



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF026

# INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>LIQUIDAZIONI PERIODICHE 2018: DETRAZIONE IVA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	CM 1/2018 - ART. 19 E 25 DPR 633/72; ART. 2 DL 50/2017; MOD. IVA 2018 - RF 10/2018; 166/2017
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>12/02/2018</b>

*Sintesi: i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sull'esercizio della detrazione IVA producono rilevanti effetti sulle liquidazioni periodiche.*

*Una volta ricevuta la fattura, la relativa IVA può essere detratta, previa registrazione della fattura:*

- nella liquidazione periodica relativa al mese di ricevimento
- nella liquidazione periodica successiva a quella del mese di ricevimento, nel rispetto dei termini per l'esercizio della detrazione IVA dettati dall'art. 19 citato.

Nella recente CM 1/2018 l'Agenzia delle Entrate ha modificato il proprio pensiero in ordine al momento in cui può operare il diritto alla detrazione dell'Iva.

**IN PASSATO:** prima della CM 1/2018 il diritto alla detrazione (in sostanziale aderenza con l'art. 167 – detrazione Iva - e l'art. 178 – annotazione fattura – della Dir. UE 2006/112/CE):

- ⇒ era subordinato ad un unico requisito: la **esigibilità dell'Iva** (cioè la “**effettuazione**” dell'operazione ex art. 6 Dpr 633/72: nel momento in cui l'Iva diveniva a debito per la controparte, essa diventava detraibile per l'acquirente)
- ⇒ la **ricezione** della fattura evento da collegare solo all'**obbligo di annotazione** nel registro acquisti, da ritenersi un **mero adempimento “procedimentale”**, nel senso che, una volta avvenuto, permetteva l'esercizio della detrazione fin dal momento principale, la **esigibilità**. Tra le applicazioni più diffuse del criterio vi era la fatturazione differita.

**Esempio:** consegna di beni documentata da DDT a febbraio, con fattura emessa il 15 marzo:

- posto che il cedente ha l'obbligo di imputare l'Iva a debito in relazione a febbraio (mese di consegna)
- così l'acquirente poteva detrarre sul medesimo mese (febbraio) l'Iva documentata dalla fattura ricevuta a marzo.

## POSIZIONE ATTUALE

In occasione delle **novità introdotte dal DL 50/2017** (con le connesse difficoltà di conciliare le modifiche introdotte all'art. 19 Dpr 633/72 - Detrazione Iva - con quelle apportate all'art. 25 - Registrazione degli acquisti), l'Agenzia **modifica il proprio orientamento** (giustificandolo con una maggiore aderenza ai principi UE ed all'orientamento giurisprudenziale in materia della Corte di Giustizia UE – v. sent. 29/04/2004 causa C-152/02); il momento in cui sorge il diritto alla detrazione è ora **subordinato all'esistenza di un duplice requisito** dato:

- a) non più solo dalla **effettuazione dell'operazione** (come in passato) – cd. “presupposto sostanziale”
- b) ma **anche della ricezione della fattura d'acquisto** – cd. “presupposto formale”.

Considerato che:

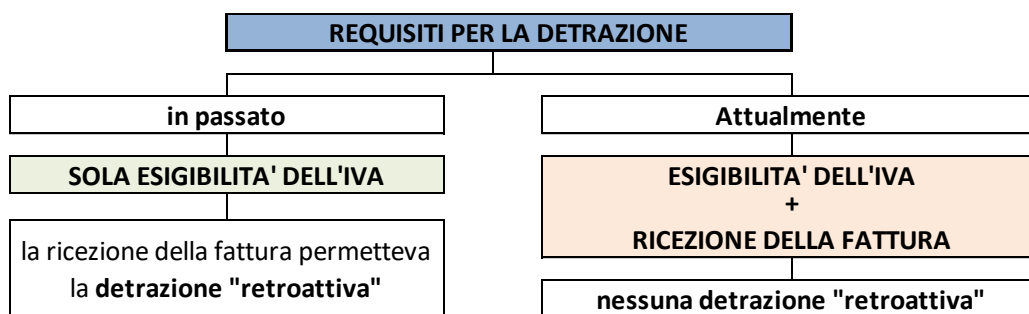
- l'esigibilità dell'Iva si manifesta sempre in anticipo (es: fattura differita) o in coincidenza con la emissione della fattura (es: fattura immediata; fattura per acconti/pagamento anticipato)
- solo **a partire dal momento** (senza alcun effetto “retroattivo”) **in cui la fattura giunge all'acquirente/committente** quest'ultimo può esercitare il diritto alla detrazione (previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti).

