



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Chiarimenti in materia di *split payment*,
detrazione IVA e compensazioni**

(Circolare n. 15 del 3 agosto 2017)

Indice

1. Premessa	3
2. <i>Split payment</i>	3
2.1. Presupposto oggettivo	6
2.2. Obbligo di fatturazione elettronica	7
2.3. Esigibilità e versamento dell'imposta	8
2.4. Dubbi operativi	9
3. Termine di detrazione dell'IVA	9
3.1. Registrazione degli acquisti	11
3.2. Efficacia temporale delle novità	12
4. Compensazione dei crediti IVA	12
5. Aliquote IVA dei servizi di trasporto di veicoli al seguito dei passeggeri	14
6. Cessioni di combustibili per autotrazione e solidarietà nel pagamento dell'IVA	15
7. Esenzione IVA dei servizi di vitto ed alloggio universitari	16

1. Premessa

La **Circolare Assonime 25.7.2017, n. 18** ha esaminato alcune rilevanti novità in materia di IVA introdotte dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50 convertito, soffermandosi, in particolare, sulle seguenti tematiche:

- **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 – alla generalità di tali soggetti pubblici, nonché a numerose società controllate da soggetti pubblici e ad alcune società quotate in Borsa;
- riduzione del termine di esercizio della **detrazione dell'IVA** e di quello di **registrazione degli acquisti**;
- 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 tale compensazione;
- riconoscimento, ai fini IVA, della natura di prestazioni "accessorie" all'operazione principale di trasporto di persone dei servizi aventi ad oggetto il **trasporto di veicoli al seguito di passeggeri**, risultando conseguentemente tali servizi soggetti alla stessa aliquota IVA della prestazione principale;
- estensione anche alle **cessioni dei combustibili per autotrazione** del campo di applicazione dell'art. 60-*bis* del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, che prevede la **responsabilità solidale dell'acquirente** per l'IVA non versata dal cedente quando il valore delle cessioni è inferiore al loro "valore normale";
- **esenzione IVA** dei servizi di vitto e alloggio forniti dagli istituti regionali per il diritto allo studio universitario.

2. Split payment

La Circolare Assonime 18/2017 ha analizzato la recente evoluzione normativa, riconducibile all'art. 1, co. 1, del D.L. 50/2017, che ha ampliato – per le operazioni fatturate dall'1.7.2017 – l'applicazione del meccanismo dello *split payment* alle **cessioni di beni e alle prestazioni di servizi** effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, come definite dall'art. 1, co. 2, della L. 31.12.2009, n. 196, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori dell'imposta. È stata, inoltre, prevista l'**estensione dello split payment** alle operazioni effettuate a beneficio dei seguenti soggetti:

- **società controllate** – di diritto o fatto, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, nn. 1) e 2), c.c. – direttamente dalla **Presidenza del Consiglio** e dai Ministeri;
- **società controllate** direttamente dagli **enti territoriali** (Regioni, Province, Comuni, ecc.), solo mediante controllo di diritto di cui al citato art. 2359, co. 1, n. 1), c.c.;

- **società controllate**, anche solo indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c., dalle società sopra menzionate;
- **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB** della Borsa Italiana.

A questo proposito, la Circolare Assonime 18/2017 ha evidenziato che si tratta di soggetti che, pur non appartenendo alla Pubblica Amministrazione, sono caratterizzati da un'**elevata affidabilità fiscale**: in tale sede, è stato altresì osservato che tra i soggetti tenuti ad applicare lo *split payment* vi rientrano, fra gli altri, anche le società che prendono parte alla liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. 633/1972.

Nel corso dell'iter di conversione in legge del D.L. 50/2017 era stata avanzata la **proposta di escludere** dall'ambito di applicazione dello *split payment* le transazioni effettuate tra soggetti che hanno optato per il regime della liquidazione IVA di gruppo, non presentando tali operazioni quelle criticità nella riscossione dell'imposta che la normativa intende colpire. Questa ipotesi **non è stata, tuttavia, accolta del Parlamento**: la Circolare Assonime 18/2017 auspica, pertanto, che l'esclusione di tali soggetti venga riconosciuta in via amministrativa.

Inoltre, ai sensi dell'art. 17-ter, co. 1-*quater*, 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**. In caso affermativo, i fornitori sono tenuti ad applicare lo speciale meccanismo dello *split payment*.

A norma dell'art. 17-ter, co. 1-*quinquies* del D.P.R. 633/1972, sono espressamente **esclusi** dall'applicazione della disciplina 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.

