

---

# Riforma fiscale IVA: fatture di acquisto pervenute nell'anno successivo

---

di [Giovanni Mucci](#)

Pubblicato il 13 Settembre 2023

Nella Legge Delega di **Riforma Fiscale** sono contenute alcune **revisioni in tema di IVA**, in particolare in tema di **calcolo del pro-rata IVA** e di **detrazione IVA** sulle **fatture** cosiddette a **cavallo d'anno**. Vediamo più esattamente di cosa si tratta...

Nella Gazzetta Ufficiale n. 189 del 14/8/2023 è stata pubblicata la [Legge del 9/8/2023 n. 111](#) recante la “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”. Il provvedimento è entrato **in vigore il 29/8/2023**, vale a dire il quindicesimo giorno successivo a tale pubblicazione.

Con l’approvazione della disposizione, **il Parlamento ha delegato il Governo ad emanare, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore, uno o più decreti legislativi di revisione del sistema fiscale** di riforma delle principali tematiche dell’ordinamento tributario del Paese (è infatti toccata, tra l’altro, l’imposizione diretta, quella indiretta, le accise, i processi dell’Amministrazione finanziaria e gli adempimenti del contribuente, il procedimento accertativo di riscossione e di rimborso, la procedura del contenzioso), IVA compresa.

Passiamo dunque ora esaminare la parte della citata Legge Delega 111/2023 riguardante la **revisione del sistema del calcolo del pro-rata IVA** e quella concernente il **momento dell’esercizio della detrazione** per le **fatture di acquisto pervenute nell’anno successivo a quello dell’insorgenza dell’esigibilità dell’imposta**.

## Le revisioni IVA introdotte dalla Riforma Fiscale

---

### Le modifiche proposte al sistema del pro-rata IVA

---

In base a quanto previsto nell'art.7, comma 1, lettera d), punto 1) della Legge Delega è stabilito che al fine di "rendere la detrazione più aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta", è prevista:

*"la facoltà di applicare il criterio pro rata di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non danno tale diritto".*



Ora, in base alla versione attuale dell'art.19, comma 5, del DPR 633/72<sup>[1]</sup>, se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo ad operazioni soggette ad IVA, o a queste assimilate<sup>[2]</sup>, sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una percentuale (pro-rata), determinata con i criteri dettati dall'art. 19-bis del DPR 633/72, da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa a beni e servizi ad uso promiscuo.

Si tratta dunque di un **obbligo e non** di una **facoltà**.

In sostanza, **i contribuenti titolari di posizione IVA che effettuano abitualmente operazioni esenti ed operazioni imponibili devono calcolare l'imposta detraibile applicando all'imposta a monte la percentuale di detrazione determinata in base al seguente rapporto:**

PD%	=	OIMP+OA
		OIMP + OES+OA

dove:

**PD%** è la percentuale di detraibilità dell'IVA relativa ai beni e ai servizi acquistati o importati;

**OIMP** sono le operazioni di vendita imponibili;

**OA** sono le operazioni non imponibili o fuori campo assimilate a quelle imponibili (in pratica, sono quelle effettuate ai sensi degli artt. 8, 8 bis e 9 del DPR 633/72 nonché le operazioni intracomunitarie o extraterritoriali)

**OES** sono le operazioni esenti con esclusione di quelle derivanti dalla cessione di beni acquistati senza poter detrarre l'imposta (che risultano esenti ai sensi del punto 27-quinques dell'art. 10), di quelle indicate ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10 del DPR 633/72 rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili.

**La regola del pro-rata è alternativa a quella della detrazione analitica nel senso che:**

- l'indetraibilità analitica va applicata con riferimento alle operazioni attive esenti effettuate occasionalmente mentre l'indetraibilità proporzionale del pro-rata va applicata in relazione alle operazioni esenti effettuate abitualmente;
- l'indetraibilità del pro-rata va computata dopo aver calcolato l'imposta indetraibile afferente alle operazioni escluse, cosicché la percentuale di detraibilità si applica sul restante importo dell'IVA a monte.

Come detto, quindi, **i soggetti che attualmente si trovano nella situazione di svolgere attività imponibile ed attività esente, non devono attualmente procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi**, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché **l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata IVA a tutta l'imposta assolta sugli acquisti**.

