di garanzia

L'obbligo di presentazione di garanzia non ricorre qualora, in capo agli operatori economici cd. virtuosi che procedono all'estrazione, sussistano i seguenti requisiti, connessi a **elementi soggettivi di affidabilità**:

1. Presentazione della dichiarazione Iva nei 3 periodi d'imposta antecedenti l'operazione di estrazione
2. Esecuzione dei versamenti Iva in base alle ultime 3 dichiarazioni annuali, presentate alla data dell'estrazione. Tali versamenti si considerano eseguiti anche nelle ipotesi di pagamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito della ricezione della comunicazione relativa al controllo automatizzato della dichiarazione ovvero nelle ipotesi di tempestivo pagamento, anche rateizzato, di una cartella di pagamento delle medesime somme
3. Assenza di avviso di rettifica o di accertamento definitivo per il quale non è stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all'emissione o all'utilizzo di fatture per **operazioni inesistenti**, notificato nel periodo d'imposta in corso ovvero nei 3 antecedenti l'operazione di estrazione
4. Assenza della formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per uno dei delitti tributari o fallimentari

La garanzia deve essere presentata:

- a favore del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate
- per l'importo corrispondente all'imposta dovuta
- per la durata di 6 mesi dalla data di estrazione
- con le medesime modalità previste per la garanzia relativa ai rimborsi Iva di ammontare superiore a 30.000 euro - [art. 38-bis, comma 5, DPR 633/72](#) - ossia sotto forma di:
 - cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa
 - fideiussione rilasciata da una banca o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità
 - polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione

N.B. Copia della garanzia deve essere consegnata anche al gestore del deposito all'atto dell'estrazione dei beni

Attestazione relativa alla garanzia

I requisiti di affidabilità, in presenza dei quali non sussiste l'obbligo della garanzia, devono essere attestati dal soggetto che procede all'estrazione attraverso una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**

Casi di esclusione

Non è prevista per legge né la presentazione della garanzia né la trasmissione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà in due ipotesi:

- **coincidenza** del soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito Iva con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione degli stessi nel deposito
- il soggetto che procede all'estrazione dei beni:
 - ha lo status di **operatore economico autorizzato**, cd AEO
 - è **esonerato dal prestare garanzia** in base alla legislazione doganale (ex art. 90 del TULD)

In tali casi l'estrazione dei beni introdotti nel deposito Iva avviene come sempre con **il meccanismo del reverse charge**

❖ Soggetti abilitati alla gestione del deposito

Sono abilitati alla gestione di un deposito Iva:

- I soggetti autorizzati dal Direttore regionale delle Entrate
[requisiti necessari e documenti da allegare ex [art. 2 DM 419/1997](#)]
 - I magazzini generali con autorizzazione doganale (tipo A)
 - I depositi doganali di tipo D, E e C (esclusi quelli di tipo F)
 - I depositi fiscali, definiti con rinvio al testo unico delle accise
- } Comunicazione all'Ufficio
doganale e,
per conoscenza,
al Direttore regionale
delle Entrate

❖ Obblighi e responsabilità del depositario

Al momento dell'introduzione dei beni in deposito, il **depositario deve**:

- **acquisire la documentazione** con cui il depositante accompagna l'ingresso dei beni
 - per i beni introdotti in base ad acquisti intraUE da soggetti non residenti, verificare se chi introduce i beni ha un rappresentante fiscale in Italia o assumere egli stesso tale qualifica
 - per i beni di provenienza extraUE, verificare la prestazione della garanzia o l'eventuale esonero

- **provvedere alla registrazione** di detti beni nel registro del deposito^{*}, alla loro tracciabilità – fisica e contabile – e monitoraggio, acquisendo anche tutti i documenti commerciali e le fatture che attestano le singole transazioni che avvengono all'interno del deposito

*** Il registro deve contenere:**

- il numero e la specie dei colli
- la natura, la quantità e la qualità dei beni
- il corrispettivo o il valore normale dei beni
- il luogo di provenienza e il luogo di destinazione dei beni
- il soggetto proprietario dei beni per conto del quale l'introduzione o l'estrazione degli stessi è effettuata

Al **momento dell'estrazione dei beni dal deposito**, il **depositario è tenuto**, qualora si tratti di beni nazionali destinati ad essere immessi in consumo in Italia, al pagamento dell'imposta in nome e per conto del soggetto che estrae

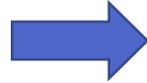
Depositario = garante della corretta applicazione del regime

Il depositario è **responsabile in solido** con il depositante per l'assolvimento dell'imposta e, in caso di mancato pagamento, è applicabile nei suoi confronti la sanzione ex [art. 13 DLgs 471/97](#)

N.B. L'inosservanza delle regole previste in capo al gestore del deposito nella fase di estrazione viene valutata per la revoca dell'autorizzazione alla gestione del deposito ovvero ai fini dell'esclusione dall'abilitazione a gestire come deposito Iva i magazzini generali e i depositi doganali