**Esempio:** in relazione all'esempio precedente, la fattura differita emessa il 15 marzo:

- **per il cedente:** continua ad essere **a debito in relazione a febbraio** (mese di consegna)
- **per l'acquirente:** la **detrazione opera solo da marzo** (in cui riceve la fattura e può procedere alla sua annotazione).

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



**Termine ultimo:** la detrazione va, comunque, esercitata non oltre il termine di presentazione del Mod. Iva relativo all'anno in cui si sono verificati entrambi tali requisiti, con riferimento al medesimo anno.

#### ANNOTAZIONE DELLA FATTURA DOPO LA RICEZIONE

La **ricezione della fattura** è, dunque, diventato un **elemento essenziale**, che **"comanda" i successivi adempimenti** dell'acquirente/committente, che sarà importante poter "provare" (quantomeno fino alla introduzione della fatturazione elettronica, prevista dal 1/01/2019).

**FATTURE A CAVALLO D'ANNO:** una volta ricevuta la fattura, **gli adempimenti** da porre in essere sono **diversi a seconda di quando essa viene concretamente annotata**; infatti:

- indipendentemente che la fattura emessa in un anno (es. 2017) sia giunta nell'anno successivo (2018)
- nel caso in cui tale fattura sia annotata:
  - **nel medesimo anno (2018):** permette l'inserimento nelle **liquidazioni periodiche Iva**
  - **l'anno successivo (entro il 30/04/2019):** risulta **detraibile solo in dichiarazione annuale Iva** e ciò richiederà una **separata annotazione nel registro degli acquisti**.

La CM 1/2018 riporta a tal fine i seguenti esempi.

FATTURA EMESSA NEL 2017 con <u>RICEZIONE NEL 2017</u>	
Annotazione	Detrazione
<b>nel 2017</b> (situazione ordinaria)	la fattura: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>confluisce nelle liquidazioni periodiche del 2017</b></li> <li>▪ procedendosi ad operare la detrazione in tale liquidazione</li> </ul>
<b>nel 2018</b> <b>(entro il 30/04)</b> (registrazione <u>ritardata</u> )	La detrazione: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ può operare <b>solo in dichiarazione annuale Iva</b> (mod. Iva 2019)</li> <li>▪ previa <b>annotazione in una "apposita sezione"</b> del <b>registro acquisti</b> relativo alle <b>fatture ricevute nel 2017</b></li> </ul>

