

Trieste, 15 gennaio 2025

Sigg.ri Clienti
Loro indirizzi e-mail

Oggetto: LA DETRAZIONE IVA DELLE FATTURE A CAVALLO D'ANNO

Desideriamo ricordare le regole da applicare in materia di detrazione dell'IVA sugli acquisti, così come modificate dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50, e successivamente, ulteriormente modificate dal D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 e dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34.

Le regole di detrazione sono infatti diverse per le fatture ricevute “a cavallo d'anno”.

Le modifiche in materia di detrazione derivano dall'introduzione della fattura elettronica che ha reso la data di avvenuta consegna della fattura alla controparte un elemento certo e dimostrabile, *in primis* da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Come noto, la fattura immediata deve essere emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso di fattura differita, invece, emessa quindi ai sensi dell'art. 21, quarto comma, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, la trasmissione può avvenire entro il giorno 15 del mese successivo rispetto a quello in cui sono state effettuate le operazioni, sempre considerando l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 per la determinazione del momento di “effettuazione” dell'operazione ai fini IVA.

Può dunque intercorrere un certo tempo tra la “data” esposta nella fattura elettronica e la data di effettiva consegna della stessa.

Per potere detrarre l'IVA sugli acquisti è necessario che la fattura sia ricevuta e contabilizzata.

La data della fattura è quindi solo uno degli elementi da prendere in considerazione, che passa in secondo piano rispetto alla data di ricezione/possesso, il tutto in un quadro che, alla luce dei tempi concessi per l'emissione delle fatture elettroniche, comporta normalmente uno sfasamento temporale tra data della fattura e data di ricezione/possesso da parte del destinatario.

L'art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, nella sua formulazione attuale, prevede che:

“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. Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di

effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. ...".

Per **regola generale**, quindi, le fatture di acquisto relative al mese/trimestre precedente, se annotate entro il giorno 15 del mese successivo, possono concorrere alla liquidazione IVA del mese/trimestre di effettuazione. Se, invece, vengono annotate dopo il giorno 15, concorrono alla liquidazione del mese/trimestre di annotazione.

Nel caso in cui una fattura, recapitata nel 2024, non venga, invece, registrata in tale anno, affinché sia possibile portare in detrazione l'IVA, l'annotazione dovrà essere effettuata entro il termine previsto per la dichiarazione IVA, ovvero entro il 30 aprile 2025, in apposito sezionale o comunque con una tecnica che consenta di distinguerla dalle fatture "correnti". L'IVA dovrà concorrere al modello IVA 2025 riferito al 2024, e non essere invece considerata nella liquidazione periodica del 2025, nella quale viene effettuata la registrazione.

È comunque possibile, per coloro che non avessero esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA entro i termini sopra descritti, esercitare il diritto alla detrazione entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, mediante l'istituto della **dichiarazione integrativa "a favore"** (fermo restando l'obbligo di regolarizzare l'acquisto e l'applicabilità delle sanzioni per l'irregolare registrazione delle fatture d'acquisto).

La regola generale prevede quindi che la fattura ricevuta ed annotata entro il giorno 15 del mese successivo può essere considerata nella liquidazione del mese/trimestre precedente, se l'operazione è stata effettuata in tale mese/trimestre, ma l'ultima parte dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, stabilisce un'**eccezione** di fondamentale importanza: **la disposizione non vale per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.**

Ciò significa che la regola dei 15 giorni in più per ricevere ed annotare, potendo "retrodatare" la detrazione IVA, non vale per i documenti relativi al mese di dicembre, ma ricevuti a gennaio, anche se ricevuti ed annotati entro il giorno 15 di gennaio.

Ad **esempio**: un bene viene consegnato in data 23 dicembre 2024. Il fornitore emette fattura immediata, avente data 23 dicembre 2024, ma, avendo 12 giorni a disposizione per la trasmissione del file XML al Sistema di Interscambio, procede all'invio in data 2 gennaio 2025. La fattura viene consegnata dal Sdl al destinatario ed annotata dallo stesso in pari data. Si tratta di documento di acquisto relativo all'anno precedente per cui, anche se la fattura si riferisce ad operazione del mese precedente (dicembre 2024), non vale la regola che consente la detrazione nel medesimo mese/trimestre in caso di annotazione entro il giorno 15 del mese successivo.

Ne consegue che l'imposta potrà essere legittimamente detratta a partire dal mese di gennaio/I trimestre 2025, ad avvenuta registrazione.

Quanto precede può essere rappresentato nel seguente **schema riassuntivo**.

Fattura emessa a dicembre 2024	Ricevuta e registrata a dicembre 2024	Detrazione in dicembre 2024
	Ricevuta nel 2024 ma registrata nel 2025 (entro aprile 2025)	Detrazione in Dichiarazione IVA del 2024 e registrazione tramite sezionale
	Ricevuta nel 2024 ma registrata nel 2025 (dopo aprile 2025)	Detrazione non ammessa (possibilità di detrazione con dichiarazione integrativa)
	Ricevuta e registrata a gennaio 2025	Detrazione ammessa a gennaio 2025

Si coglie l'occasione per evidenziare che, nell'ambito della revisione della disciplina relativa alla detrazione IVA, la legge delega di riforma fiscale ha introdotto un correttivo che in futuro consentirà di esercitare il diritto alla detrazione anche con riferimento all'imposta indicata su fatture di acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente, ma ricevute dal cessionario o committente nei primi quindici giorni di gennaio (art. 7 comma 1, lett. d) n. 3, della Legge n. 111/2023). Verrà quindi a decadere il limite ora imposto dal citato art. 1 del DPR n. 100/1998, che non permette di applicare la "retro imputazione" con riguardo ai documenti emessi a cavallo d'anno.

Cordiali saluti.
Boscolo & Partners