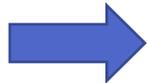
❖ Sanzioni

30%
dell'imposta



In caso di violazione degli obblighi di versamento dell'Iva al momento dell'estrazione dei beni dal deposito, di cui il gestore è responsabile in solido

dal 100%
al 200%
dell'imposta



Se l'estrazione è effettuata, senza il pagamento dell'imposta, da parte dell'esportatore abituale che ha presentato la dichiarazione d'intento in mancanza dei presupposti

In questo caso viene meno la responsabilità del gestore. La sanzione infatti si applicherà nei confronti del solo soggetto che estrae, il quale è tenuto a corrispondere anche l'imposta

❖ Decorrenza

Le novità relative all'estensione, sia soggettiva che oggettiva, dell'introduzione della merce nel deposito Iva così come quelle concernenti le modalità di estrazione "garantite" sono operative **dal 1° aprile 2017**

❖ Un caso particolare: pagamento diretto escluso con l'uso del plafond

L'estrazione di beni da un deposito Iva è effettuata senza pagamento dell'imposta quando eseguita da esportatori abituali che si avvalgono della facoltà di acquistare anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'Iva ex art. 8, comma 1, lett. c) e comma 2, DPR 633/1972



In tali casi la dichiarazione d'intento deve essere comunque trasmessa all'Agenzia delle Entrate con le modalità indicate nella Risoluzione 35/E/2017

Compilazione del modello	<ul style="list-style-type: none"> - L'esportatore abituale deve compilare una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione e indicare quale destinatario il gestore del deposito - L'importo dell'estrazione deve essere riportato nella sezione "Dichiarazione" valorizzando il campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro" 	
Modalità di presentazione e verifica della trasmissione	<ul style="list-style-type: none"> - L'esportatore abituale trasmette telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento e acquisisce la relativa ricevuta - La dichiarazione, insieme alla ricevuta di presentazione, va consegnata al gestore del deposito che, a sua volta, procede a riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione 	Restano ferme le modalità procedurali per lo svincolo della garanzia (commisurata all'imposta) relativa alle operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati a essere introdotti in un deposito
Utilizzo del plafond	L'utilizzo della dichiarazione d'intento per l'estrazione di beni da un deposito Iva determina, per l'esportatore abituale, la spendita del plafond disponibile, il cui importo si riduce, per ogni singolo prelievo, dell'ammontare dell'estrazione stessa, nella misura indicata all'interno della sezione "Dichiarazione" – campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro"	

❖ Quesiti

- Risoluzione 55/E/2017 -

• 1° quesito:

Quali sono le modalità di estrazione del bene introdotto nel deposito Iva a seguito di acquisto intracomunitario ovvero di immissione in libera pratica da Paese terzo nel caso in cui chi estrae è un soggetto diverso da chi lo ha introdotto?

Risposta:

A prescindere dall'esistenza o meno di cessioni all'interno del deposito, i beni, ivi introdotti o a seguito di acquisti intracomunitari o di immissione in libera pratica, devono essere sempre estratti con autofattura

• 2° quesito:

Nel caso di deposito di produzione, dove il bene estratto è il risultato di una lavorazione e quindi diverso da quello che è stato introdotto, al momento dell'estrazione come va calcolata la base imponibile?

Risposta:

Se il prodotto della lavorazione è composto da materie prime introdotte in modo non omogeneo da Paese terzo e dal territorio nazionale, l'estrazione avviene in modo percentuale sulla base di un sistema di tracciabilità basato su un principio Fifo.

• 3° quesito:

È possibile scomputare dal versamento (mediante F24) dell'imposta dovuta e relativa all'estrazione di beni dal deposito Iva (con utilizzazione o commercializzazione nel territorio italiano) il credito Iva proveniente dalla liquidazione periodica?

Risposta:

No, in quanto lo stesso [art. 50-bis DL 331/93](#) richiede che il versamento dell'Iva a debito sia eseguito ai sensi dell'[art. 17 DLgs 241/97](#)

Inoltre il versamento dell'Iva dovuta per l'estrazione è materialmente eseguito dal gestore, in nome e per conto di chi estrae, con il quale è solidalmente responsabile del versamento stesso. Ammettendo la compensazione "verticale", il gestore del deposito sarebbe responsabile anche della correttezza della compensazione effettuata dal soggetto terzo estrattore

• 4° quesito:

A quale soggetto deve essere indirizzata la lettera di intento da inviare all'Agenzia delle Entrate nel caso in cui il soggetto che estrae i beni dal deposito Iva (per l'utilizzazione e commercializzazione nel territorio italiano) si qualifichi quale esportatore abituale e voglia spendere il proprio plafond al fine di non dover versare l'Iva dovuta mediante modello F24?