In attuazione delle suddette novità normative, è stato emanato il **D.M. 27.6.2017**, che ha inserito i **nuovi artt. 5-bis e 5-ter del D.M. 23.1.2015**, definendo i destinatari dei nuovi obblighi di *split payment*. Con particolare riferimento alle **fatture emesse a partire dall'1.7.2017 e fino al 31.12.2017**, il D.M. 27.6.2017 aveva originariamente previsto che lo speciale meccanismo della "*scissione dei pagamenti*" si sarebbe dovuto applicare – oltre che alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB, indicate nell'art. 17-ter, co. 1-*bis*, del D.P.R. 633/1972 – anche alle **Amministrazioni Pubbliche indicate nell'elenco ISTAT** pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30.9.2016, n. 229. A distanza di pochi giorni dall'adozione del suddetto provvedimento, il Dipartimento delle Finanze ha reso nota l'emanazione di un nuovo decreto (D.M. 13.7.2017) modificativo del citato D.M. 27.6.2017 e contenente norme attuative delle disposizioni di cui all'art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50. La principale rettifica attiene all'individuazione delle Amministrazioni Pubbliche destinatarie della disciplina dello *split payment* attraverso l'**eliminazione** – nell'art. 5-*bis* del D.M. 23.1.2015 – del **riferimento all'elenco delle Pubbliche Amministrazioni inserite nel Conto economico consolidato, pubblicato dall'ISTAT** ai sensi dell'art. 1, co. 3, della L. 31.12.2009 n. 196: a fronte di tale modifica è stato eliminato, altresì, dal testo del D.M. 23.1.2015 il riferimento all'elenco delle Ammi-

nistrazioni inserite nel conto economico consolidato pubblicato dall'ISTAT, introdotto dal citato D.M. 27.6.2017. Conseguentemente, per effetto delle suddette modifiche, il **campo di applicazione dello *split payment***, per le Amministrazioni Pubbliche, **coincide** adesso con quelle amministrazioni che applicano le norme in materia di **fatturazione elettronica obbligatoria** ai sensi dell'art. 1, co. da 209 a 214, della L. 244/2007. In particolare, in base alle indicazioni fornite nella relazione illustrativa al nuovo decreto, rientrano nell'ambito dello speciale meccanismo dello *split payment*:

- 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**;
- in ogni caso, i **soggetti di cui all'art. 1, co. 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, eccetera, nonché, fino alla revisione organica della disciplina di settore, anche il CONI);
- le **Amministrazioni autonome**.

Ad ogni modo, vista la rilevanza delle modifiche apportate dal D.M. 13.7.2017, è stata prevista anche una **clausola di salvaguardia**, in base alla quale sono fatti **salvi i comportamenti dei soggetti** – siano essi 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 dall'1.7.2017 fino alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del citato D.M. 13.7.2017.

Si segnala, inoltre, che, il 26.7.2017, il MEF ha pubblicato l'**elenco definitivo delle società controllate dalle pubbliche amministrazioni** – siano esse centrali o locali – e delle società quotate incluse nell'indice FTSE MIB, i quali tengono conto delle segnalazioni pervenute dai contribuenti.

ELENCHI PREDISPOSTI DAL DIPARTIMENTO DELLE FINANZE	
Elenco 2	Elenco delle Società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio e Ministeri e loro controllate
Elenco 3	Elenco delle Società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio e Ministeri e loro controllate
Elenco 4	Controllate di fatto Enti Territoriali
Elenco 5	Elenco delle Società quotate-FTSE-MIB

A regime, ovvero a decorrere dalle **fatture emesse dall'1.1.2018**, saranno assoggettate agli obblighi di *split payment*, le **Amministrazioni Pubbliche come individuate dal D.M. 13.7.2017**, nonché le società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, che risultano tali **alla data del 30 settembre dell'anno 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. Sul punto, si segnala che, con il D.M. 13.7.2017, è stato modificato l'art. 5-ter, co. 2, del D.M. 23.1.2015, relativo agli elenchi delle società controllate del settore pubblico e delle società quotate incluse nell'indice FTSE MIB: viene ora previsto che, al

termine del periodo di interlocuzione con tali società al fine della predisposizione dei relativi elenchi, il Dipartimento delle finanze del MEF provvederà alla pubblicazione – entro il **15 novembre** di ogni anno con effetto per l'anno successivo – dell'elenco definitivo delle società soggette allo *split payment*, senza che vi sia necessità di un'approvazione dell'elenco formalizzata con decreto del Direttore Generale delle Finanze.

2.1. Presupposto oggettivo

La Circolare Assonime 18/2017 ha rammentato che – ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, come modificato dall'art. 1 del D.L. 50/2017 – il presupposto oggettivo di applicazione della "scissione dei pagamenti" ricomprende **ogni operazione soggetta a IVA** effettuata nei confronti delle **Ammministrazioni Pubbliche**, a prescindere dal fatto che le cessioni di beni e prestazioni di servizi siano poste in essere nell'ambito dell'attività istituzionale o di quella commerciale dell'ente, e delle **società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB** di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972. Continuano, invece, ad essere **escluse** dall'ambito applicativo dello *split payment* le seguenti operazioni:

- per le quali il **cessionario o committente è già debitore d'imposta** ovvero quelle assoggettate a *reverse charge* (art. 17-ter, co. 1, del D.P.R. 633/1972, artt. 1 e 7 del D.M. 23.1.2015). A questo proposito, la Circolare Assonime 18/2017 ha ricordato che lo *split payment* non si applica, ad esempio, agli acquisti intracomunitari di beni, oppure a quelli di servizi indicati nell'art. 17, co. 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 gli acquisti dei rottami e degli scarti indicati nell'art. 74, co. 7, del D.P.R. 633/1972;
- **assoggettate a regimi speciali**, come quelli monofase o del margine, per le quali non è esposta l'IVA in fattura (C.M. 15/E/2015, e Circolare Assonime 34/2015). A questo proposito, la Circolare Assonime 18/2017 ha, quindi, ricordato che lo *split payment* non si applica, ad esempio, 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'art. 74 del D.P.R. 633/1972;
- caratterizzate da un **meccanismo forfetario di determinazione della detrazione** (ad esempio, regime speciale per i produttori agricoli, oppure quello di cui alla L. 16.12.1991, n. 398, per le associazioni sportive dilettantistiche e soggetti assimilati);
- per le quali **non sussiste l'obbligo di emissione della fattura**, in quanto soggette ad altre tipologie di certificazioni, come lo scontrino o la ricevuta fiscale ovvero la fattura semplificata di cui all'art. 21-bis del D.P.R. 633/1972, nella quale l'IVA non è distintamente evidenziata;

- per le quali il **corrispettivo è già nella disponibilità del fornitore**, come nel caso del servizio di riscossione delle entrate ed altri proventi (C.M. 13.4.2015, n. 15/E).

Coerentemente con quanto affermato dall’Agenzia delle Entrate (C.M. 22.12.2015, n. 37/E), secondo cui per le operazioni non imponibili non si rende applicabile il *reverse charge* (non sussistendo alcuni rischio di frode dell’IVA), lo *split payment* **non si dovrebbe** conseguentemente **applicare alle operazioni non imponibili ed esenti ai fini IVA** (artt. 8, 8-*bis*, 9, 10, 71 e 72 del D.P.R. 633/1972), trattandosi di operazioni prive di applicazione dell’imposta e in quanto tali non assoggettabili ad una disciplina antifrode quale è lo *split payment*. Sembrerebbero altresì escluse anche le operazioni per le quali la **non imponibilità deriva da meccanismi operativi**, come, ad esempio, gli acquisti effettuati a seguito dell’invio al fornitore della **dichiarazione di intenti collegata a un plafond disponibile**.

Con l’abrogazione del co. 2 dell’art. 17-*ter* del D.P.R. 633/1972, per effetto dell’art. 1, co. 1, lett. c), del D.L. 50/2017, il meccanismo dello *split payment* deve applicarsi, a partire dalle fatture emesse dall’1.7.2017, anche alle **prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta alla fonte** a titolo di imposta sul reddito, in precedenza escluse dall’ambito applicativo della disciplina in argomento. Si tratta, ad esempio, delle prestazioni effettuate da soggetti che percepiscono redditi di lavoro autonomo, come gli esercenti arti e professioni, nonché dagli agenti o intermediari.

2.2. 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’art. 1, co. 209, della L. 24.12.2007, n. 244, se il **cessionario o committente** è una **Amministrazione Pubblica** di cui all’art. 1, co. 2, della L. 196/2009, oppure in **formato cartaceo o elettronico**, se il soggetto acquirente è una **società controllata o inclusa nell’indice FTSE MIB** di cui all’art. 17-*ter*, co. 1-*bis*, del D.P.R. 633/1972. La fattura emessa in regime di *split payment* deve riportare – oltre alle informazioni inerenti alla base imponibile, all’aliquota IVA applicabile e all’ammontare dell’imposta – l’**annotazione “scissione dei pagamenti”** ed eventualmente il **riferimento all’art. 17-*ter* del D.P.R. 633/1972**. Con riferimento a quest’ultima precisazione, 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).

Come anticipato, per effetto delle novità introdotte dal D.M. 13.7.2017, gli obblighi di fatturazione elettronica nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche e la disciplina dello *split payment* sono ora **caratterizzate dal medesimo ambito applicativo**. Prima della modifica in commento, invece, gli obblighi di *split payment* avrebbero riguardato soltanto le operazioni, non soggette a *reverse charge* o a regimi speciali, effettuate **nei soli confronti delle Amministrazioni Pubbliche inserite nel conto economico consolidato**, individuate dall’elenco pubblicato su base annuale dall’ISTAT. Ora,

gli obblighi di *split payment* riguardano, invece, le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti annoverati dall'art. 1, co. 2, della L. 196/2009 – ad esempio, gli enti e i soggetti indicati nell'elenco pubblicato su base annuale dall'ISTAT – le Autorità indipendenti, nonché le ulteriori Amministrazioni individuate dall'art. 1, co. 2, del D.Lgs. 165/2001 (enti locali, Camere di Commercio, enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, aziende ed enti del Servizio sanitario nazionale, Agenzie fiscali, ecc.), sempreché i cessionari o i committenti non siano debitori dell'imposta.