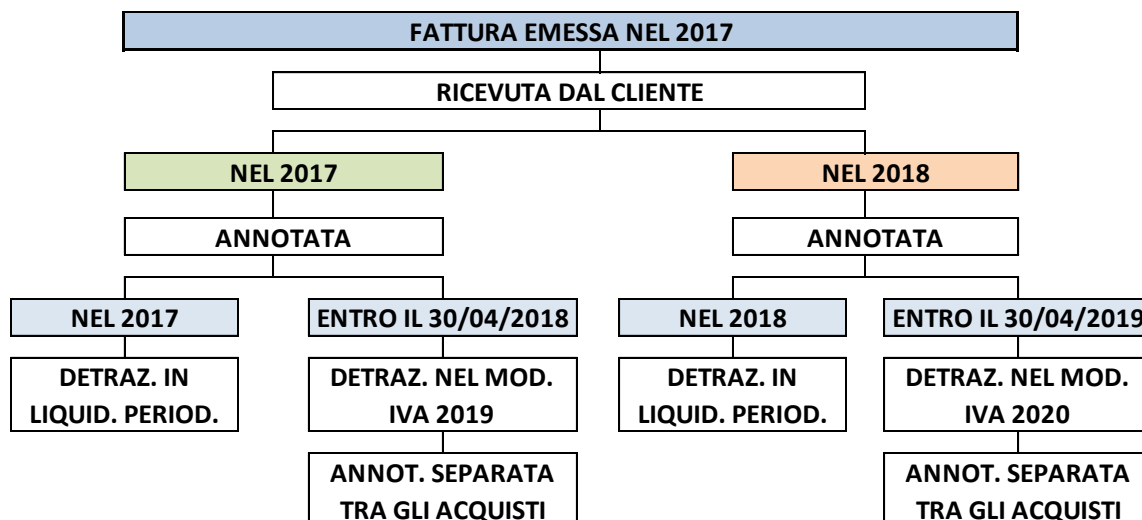


**Annotazione ritardata:** l'annotazione nel 2018 di una fattura già "in mano" nel 2017 sarà, in generale, limitata alle imprese in contabilità semplificata che intendono dedurre il costo nel 2018 avendo esercitato l'opzione "registrato = pagato" (in caso contrario, sarà sufficiente "riaprire" la liquidazione dell'ultimo periodo, detraendo l'Iva).

FATTURA EMESSA NEL 2017 con <u>RICEZIONE NEL 2018</u>	
Annotazione	Detrazione
<b>nel 2018</b> (situazione ordinaria)	la fattura: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>confluisce nella liquidazione periodica del mese del 2018 in cui viene annotata</b> (N.B.: anche se si tratta di "fatturazione differita")</li> <li>▪ procedendosi ad operare la detrazione in tale liquidazione</li> </ul>
<b>nel 2019</b> <b>(entro il 30/04)</b> (registrazione <u>ritardata</u> )	La detrazione: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ può operare <b>solo in dichiarazione annuale Iva</b> (mod. Iva 2020)</li> <li>▪ previa <b>annotazione in una "apposita sezione"</b> del <b>registro acquisti</b> relativo alle <b>fatture ricevute nel 2018</b></li> </ul>



**Annotazione ritardata:** vale un concetto del tutto analogo a quanto visto in precedenza: l'impresa in contabilità semplificata con l'opzione "registrato = pagato" che riceve una fattura a gennaio 2018 per una operazione effettuata nel 2017 potrà pensare di differirne il costo al 2019 registrando la fattura solo in tale anno. In qualsiasi altro caso (es: fattura "dimenticata nel cassetto") sarà sufficiente "riaprire" la liquidazione dell'ultimo periodo, detraendo l'Iva in tale periodo).



#### GLI EFFETTI SULLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

In riferimento alle liquidazioni periodiche 2018, le regole sull'esercizio della detrazione IVA illustrate in precedenza comportano che:

- l'IVA relativa ad una **fattura d'acquisto emessa a gennaio 2018 e ricevuta entro il 15/02/2018** (anche "differita", emessa a fronte di DDT)
- **non può essere computata** nella liquidazione periodica del mese di gennaio 2018 (in scadenza il 16/02/2018)
- **ma solo dalla liquidazione del mese di febbraio 2018** (mese di ricevimento della fattura), previa registrazione della stessa.

Tale dato è avvalorato anche dall'art. 1 DPR 100/1998 (Dichiarazioni e versamenti periodici):



*"Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica".*

Pertanto, una volta ricevuta la fattura, la relativa IVA può essere detratta, previa registrazione della fattura:

- ➔ nella liquidazione periodica relativa al mese di ricevimento
- ➔ nella liquidazione periodica successiva a quella del mese di ricevimento, nel rispetto dei termini per l'esercizio della detrazione IVA dettati dall'art. 19 citato.

