ASSOLOMBARDA

Modifiche relative all'esercizio della detrazione IVA apportate dal Decreto c.d. «Correttivo Omnibus»

Paola Monfrini

12 novembre 2026

Novità relative all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta

L'art.12 del D.Lgs. 7 agosto 2026 n. 148, c.d. «Correttivo Omnibus» ha modificato in modo significativo la disciplina IVA che riguarda il termine per l'esercizio della detrazione dell'imposta.

In particolare, **dal 12 agosto 2026**, in base alle modifiche apportate al comma 1 degli articoli 19 e 25 del DPR n.633/72 (articoli 56 e 88 del nuovo Testo Unico IVA):

1. **il contribuente può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA delle fatture di acquisto fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2° anno successivo a quello in cui tale diritto e sorto e alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.**

2. **Inoltre, il diritto alla detrazione può essere esercitato con riferimento all'anno in cui è sorto, anche se la fattura del fornitore è ricevuta e registrata dopo il 31 dicembre di tale anno, purché prima della presentazione della relativa dichiarazione annuale IVA.**

Queste modifiche si riflettono indirettamente anche sul termine di emissione delle note di variazione in diminuzione emesse ai sensi dell'art.26 del DPR n.633/72.

Il meccanismo della detrazione IVA

- La detrazione **consente ad un operatore che riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta, di poter recuperare l'IVA addebitata in via di rivalsa dal proprio fornitore,** permettendo così di **non rimanere inciso dell'imposta che si applica sulle operazioni imponibili da lui effettuate**.

- Infatti, negli scambi commerciali e professionali che intervengono nelle fasi antecedenti al consumo finale, **il meccanismo della detrazione è fondamentale per assicurare la neutralità del tributo**.

Le norme IVA che disciplinano la detrazione dell'IVA contenute nella Direttiva IVA e nella nostra normativa nazionale

Direttiva 2006/112/ CE del 28 novembre 2006	DPR n.633 del 26 ottobre 1972 D.Lgs. n.10 del 19 gennaio 2026
In ambito intra-unionale, i principi su cui si basa il diritto all'esercizio della detrazione sono contenuti principalmente negli articoli: • 167, 168 e 178 Direttiva 2006/112/ CE del 28 novembre 2006.	Nella nostra legislazione IVA nazionale, attualmente il diritto alla detrazione IVA è invece disciplinato dagli articoli: • 19, 19-bis, 19-bis1, 19-bis2 e 19-ter del DPR n.633/72 (artt.56, 57,58, 59, 60, 61 del Testo unico IVA applicabili dal 1° gennaio 2027).

La detrazione in base ai principi contenuti nella Direttiva 2006/112/CE

- **ART. 63: Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile** nel **momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi**.
- **L'art. 167: il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Tal momento** corrisponde **al momento di effettuazione della operazione ovvero quando si verifica il fatto generatore dell'imposta come definito dall'art 63 della Direttiva che combacia con anche il momento in cui l'Erario ha diritto di esigerne il pagamento da parte del debitore.**
- **L'art. 168: individua i requisiti sostanziali che contraddistinguono il meccanismo della detrazione**, prevedendo che la detrazione spetta nella misura in cui i beni e i servizi sono inerenti all'attività e impiegati ai fini di operazioni imponibili IVA o ad esse assimilate. **E' invece ininfluente ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, che il soggetto passivo abbia pagato oppure no l'imposta al proprio fornitore e che quest'ultimo l'abbia, a sua volta, versata all'Erario**.
- **Art. 178:** per poter esercitare il diritto a detrazione, **il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura o altro documento equivalente redatti conformemente alle disposizioni della Direttiva** (artt. 220 a 236,238, 239 e 240).
- **Per quanto riguarda invece la registrazione delle fatture di acquisto, la Direttiva non subordina l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di tale adempimento formale, né indica limiti temporali massimi.** L'importante è che ogni soggetto passivo tenga una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'Amministrazione fiscale (art.142). **Tuttavia gli Stati membri possono stabilire tempistiche e modalità diverse per assicurare la corretta riscossione dell'imposta e per evitare frodi ed evasione (art. 273).**

