

**ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE**  
**Consigliere Nazionale**  
**Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità**  
**ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI**

**DETRAZIONE IVA DOPO IL D.L. 50/2017 (per fatture emesse dal 01.01.2017)**  
**SECONDO L'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE N. 1 DEL 17 GENNAIO 2018**  
**DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

**Schema riassuntivo sintetico**

**Premesse doverose:**

**Momento di esigibilità dell'IVA (da parte dello Stato) dal cedente o prestatore (art. 6, DPR 633/72):**

- **CESSIONE DI BENI**: in linea generale, data di consegna o spedizione della merce o data emissione fattura se precedentemente emessa; per i beni immobili data di stipula dell'atto notarile.
- **PRESTAZIONE DI SERVIZI**: in linea generale, data del pagamento del corrispettivo o data emissione fattura se precedentemente emessa.

**Diritto di detraibilità dell'IVA da parte dell'acquirente o committente (art. 19, DPR 633/72):**

- Nasce nel momento in cui l'IVA diventa esigibile da parte dello Stato.
- Deve essere esercitato al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui diventa esigibile e alle condizioni esistenti in quel momento.

**Registrazione delle fatture ricevute (art. 25, DPR 633/72):**

- Deve avvenire prima della liquidazione periodica nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA.
- Deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

**Quando si può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA (Direttiva 2006/112/CE e sentenza 29/04/2004, C-152/02 Corte di Giustizia Europea):**

- Per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA è necessario che si siano avverate entrambe le condizioni di esigibilità (e di conseguenza diritto di detrarre) e possesso fisico della fattura.

**Fatte le dovute premesse, vediamo ora alcuni esempi di esercizio della detraibilità dell'IVA di un contribuente MENSILE**

1. **Fattura datata 05.12.2017 e fisicamente ricevuta entro il 31.12.2017. La detraibilità IVA è del 2017 (dicembre) e la fattura può essere registrata:**
  - entro il 31.12.2017 detraendo l'IVA nel mese di dicembre 2017
  - **tra il 01.01 e il 16.01.2018 detraendo l'IVA nel mese di dicembre 2017\***
  - entro il 30.04.2018 detraendo l'IVA direttamente in dichiarazione annuale 2017
  - OLTRE il 30.04.2018 l'IVA è detraibile solo con dichiarazione integrativa e sanzioni
  
2. **Fattura datata 05.12.2017 e fisicamente ricevuta il 10.01.2018. La detraibilità IVA è del 2018 (gennaio) e la fattura può essere registrata:**
  - entro il 31.01.2018 detraendo l'IVA nel mese di gennaio 2018
  - **dal 01.02 al 16.02.2018 detraendo l'IVA nel mese di gennaio 2018\***
  - dal 01.02 e fino al 31.12.2018 detraendo l'IVA nel mese di registrazione
  - entro il 30.04.2019 detraendo l'IVA direttamente in dichiarazione annuale 2018
  - OLTRE il 30.04.2019 l'IVA è detraibile solo con dichiarazione integrativa e sanzioni
  
3. **Fattura datata 18.04.2018 e fisicamente ricevuta il 10.05.2018. La detraibilità IVA è del 2018 (maggio) e la fattura può essere registrata:**
  - entro il 31.05.2018 detraendo l'IVA nel mese di maggio 2018
  - **dal 01.06 al 16.06.2018 detraendo l'IVA nel mese di maggio 2018\***
  - dal 01.06 e fino al 31.12.2018 detraendo l'IVA nel mese di registrazione
  - entro il 30.04.2019 detraendo l'IVA direttamente in dichiarazione annuale 2018
  - OLTRE il 30.04.2019 l'IVA è detraibile solo con dichiarazione integrativa e sanzioni

**\*Anche se questa ipotesi di detrazione NON è espressamente prevista nella circolare n. 1/2018, le norme elencate nelle premesse, tra loro coordinate, permettono comunque che la detrazione possa essere operata in questi termini.**

