



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI
BRESCIA

Studio Dott. Paroli Michele

Dottore Commercialista - Revisore Contabile

Via III Innocenti N° 9 - 25018 Montichiari (BS) Tel. 030 6950622 Fax 030 6950623

INFORMATIVA FISCALE
INFORMATIVA FISCALE
INFORMATIVA FISCALE

**Ai Clienti
Loro Sedi**

Montichiari (BS) li 17/02/2018

Circolare N. 2/2018

SETTORE

IVA

**informativa
fiscale**

RIFERIMENTI

Artt. 19 e 25, DPR n. 633/72

- **Art. 2, DL n. 50/2017**
- **Circolare Agenzia Entrate 17.1.2018, n. 1/E**
- **Informativa SEAC 19.1.2018, n. 21**

IN SINTESI

I chiarimenti recentemente forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito alle nuove regole per la detrazione dell'IVA assumono rilevanza anche sulla determinazione dell'imposta dovuta in sede di liquidazione periodica.

*Infatti, l'IVA riferita alle fatture relative ad operazioni intervenute nel 2018 concorre alla liquidazione IVA del mese di annotazione, collegato con il **possesso della fattura**.*

Così, l'IVA a credito di una fattura riferita ad un acquisto effettuato a gennaio 2018:

- *ricevuta entro il 31.1 concorre alla liquidazione IVA di gennaio se annotata in tale mese;*
 - *ricevuta a febbraio e annotata in tale mese concorrerà alla liquidazione IVA del mese di febbraio;*
- e così via.*

Qualora le fatture 2018 siano annotate nel 2019, entro il 30.4, in un apposito sezionale, concorreranno al saldo IVA 2018.



Come noto, le modifiche apportate ai **termini entro i quali è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA e di annotazione nel registro IVA acquisti** ad opera del DL n. 50/2017 sono state recentemente oggetto di specifici chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con la Circolare 17.1.2018, n. 1/E (Informativa SEAC [19.1.2018, n. 21](#)), forniti nel rispetto delle disposizioni comunitarie e della relativa giurisprudenza.

Dette precisazioni risultano utili per "gestire" il trattamento delle fatture relative al 2017 ricevute entro il 31.12.2017 ovvero nel corso del 2018. I chiarimenti dell'Agenzia assumono rilevanza anche per il trattamento delle fatture relative al 2018 per individuare la liquidazione IVA in cui esercitare il diritto alla detrazione.

Merita evidenziare che le nuove disposizioni si applicano alle fatture / bollette doganali emesse dall'1.1.2017, a condizione che le stesse siano relative ad operazioni effettuate e la cui IVA sia divenuta esigibile da tale data. **Di conseguenza, per l'IVA relativa a fatture 2015 e 2016 non ancora detratta si potrà continuare ad applicare la normativa previgente (detraibilità entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione).**

Con riferimento alle note di variazione di cui all'art. 26, DPR n. 633/72 le novità sono applicabili alle note di credito emesse dall'1.1.2017, a condizione che i relativi presupposti (eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile) si siano verificati a decorrere da tale data.



Si rammenta che la detrazione va esercitata tenendo conto delle **condizioni esistenti nell'anno in cui l'IVA è divenuta esigibile**. Così, ad esempio, per un servizio acquistato nel 2017 (pro rata di detraibilità 75%), la cui imposta viene detratta nel 2018 (anno di ricevimento della fattura), la detrazione va operata in base alla percentuale di pro rata del 75%.

Appare subito evidente che l'adeguamento alle nuove regole si "scontra" con il comportamento adottato, quasi per consuetudine, per determinare il saldo delle liquidazioni IVA periodiche.

TERMINE PER L'ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE

Ai sensi del nuovo comma 1 dell'art. 19, DPR n. 633/72:

- il momento di insorgenza del **diritto alla detrazione** dell'IVA a credito è individuato (come in precedenza) **nel momento in cui l'imposta diviene esigibile**, ossia, come stabilito dall'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72, alla data in cui **l'operazione si considera effettuata ai fini IVA**;
- il **termine ultimo** entro il quale è **possibile esercitare la detrazione dell'IVA** è ora individuato nel termine di presentazione della **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** (anziché della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto) il 30/04 di ogni anno.



Si rammenta che, in base alle nuove disposizioni, la dichiarazione IVA annuale va presentata dall'1.2 al 30.4. Così, il mod. IVA 2018 relativo al 2017 va presentato entro il 30.4.2018.

Va infine evidenziato che per i soggetti in regime IVA "per cassa" sussiste il differimento del momento in cui l'IVA sugli acquisti è considerata esigibile e pertanto anche il termine entro il quale l'IVA è detraibile è **"ancorato"** al momento di esigibilità previsto da tale regime, ovvero **al momento del pagamento del corrispettivo**.

