Studio Galaverni 1925
UFFICIO FONDATO NEL 1925

CONSULENZA AMMINISTRATIVA E TRIBUTARIA

Viale Regina Margherita, 2 – 42124 REGGIO EMILIA
Telefono 0522 / 51.85.25 – Telefax 0522 / 51.86.08
www.studiogalaverni.it – E-mail: 1925@studiogalaverni.it

Rag. CAMILLO GALAVERNI
Rag. LORETTO GRASSELLI
Dott. MARIO COSTI TONARELLI
Dott.ssa BARBARA BENATTI
Rag. BRUNO BERTOCCHI
Dott. EMANUELE GALAVERNI
Avv. MARGHERITA CROCI

Ai Sigg.
CLIENTI

LORO SEDI

li, 13 dicembre 2024

LETTERA INFORMATIVA
N. 22/2024

DETRAZIONE IVA PER LE FATTURE DI FINE ANNO E

TERMINI EMISSIONE NOTE DI VARIAZIONI IVA PER PROCEDURE CONCORSUALI

A fine anno occorre monitorare attentamente l'arrivo delle fatture di acquisto per determinare il momento in cui è possibile detrarre l'IVA a credito.

Si ricorda che l'articolo 19 del D.P.R. 633/1972, al comma 1 prevede attualmente che "***Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo***".

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E/2018 ha affermato che nel rispetto delle regole comunitarie la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati entrambi i seguenti requisiti:

- **esigibilità** (coincidente di regola con il momento di effettuazione dell'operazione);
- **ricezione della fattura**.

Quindi, è solo a partire dalla materiale ricezione del documento di acquisto (che segue l'esigibilità) che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta su tale acquisto.

In un'ottica di semplificazione, con l'articolo 14 del D.L. 119/2018 il Legislatore, al fine di consentire un più rapido recupero della detrazione in relazione agli acquisti con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, ha modificato la disposizione contenuta nell'articolo 1, D.P.R. 100/1998 aggiungendo un periodo che afferma "***Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato*** (n.d.r. il giorno 16 di ciascun mese) ***il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai***

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI: PARTITA IVA – CODICE FISCALE N. 00182670356

SISTEMA DI GESTIONE QUALITÀ CERTIFICATO CERTIQUALITY UNI EN ISO 9001:2015
CERTIQUALITY È MEMBRO DELLA CONFEDERAZIONE CISQ

Assicurato con AIG Europe Limited - Polizza n° IFL0008587 - Massimale rischi professionali di € 5.000.000,00

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".

Ed è proprio in forza di detta norma di semplificazione che il contribuente, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta ad esempio in data 12 dicembre 2024 (o comunque fino al termine ultimo del 15 dicembre), ma riferita ad una operazione effettuata nel mese di novembre 2024, ha potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione del mese di novembre.

Allo stesso modo, per i contribuenti che liquidano trimestralmente l'imposta, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riferimento alle fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve intendersi riferito al giorno 15 del secondo mese successivo in linea con il relativo termine della liquidazione. Così, ad esempio, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta ad esempio in data 9 novembre 2024 (o comunque fino al termine ultimo del 15 novembre), ma riferita a una operazione effettuata nel mese di settembre 2024, il contribuente trimestrale ha potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione del 3° trimestre 2024.

Quanto sopra non potrà invece applicarsi per le **fatture di dicembre 2024** o del **quarto trimestre 2024** che saranno ricevute tramite SdI nel mese di gennaio 2025. Ciò in forza dell'ultimo inciso del citato articolo 1, D.P.R. 100/1998 che recita "*fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente*". Non sarà quindi possibile la detrazione IVA nel mese di dicembre 2024 di una fattura datata dicembre e ricevuta a gennaio 2025, ancorché annotata entro il 15 gennaio 2025; per tale fattura la detrazione IVA avverrà naturalmente a decorrere da gennaio 2025.

La detrazione dell'IVA relativa a **fatture ricevute nell'anno 2024 ma non registrate nelle liquidazioni dell'anno 2024** potrà avvenire annotando i documenti "separatamente" in un apposito sezionale del registro IVA acquisti, procedendo alla detrazione solo nel **Modello IVA 2025 (per l'anno 2024)**, senza rientrare in una liquidazione IVA.