Risposta:

L'esportatore abituale deve compilare una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione indicando come destinatario della stessa il gestore del deposito, trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate ed acquisire la relativa ricevuta telematica. La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere consegnata al gestore del deposito, che procede a riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate

- Focus: Novità Legge europea -

❖ Le novità in tema di Iva del disegno di Legge Ue

Rimborsi Iva

La **somma a titolo di ristoro** per i costi sostenuti da quanti sono tenuti a prestare **una garanzia** all'Erario in relazione alle richieste di rimborso Iva è fissata nella misura dello **0,15%** dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia.

Tutti i soggetti che non rientrano tra i c.d. "contribuenti virtuosi" e continuano ad essere tenuti a prestare una garanzia a tutela delle somme erogate, non sono rimborsati integralmente delle spese sostenute per il rilascio della garanzia, ma piuttosto ricevono una somma forfettaria che di certo copre le stesse solo in minima parte.

Inoltre, tale somma spetta solo dal momento in cui è stato definitivamente accertato il diritto al rimborso, il che avviene alla scadenza del termine per l'emissione dell'avviso di accertamento/rettifica, se questo non sia stato emesso.

Decorrenza

La nuova disciplina di "favore" non produce effetti per il passato, conservando per i rimborsi chiesti entro fine anno gli effetti negativi di una norma che fa correre ai contribuenti rischi finanziari eccessivi.

Nello specifico, le nuove disposizioni si applicano a partire dal nuovo anno, ovvero dalle richieste di rimborso fatte con la **dichiarazione Iva annuale per 2017** e con **l'istanza infrannuale relativa al I trimestre 2018**.

Restituzione dell'Iva non dovuta

È modificata la disciplina vigente per la presentazione della domanda di restituzione dell'Iva non dovuta.

La stessa, in via ordinaria e *a pena di decadenza*, deve essere presentata **nel termine di 2 anni dal versamento dell'imposta o dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione**. Se da un lato tale termine permane, dall'altro, è ora "normatizzata" la possibilità del superamento dello stesso, qualora sia applicata un'Iva non dovuta ad una cessione di beni/prestazione di servizi e ciò sia accertato in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria. In questi casi, i due anni per la presentazione della domanda di restituzione del cedente/prestatore decorrono dall'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'importo precedentemente pagato a titolo di rivalsa.

La restituzione dell'imposta resta in ogni caso esclusa se il versamento sia avvenuto in un contesto di frode.

Cessioni all'esportazione non imponibili

È stata prevista la non imponibilità ai fini Iva delle cessioni di beni effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo, destinati ad essere trasportati o spediti fuori dal territorio dell'Ue, in attuazione di scopi umanitari.

L'onere della prova dell'avvenuta esportazione è adempiuto dalla **bolletta doganale** e grava sul cedente, così come ricade su quest'ultimo la sanzione amministrativa nel caso in cui, in frode alla legge, il trasporto dei beni fuori dal territorio Ue non avvenga entro il termine prestabilito di 180 giorni.

La sanzione, tuttavia, non si applica se nei 30 giorni successivi la fattura viene regolarizzata e l'Iva versata.

I punti chiave	
Art. 38-bis, comma 4, DPR 633/72	Rimborsi Iva. <i>In risposta alla procedura di infrazione 2013/4080, che condannava l'Italia per il mancato rispetto dell'art. 183, par. 1, Direttiva Iva, la Legge europea 2017 introduce il ristoro forfettario dei costi sostenuti dai soggetti passivi che prestano garanzia in relazione alle richieste di rimborso Iva, riconoscendo una somma pari allo 0,15% dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia.</i>
Art. 30-ter DPR 633/72	Restituzione dell'Iva non dovuta. <i>Per porre fine alla procedura EU Pilot 9164/17TAXU, con la quale la Commissione Ue chiedeva informazioni circa l'interpretazione delle autorità italiane della sentenza Banca Antoniana, riguardo le condizioni di rimborso dell'Iva non dovuta, la Legge Ue prevede un nuovo termine. In aggiunta a quello di 2 anni dal versamento (se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione), qualora l'Iva non dovuta è stata accertata dall'Amm. fin., la domanda di restituzione del cedente può essere presentata entro 2 anni dalla restituzione al cessionario dell'importo da lui pagato a titolo di rivalsa.</i>
Art. 8, comma 1, lett. b-bis), DPR 633/72	Cessioni all'esportazione. <i>In attuazione dell'art. 146, par. 1, lett. c), Direttiva Iva, la Legge Ue fa rientrare tra le cessioni all'esportazione, non imponibili Iva, le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Ue, entro 180 giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto, effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione alla sviluppo di cui all'art. 26, comma 3, L. 125/2014, in attuazione di finalità umanitarie.</i>

Grazie...

 **SANTACROCE**



Via Giambattista Vico, 22
00196 Roma (RM)
www.studiosantacroce.eu

 info@studiosantacroce.eu

 +39 06.32.11.13.94 / 06.32.23.241
Fax +39 06 3250.6147