



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018  
N.RF108  
**INFO FISCO**  
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>LIQUIDAZIONI PERIODICHE: DETRAZIONE IVA E FATTURA ELETTRONICA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 2 DL 50/2017, CM 1/2018, PROV. 30/04/2018, NOTA ANC 27/03/2015 E 15/05/2018
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>14/06/2018</b>

*Sintesi: recentemente l'Ass. Nazionale Commercialisti ha proposto una interessante interpretazione delle nuove regole di detrazione IVA, che si discostano leggermente da quelle della CM 1/2018.*

*In particolare, secondo l'ANC:*

- *liquidazioni periodiche: in relazione alle operazioni "effettuate" nel periodo di liquidazione precedente (es: maggio), la detrazione dell'Iva non è esclusa nella liquidazione del periodo se la fattura è "ricevuta" (ed annotata nel registro acquisti) nel periodo compreso tra il giorno 1 ed il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento (giugno)*
- *fattura elettronica: per quanto attiene il momento della ricezione delle fatture elettroniche, occorre fare riferimento alla data:*
  - ✓ *della ricevuta di consegna: per le fatture trasmesse dallo SDI tramite PEC o codice destinatario*
  - ✓ *di presa visione: per le fatture messe a disposizione nell'area riservata del sito WEB dell'Agenzia.*

Le "nuove" regole sull'esercizio della detrazione IVA, illustrate dall'Agenzia nella CM 1/2018, hanno fatto sorgere difficoltà interpretative relativamente:

- alle modalità di computo dell'IVA relativa agli acquisti nelle liquidazioni IVA periodiche
- nonché all'applicazione pratica nel caso della fattura elettronica.

Nel proseguo si evidenziano i dubbi interpretativi sorti e le possibili soluzioni proposte dalla dottrina (doc. ANC-Confimi del 27/03/2018 e doc. ANC del 15/05/2018).

### LE REGOLE PER LA DETRAZIONE IVA

A seguito delle **novità introdotte dal DL 50/2017** (con le relative difficoltà di conciliare le modifiche all'art. 19 Dpr 633/72 "Detrazione Iva" con quelle apportate all'art. 25 "Registrazione degli acquisti"), l'Agenzia:

- **modificando il proprio orientamento pregresso** (giustificato da una maggiore aderenza ai principi UE ed all'orientamento giurisprudenziale in materia della Corte UE – v. sent. 29/04/2004 causa C-152/02)
- ha individuato il **momento in cui sorge il diritto alla detrazione all'esistenza di un duplice requisito** dato:
  - a. **non più solo dall'esigibilità dell'imposta**, come propendeva in passato (cd. "presupposto sostanziale")
  - b. **ma anche della ricezione della fattura d'acquisto** (cd. "presupposto formale").

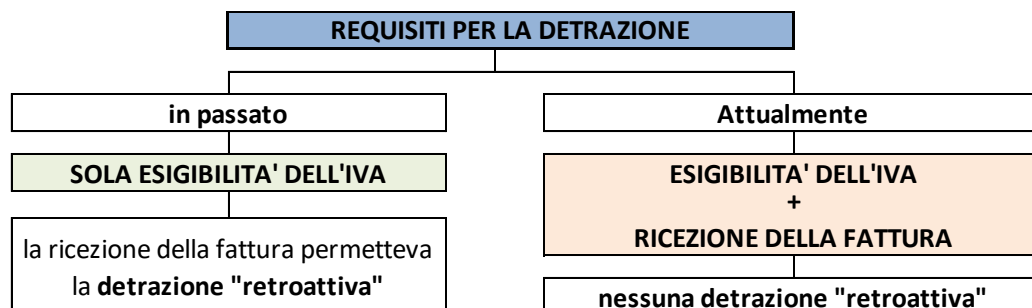
Secondo tale impostazione, l'ANC osserva come:

- il *dies a quo "teorico"* (cioè l'esigibilità dell'Iva e, dunque "l'effettuazione" dell'operazione) si manifesta sempre in anticipo (es: fattura differita) o in coincidenza con la emissione della fattura (es: fattura immediata; fattura per acconti/pagamento anticipato)
- mentre il *dies a quo "effettivo"* coincide con il **momento** (senza alcun effetto "retroattivo") **in cui la fattura è ricevuta dal cessionario/committente** (come detto, sempre successivo al momento di cui sopra), il quale può così annotarla nel registro degli acquisti ed esercitare la detrazione.

Di fatto, dunque, l'impostazione dell'Agenzia corrisponde a sostenere che "l'Iva diviene detraibile solo al momento della ricezione della fattura".