ANNOTAZIONE NEI REGISTRI

In merito agli obblighi di registrazione, il comma 1 dell'art. 25, DPR n. 633/72 dispone che **il diritto a detrarre l'IVA** è esercitabile **previa annotazione della relativa fattura nel registro IVA acquisti**.

In particolare, in base alla nuova formulazione della citata disposizione, le fatture devono essere annotate in un apposito registro (registro IVA acquisti):

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

Va considerato che **l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato alla sussistenza dei seguenti 2 requisiti**:

- presupposto (sostanziale) dell'**effettuazione dell'operazione**;
- presupposto (formale) del **possesso della fattura d'acquisto**.

Di conseguenza, **il termine** per esercitare il diritto alla detrazione è individuato **nel momento in cui** in capo all'acquirente / committente **si verificano i suddetti 2 requisiti**. Da tale momento il soggetto può, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, operare la detrazione dell'IVA a credito.

Il diritto può essere esercitato al più tardi **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati i predetti requisiti** e con riferimento al **medesimo anno**.

Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 1/E

*"il diritto alla detrazione potrà essere **esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo – ai sensi del citato art. 25, primo periodo – in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza**".*

DATA DI RICEVIMENTO DELLA FATTURA

L'annotazione della fattura sul registro degli acquisti può essere effettuata **soltanto dalla data in cui** il soggetto, come evidenziato nella citata Circolare n. 1/E, è **"venuto in possesso del documento contabile"**.

A tal fine rileva, pertanto, la **data di ricevimento della fattura** da parte dell'acquirente / committente.

In particolare, tale data è **"ancorata" alla modalità utilizzata** dal cedente / prestatore **per la relativa consegna**, ossia PEC / altri sistemi che attestano la ricezione del documento.

In mancanza, di tali sistemi che consentono di attribuire "certezza" alla data di ricezione, la stessa deve risultare dalla **"corretta tenuta della contabilità"** (in base all'art. 25, le fatture / bollette doganali vanno numerate progressivamente).

La data di ricezione della fattura assume importanza, come sopra illustrato, per individuare il momento a partire dal quale poter detrarre l'IVA a credito.

L'accertamento di tale data è collegato, in generale, alla struttura del contribuente. Infatti nelle società di una certa dimensione sovente si riscontra l'utilizzo del "protocollo d'entrata" (numero progressivo attribuito in base all'arrivo).

In molte (medio – piccole) realtà ciò non si riscontra e pertanto il ricevimento è ancorato alla prova a disposizione dell'interessato. Va, quindi, posta particolare attenzione al mezzo utilizzato per dimostrare il momento di ricezione del documento.

FATTURE 2017

Considerato quanto sopra evidenziato, l'Agenzia precisa che, con riferimento ad una fattura (datata 2017) **ricevuta nel 2018** relativa ad un acquisto di beni consegnati nel 2017:

- l'annotazione può essere effettuata, al più tardi, entro il 30.4.2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018);
- **se la fattura è annotata nel 2019 la relativa IVA non potrà essere computata nelle liquidazioni periodiche IVA del 2019 ma dovrà concorrere alla determinazione del saldo della dichiarazione IVA relativa al 2018.** In tal caso, come evidenziato dall'Agenzia,

“effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, al fine di evidenziare che l'imposta – non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019 – concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018”.

l'annotazione va

È comunque **possibile adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse** dall'annotazione nel registro IVA sezionale, purché garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.



Le **fatture differite** (ossia, emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna / spedizione) relative ad un **acquisto di beni consegnati nel 2017 (datate 2018), ricevute nel 2018**, potranno essere **computate dalla liquidazione IVA del mese di gennaio**, tenendo presente la data di ricezione.

Alla luce dei chiarimenti in esame, pertanto, l'annotazione / detrazione delle fatture 2017, a seconda che le stesse siano pervenute all'acquirente / committente nello stesso anno o nel 2018, è così sintetizzabile.

Acquisto 2017 – ricevimento fattura 2017

Un contribuente mensile ha acquistato dei beni il 20.12.2017, con consegna degli stessi e della relativa fattura nel mese di dicembre.

Annotazione 2017	L'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, confluisce nella liquidazione IVA di dicembre. In tal caso, infatti, nel mese di dicembre: – sono stati consegnati i beni; – è stata ricevuta ed annotata la fattura.
Annotazione 2018	La fattura può essere comunque annotata entro il 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017), in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2017 . L'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2017 (mod. IVA 2018). La stessa non va ricompresa nella comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

Acquisto 2017 – ricevimento fattura 2018

Un contribuente mensile ha acquistato e pagato un servizio nel mese di dicembre 2017. La fattura (emessa nel 2017) è ricevuta il 20.1.2018.