2.3. Esigibilità e versamento dell'imposta

Per le **Pubbliche Amministrazioni non titolari di partita IVA** sono confermate le modalità di versamento dell'imposta di cui all'art. 4 del D.M. 23.1.2015, che deve essere effettuato entro il giorno 16 di ciascun mese – con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente – utilizzando i codici tributo istituiti con la **R.M. 15/E/2015**, senza possibilità di avvalersi della compensazione orizzontale con altri tributi o contributi (art. 17 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241). Diversamente, per le **Pubbliche Amministrazioni titolari di un numero di partita IVA** che agiscono nell'ambito di attività commerciali, nonché per le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/72, vengono previste **due modalità alternative di versamento del tributo**:

- la prima, analoga a quella appena commentata, vale a dire tramite **pagamento dell'imposta 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;
- la seconda, **annotando le fatture sia sul registro degli acquisti che su quello delle vendite**, e computando l'imposta nell'ambito della liquidazione IVA periodica. 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.

È stato comunque previsto un **periodo transitorio** per permettere alle società interessate dalle novità di adeguare i loro sistemi informativi e contabili: le Amministrazioni Pubbliche che applicano le disposizioni dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017, **possono**, infatti, effettuare **entro il 16.11.2017 il versamento dell'imposta** relativa alle fatture per le quali l'esigibilità si verifica dall'1.7.2017 al 31.10.2017. Invece, le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, possono annotare le fatture per le quali l'esigibilità dell'IVA si verifica dall'1.7.2017 al 30.11.2017 ed effettuare il relativo versamento **entro il 18.12.2017** (in quanto il giorno 16 cade di sabato). A questo proposito, si segnala che – ai sensi del novellato art. 3, co. 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 com-

mittente, oppure **può essere anticipato**, in via opzionale, dal soggetto acquirente al **momento di ricezione della fattura** ovvero al **momento di registrazione della medesima**.

L'art. 2, co. 4, del D.M. 27.6.2017 ha, infine, stabilito le regole di determinazione e versamento dell'acconto IVA a cui sono soggette le Pubbliche Amministrazioni che operano nell'ambito delle attività commerciali e le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972: qualora le suddette società effettuino **il versamento dell'anticipo IVA sulla base del metodo "storico"**, l'importo da versare entro il 27.12.2017 deve essere determinato tenendo conto anche dell'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti soggetti a *split payment*, divenuta esigibile nel **mese di novembre 2017** oppure, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel **terzo trimestre del 2017**.

2.4. Dubbi operativi

La Circolare Assonime 18/2017 ha sottolineato che l'**incertezza sui soggetti** nei confronti dei quali emettere fattura con il sistema dello *split payment* ha dato luogo, fin dalla pubblicazione del D.L. 50/2017, a contrasti fra fornitori e clienti in ordine all'applicabilità o meno di tale sistema, risolti, a volte, in modo non conforme ai criteri applicativi dettati dai sopra illustrati decreti ministeriali emanati. Per questo motivo, Assonime **auspica che l'Agenzia delle Entrate** – anche tenendo conto del fatto che gli elenchi dei soggetti "pubblici" e "privati" individuati quali destinatari delle fatture emesse con il sistema dello *split payment* hanno subito, come evidenziato, rilevanti modifiche ad opera del Ministero dell'Economia – confermi, in sede di emanazione della **Circolare interpretativa** della nuova normativa, quanto opportunamente riconosciuto, con le C.M. 1/E/2015 e 15/E/2015, con riferimento alla non corretta applicazione del previgente art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, ovvero ribadisca la non applicazione delle sanzioni per le violazioni commesse dai soggetti interessati prima della data di emanazione di tale Circolare (Circolare Assonime 34/2015, par. 11).

3. Termine di detrazione dell'IVA

L'art. 2, co. 1, del D.L. 50/2017 ha modificato la seconda parte del **co. 1 dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972**, che individua il termine entro il quale il diritto all'esercizio della detrazione può essere esercitato, riducendo il lasso temporale entro cui i soggetti passivi d'imposta possono operare la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto e l'importazione di beni e servizi.

Anteriormente alle modifiche in parola, questa disposizione stabiliva che il **diritto alla detrazione dell'IVA** poteva essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione era sorto ed alle condizioni esistenti al momento della maturazione del diritto stesso. L'**art. 2 del D.L. 50/2017** ha ridotto drasticamente tale termine, prevedendo che la detrazione deve essere operata, al più tardi, con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il relativo diritto è sorto**. A questo proposito, la Circolare Assonime 18/2017 ha osservato che l'entità di tale riduzione risulta, peraltro, ancor più sensibile tenendo conto del fatto che

– in base all’art. 8, co. 1, del D.P.R. 322/1998 – la **dichiarazione annuale IVA** relativa al periodo d’imposta 2017 e successivi deve essere presentata all’Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, **fra il 1° febbraio e il 30 aprile dell’anno successivo** a quello di riferimento: diversamente, in passato, sino all’anno solare 2015, la dichiarazione IVA poteva essere presentata entro il 30 settembre dell’anno successivo, mentre quella del 2016 è stata obbligatoriamente presentata entro il 28.2.2017. Dalla riduzione anche del termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA deriva che, mentre anteriormente alle modifiche di cui si tratta l’imposta assolta sugli acquisti poteva essere detratta fino alla fine del mese di settembre del secondo anno successivo al periodo d’imposta oggetto della dichiarazione, in base alla nuova norma la **detrazione** può essere operata, 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 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.