**In ogni caso i comportamenti relativi alla detrazione IVA tenuti fino al 16.01.2018 in difformità delle regole sopra descritte non saranno sanzionabili, in quanto la circolare esplicativa è stata pubblicata soltanto il 17.01.2018. Si rammenta che comunque (al di là della errata detrazione IVA che non sarà sanzionata fino al 16.01.2018) contabilizzare come ricevute in un determinato mese fatture effettivamente pervenute in un mese successivo, non risponde ad una corretta tenuta della contabilità e tali comportamenti potranno essere in ogni caso sanzionati con un minimo di 1.000 euro e un massimo di 8.000 euro; sanzione che può essere ridotta alla metà del minimo (500 euro) qualora le irregolarità rilevate siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute (Art. 9, D.lgs. 471/97)**

L'importanza della data di ricevimento della fattura risulterà ancor più evidente quando nel prossimo mese di dicembre dovremo calcolare l'**ACCONTO IVA**.

Scegliendo, infatti, la modalità del calcolo cosiddetto "analitico" o "delle operazioni effettuate", è previsto che l'IVA dovuta in acconto sia pari al 100% dell'importo che deriva effettuando un'apposita liquidazione IVA al 20 dicembre, tenendo conto per l'importo a credito *dell'imposta detraibile relativa agli acquisti e alle importazioni annotate nel registro di cui all'articolo 25, del DPR 633/72 dall' 1 al 20 dicembre* (contribuenti mensili) e, quindi, per **documenti ricevuti entro quella data**.

#### **In relazione alla prova della data di ricevimento della fattura:**

La ricezione della fattura d'acquisto 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**.

Ciò significa che il momento di ricezione della fattura coincide:

- con la data di ricezione della mail, se la fattura è stata inviata tramite PEC;
- con la data di ricezione della mail non certificata comunque verificabile dal controllo del computer da parte dei verificatori;
- con la data di ricezione della raccomandata, se la fattura è stata inviata tramite raccomandata A/R;
- con la data di consegna della raccomandata anche non A/R rilevata dal monitoraggio postale sul sito web delle Poste e di altri gestori;
- in ogni caso con la rilevazione in contabilità del ricevimento del documento che, **in una corretta tenuta della contabilità**, deve avvenire, **con riferimento al giorno in cui il fatto gestionale si è verificato**.

**ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE**  
**Consigliere Nazionale**  
**Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità**  
**ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI**

È OPPORTUNO NON SCORDARE, AD ESEMPIO, CHE IL 30 E IL 31 DICEMBRE 2017 CADEVANO DI SABATO E DOMENICA, GIORNI IN CUI LA POSTA NON VIENE CONSEGNATA, e non sarà difficile in caso di accertamento per i verificatori dimostrare, anche con semplici presunzioni, che un determinato documento non poteva materialmente essere in possesso del destinatario prima di una certa data. L'onere di provare l'arrivo della fattura nel 2017, a quel punto, spetterà al contribuente ed è facile comprendere come si tratti di una prova praticamente impossibile o, come si dice in gergo, "diabolica".

**Ma ciò vale anche durante tutto l'anno!**

Provate infatti a dimostrare che una fattura spedita per posta ordinaria (*in quanto non vi è una data certa di arrivo e non può materialmente essere stata consegnata a mano*) datata ad esempio 30 giugno e di cui è stata detratta l'IVA in giugno, sia effettivamente pervenuta il 30 giugno e non qualche giorno dopo e quindi quell'IVA si sarebbe potuta detrarre solo a luglio o nei mesi successivi.

Lo stesso dicasi per una fattura accompagnatoria emessa sempre il 30 giugno, ma con la firma di consegna sul DDT della merce, che viaggiava con la fattura, apposta in data 4 luglio.

Diverso è il caso in cui il 30 giugno, pur consegnando la merce il 4 luglio, la fattura sia stata anticipata dal fornitore via mail o fax il giorno stesso di emissione (anticipazione di cui sarà opportuno conservare la ricevuta).

Sondrio, 26 gennaio 2018

Dott. Giuseppe Zambon

*La dispensa ha finalità meramente informativa e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza, pertanto le considerazioni svolte nel documento non possono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di scelte e decisioni.*