**ANNOTAZIONE DELLA FATTURA DOPO LA RICEZIONE:** la ricezione della fattura è, dunque, diventato un **elemento essenziale**, che “comanda” i successivi adempimenti dell’acquirente o committente, che sarà importante poter “provare” (quantomeno fino alla introduzione della fatturazione elettronica, prevista dal 1/01/2019).



**Esempio 1**

Secondo l’Agenzia, la consegna di beni documentata da DDT a febbraio, con fattura emessa il 15 marzo e ricevuta in pari data:

- **per il cedente: 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).



**DIES AD QUEM (termine ultimo):** in ogni caso la detrazione va 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.

**Esempio 2**

Per la fattura ricevuta nel 2018 il termine massimo per esercitare la detrazione è fissato al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta 2018 (30/04/2019).

**EFFETTI SULLE FATTURE A CAVALLO D’ANNO**

La CM 1/2018 riporta a tal fine i seguenti esempi (riadattati):

FATTURA EMESSA NEL 2018 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 nelle liquidazioni periodiche del 2018</b></li> <li>▪ procedendosi ad operare la detrazione nella relativa liquidazione</li> </ul>
<b>nel 2019</b> <b>(entro il 30/04)</b> (registrazione ritardata)	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” del registro acquisti</b> relativo alle <b>fatture ricevute nel 2018</b></li> </ul>

FATTURA EMESSA NEL 2018 con <u>RICEZIONE NEL 2019</u>	
Annotazione	Detrazione
<b>nel 2019</b> (situazione ordinaria)	la fattura: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>confluisce nelle liquidazioni periodiche del 2019</b></li> <li>▪ procedendosi ad operare la detrazione nella relativa liquidazione</li> </ul>
<b>nel 2020</b> <b>(entro il 30/04)</b> (registrazione ritardata)	La detrazione: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ può operare <b>solo in dichiarazione annuale Iva</b> previa <b>annotazione in una “apposita sezione” del registro acquisti</b> relativo alle <b>fatture ricevute nel 2019</b></li> </ul>



**AMPLIATI I TERMINI PER ESERCITARE LA DETRAZIONE:** l'interpretazione dell'Agenzia, diversamente dal tenore letterale dell'art. 19 DPR 633/1972, consente di poter operare la detrazione relativa ad una fattura con esigibilità nel periodo d'imposta (es. 2018):

- sia nel periodo d'imposta in cui si riceve la fattura (es. 2018)
- che in quello successivo (2019) entro i termini di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta di ricezione della fattura (30/04/2019).

Nota: con l'interpretazione "estensiva" fornita dall'Agenzia, si evita in tale modo la sproporzionata differenza (a possibile rischio di infrazione UE) fra:

- **fatture emessa ad inizio anno** (che godono comunque di tempi sufficientemente ragionevoli)
- e **fatture emessa a fine anno** che, diversamente, avrebbero goduto di termini eccessivamente ristretti e che, complicazioni a parte, si sarebbero rilevati addirittura impraticabili nel caso di fattura ultratardiva (ricevuta nell'anno successivo a quello di esigibilità dell'imposta).

### IMPOSTAZIONE DELL'AGENZIA – EFFETTI SULLE LIQUIDAZIONI IN CORSO D'ANNO

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

- l'IVA relativa ad una **fattura d'acquisto emessa a giugno 2018 e ricevuta tra il 01/07/2018 e il 16/07/2018** (anche "differita", emessa a fronte di DDT)
- **non potrebbe essere computata nella liquidazione periodica del mese di giugno 2018** (in scadenza il 16/07/2018)
- ma solo dalla **liquidazione del mese di luglio 2018** (mese di ricevimento della fattura), previa registrazione della stessa.

#### Esempio3

Alfa SRL ha acquistato dei beni il 15/06/2018, ricevendo la fattura in pari data; procede a registrarla:

- caso a): nel mese di giugno: esercita la detrazione IVA nella liquidazione relativa al mese di giugno, da effettuarsi entro il 16/07/2018
- caso b): nel mese di luglio: esercita la detrazione IVA nella liquidazione relativa al mese di luglio, da effettuarsi entro il 20/08/2018
- e così via

#### Esempio4

In riferimento al precedente Esempio3 la società riceve la fattura il 10/07/2018.

Applicando le regole dettate dall'Agenzia nella CM 1/2018:

- il *dies a quo* (momento iniziale) a partire dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione è collegato al ricevimento della fattura
- il diritto alla detrazione potrà essere esercitato solo nella liquidazione del mese di luglio da effettuarsi entro il 20/08/2018 (e non nella liquidazione di giugno)

Quanto detto vale anche per i **contribuenti trimestrali**.