Le situazioni che, pertanto, possono verificarsi in funzione della diversa data di ricezione e/o registrazione del documento di acquisto sono le seguenti:

FATTISPECIE	TRATTAMENTO	ANNO DETRAZIONE
Fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2024	Concorrono alla liquidazione IVA del mese di dicembre 2024	2024
Fatture ricevute nel mese di gennaio 2025 (datate dicembre 2024) e registrate nel mese di gennaio 2025	Dovranno necessariamente confluire nella liquidazione IVA del mese di gennaio 2025 o successive	2025
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2024 non registrate a dicembre 2024 (registrazione nel 2025 entro il 30 aprile 2025)	L'IVA relativa a tali acquisti rientra nella liquidazione "annuale" relativa all'anno 2024 da effettuarsi in dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2024 da presentare entro il 30 aprile 2025. La registrazione, da effettuare entro il 30 aprile 2025, deve avvenire su apposito sezionale del registro acquisti	2024

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI: PARTITA IVA – CODICE FISCALE N. 00182670356

SISTEMA DI GESTIONE QUALITÀ CERTIFICATO
CERTIQUALITY
UNI EN ISO 9001:2015
CERTIQUALITY È MEMBRO DELLA CONFEDERAZIONE CISQ

Fatture ricevute nel mese di dicembre 2024 e registrate dopo il 30 aprile 2025	Possono essere detratte nel 2024 solo attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale IVA integrativa relativa all'anno 2024	2024

Trattando dell'argomento della ricezione delle fatture si coglie l'occasione per ricordare che qualora si riscontri il mancato ricevimento di una fattura elettronica è opportuno verificare se la fattura sia stata emessa dal fornitore e poi non sia stata recapitata "regolarmente" ma messa a disposizione del cessionario/committente nella sua area riservata nel sito dell'Agenzia delle Entrate, sezione "Fatture e Corrispettivi". Può infatti accadere che la consegna della fattura elettronica da parte del SdI non sia possibile per cause tecniche come, ad esempio, quando:

- il canale telematico (*web service* o sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP) non è attivo e funzionante;
- la casella pec indicata risulta piena o non attiva;
- il cliente non abbia comunicato al cedente/prestatore il codice destinatario ovvero la pec attraverso cui intende ricevere la fattura elettronica dal SdI.

In questi casi, il cedente viene "avvertito" della "mancata consegna" da parte del SdI ed è obbligato a comunicare al cessionario (con canali diversi da SdI) che la fattura è a sua disposizione nella predetta area riservata. In tale circostanza, ai fini fiscali la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla data di presa visione della stessa sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate da parte del cessionario/committente.
Questo è il momento a partire dal quale sarà possibile detrarre l'IVA per il cliente. Il SdI comunica, infine, al cedente/prestatore l'avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente.
In proposito occorre segnalare l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 435 del 26 settembre 2023, in base al quale la "presa visione" della fattura elettronica non può essere arbitrariamente procrastinata, posto che da ciò conseguirebbe un indebito rinvio del momento dal quale esercitare la detrazione dell'IVA.

Termini per l'emissione delle note di variazione IVA

In base all'articolo 26, commi 2 e 3, del D.P.R. 633/1972, nelle ipotesi in cui successivamente all'emissione della fattura e alla registrazione della stessa l'operazione venga meno in tutto o in parte o se ne riduca l'ammontare imponibile in conseguenza degli eventi ivi previsti (la norma richiama i casi di dichiarazione di nullità, annullamento, mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, etc.), il soggetto passivo può recuperare la differenza d'imposta portandola in detrazione, previa emissione di una nota di credito.
Una particolare attenzione va posta all'emissione delle note di variazione per il **recupero dell'IVA per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali**. A tal proposito va ricordata la modifica normativa di cui al DL 73/2021 convertito nella L. 106/2021, che permette di emettere la nota di variazione già a partire dalla data in cui il committente è assoggettato a una

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI: PARTITA IVA – CODICE FISCALE N. 00182670356

SISTEMA DI GESTIONE QUALITÀ CERTIFICATO CERTIQUALITY UNI EN ISO 9001:2015
CERTIQUALITY È MEMBRO DELLA CONFEDERAZIONE CISQ

procedura concorsuale, mentre la normativa previgente prevedeva l'emissione della nota di variazione al temine della procedura. Tale modifica, per espressa previsione normativa, si applica alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021.

