Il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta: chiarimenti dell'Agenzia

COn la CM 1/E/2017 sono arrivati i tanto attesi chiarimenti dell'Agenzia sul nuovo termine per l'esercizio della detrazione IVA.

La Manovra Correttiva 2017 ha apportato rilevanti modifiche in materia di Iva:

- art. 19 Dpr 633/72: la detrazione opera non oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto il diritto alla detrazione (in luogo di quella relativa al 2° anno successivo)
- art. 25 Dpr 633/72: la registrazione va effettuata prima della liquidazione periodica in cui si esercita la detrazione (come in precedenza) "e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno".

Una delle questione affrontate è quella del **disallineamento** tra il termine per la registrazione delle fatture passive e il termine entro il quale esercitare il diritto alla detrazione.

Sul punto, l'Agenzia ha seguito le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza europea, che valorizzano, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, oltre al requisito dell'esigibilità dell'imposta, anche quello formale (ma necessario) del possesso della fattura d'acquisto.
Pertanto, è stato chiarito che

- il **diritto alla detrazione può essere esercitato quando in capo al soggetto passivo siano verificati entrambi i presupposti.**

Come noto, le modifiche apportate dal Dl 50/2017 (cd. "Manovra Correttiva") ai termini:

- per **l'esercizio della detrazione IVA**
- e per **la registrazione delle fatture passive**

obbligano a verificare attentamente i termini entro i quali procedere alla registrazione delle fatture di fine anno, onde evitare:

- la perdita dell'imposta a credito
- la violazione (sanzionabile) dei termini di registrazione.

ESEMPI - Con specifico riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione, la circolare affronta due ipotesi:

- Iva risultante da fatture ricevute nel 2017, relativa a operazioni effettuate (e la cui imposta sia divenuta esigibile) in tale anno
- Iva risultante da fatture ricevute nel 2018, ma relative a operazioni effettuate (e la cui imposta è divenuta esigibile) nel 2017.

Nel primo caso, l'imposta può essere detratta, alternativamente:

- previa registrazione, entro il 31 dicembre 2017, secondo le modalità ordinarie, al più tardi nella liquidazione del 16 gennaio 2018
- previa registrazione (tra il 1° gennaio 2018 e il 30 aprile 2018) in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2017, presentata entro il 30 aprile 2018.

Nel secondo caso, invece, l'imposta può essere detratta, alternativamente:

- previa registrazione nel 2018, secondo le modalità ordinarie, in una delle liquidazioni periodiche di tale anno
- previa registrazione tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2019 in un'apposita sezione del registro Iva degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo Iva della dichiarazione relativa al 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019.

PROVA RICEZIONE FATTURA

Per la dimostrazione della **data di ricevimento della fattura, l'Agenzia ha chiarito che**

- la **data di ricezione** può essere attestata dal **messaggio di posta elettronica certificata** o da **altri sistemi** che dimostrino la ricezione del documento,
- se manca la richiamata documentazione, la ricezione stessa deve emergere da una **corretta tenuta della contabilità**. Sul punto la **circolare AdE 1/E/2018** rinvia all'obbligo, sancito dall'**articolo 25, comma 1**, di **numerazione progressiva** delle 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.

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

È stata inoltre prevista un'apposita clausola di salvaguardia in virtù della quale non saranno sanzionabili i comportamenti (adottati dai contribuenti in sede liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2017) difformi rispetto alle indicazioni della circolare.
La clausola è giustificata dalla circostanza che la circolare è stata emanata dopo il termine del 16 gennaio 2018 previsto per la liquidazione periodica dell'Iva relativa al mese di dicembre 2017.

La circolare precisa che il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione non comporta alcuna criticità in relazione alla disciplina delle note di variazione (articolo 26, Dpr 633/1972) poiché queste ultime devono essere emesse (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Detrazione dell'imposta e dichiarazione integrativa a favore

La circolare ricorda che in linea generale con la dichiarazione integrativa a favore è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Ricorrendo alla dichiarazione integrativa, il soggetto passivo cessionario/committente può recuperare l'imposta per la quale non ha esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini. Il termine massimo per ricorrere all'integrativa a favore è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In ogni caso il soggetto passivo cessionario/committente deve regolarizzare la fattura di acquisto irregolare ed è soggetto alle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.