La **Circolare Assonime 18/2017** ha posto alcuni dubbi giuridico-operativi su tale novità normativa, in quanto:

- la previsione di un termine di decadenza per l’esercizio del diritto alla detrazione dell’IVA può essere considerato **incompatibile con la disciplina comunitaria**, se tale termine rende in pratica **impossibile o eccessivamente difficile** l’esercizio del diritto alla **detrazione** (Corte di Giustizia UE 28.7.2016, causa C-332/15), poiché ciò contrasterebbe con il principio di neutralità dell’imposta;
- la riduzione del termine entro cui operare la detrazione mal si concilia anche con le tempistiche previste per la **regolarizzazione dell’operazione da parte del cessionario o committente**, ai sensi dell’art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997 (4 mesi dalla data di effettuazione dell’operazione in caso di mancato ricevimento della fattura oppure 30 giorni successivi alla registrazione della fattura nell’ipotesi di ricevimento irregolare). Sul punto, la Circolare Assonime 18/2017 ha, inoltre, precisato che questo termine, per effetto della nuova previsione normativa, **può scadere anche successivamente** a quello stabilito per la trasmissione della **dichiarazione annuale**. Qualora si verifici tale ipotesi, Assonime ritiene che l’esercizio della **detrazione** da parte del cessionario o committente **dovrebbe comunque essere riconosciuto**, per non privare di contenuto l’art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1996: è, tuttavia, auspicabile un chiarimento da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Le modifiche apportate dall’art. 2 del D.L. 50/2017 esplicano effetti anche sui termini di esercizio della

detrazione in relazione alle **note di variazione in diminuzione**, emesse a norma dell'art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972: tale disposizione prevede, infatti, che, nelle ipotesi ivi considerate, il cedente o il prestatore ha diritto di detrarre l'imposta corrispondente alla variazione di cui all'art. 19 del D.P.R. 633/1972, registrandola ai sensi del successivo art. 25. Conseguentemente, per le **note di variazione emesse dal 24.4.2017**, 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.

3.1. Registrazione degli acquisti

L'art. 2, co. 2, del D.L. 50/2017 ha modificato l'**art. 25, co. 1, del D.P.R. 633/1972**, riducendo il termine di registrazione degli acquisti: le fatture di acquisto devono ora essere annotate nell'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.

Prima di tale modifica, era stabilito che l'annotazione avvenisse al più tardi nella dichiarazione annuale in cui era esercitato il diritto alla detrazione e, quindi, tale annotazione poteva essere eseguita entro il termine previsto dall'art. 19, co. 1, del D.P.R. 633/1972 e, pertanto, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui era sorto il diritto.

La **Circolare Assonime 18/2017** ha osservato che la formulazione della norma vigente potrebbe dar adito a problemi, specie per quanto concerne le **fatture emesse a cavallo d'anno**, in quanto **collega la registrazione delle fatture all'anno in cui sono ricevute**. A questo proposito, è stato esaminato il caso delle fatture relative ad operazioni effettuate nel 2017, **emesse a dicembre 2017, ma ricevute nel maggio 2018**: in base al nuovo testo dell'art. 25 del D.P.R. 633/1972 esse devono essere **registrate** entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2018 – anno in cui sono state ricevute – e, dunque, **entro il 30.4.2019**. In questa ipotesi, l'esercizio della detrazione nel 2018 **contrasterebbe** con il principio fissato dall'**art. 19, co. 1, del D.P.R. 633/1972**, in base al quale la detrazione deve esercitarsi nel periodo d'imposta in cui si verifica l'esigibilità: da ciò potrebbe desumersi la perdita del diritto alla detrazione.

Tale interpretazione, però, oltre ad essere illogica, contrasterebbe anche con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE (causa C-332/15) cui prima si è fatto cenno, secondo cui, per operare la detrazione, non può essere stabilito un termine che renda di fatto impossibile o eccessivamente gravoso l'esercizio di tale diritto.