#### Esempio5

Il Sig. Rossi imprenditore individuale acquista dei beni nel mese di giugno, con contestuale consegna, e riceve la fattura il 10/07/2018.

In tale caso:

- nonostante l'esigibilità dell'imposta si manifesti nel mese di giugno 2018
- la detrazione dell'IVA:
  - ✓ NON potrà essere esercitata nella liquidazione del secondo trimestre 2018
  - ✓ ma dovrà essere esercitata in quella relativa al terzo trimestre 2018.

Gli effetti descritti, derivanti dall'interpretazione fornita dall'Agenzia nella CM 1/2018 sulle nuove regole per l'esercizio della detrazione IVA, sono stati contestati dall'ANC (Nota ANC- Confimi 27/03/2018) sia da un punto di vista **logico - sistematico** che da un punto di vista **sostanziale**.

### IMPOSTAZIONE SUGGERITA DELLA ANC - CONFIMI

L'ANC propone inizialmente un riassunto dell'impianto normativo.

Da un punto di vista **sostanziale** si fa riferimento:

- ⇒ alla Direttiva IVA (art. 179), sostenendo che la detrazione dell'IVA può essere esercitata a partire dal *dies a quo teorico* (esigibilità dell'IVA)

Art. 179	<i>Il diritto alla detrazione va esercitato nel periodo in cui è sorto ossia nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile</i>
----------	--

- ⇒ all'art. 1 DPR 100/1998 (Dichiarazioni e versamenti periodici) di seguito riportato.

*"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".*

Secondo l'ANC:

- la liquidazione va effettuata entro il 16 del mese successivo a quello cui si riferisce la liquidazione mensile/trimestrale
- **potendo computare a tale data tutti i documenti di cui si è in possesso** (ricezione dalla fattura entro il 16 del mese successivo a quello cui si riferisce la liquidazione) e debitamente registrati

In sostanza:

- al fine di individuare il *dies a quo* esercitabile per la detrazione
- è sufficiente che il possesso/arrivo della fattura (la cui Iva sia esigibile nel mese oggetto della liquidazione)
- risulti perfezionato entro la scadenza del termine per procedere al versamento dell'IVA dovuta per il periodo.

**DETRAZIONE/ESIGIBILITA'**: si tratta in sostanza di "ancorare" la detrazione IVA, relativamente alle liquidazioni periodiche, all'esigibilità dell'imposta verificatasi nel mese/trimestre cui la liquidazione si riferisce, con la possibilità di ricevere e registrare le fatture entro i termini per "calcolare" la liquidazione.

### CONSIDERAZIONI LOGICO - SISTEMATICHE

Da un punto di vista **logico - sistematico**, si evidenzia che:

- gli esempi proposti dall'Agenzia, con l'applicazione della tesi che ancora la detrazione IVA alla ricezione della fattura, si riferiscono **esclusivamente alle fatture a cavallo d'anno e non alle fatture in corso d'anno**
- nella CM 1/2018 non vi è stato alcun riferimento all'individuazione dei criteri di verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta relativamente alle fatture in corso d'anno; anche in questo caso l'Agenzia si è limitata ad analizzare le fatture a cavallo d'anno.

**Nota:** in sostanza, i chiarimenti dell'Agenzia avrebbero avuto come obiettivo **esclusivamente** evitare la sproporzionata differenza tra **fatture emessa ad inizio anno e fatture emessa a fine anno**, senza, al contrario, alcun impatto nelle liquidazioni periodiche.

LE DUE TESI A CONFRONTO			
	CM 1/2018	TESI ANC	TERMINE ULTIMO
<b>Fattura emessa a giugno 2018 e ricevuta il 15/07/2018</b>	Detrazione <u>a partire</u> dalla liquidazione del mese di luglio 2018 – terzo trimestre 2018	Detrazione <u>a partire</u> dalla liquidazione del mese di giugno 2018 – secondo trimestre 2018	30/04/2019
<b>Fattura emessa a dicembre 2018 e ricevuta il 15/01/2019</b>	Detrazione <u>a partire</u> dalla liquidazione del mese di gennaio 2019 – primo trimestre 2019	Detrazione <u>a partire</u> dalla liquidazione del mese di dicembre 2018 – quarto trimestre 2018	30/04/2020

### FATTURA ELETTRONICA E LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Per quanto riguarda la fattura elettronica, le procedure operative dettate dal Prov. del 30/04/2018, hanno sollevato dubbi circa la regole da seguire per le liquidazioni periodiche:

- sia per quanto riguarda le fatture attive (emissione e trasmissione fatture)
- sia per quanto riguarda le fatture passive (trasmissione fatture da SDI a cessionario/committente)

### EMISSIONE E TRASMISSIONE FATTURA ELETTRONICA

Per quanto riguarda l'**emissione e la trasmissione** delle fatture allo SDI va evidenziato che:

- la fattura elettronica va "emessa" nel momento "di effettuazione" dell'operazione ex art. 6 Dpr 633/72 (spedizione/consegna per beni mobili; pagamento per servizi; rogito per beni immobili) e **trasmessa al SDI entro le 24:00 del giorno di effettuazione dell'operazione.**
- rimanendo la **data della fattura quella indicata nel documento e riportata nel file xml** (che rileva per l'esigibilità dell'imposta e per individuare la data di emissione della fattura)



**Nota:** la data di emissione non potrà mai essere successiva alla data di trasmissione (errore bloccante 0403)

Potrebbe accadere che la trasmissione della fattura avvenga nei suddetti termini ma:

- ⇒ non vengano superati controlli formali dello SDI
- ⇒ con conseguente "scarto" della fornitura – la fattura si considera non emessa (la "ricevuta di scarto" del file al soggetto trasmittente viene inviata sul medesimo canale con cui è stato inviato il file al Sdi)

In tale caso l'emittente avrà comunque **cinque giorni** a disposizione per procedere a una nuova trasmissione.

Ove nel suddetto termine:

- ⇒ si **proceda alla trasmissione di una fattura regolare** (che supera i controlli formali dello SDI)
  - ✓ non verranno applicate sanzioni relative **all'omessa/tardiva fatturazione** (art. 1, c. 6, D.lgs. 127/2015)
  - ✓ considerato che la data della trasmissione originaria del file è nota allo SDI

**SANZIONI:** per evitare l'applicazione di sanzioni con l'invio entro cinque giorni dallo scarto è necessario conservare:

- la ricevuta di ricezione del file allo Sdi
- la successiva ricevuta di scarto
- e la nuova ricevuta di ricezione all'atto del rinvio della fornitura.



Va evidenziato che prima di inoltrare la fattura elettronica al destinatario, il SdI effettua una serie di controlli, che riguardano:

- il rispetto della nomenclatura, unicità, dimensione, integrità del file trasmesso nonché (nel caso di apposizione) la verifica del certificato di firma delle fatture;
  - la presenza, all'interno del *file*, delle informazioni obbligatoriamente previste e, per alcune di essi, la validità (ad esempio, l'esistenza in Anagrafe Tributaria della partita IVA del cedente/prestatore e del committente/cessionario ovvero del codice fiscale nel caso che quest'ultimo sia un consumatore finale)
  - e la coerenza (coerenza tra i valori dell'imponibile, dell'aliquota IVA e dell'imposta indicata in fattura).
- ⇒ per i quali i tempi di elaborazione da parte di SdI possono variare **da pochi minuti fino a cinque giorni**. In caso di superamento dei controlli minimi sarà recapitata (**entro 5 giorni**) una "ricevuta di consegna" del file della fattura elettronica al soggetto che lo ha inviato e la fattura si considererà emessa.



**Nota:** a prescindere dal tempo impiegato dallo SDI per effettuare i controlli e inviare la ricevuta di consegna, l'operazione concorrerà alla liquidazione periodica in base alla data di emissione.

<b>Esempio8</b>	<p>Alfa SRL cede dei beni il 29/01/2019 con contestuale emissione della fattura elettronica e trasmissione allo SDI. Lo SDI invia la ricevuta di consegna il 05/02/2019.</p> <p>In questo caso, l'operazione concorrerà alla liquidazione del mese di gennaio 2019, a prescindere dall'invio da parte dello SDI della ricevuta di consegna nel mese di febbraio.</p>
-----------------	--

<b>Esempio9</b>	<p>Alfa SRL cede dei beni il 29/01/2019 con contestuale emissione della fattura e trasmissione allo SDI. La fattura viene scartata e si procede al rinvio il 01/02/2019. Lo SDI trasmette la ricevuta di consegna il 06/02/2019</p> <p>In questo caso, l'operazione concorrerà alla liquidazione del mese di gennaio 2019; si deve fare infatti riferimento alla data della fattura, a prescindere dallo scarto, il rinvio e dal recapito della ricevuta di consegna.</p>
-----------------	---

### RICEZIONE FATTURA ELETTRONICA

Superati con **esito positivo** i necessari **controlli formali** lo SDI recapita la fattura:

- ➔ al soggetto cessionario/committente
- ➔ ad un intermediario espressamente indicato (anche in questo caso può essere un soggetto diverso da quelli individuati dall'art. 3 DPR 322/1998).