#### Esempio1

Alfa SRL acquista dei beni il 15/02/2018, ricevendo la fattura in pari data; procede a registrarla:

- caso a): nel mese di febbraio: esercita la detrazione IVA nella liquidazione relativa al mese di febbraio, da effettuarsi entro il 16/03/2018
- caso b): nel mese di marzo: esercita la detrazione IVA nella liquidazione relativa al mese di marzo, da effettuarsi entro il 16/04/2018
- e così via

**Esempio2**

In riferimento al precedente Esempio1 la società:

- si dimentica di aver ricevuto la fattura
- se ne avvede solo a febbraio 2019; procede pertanto:
  - ad annotarla nel registro acquisti, ma in apposito sezionale (procedendo alla detrazione in un anno successivo rispetto alla ricezione della fattura)
  - a detrarla non nella liquidazione di febbraio, ma nel mod. Iva 2019 per l'anno 2018.

**PROSPETTO RIEPILOGATIVO - MENSILI**

Effettuazione operazione	Ricevimento fattura	Registrazione fattura	Liquidazione mensile	Termine max
Dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017	30/04/2018
Dicembre 2017 (1)	Dicembre 2017	Gennaio 2018 (annotaz. separata)	Detrazione nel Mod. Iva 2018	
Dicembre 2017 (2)	Gennaio 2018	Gennaio 2018 (2)	Gennaio 2018	30/04/2019
Gennaio 2018	Gennaio 2018	Gennaio 2018	Gennaio 2018	
Gennaio 2018	Febbraio 2018	Febbraio 2018	Febbraio 2018	
Febbraio 2018	Aprile 2018	Luglio 2018	Luglio 2018	
Dicembre 2018	Dicembre 2018	Dicembre 2018	Dicembre 2018	
Dicembre 2018 (1)	Dicembre 2018	Gennaio 2019 (1) (annotaz. separata)	Detrazione nel Mod. Iva 2019	
Dicembre 2018 (2)	Gennaio 2019	Gennaio 2019 (2)	Gennaio 2019	30/04/2020

**PROSPETTO RIEPILOGATIVO - TRIMESTRALI**

Effettuazione operazione	Ricevimento fattura	Registrazione fattura	Liquidazione trimestrale	Termine max
Dicembre 2017	Dicembre 2017	Dicembre 2017	Saldo annuale 2017	30/04/2018
Dicembre 2017 (1)	Dicembre 2017	Gennaio 2018 (1) (annotaz. separata)	Detrazione nel Mod. Iva 2018	
Dicembre 2017 (2)	Gennaio 2018	Gennaio 2018 (2)	1° trim. 2018	30/04/2019
Gennaio 2018	Gennaio 2018	Gennaio 2018	1° trim. 2018	
Gennaio 2018	Febbraio 2018	Febbraio 2018	1° trim. 2018	
Febbraio 2018	Aprile 2018	Luglio 2018	3° trim. 2018	
Dicembre 2018	Dicembre 2018	Dicembre 2018	Saldo annuale 2018	
Dicembre 2018 (1)	Dicembre 2018	Gennaio 2019 (1) (annotaz. separata)	Detrazione nel Mod. Iva 2019	
Dicembre 2018 (2)	Gennaio 2019	Gennaio 2019 (2)	1° trim. 2019	30/04/2020

(1) L'operazione genera un disallineamento tra lo spesometro del fornitore (che espone la fattura a dicembre) e quello dell'acquirente (che espone la fattura a gennaio), di cui terrà conto l'Agenzia in sede di controllo incrociato dei dati.

In relazione al solo periodo 2017, la CM 1/2018 ha fatto salvi i comportamenti difformi tenuti fino al 17/01/2018 (pertanto nel caso di specie non genererà conseguenze la partecipazione della fattura alla liquidazione di dicembre 2017 per i mensili; per i trimestrali l'operazione comunque avrebbe partecipato a determinare il saldo annuale dovuto al 16/03/2018)

(2) In tal caso il disallineamento si verifica anche tra le dichiarazioni Iva di fornitore e acquirente (tuttavia il controllo dell'Agenzia si concentrerà esclusivamente sui relativi spesometri).

**DETRAZIONE DIRETTAMENTE IN DICHIARAZIONE ANNUALE**

La Dichiarazione Iva per l'anno 2017 non presenta un apposito rigo in cui segnalare il caso:

- di fatture ricevute dal contribuente a fine 2017
- ma annotate (separatamente) solo nel 2018

che, come visto, devono essere detratte in sede annuale (e non nelle liquidazioni del 2018).