La **Circolare Assonime 18/2017** è, pertanto, giunta alla **conclusione** che – atteso il tenore letterale del nuovo art. 25 del D.P.R. 633/1972, secondo cui le fatture relative agli acquisti devono essere registrate *“comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno”* – la detrazione relativa a fatture emesse

nel 2017 e ricevute nel maggio 2018 possa essere esercitata entro il 30.4.2019, termine di trasmissione della dichiarazione annuale relativa al 2018. Sul punto, Assonime auspica, tuttavia, un **chiarimento da parte dell’Agenzia delle Entrate**, segnalando altresì una criticità operativa immediata: la modifica apportata all’art. 25 del D.P.R. 633/1972, prevedendo una riduzione dei tempi per assolvere l’adempimento, avrà comunque un **forte impatto sulle imprese**, perché la registrazione delle fatture di acquisto può essere effettuata solo dopo che le imprese committenti hanno verificato la correttezza delle fatture ricevute e tale operazione, soprattutto per le realtà più strutturate e le operazioni più complesse, è tutt’altro che agevole. Ciò porterà per le imprese l’**inevitabile modifica gli attuali schemi operativi e contabili**, poiché le fatture dovranno essere registrate – e l’IVA detratta – prima dell’anzidetta verifica: con la conseguenza che, in caso di errori o contestazioni, si dovrà procedere a variazioni, con tutti i problemi che ciò comporta relativamente alla gestione di un’ordinata contabilità e alla corretta applicazione del tributo.

3.2. Efficacia temporale delle novità

L’art. 2, co. 2-*bis*, del D.L. 50/2017 stabilisce che le nuove disposizioni si applicano alle **fatture** e alle **bollette doganali “emesse” dal 1° gennaio 2017**: con tale previsione normativa è stato, pertanto, mantenuto 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: in relazione ad esse, infatti, rimane applicabile la previgente disciplina, con il più ampio termine di due anni. Sul punto, la **Circolare Assonime 18/2017** ha osservato che, in linea di principio, sarebbe stato più corretto differire l’operatività della norma al prossimo periodo d’imposta, in considerazione del disposto dell’art. 3, co. 1, della L. 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*), a norma del quale le modifiche alla disciplina dei tributi periodici, quali l’IVA, *“si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”*.

4. Compensazione dei crediti IVA

L’art. 3 del D.L. 50/2017 ha introdotto, in materia di imposta sul valore aggiunto, alcune importanti modifiche alla disciplina della compensazione c.d. “orizzontale” dei crediti d’imposta di cui all’**art. 17 del D.Lgs. 241/1997**, che riconosce ai contribuenti la facoltà, in sede di versamento unitario, di compensare, attraverso il modello F24, crediti e debiti relativi a imposte diverse, tasse e contributi. In particolare, le nuove disposizioni hanno stabilito che:

- il limite al di sopra del quale è previsto l’**obbligo di apposizione del visto di conformità** di cui all’art. 35, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 241/1997 – oppure, in alternativa, la sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, a norma dell’art. 2409-*bis* c.c. – è 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 riguarda non solo i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione "orizzontale" il credito IVA annuale (come stabilito in precedenza), ma, ora, anche i 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). Per tenere conto di tale novità, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il **nuovo modello TR**, con le relative istruzioni, con provvedimento n. 124040/2017: in particolare, è 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 conti – nella Sezione 2 del modello, che deve 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;
- 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 al recupero dell'ammontare di tali crediti e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni – con l'atto di cui all'art. 1, co. 421, della L. 311/2004 – per il cui versamento è vietato il pagamento mediante compensazione (co. 422).

L'art. 3, co. 3, del D.L. 50/2017 ha, inoltre, modificato l'art. 37, co. 49-*bis*, del D.L. 223/2006, stabilendo che i soggetti che intendono effettuare la compensazione orizzontale, prevista dall'art. 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 abilitati: per l'individuazione dei relativi **codici tributo**, si veda la **RM 68/E/2017**. Sul punto, la Circolare Assonime 18/2017 ha ricordato che, sotto il profilo sanzionatorio, l'eventuale violazione dell'obbligo di utilizzo dei servizi telematici comporta l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 471/1997, da un minimo di euro 250 a euro 2.000 (C.M. 24/E/2011).

In merito alla **decorrenza delle nuove previsioni di carattere procedimentale** introdotte dal D.L. 50/2017, l'Agenzia delle Entrate, con la **RM 57/E/2017**, ha precisato che le stesse trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo la loro entrata in vigore e, pertanto, già per le dichiarazioni presentate dal 24.4.2017. Conseguentemente, in relazione all'**obbligo di apposizione del visto di conformità**, per le **dichiarazioni già presentate entro il 23.4.2017** prive del visto di conformità (modello annuale IVA 2017), restano applicabili i precedenti vincoli. In altri termini, non possono essere scartate le deleghe di pagamento che, pur presentate successivamente al 24.4.2017, utilizzano in compensazione crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000. In ordine, invece, alle dichiarazioni che **non risultavano ancora presentate alla data del 24.4.2017** – 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.

L'art. 3, co. 4-*bis*, lett. 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 della nuova disposizione, il credito IVA annuale, o trimestrale, di ammontare superiore ad euro 5.000 annui può essere, ora, 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. A questo proposito, la **Circolare Assonime 18/2017** ha ricordato che, al di sotto del limite di euro 5.000, da considerare sempre annualmente, e non per ciascun trimestre, la compensazione è, invece, consentita a partire dalla data di presentazione dell'istanza (art. 8, co. 3, del D.P.R. 542/1999 e Circolare Assonime 14/2010).