La detrazione IVA secondo la nostra legislazione nazionale

Attualmente nella nostra legislazione IVA nazionale (DPR n.633/72), il diritto alla detrazione IVA è disciplinato dalle seguenti disposizioni:

- **art. 19** (art.56 Testo unico IVA): **detta i presupposti sostanziali che disciplinano la detrazione dell'imposta** (l'IVA relativa all'acquisto di beni/servizi deve essere inerente all'esercizio dell'attività di impresa/ professionale, deve essere oggettivamente detraibile e deve essere relativa a beni/servizi impiegati per l'effettuazione di operazioni imponibili o ad esse assimilate) **e il termine entro cui può essere detratta;**
- **art.19-bis** (art.57 Testo unico IVA): **disciplina la percentuale di detrazione (c.d. pro-rata) in presenza di operazioni esenti ed imponibili IVA;**
- **art.19-bis 1** (art.58 Testo unico IVA): **elenca i beni e i servizi oggettivamente non detraibili in tutto o in parte;**
- **art.19-bis 2** (art.59 Testo unico IVA): **disciplina la rettifica della detrazione: variazione del pro-rata, mutamento del regime fiscale di applicazione imposta, variazione utilizzo di beni e servizi, ecc.);**
- **art-19-ter** (art.60 Testo unico IVA): **disciplina la detrazione per gli enti non commerciali;**
- **art. 25** (art.88 Testo unico IVA): **detta i presupposti formali e il termine ultimo per l'esercizio della detrazione dell'imposta;**
- **art. 1, comma 1, secondo periodo del DPR n.100/98**, così come modificato dall'art. 14, del DL n. 119/2018 (Decreto Collegato alla Finanziaria 2019): disciplina **la c.d. retro imputazione della detrazione, prevedendo che entro il giorno 16 di ciascun mese possa essere detratta l'IVA relativa alle fatture di acquisto ricevute e registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (ad eccezione dei documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente).**

Principi IVA su cui si fonda l'esercizio della detrazione dell'imposta

1. L'IVA relativa all'acquisto di beni/servizi deve essere inerente all'esercizio dell'attività di impresa/arte e professione.

2. L'imposta deve essere oggettivamente detraibile.
3. L'imposta deve essere relativa a beni/servizi impiegati per l'effettuazione di operazioni imponibili o ad esse assimilate.

4. Il cessionario/committente deve essere in possesso della fattura acquisto.

5. La fattura deve essere registrata nel registro IVA acquisti (art.25 del DPR n.633).

6. L'esercizio della detrazione deve essere effettuato entro determinati limiti temporali prescritti dagli articoli 19, comma 1, secondo periodo e 25 del DPR n.633/72.

7. La fattura e il registro devono essere regolarmente conservati.

Il termine relativo all’esercizio del diritto alla detrazione in base alla normativa IVA previgente

(in vigore fino all’11 agosto 2026)

Testo dell’art.19, comma 1, secondo periodo del DPR n.633	Testo dell’art.25 , comma 1 del DPR n.633/72
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.*	***Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati*** *nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell’art.17,* ***anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*** *e* ***comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.***

Detrazione secondo la norma previgente

Pertanto, in base al combinato disposto degli articoli 19 e 25 del DPR n.633/72 nella formulazione vigente ante 12 agosto 2026, e come chiarito dalla stessa Agenzia nella Circolare n.1/2018, **il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata in fattura:**

1. **nasceva nel momento in cui risultava effettuata ai fini IVA l'operazione** oggetto di fatturazione, in quanto è in tale momento che si era verificata l'esigibilità dell'imposta **(requisito sostanziale)**;
2. **terminava entro la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui l'operazione era stata effettuata (30 aprile dell'anno successivo);**
3. **per essere esercitato presupponeva che il cessionario/committente fosse entrato in possesso della fattura elettronica/bolletta doganale e che questi l'avesse registrata nel registro IVA acquisti al più tardi entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione e con riferimento al medesimo anno (requisito formale).**

Detrazione secondo la norma previgente

A titolo di esempio:
una fattura di acquisto pervenuta il 20 maggio 2025 poteva essere detratta:

- **in una delle liquidazioni periodiche relative al 2025** a partire dalla liquidazione IVA di maggio (previa annotazione della stessa nel registro IVA acquisti);

- **in sede di dichiarazione annuale IVA relativa al 2025**, previa annotazione della stessa in una apposita sezione del registro IVA acquisti da eseguirsi entro il 30 aprile 2026: termine di presentazione della dichiarazione iva relativa al 2025.