A. **Procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021**. Per tali procedure continuano ad applicarsi le previgenti disposizioni che prevedono che la nota di variazione IVA debba essere emessa al verificarsi dei seguenti presupposti:
   - nel caso di fallimento il riferimento è l'esecutività del piano di riparto finale o in assenza di riparto, la chiusura del fallimento;
   - nel caso di liquidazione coatta amministrativa il presupposto è individuato nell'approvazione del piano di riparto;
   - nel caso di concordato preventivo il presupposto è il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione unitamente al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato. La disposizione si applica limitatamente ai creditori chirografari per la parte percentuale del loro credito che non trova accoglimento con la chiusura del concordato;
   - negli accordi di ristrutturazione e nei piani attestati il riferimento è il passaggio in giudicato delle sentenze di omologa.

   La nota di variazione va emessa, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione. Quindi in presenza del fallimento di un cliente, dichiarato prima del 26 maggio 2021 e chiusosi nel corso dell'anno 2024, il recupero dell'IVA potrà avvenire con emissione della nota di variazione nell'anno 2024 o nell'anno 2025 ma non oltre il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui tale presupposto è sorto e quindi entro il 30 aprile 2025, termine di presentazione della dichiarazione IVA 2025 relativa all'anno 2024.

B. **Procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 in poi**. Per tali procedure, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021 ha chiarito i diversi momenti di emissione della nota di variazione e di detrazione della relativa IVA:
   - la data a partire dalla quale è possibile emettere la nota di variazione e detrarre l'IVA coincide con la data di assoggettamento alla procedura (sentenza dichiarativa per il fallimento o la liquidazione giudiziale, decreto di ammissione per il concordato preventivo, ecc.);
   - la data entro la quale il cedente può emettere la nota di variazione corrisponde con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di assoggettamento alla procedura;
   - la data entro la quale è possibile detrarre l'IVA corrisponde alla liquidazione periodica IVA relativa al mese/trimestre in cui la nota è emessa o, al più tardi, nella dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

   Quindi in presenza del fallimento o della liquidazione giudiziale di un cliente dichiarata il 10 gennaio 2024, la data a partire dalla quale può essere emessa la nota di variazione in diminuzione per l'IVA è il 10 gennaio 2024 e la data ultima entro la quale può essere emessa è il 30 aprile 2025 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2024). Per quanto riguarda la detrazione dell'IVA:

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI: PARTITA IVA – CODICE FISCALE N. 00182670356

SISTEMA DI GESTIONE QUALITÀ CERTIFICATO
CERTIQUALITY
UNI EN ISO 9001:2015
CERTIQUALITY È MEMBRO DELLA CONFEDERAZIONE CISQ

- se la nota è emessa nell'anno 2024, la detrazione va operata nella liquidazione periodica del mese/trimestre di emissione della nota oppure in sede di dichiarazione annuale IVA 2025 relativa all'anno 2024
- se la nota è emessa nell'anno 2025 (entro il 30 aprile), la detrazione va operata nella liquidazione del mese/trimestre di emissione della nota oppure in sede di dichiarazione annuale IVA 2026 relativa all'anno 2025.

La citata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 2021 ha precisato che ai fini dell'emissione della nota di credito, per le procedure avviate dal 26 maggio 2021, non è più necessaria l'insinuazione al passivo.

L'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 485 del 3 ottobre 2022 ha affermato che nel caso in cui il cedente, ritenendo di poter utilmente recuperare il proprio credito, scegliesse di insinuarsi al passivo, il medesimo potrebbe avvalersi della facoltà di emettere la nota di variazione all'esito della infruttuosità della procedura, al suo termine. Parrebbe esclusa, in ipotesi di probabile durata pluriennale della procedura concorsuale, la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione negli anni "intermedi" della procedura stessa.

In pratica, secondo tali indicazioni, la nota di variazione in diminuzione potrebbe essere alternativamente emessa in due distinti momenti:

- all'apertura della procedura concorsuale (senza doversi necessariamente insinuarsi al passivo)
- all'esito della infruttuosità della procedura concorsuale, al suo termine (in questo caso con obbligo di doversi insinuare nella medesima).

Nel restare a disposizione, colgo l'occasione per porgere i miei migliori saluti.

Camillo Galaverni



ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI: PARTITA IVA – CODICE FISCALE N. 00182670356

SISTEMA DI GESTIONE QUALITÀ CERTIFICATO
CERTIQUALITY
UNI EN ISO 9001:2015
CERTIQUALITY È MEMBRO DELLA CONFEDERAZIONE CISQ