5. Aliquote IVA dei servizi di trasporto di veicoli al seguito di passeggeri

L'art. 1, co. 4-*quater*, del D.L. 50/2017, introdotto in sede di conversione in Legge, reca una **norma di interpretazione autentica dell'art. 12 del D.P.R. 633/1972**, in tema di accessorietà, agli effetti dell'IVA, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. A questo proposito, si rammenta che la citata norma del Decreto sull'imposta sul valore aggiunto prevede, ai co. 1 e 2, che:

- il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento e le altre **cessioni o prestazioni accessorie a una cessione di beni o a una prestazione di servizi**, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale;
- se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie impongono a formarne la base imponibile.

La disposizione interpretativa prevista dal D.L. 50/2017 prescrive che il **trasporto di veicoli al seguito dei passeggeri** deve essere considerato **accessorio alla prestazione principale** di trasporto di persone, cui esse accedono, risultando conseguentemente soggette alla **stessa aliquota IVA** propria di tali ultime prestazioni. Sul punto, la Circolare Assonime 18/2017 ha ricordato, in primo luogo, che la L. 232/2016 ha stabilito, tra l'altro, che prestazioni aventi ad oggetto il trasporto di persone sono impongono ad IVA con aliquota differenziata:

- **ridotta del 5%, se relative a trasporti urbani** effettuati mediante mezzi abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare (vaporette, traghetti, ferry-boats, ecc.), in base al n. 1-*ter* della Parte II-*bis* della tabella A allegata al D.P.R. 633/1972;

- **agevolata del 10%, qualora riguardino trasporti urbani effettuati con mezzi diversi** dai precedenti (ad esempio, autobus, metropolitane e ferrovie, ad eccezione del servizio taxi, esente dal tributo in base all'art. 10, n. 14), del D.P.R. 633/1972), nonché trasporti extraurbani effettuati con qualsiasi mezzo, secondo quanto previsto dal n. 127-*novies* della Tabella A, Parte terza, allegata al D.P.R. 633/1972 (Circolare Assonime 7/2017).

La norma introdotta dal D.L. 50/2017 estende, quindi, l'applicazione delle suddette aliquote – stabilite per le diverse tipologie di trasporti di persone – anche alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto il trasporto dei veicoli al seguito dei passeggeri. Al fine di meglio comprendere la *ratio* della nuova previsione, la **Circolare Assonime 18/2017** ha rilevato che, in ambito comunitario, l'Allegato III della Direttiva 2006/112/CE, nell'elencare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che possono fruire di un'aliquota IVA ridotta (non inferiore alla misura del 5%), richiama, al punto 5, il "*trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito*", senza alcun riferimento al "**trasporto di veicoli al seguito**". Tale ultima categoria di prestazioni è invece ricompresa nel punto 10 dell'Allegato X, Parte B, della stessa Direttiva, in base al quale gli Stati membri possono continuare ad esentare "*il trasporto di persone ed il trasporto di beni quali bagagli e autovetture al seguito di viaggiatori o le prestazioni di servizi connesse con il trasporto di persone, qualora il trasporto di tali persone sia esente*". Pertanto, dato che la normativa nazionale – avvalendosi della prima delle due previsioni comunitarie sopra ricordate – prevede l'imponibilità ad IVA, con aliquote diverse, delle prestazioni di trasporto di persone (ad eccezione del servizio taxi, esente ai sensi dell'art. 10, n. 14), del D.P.R. 633/1972), ciò comporterebbe l'imponibilità anche delle prestazioni ad esse "connesse" – tra le quali, appunto, quelle di trasporto delle autovetture al seguito dei passeggeri – ma con applicazione dell'aliquota ordinaria, in luogo di quelle ridotte previste per il trasporto di persone dal citato punto 5 dell'Allegato III della Direttiva 2006/112/CE, in quanto quest'ultimo, appunto, non contempla anche il "trasporto dei veicoli al seguito".

In tale contesto, la nuova previsione normativa – attraverso l'**espreso richiamo del principio di "accessorietà"**, valevole agli effetti dell'IVA, di cui all'art. 12 del D.P.R. 633/1972 – intende, quindi, superare, per le prestazioni di trasporto di veicoli al seguito dei passeggeri, le suesposte limitazioni derivanti dalla normativa sovranazionale del tributo, ampliando, di fatto, il novero delle **fattispecie soggette ad aliquota IVA ridotta**.