Retro-imputazione della detrazione

- Si ricorda che, in base all'art. 1, comma 1, secondo periodo del DPR n. 100/98, (così come modificato dal Collegato alla Legge finanziaria 2019), **nella liquidazione periodica può essere detratta l'IVA relativa alle fatture ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione** (oppure entro il giorno 15 del secondo mese successivo al trimestre di effettuazione dell'operazione, per i contribuenti trimestrali).

- **Tuttavia,** la medesima disposizione prevedeva che **la possibilità di retrodatare la detrazione alla data di effettuazione dell'operazione non era applicabile ai documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente** (ossia alle operazioni effettuate in un anno le cui fatture fossero ricevute nell'anno successivo).

- In tale ultimo caso l'IVA era detraibile nell'anno di ricevimento della fattura.

Retro-imputazione della detrazione

Quindi occorreva fare la seguente distinzione:

- **nel periodo gennaio – novembre**, per le fatture che erano recapitate il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma entro il giorno 15 del mese successivo (quindi prima dell'effettuazione della liquidazione periodica), **il diritto alla detrazione poteva essere esercitato nel periodo in cui l'IVA era divenuta esigibile**. **Ad esempio l'IVA di una fattura pervenuta il 10 novembre 2025 poteva essere detratta a partire dalla liquidazione IVA di ottobre 2025**, previa registrazione della stessa nel registro iva acquisti ante liquidazione periodica di tale mese e **fino al termine della presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa a tale anno**;

- **per le fatture la cui esigibilità era riferita al mese di dicembre ma pervenute l'anno successivo (es. acquisto di beni consegnati in dicembre la cui fattura era ricevuta nel gennaio dell'anno successivo), la detrazione poteva essere esercitata nell'anno di ricevimento, e fino al termine della presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa a tale anno.**

Divieto retro-imputazione della detrazione a cavallo d'anno

Pertanto, a titolo di esempio:

- **l'IVA relativa ad un acquisto di beni consegnati al cessionario nel mese di dicembre 2025 poteva essere portata in detrazione da quest'ultimo:**
- **nella liquidazione di dicembre del 2025 soltanto nel caso in cui la fattura fosse stata ricevuta e registrata dal cessionario/committente entro tale mese**.

- **Qualora invece tale fattura fosse stata recapitata ad esempio nel mese di gennaio 2026,** la relativa imposta poteva essere detratta:
  - **nel 2026 (a partire dalla liquidazione di gennaio**: **mese di ricevimento della fattura), previa annotazione della fattura nel registro iva acquisti;**

  - **oppure in sede di dichiarazione annuale IVA relativa al 2026**, **previa annotazione della fattura in una apposita sezione del registro IVA acquisti da eseguirsi entro il 30 aprile 2027** (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2026).

Esercizio del diritto alla detrazione in base alla normativa IVA in vigore dal 12 agosto 2026, in seguito alle modifiche apportate dal Decreto c.d. "Omnibus."

Testo dell'art.19, comma 1, secondo periodo del DPR n.633 (art.56 Testo unico IVA)	Testo dell'art.25 , comma 1 del DPR n.633/72 (art.88 testo Unico IVA)
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*~~ ***e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa*** ~~***all'anno in cui***~~ ***al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto*** *ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.*	***Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati*** *nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17,* ***anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione*** *della relativa imposta* ***e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo*** ~~***all'anno***~~ ***a quello di ricezione della fattura*** ~~***e con riferimento al medesimo anno***~~

Esercizio del diritto alla detrazione in base alla normativa IVA in vigore dal 12 agosto 2026, in seguito alle modifiche apportate dal Decreto c.d. "Omnibus."

Di fatto, con la modifica introdotta da Decreto Omnibus è stato ripristinato il limite di 2 anni che era già contemplato dall'art. 19 comma 1 del DPR 633/72 anteriormente alla modifica apportata dal DL n.50/2017 (fatture emesse sino al 31 dicembre 2016).