### INDIRIZZO TELEMATICO REGISTRATO

Le fatture elettroniche sono sempre recapitate all' "indirizzo telematico registrato", vale a dire:

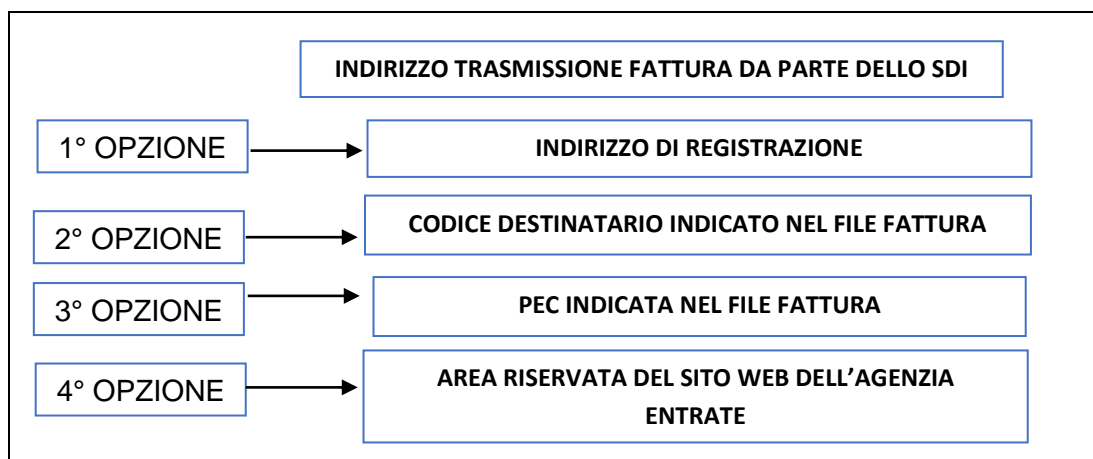
- una PEC
- un "codice destinatario"

a seconda della modalità prescelta per la trasmissione della fattura elettronica.

### SERVIZIO DI REGISTRAZIONE NON UTILIZZATO

Solo nel caso in cui:

- ➔ il cessionario/committente **non abbia utilizzato il servizio di registrazione**
- ➔ la fattura è inviata al **codice destinatario** indicato dal **soggetto emittente o, in alternativa, nell'area riservata del sito WEB dell'Agenzia.**



A seconda della modalità di consegna della fattura si individua il *dies a quo* per esercitare la detrazione IVA.

<b>PEC o CODICE DESTINATARIO</b>	DATA E ORA INDICATA NELLA RICEVUTA DI CONSEGNA
<b>AREA SITO WEB AGENZIA</b>	PRESA VISIONE SUL SITO WEB

#### Esempio10

Fattura datata 31/05 ma trasmessa dal fornitore al SdI il 3/6. Iva esigibile per il mese di maggio (il fornitore deve versare l'Iva il 16/06).

- ⇒ Trasmissione da parte del SdI (entro 5 gg) al destinatario. Data risultante dalla ricevuta di consegna, entro 5 giorni = (ad esempio) 08/06.
- ⇒ Secondo la prospettazione del DPR 100/98, essendo la fattura arrivata (requisito del possesso) entro la scadenza della liquidazione di maggio (16/06), è possibile detrarre l'Iva nella liquidazione relativa al mese di maggio (mese di esigibilità); nulla vieta ovviamente che il contribuente scelga di operare la detrazione nei mesi successivi e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno risultante dalla citata "ricevuta di consegna".

#### Esempio11

Fattura datata 31/05 ma trasmessa dal fornitore al SdI il 3/6. Iva esibibile per il mese di maggio (il fornitore deve versare l'Iva il 16/06).

- ⇒ Messa a disposizione della fattura da parte del SdI nell'area autenticata del destinatario. La ricezione rilevante ai fini della detrazione dipenderà dalla data di presa visione dell'area riservata.
- ⇒ Se la "presa visione" da parte del destinatario avviene entro il 16/6, secondo la prospettazione del DPR 100/98, la detrazione (poiché la fattura si intenderà arrivata entro tale data) potrà essere operata con riferimento al mese di maggio (scadenza liquidazione 16/06); nel caso di visione successiva al 16/06 l'Iva potrà invece essere detratta solo a partire dalla liquidazione per il mese di giugno (scadenza 16/07); nulla vieta ovviamente che, in ogni caso, il contribuente scelga di operare la detrazione nei mesi successivi e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno risultante dalla citata "presa visione".