Annotazione 2018	La detrazione dell'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, va operata nella liquidazione IVA del mese di annotazione (così ad esempio, se la fattura è annotata a gennaio, la relativa IVA a credito concorrerà alla liquidazione del mese di gennaio).
Annotazione 2019	La fattura può essere comunque annotata entro il 30.4.2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018), in un'apposita sezione del registro IVA acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018 . L'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2018 (mod. IVA 2019). La stessa non va ricompresa nella comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.



In ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, come precisato dall'Agenzia, **non saranno sanzionati i comportamenti adottati** nell'ambito della liquidazione periodica del mese di dicembre 2017, **difforni alle precisazioni fornite con la Circolare n. 1/E**.

La predetta esimente non dovrebbe quindi "coprire" il comportamento tenuto dai contribuenti trimestrali "speciali" (liquidazione quarto trimestre 2017 entro il 16.2.2018) e i contribuenti trimestrali "ordinari" (saldo annuale 2017 entro il 16.3.2018).

FATTURE 2018

Mutuando quanto sopra evidenziato relativamente alle fatture riferite ad acquisti effettuati / prestazioni ricevute e pagate nel 2017, di seguito si esamina il trattamento delle **fatture riferite ad acquisti / prestazioni 2018**.

In particolare, **dopo aver ricevuto la fattura, è possibile annotarla:**

- nello stesso mese di ricevimento in modo tale che l'IVA concorra alla liquidazione del relativo mese;
- in un mese successivo con concorrenza dell'IVA alla liquidazione di tale mese.



Le **fatture differite** (ossia, emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna / spedizione) relative a un **acquisto di beni consegnati nel 2018 (datate 2018), ricevute nel 2018**, potranno essere computate **dalla liquidazione IVA del mese di ricevimento**.

L'annotazione / detrazione delle fatture 2018 è così sintetizzabile.

Acquisto gennaio 2018 – ricevimento fattura gennaio 2018

Un contribuente mensile ha acquistato dei beni il 10.1.2018, con consegna degli stessi e ricevimento della relativa fattura nel mese di gennaio.

Annotazione gennaio	L'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, confluisce nella liquidazione IVA di gennaio. In tal caso, infatti, nel mese di gennaio: – sono stati consegnati i beni; – è stata ricevuta ed annotata la fattura.
Annotazione mesi successivi	In mancanza dell'annotazione nel mese di gennaio, la fattura può essere annotata nei mesi successivi, concorrendo alla liquidazione IVA del mese di annotazione.

Acquisto gennaio 2018 – ricevimento fattura febbraio 2018

Un contribuente mensile ha acquistato dei beni il 29.1.2018, con consegna degli stessi e ricevimento della relativa fattura nel mese di febbraio.

Annotazione febbraio	L'IVA a credito, previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti, confluisce nella liquidazione IVA di febbraio. In tal caso, infatti, nel mese di febbraio è stata ricevuta ed annotata la fattura.
Annotazione mesi successivi	In mancanza dell'annotazione nel mese di febbraio, la fattura può essere annotata nei mesi successivi, concorrendo alla liquidazione IVA del mese di annotazione.



La fattura potrà essere comunque annotata nel 2019 (entro il 30.4.2019, termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018), in un'apposita sezione del **registro IVA acquisti** relativo alle **fatture ricevute nel 2018**.

L'IVA a credito confluirà nel saldo della dichiarazione IVA relativa al 2018 (mod. IVA 2019).

Di seguito si riportano alcuni esempi considerando, quale mese di annotazione, il primo "ammissibile" tenuto conto della data di ricevimento della fattura.

Acquisto	Data emissione fattura	Ricevimento fattura	Annotazione fattura	Liquidazione IVA
15.1.2018	15.1.2018	15.1.2018	gennaio (*)	gennaio (*)
18.1.2018	18.1.2018	22.1.2018	gennaio (*)	gennaio (*)
19.1.2018 24.1.2018	9.2.2018 (fattura differita)	13.2.2018	febbraio (*)	febbraio (*)
31.1.2018	31.1.2018	31.1.2018	gennaio (*)	gennaio (*)
31.1.2018	31.1.2018	2.2.2018	febbraio (*)	febbraio (*)

(*) Se l'annotazione della fattura è effettuata in un mese successivo, l'IVA concorre alla liquidazione del mese di annotazione.



Scarica altre informative su: <http://www.studioparoli.it>

Cordialmente

Paroli Dott. Michele