Nello specifico il nuovo testo della norma:

- **da un lato conferma il principio secondo cui il termine iniziale per l'esercizio della detrazione coincide con il periodo d'imposta nel quale si realizzano congiuntamente:**
- **il requisito sostanziale della esigibilità dell'imposta**
- **e quello formale del ricevimento della fattura**

- **dall'altro allunga di 2 anni il termine entro cui tale diritto può essere esercitato**, purché alle condizioni che esistevano al momento della sua insorgenza (ossia nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile).

Esercizio del diritto alla detrazione in base alla normativa IVA in vigore dal 12 agosto 2026

Così a titolo di esempio IVA:

se una **fattura di acquisto è ricevuta in data 30 settembre 2026**, è in tale momento che sorge il diritto alla detrazione, ma la data ultima entro la quale il cessionario/committente potrà esercitare il diritto è differito al 30 aprile 2029, che coincide con la scadenza per l'invio della dichiarazione annuale IVA riferita al 2°anno successivo (2028) a quello in cui il diritto è sorto (2026).

In buona sostanza **il cessionario/committente IVA in tale fattispecie può detrarre l'IVA:**

1. **in una delle liquidazioni periodiche relative al 2026 a partire dalla liquidazione IVA di settembre** (previa annotazione della stessa nel registro iva acquisti), **fino alla data di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2026** (previa annotazione della stessa in tale caso in una apposita sezione del registro iva acquisti da eseguirsi entro il **30 aprile 2027**: termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2026);
2. **in una delle liquidazioni periodiche relative al 2027** (previa annotazione della stessa nel registro iva acquisti) **fino alla data di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2027** (previa annotazione della stessa in una apposita sezione del registro iva acquisti da eseguirsi entro il **30 aprile 2028**: termine ordinario di presentazione della dichiarazione iva relativa al 2027);
3. **in una delle liquidazioni periodiche relative al 2028** (previa annotazione della stessa nel registro iva acquisti) **fino alla data di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2028** (previa annotazione della stessa in una apposita sezione del registro iva acquisti da eseguirsi entro il **30 aprile 2029**: termine ordinario di presentazione della dichiarazione iva relativa al 2028).

Esercizio del diritto alla detrazione in base alla normativa IVA in vigore dal 12 agosto 2026

- **Per quanto riguarda l'annotazione nell'apposito registro sezionale delle fatture di acquisto da effettuarsi entro il 30 aprile del 1°o 2 anno successivo alla data di effettuazione dell'operazione e ricezione della fattura,** si ricorda che, come precisato in passato dalla Agenzia Entrate, **il contribuente ha la possibilità di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse**, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un puntuale controllo nel tempo da parte della Amministrazione finanziaria.

- Inoltre in caso di differimento dell'esercizio della detrazione, la detrazione dovrà essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta è divenuta esigibile.
- **Ad esempio, se una impresa ha acquistato un bene nel settembre 2026** (anno in cui risulta un pro-rata di detraibilità del 80%), **decidesse di detrarre l'imposta nel 2027 o 2028**, **lo dovrà fare applicando in sede di detrazione il pro-rata del 80% che era vigente nel 2026.**

Esercizio del diritto alla detrazione in base alla normativa IVA in vigore dal 12 agosto 2026

- **Inoltre dal combinato disposto delle modifiche apportate agli art.19 e 25 del DPR n.633,discende la possibilità per il contribuente di retro-imputare la detrazione anche con riferimento alle fatture a cavallo.**
- **Infatti come viene precisato nella relazione illustrativa del decreto:**

*«**i soggetti passivi** avranno, non solo, più tempo a disposizione per eseguire tutti i necessari controlli di conformità senza correre il rischio di perdere il diritto alla detrazione per decorrenza dei termini di annotazione, ma, laddove la fattura riferita a una operazione eseguita in una annualità (ad esempio 2026), sia ricevuta l'anno successivo (2027) e, comunque, prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2026, **avranno altresì il diritto a esercitare la detrazione, previa registrazione del documento in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute in un anno (2027) e per le quali il diritto a detrazione è sorto nell'anno precedente (2026), con la dichiarazione annuale relativa all'anno in cui il diritto è sorto (2026).»***

