

26/12/2024

Fatture 2024 “tardive”: detrazione senza possibilità di retro-imputazione

Di Alessandro Carlesimo

In sede di elaborazione della liquidazione dell’iva dell’ultimo periodo del 2024, occorre prestare attenzione al momento di ricezione delle fatture che si collocano “a cavallo d’anno”, verificando attentamente la possibilità di detrarre l’imposta in esse addebitata. Il possesso formale della fattura è, infatti, uno dei requisiti necessari per poter esercitare il diritto alla detrazione dell’Iva sugli acquisti.

La problematica viene in rilievo ogni qualvolta l’acquirente del bene o del servizio non riceva, entro il 31 dicembre, le fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate entro tale data. Tale ipotesi si verifica spesso in quanto, secondo le regole vigenti, i cedenti/prestatori sono legittimati ad emettere la fattura in un momento successivo rispetto alla vendita del bene o del servizio.

Più precisamente, è possibile procedere all’emissione della fattura elettronica allo ‘Sdi’ nel termine ordinario di 12 giorni dall’effettuazione dell’operazione. Inoltre, sussiste la possibilità di emettere la cd. “fattura differita” (articolo 21 comma 4, D.P.R. 633/1972) riepilogativa degli acquisti eseguiti nel mese precedente, entro il giorno 15 del mese successivo (il ricorso a tale tecnica è diffuso soprattutto nel settore della circolazione dei beni). Tale assetto di regole è suscettibile di compromettere la tempestiva detrazione dell’iva esposta a titolo di rivalsa.

Come si commenterà nel prosieguo, la legge delega (L.111/2023) pone rimedio a tale rischio modificando la disciplina. Tuttavia, le nuove regole sono ancora in attesa di attuazione e pertanto per le fatture di fine 2024 continua ad essere efficace la disciplina che ha trovato applicazione sino allo scorso anno.

Il duplice presupposto per la detrazione

Prima di entrare nel vivo dell’esame del problema connesso alla detrazione delle “*fatture a cavallo d’anno*” è utile ricordare i presupposti formali e sostanziali che regolano l’esercizio della detrazione in campo iva.

Come confermato dalla giurisprudenza Comunitaria (Corte di Giustizia 29/4/2004, nella causa C-152/02), affinchè la detrazione sia legittima, devono coesistere due requisiti:

1. **Requisito sostanziale:** l’articolo 167 direttiva 2006/112/CE, prevede che il diritto alla detrazione nasce “quando l’imposta detraibile diventa esigibile”. Al contempo, l’articolo 6 D.P.R. 633/1972 stabilisce, nel quinto comma, che l’imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell’operazione. Il diritto alla detrazione è quindi ancorato all’esigibilità dell’imposta, coincidente con il momento di effettuazione dell’operazione.
2. **Requisito formale:** l’articolo 178 della direttiva IVA subordina altresì la detrazione dell’Iva al possesso di una fattura. E da tale momento che il soggetto cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura, la detrazione dell’imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi.

Il necessario possesso della fattura è stato ribadito anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 1/E/2018 in chi ha precisato quanto segue:

"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."

Dunque, l'esigibilità dell'imposta è presupposto (sostanziale) indispensabile, ma non sufficiente, per esercitare il diritto, essendo a tal fine necessario anche il presupposto (formale) del possesso della fattura.

Ciò premesso, l'esercizio del diritto alla detrazione presuppone la coesistenza delle sopra evidenziate condizioni formali e sostanziali: effettuazione dell'operazione; ricezione e annotazione della fattura di acquisto nei registri.

Tempistiche della detrazione

Appurato che il giorno a partire dal quale risulta possibile esercitare la detrazione è quello in cui si manifestano congiuntamente i due requisiti (effettuazione dell'operazione ai sensi dell'articolo 6; possesso e registrazione contabile del documento), si volge adesso lo sguardo al *dies a quem*.

Tale momento è individuabile al più tardi nella data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (il periodo di presentazione della dichiarazione IVA è compreso tra il 1° febbraio e il 30 aprile).

La piena comprensione del termine entro cui operare lo scomputo dell'iva di una fattura sugli acquisti passa attraverso la lettura dell'articolo 1, D.P.R. 100/1998, norma che scandisce la "competenza temporale dell'iva sugli acquisti. In particolare, la disposizione prevede che possa 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.