6. Cessioni di combustibili per autotrazione e solidarietà nel pagamento dell'IVA

L'art. 1, co. 4-*quinquies*, del D.L. 50/2017 ha introdotto, con finalità antievasione, una disposizione con la quale – ampliandosi la portata oggettiva dell'**art. 60-bis del D.P.R. 633/1972** – la responsabilità solidale dell'acquirente per l'IVA non versata dal cedente, quando il valore delle cessioni è inferiore al loro "**valore normale**", viene estesa anche al comparto dei combustibili per autotrazione. A questo proposito, la Circolare Assonime 18/2017 ha ricordato, in primo luogo, il contenuto di tale

disposizione: in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente in relazione a cessioni di determinati prodotti effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, se soggetto passivo ai fini IVA, è obbligato in solido al pagamento dell'imposta non versata: nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, il **valore normale** è individuato in base all'**art. 14, co. 1, del D.P.R. 633/1972**, che considera *"l'intero importo che il cessionario o committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione"*.

La Circolare Assonime 18/2107 ha, inoltre, precisato che l'art. 60-*bis* del D.P.R. 633/1972 parte dal **presupposto** che la **riduzione del prezzo** deriva dal mancato versamento da parte del cedente dell'IVA addebitata al cessionario e da questi detratta. Per contenere abusi nell'applicazione dell'IVA del genere sopra descritto, la disposizione in esame prevede la solidarietà del cessionario, se soggetto passivo d'imposta, nel pagamento dell'IVA non versata dal cedente.

La stessa norma, tuttavia, consente comunque all'obbligato solidale, di dimostrare, con **prove documentali**, che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato da eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili sulla base di specifiche disposizioni di legge o che **non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta** (Circolare Assonime 3/2005).

Le fattispecie alle quali si applicano le suddette disposizioni sono state, quindi, individuate dal D.M. 22.12.2005 e successive integrazioni (Circolare Assonime 16/2008): in tale contesto normativo, è, pertanto, intervenuto l'**art. 1, co. 4-quinquies, del D.L. 50/2017**, prevedendo che – con un Decreto del Ministro delle Economia e delle Finanze, da emanarsi entro il 23.9.2017 – l'ambito applicativo del D.M. 22.12.2005 venga esteso anche ai combustibili per autotrazione.

Sul punto, la Circolare Assonime 18/2017 ha, tuttavia, osservato che tale nuova norma **potrebbe dare luogo a notevoli problemi** a carico delle numerosissime categorie di acquirenti dei prodotti in questione, soggetti passivi ai fini IVA, che corrono il rischio – salvo prova contraria – di essere ritenuti responsabili in solido con i propri fornitori in tutti i casi in cui effettuino acquisti di combustibili a **prezzi inferiori rispetto al valore normale** dei medesimi, qualora i cedenti non provvedano a versare l'imposta afferente tali cessioni.

7. Esenzione IVA dei servizi di vitto ed alloggio universitari

L'**art. 2-bis, co. 1, del D.L. 50/2017** ha introdotto una **norma di interpretazione autentica**, mediante la quale, per superare alcune incertezze riscontrate nel settore, è stato espressamente chiarito che l'ambito di applicazione della norma di cui all'**art. 10, n. 20), del D.P.R. 633/1972** – che stabilisce l'**esenzione da IVA**, tra l'altro, per le prestazioni didattiche di ogni genere, comprese le connesse prestazioni relative al vitto e all'alloggio fornite agli studenti da enti e istituzioni scolastiche – comprende anche i *"servizi di vitto e di alloggio resi in favore degli studenti universitari dagli*

istituti o enti per il diritto allo studio universitario istituiti dalle regioni'.

A questo proposito, la Circolare Assonime 18/2017 ha osservato che, attesa la formulazione in termini oggettivi della norma, l'esenzione dal tributo dovrebbe operare **indipendentemente dalla natura giuridica degli enti**, istituiti dalle Regioni, che garantiscono il diritto allo studio. Trattandosi di norma avente valore di interpretazione autentica, la stessa sarebbe risultata giuridicamente produttiva di effetti anche per il passato: al riguardo, peraltro, l'**art. 2-bis, co. 2, del D.L. 50/2017** – proprio in considerazione della rilevata "*incertezza interpretativa pregressa*" – ha disposto espressamente che sono fatti **salvi i comportamenti difformi** tenuti dagli istituti o enti di cui al co. 1 **fino al 23.6.2017**, non facendosi, quindi, luogo né, da un lato, al recupero dell'IVA eventualmente detratta dagli enti in questione sui propri acquisti di beni e servizi, né, dall'altro lato, al rimborso dell'imposta eventualmente applicata dagli stessi soggetti sulle forniture dei beni e servizi da essi effettuati nello svolgimento della propria attività.

La nuova norma, peraltro, impone agli stessi soggetti, in relazione ai beni o servizi non ancora ceduti oppure utilizzati alla suddetta data, l'obbligo di **rettificare la detrazione dell'imposta** precedentemente operata sul loro acquisto, secondo le modalità e i termini in tali casi stabiliti dall'**art. 19-bis2, co. 3, del D.P.R. 633/1972**, con conseguente riversamento all'Erario del relativo ammontare del tributo. Tale norma stabilisce, infatti, che, se si verificano mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive che comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni e ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.