Retro-imputazione della detrazione IVA delle fatture a cavallo d'anno in base alla nuova disciplina

Qualora l'esigibilità dell'operazione si sia verificata nel dicembre 2026 (ad esempio consegna dei beni in tale mese) **ma la relativa fattura sia pervenuta al cessionario nel 2027** (**es.: in data 20 gennaio 2027**), questi potrà decidere di detrarre l'IVA di tale fattura:

1. **in sede di dichiarazione annuale IVA per l'anno 2026,** previa annotazione della fattura in un'apposita sezione del registro iva acquisti entro il 30 aprile 2027 (termine di invio della dichiarazione riferita al 2026);
2. **in una delle liquidazioni periodiche del 2027,** previa annotazione della fattura nel registro iva acquisti ante tale liquidazione;
3. **in sede di dichiarazione annuale IVA per l'anno 2027,** previa annotazione della fattura in un'apposita sezione del registro iva acquisti entro il 30 aprile 2028 (termine di invio della dichiarazione riferita al 2027);
4. **in una delle liquidazioni periodiche del 2028**, previa annotazione della fattura nel registro iva acquisti ante tale liquidazione;
5. **in sede di dichiarazione annuale IVA per l'anno 2028,** previa annotazione della fattura in un'apposita sezione del registro iva acquisti entro il 30 aprile 2029 (termine di invio della dichiarazione riferita al 2028).

Retro-imputazione della detrazione IVA delle fatture a cavallo d’anno

- Dato però che **non è stato di fatto modificato il testo dell’art. 1, c.1, 2°periodo del DPR n. 100/98, la relazione illustrativa al Decreto Omnibus motiva la possibilità di retro-imputare la detrazione anche con riferimento alle fatture a cavallo d’anno, al fine di allineare la disciplina IVA nazionale alla recente Sentenza del Tribunale UE dell'11 febbraio 2026, T-689/24.**

- In base a tale sentenza il soggetto passivo ha facoltà di esercitare il diritto alla detrazione nella dichiarazione IVA relativa al periodo in cui il diritto stesso è sorto (ossia quando si è verificata l'esigibilità dell'imposta), qualora, pur non avendo ricevuto nel corso di detto periodo la fattura corrispondente, l'abbia comunque ricevuta prima della presentazione della relativa dichiarazione.

- **Motivazione della Sentenza**: *impedire al soggetto passivo di detrarre l’IVA relativa agli acquisti effettuati nel corso del periodo durante il quale è sorto il diritto a detrazione, sebbene le corrispondenti fatture siano disponibili al momento della presentazione della dichiarazione IVA relativa a tale periodo, contrasta con gli articoli 167,168 e 178 della Direttiva IVA e con i principi di neutralità, di effettività e di proporzionalità perché farebbe temporaneamente gravare l’onere dell’IVA sul soggetto passivo.*

Retro-imputazione della detrazione IVA delle fatture a cavallo d'anno

- **Attenzione!!! : la posizione adottata dal Tribunale UE potrebbe essere ribaltata dalla Corte di giustizia UE** la quale con decisione del 26 marzo 2026, C-167/26 RX, invocando la sussistenza di "gravi rischi che possono compromettere l'unità o la coerenza del diritto dell'UE" (come dispone l'art. 256, paragrafo 3, terzo comma, TFUE), **ha deciso di riesaminare la sentenza del Tribunale UE**, **in quanto contrastante con la precedente sentenza della Corte del 29 aprile 2004, C-152/02, nella quale era stato precisato che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i seguenti 2 requisiti:**

1. **la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo (art.167)**
2. **il soggetto passivo cessionario/committente sia in possesso della relativa fattura (art.178)**

- Ciò in quanto secondo la Corte di Giustizia, l'esercizio del diritto alla detrazione, presuppone che, in linea di principio, i soggetti passivi non effettuino pagamenti e, quindi, non versino l'IVA a monte prima della ricezione della fattura, e che non si possa ritenere che l'IVA gravi su una data operazione prima di essere stata versata. Sulla tale questione, quindi si dovrà verificare come si pronuncerà la Corte in sede di riesame.
- **Pertanto, nell'eventualità in cui la Corte di Giustizia dovesse rettificare, in sede di riesame, la sentenza del Tribunale UE, si porrebbe verificare un problema di non conformità di tale interpretazione della nuova disciplina IVA della detrazione.**