Tale regola implica che:

1. **Nelle liquidazioni infra-annuali**, è possibile detrarre l'iva sugli acquisti di operazioni di acquisto perfezionatesi nel corso del mese precedente, purchè ricevute ed annotate nei registri entro il giorno 15 del mese successivo. (ad esempio l'acquisto della merce consegnata il 28 marzo, confluìta in una fattura ricevuta nei primi 15 giorni del mese di aprile, potrà essere scomputata nella liquidazione del mese di marzo).
2. **Nella liquidazione dell'ultimo mese dell'anno**, è possibile far confluire l'iva sugli acquisti effettuati nell'ultimo periodo dell'anno, purchè la fattura sia stata ricevuta ed annotata nei registri dell'anno in chiusura. Qualora invece, la fattura sia ricevuta nell'anno successivo, sarà unicamente possibile far concorrere l'iva connessa nelle liquidazioni dell'anno successivo ed entro la scadenza della dichiarazione, fissata al 30 aprile (ad esempio l'acquisto della merce consegnata il 25 dicembre, confluìta in una fattura ricevuta nel successivo mese di gennaio

dell'anno venturo, potrà essere scomputata nella liquidazione del mese di ricezione o nei successivi, purchè entro il termine della dichiarazione, coincidente con il 30 aprile).

Nella particolare ipotesi intermedia in cui l'operazione di acquisto sia stata effettuata nell'anno 'x' e la fattura sia stata ricevuta nel medesimo anno, ma contabilizzata oltre il termine annuale, può essere invocata la regola secondo cui è consentita l'annotazione delle fatture entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata effettuata l'operazione (articolo 25, D.P.R. 633/1972), coincidente con il 30 aprile. Tale regola si traduce operativamente nell' annotazione della fattura nell'anno 'x+1' in un apposito sezionale del registro acquisti dedicato all'annotazione delle fatture di competenza dell'anno precedente. In questo modo, il credito IVA confluisce nella dichiarazione annuale dell'anno x.

La gestione delle fatture a “cavallo d’anno 2024-25

In prossimità della fine dell'anno è possibile che l'acquirente di beni e servizi non riceva entro il 31 dicembre 2024 tutte le fatture di acquisto con Iva esigibile nell'anno 2024.

Tale circostanza si può verificare, ora per ragioni tecniche: ad esempio perché il sistema di interscambio non recapita tempestivamente le fatture al cessionario/committente; ora per ragioni legate al comportamento del cedente/prestatore: ad esempio il cedente si è avvalso della possibilità di procedere alla trasmissione del documento elettronico nel termine dei 12 giorni o, ancora, della possibilità di emettere una fattura differita ai sensi dell'articolo 21 comma 4, D.P.R. 633/1972, entro il giorno 15 del mese successivo.

Così, ad esempio, può capitare che un fornitore consegni la merce il 26 dicembre ma tale fattura, per le ragioni sopra indicate, entra in possesso del cessionario/committente dopo il 31 dicembre.

In tale ipotesi, l'iva non potrà essere detratta con riferimento al periodo dell'anno in chiusura, nell'ambito della liquidazione che avverrà entro il 16 gennaio 2025, viceversa, sarà possibile far concorrere l'iva connessa nelle liquidazioni dell'anno successivo e, comunque, entro la scadenza della dichiarazione, fissata al 30 aprile. Ciò quand'anche il documento sia stata ricevuto entro i primi 15 giorni del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Trattandosi di un'operazione a “cavallo d’anno”, infatti, la detrazione potrà essere fatta valere esclusivamente nel periodo di liquidazione di gennaio dell'anno 2025 o in una delle successive, in conformità a quanto previsto dall'articolo 1, D.P.R. 100/1998.

Nuove regole ancora in attesa di attuazione

Delineato il quadro normativo ancora vigente in relazione alle operazioni effettuate nel 2024, si osserva che la legge delega di riforma (Legge n.111/2023) sembra cambiare le carte in tavola in questa materia, estendendo il regime di “retroattività” valido per le liquidazioni mensili anche alla liquidazione dell’ultimo periodo dell’anno, cosicché la regola della detrazione iva nel mese di effettuazione, con fattura registrata entro i 15 giorni successivi, potrebbe trovare applicazione anche ai documenti emessi per operazioni effettuate nel mese di dicembre.

Tale correttivo consentirebbe di esercitare il diritto 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, ponendo fine alla dicotomia esistente tra liquidazioni

annuali e infra-annuali. All'art. 7, viene infatti previsto che *“in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta”*, lasciando spazio alla possibilità di esercitare la detrazione con riferimento al periodo di esigibilità dell'imposta (i.e. effettuazione dell'operazione) anche laddove il documento sia ricevuto successivamente. Nelle more dell'attuazione della nuova legge, tuttavia, occorre continuare a far riferimento alla legislazione efficace pro tempore sopra descritta.