Si tratterà, pertanto, di una **riconciliazione "extracontabile"** effettuata dal contribuente, il quale:

- ⇒ esporrà a quadro RF anche tali fatture (detraendo l'Iva relativa)
- ⇒ il cui totale eccede gli imponibili delle liquidazioni Iva 2017 per l'importo di tali fatture.

**Esempio3**

La Beta Snc (periodicità Iva trimestrale) ha annotato a marzo 2018 una fattura di €. 10.000 + 2.200 Iva consegnata per posta a dicembre 2017.

Non potendo farla partecipare alla liquidazione di dicembre 2017 (in quanto annotata dopo i chiarimenti della CM 1/2018), essa la annota separatamente e la detrae nel mod. Iva 2018.

Si riportano le liquidazioni periodiche effettuate e la compilazione della dichiarazione:

**Liquidazioni trimestrali:**

Trimestre	Iva a debito (oper. attive)	Iva a cred. (op. passive)	Saldo	Credito per. prec.	Saldo netto	Inter. 1%	Iva dovuta	Iva versata	Data versamento
1°	5.000,00	3.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	15,00	<b>1.515,00</b>	<b>1.515,00</b>	18/05/2017
2°	3.500,00	4.000,00	-500,00	-	-	-	-	-	20/08/2017
3°	7.000,00	4.500,00	2.500,00	-500,00	2.000,00	20,00	<b>2.020,00</b>	<b>2.020,00</b>	16/11/2017
					3.500,00	35,00	<b>3.535,00</b>	<b>3.535,00</b>	
4°(annuale)	5.000,00	2.500,00	2.500,00	- 200,00			<b>3.735,00</b>	<b>3.735,00</b>	
Tot. liquid.	<b>20.500,00</b>	<b>14.500,00</b>							
Acconto 2017 versato col criterio storico									
Annot. sep.		2.200,00	-2.200,00	-	100,00	1	103,00		
Tot. VE e VF	<b>20.500,00</b>	<b>16.700,00</b>	<b>300,00</b>						16/03/2018

VL30 col. 2 e 3



**Quadro VH - DUBBIO:** è consigliato compilare il quadro. Infatti:

- sebbene secondo le istruzioni va compilato **solo in presenza di invio errato/omesso di almeno una Comunicazione trimestrale delle liquidazioni** effettuate (non autonomamente ravveduto), e nel caso di specie non si è commesso alcun "errore" (l'operazione va riepilogata nella comunicazione del 1° trimestre 2018)
- tuttavia, il dato complessivo a quadro VF (ed il debito Iva conseguente) sarebbe diverso dai dati delle liquidazioni trasmesse telematicamente e ciò comporterebbe la notifica di un avviso bonario (semprechè l'Ufficio non riesca a rilevare che nello spesometro del 1° trimestre/semestre 2018 è presente una fattura emessa nel 2017 dal fornitore ma registrata solo a marzo 2018 dall'acquirente).

**QUADRO VH**

VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE (\*)

		CREDITI	DEBITI	Subfornitori	Liquidazione anticipata
VH1	Gennaio	1	2	2	
VH2	Febbraio	,00	,00		
VH3	Marzo	,00	,00		
VH4	I TRIMESTRE	,00	<b>1.515</b>		4
VH5	Aprile	,00	,00		
VH6	Maggio	,00	,00		
VH7	Giugno	,00	,00		
VH8	II TRIMESTRE	<b>500</b>	,00		
VH9	Luglio	,00	,00		
VH10	Agosto	,00	,00		
VH11	Settembre	,00	,00		
VH12	III TRIMESTRE	,00	<b>2.020</b>		
VH13	Ottobre	,00	,00		
VH14	Novembre	,00	,00		
VH15	Dicembre	,00	,00		
VH16	IV TRIMESTRE				

(si compila solo per i trimestrali speciali)

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

**Quadro VF**

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE	VF1			2		
	VF13			22		
SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari,	VF23 TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	...				16.700
	VF24 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)					
	VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)					16.700