Proprio per evitare la falciatura della detrazione IVA omnicomprensiva sugli acquisti, taluni contribuenti che esercitano contemporaneamente attività imponibili ed attività esenti si sono avvalsi dell'opzione concessa dall'art. 36, comma 3, del DPR 633/72 di adottare la contabilità separata ai fini IVA con annotazione degli acquisti distinta tra la sfera di imponibilità e quella dell'esenzione.

Sulla base della Legge Delega, dunque, i soggetti con attività promiscue esenti ed imponibili non avrebbero più l'obbligo di adottare il sistema del pro-rata ma ne avrebbero una mera facoltà, da utilizzare laddove risulti troppo complessa e difficile da gestire la ripartizione degli acquisti tra la quota detraibile e quella indetraibile.

Fatta salva infatti la previsione di specifici standard di suddivisione, la scelta del criterio di ripartizione demandata al contribuente potrebbe determinare situazioni di contrasto in sede di eventuale controllo da parte degli organi competenti.

### **La nuova detrazione per le fatture a cavallo d'anno**

Un secondo aspetto in materia di IVA che merita di essere evidenziato nella Legge Delega per la riforma fiscale è quello concernente la **gestione della detrazione IVA delle fatture cosiddette "a cavallo d'anno"**, rendendo flessibile il termine per l'esercizio della detrazione e fissando solo una scadenza finale con riferimento alla dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione delle fatture, anno successivo a quello di esigibilità dell'imposta addebitata con le fatture stesse<sup>[3]</sup>.

Infatti, in base a quanto previsto dall'art. 7, comma 1, lettera d), punto 3) della citata Legge del 9/8/2023 n. 111, è 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".*

In sostanza, secondo quanto previsto dalla Legge Delega, è fissato solo un termine finale per l'esercizio della detrazione delle fatture pervenute al cessionario/committente nell'anno successivo a quello della loro emissione da parte del cedente/prestatore, sicché la detrazione IVA di un documento di addebito datato, ad esempio, 2025 pervenuto al cessionario/committente a gennaio 2026 può essere anticipata rispetto alla scadenza "naturale" della dichiarazione IVA per l'anno 2026 di ricezione ed essere esercitata anche in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2025, come avviene per i documenti pervenuti nel 2025 stesso ma registrati tardivamente nel 2026.

Come noto, invece, in base alla normativa attuale fissata dall'art. 100, comma 1, del DPR 100/1998, **il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti può essere esercitato, mese per mese, nelle liquidazioni periodiche, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione** (esigibilità dell'imposta), basta che siano ricevuti e annotati i relativi documenti di acquisto.

**Questa procedura**, tuttavia, in base all'attuale versione della normativa, **è possibile solo per le fatture per le quali esigibilità e detrazione si realizzano nella medesima annualità e non è invece consentita per le cosiddette fatture "a cavallo d'anno"**, vale a dire quando i documenti di acquisto ricevute in una certa annualità si riferiscono ad operazioni effettuate nell'anno precedente (vale a dire quelli, ad esempio, ricevuti a gennaio 2023 relativi ad operazioni con IVA esigibile nel 2022).

**Per detti ultimi acquisti conta**, infatti, **il periodo di ricezione del documento sicché la detrazione deve essere esercitata con riferimento a tale mese** (ad esempio, la detrazione IVA relativa ai documenti ricevuti a gennaio 2023 relativi alle fatture con esigibilità IVA di dicembre 2022 deve essere esercitata con riferimento al mese di gennaio 2023 nel quale il cessionario o committente è in possesso del documento di addebito).

\*\*\*

#### NOTE

[1] Art. 19, comma 5, del DPR 633/72:

*"Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis.*

*Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.*

*I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno".*

[2] Ad esempio, le operazioni di esportazione e assimilate (artt.8, 8 bis e 9 del DPR 633/72) nonché le operazioni fuori campo per difetto di territorialità (art.7 del DPR 633/72) ove, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione

[3] La questione era stata anticipata nel sito [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) già lo scorso mese di aprile (vedasi "[Legge Delega di Riforma Fiscale 2023: tempistica della detrazione IVA sugli acquisti](#)").

*A cura di Giovanni Mocchi*

Mercoledì 13 settembre 2023