Include la fattura  
annotata a marzo 2018

**Quadro VL**

QUADRO VL		DEBITI	CREDITI
LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE	VL1 IVA a debito (somma dei righe VE26 e VJ19)	20.500	
	VL2 IVA detraibile (da rigo VF71)		16.700
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	VL3 IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	20.500	
	VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		
	VL23 Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali	35	
	VL30 Ammontare IVA periodica		3.735
	IVA periodica dovuta	3.735	
	IVA periodica versata		3.735
	VL31 Ammontare dei debiti trasferiti (*)		
	VL32 IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL23) - (VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL24 a VL31)] ovvero	100	
	VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL24 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL23)]		
	VL34 Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		
	VL35 Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		
	VL36 Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	1	
	VL37 Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001		
	VL38 TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	101	
	VL39 TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		

Il contribuente verserà il saldo Iva annuale 2017 (di €. 303) al 16/03/2018.

**PROVA DELLA RICEZIONE**

Considerata l'importanza ai fini della detrazione (e correlata possibilità di presentare una eventuale dichiarazione integrativa Iva), è evidente l'importanza di poter provare la data della ricezione della fattura.

A tal fine l'Agenzia delle Entrate **non impone delle particolari cautele**, ritenendo sufficiente

- ➔ che il contribuente adotti **"una corretta tenuta della contabilità"**
- ➔ **certificata dall'la numerazione in ordine progressivo delle fatture**

In sostanza, al di fuori delle ipotesi di invio tramite PEC (o altro sistema che attesti la ricezione del documento: sistemi EDI, ecc.), una coerente attribuzione del numero di protocollo alle fatture di acquisto giunte non dovrebbe condurre a contestazione di sorta.



**CM 1/2018:** "Per quanto concerne la verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta dal cessionario/committente, la ricezione stessa deve emergere (ove non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo) da una **corretta tenuta della contabilità** (si rinvia, al riguardo, alle indicazioni contenute nell'articolo 25, primo comma, in cui espressamente viene fatto obbligo al contribuente di numerare in ordine progressivo le fatture e bollette doganali ricevute), in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti".





**CRITERI GENERALI:** in ogni caso il criterio generale va individuato come segue:

- per le fatture inviate **via posta**: in passato è sempre stata attribuita valenza al timbro postale (per quanto apposto dall'ufficio di partenza, non di destinazione; sarà, comunque, opportuno conservare la busta timbrata dall'Ufficio postale)
- per le fatture inviate **via e-mail ordinaria**: vale un concetto analogo alla posta ordinaria (fino a prova contraria, vale la data di ricezione nella posta elettronica; esso, infatti, coincide col momento in cui la fattura si considera "emessa" per il soggetto che si limita a metterla a disposizione su un proprio server, inviando al cliente un messaggio e-mail contenente il link di collegamento - v. CM 45/2005 p.to 2.4.3)
- per le fatture inviate **via PEC**: vale la data di messa a disposizione sulla PEC del destinatario
- negli **altri casi** (es: consegna "a mano"): secondo la CM 1/2018 si presumerà corretto l'ordinamento attribuito dall'acquirente/committente purché sia constatata "l'**ordinaria tenuta della contabilità**" (in primis, l'annotazione progressiva delle fatture di acquisto, debitamente protocollate in arrivo).

Esempio4

Fattura consegnata a mano che ha concorso alla liquidazione periodica del mese di gennaio 2018; il numero di protocollo di arrivo assegnato anteriore

- rispetto ad una fattura ricevuta via PEC ricevuta nel mese di gennaio 2018
  - rispetto alla prima fattura ricevuta per posta datata febbraio 2019
- sarà sufficiente a "dimostrare" la ricezione nel mese di gennaio.

**VIDEOCONFERENZA  
LIVE**

**DICHIARAZIONE  
IVA 2018**

**MERCOLEDÌ 28 FEBBRAIO  
DALLE ORE 15.00 ALLE ORE 17.30**

**Vai sul sito della Redazione per  
conoscere le modalità di  
partecipazione**

**Tutte le novità a  
portata di un click...**