Data di ricevimento della fattura elettronica ai fini della detrazione dell'imposta

Si ricorda che per individuare il **momento di ricevimento della fattura elettronica, che corrisponde al dies a quo a partire dal quale è possibile detrarre l'imposta, rileva quanto attestato dal SdI**, **considerando che:**

1. **se il SdI riesce a consegnare la fattura** al destinatario, **la data di ricezione è quella attestata dai sistemi di ricezione utilizzati dal destinatario**;

2. **qualora il SdI non riesce a recapitare la fattura** al destinatario per cause tecniche non imputabili al Sistema: la fattura è **messa a disposizione** del destinatario nell'**area riservata del portale "*Fatture e Corrispettivi*"**;

In tale ultimo caso la messa a disposizione del file xml con la relativa data è comunicata al soggetto trasmittente (cedente / prestatore), affinché quest'ultimo informi il proprio cessionario/committente, che la fattura elettronica è a disposizione nella propria area riservata**. In questa fattispecie la fattura si intende ricevuta quando il cessionario ne prende visione scaricando il file xml della fattura e non quando il SdI ha messo a disposizione il relativo file.**
Attenzione però che nella Risposta n. 435/2023, l'AE, ha precisato che in tale caso, se è pur vero che la **data di ricevimento della fattura**, a partire dalla quale è possibile detrarre l'IVA (previa annotazione nel registro IVA acquisti), **corrisponde alla data di presa visione/scarico del file xml della fattura e non a quella in cui il Sistema ha messo a disposizione il file**, **Il dies a quo *per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA non può essere arbitrariamente protratto dal cessionario/committente fino a quando questi deciderà di prenderne visione***

Termini per la detrazione della iva della bolletta doganale di importazione elettronica (prospetto di riepilogo ai fini contabili)

Per le importazioni, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il termine a decorrere dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione coincide **con il momento in cui è generato il prospetto contabile, della cui messa a disposizione l'acquirente nazionale è a conoscenza**, **fermo restando che per l'esercizio del diritto alla detrazione è essenziale anche l'annotazione nel registro ex art. 25 del DPR 633/72 (Risposta Interpello n.417/2022 e Principio di diritto n. 13/2021).**

Si ritiene che:
Il termine iniziale (dies a quo) corrisponda alla data di messa a disposizione del prospetto di riepilogo **nel cassetto doganale** (risulta, infatti, che il documento possa essere "scaricato" dal sistema in via ripetuta).
Il termine finale (dies a quem) sia la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo al ricevimento della bolletta doganale.

Esempio

Un’impresa effettua un’importazione di beni in data 23 dicembre 2026
il prospetto di riepilogo ai fini contabili viene messo nel cassetto doganale del contribuente dalla ADM in data 23 dicembre 2026, (come risulta dalla data di accettazione evidenziata in tale prospetto: corrisponde allo svincolo);

Il contribuente entra nel proprio cassetto doganale e genera il prospetto di riepilogo ai fini contabili tramite il relativo download in data 7 gennaio 2027.

- **Il dies a quo** corrisponde alla data in cui il prospetto di riepilogo ai fini contabili è stato messo a disposizione del contribuente nel cassetto doganale di quest’ultimo: **23 dicembre 2026***;
- **il dies ad quem** corrisponde al termine ultimo di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2° anno successivo: 2028 (30 aprile 2029).

* Si ritiene che la data rilevante sia quella in cui il documento entra nella disponibilità giuridica del importatore, e non quella in cui questi decide di scaricarlo.

Nulla cambia per la detrazione dell' IVA accertata che viene addebitata al cessionario/committente per rivalsa ai sensi dell'art.60, ultimo comma del DPR n.633/72 (art.287 TU Accertamento: D.Lgs. n.141/2026)

- Il fornitore può addebitare al proprio cliente l'IVA accertata solo dopo aver pagato all'Erario l'imposta, le sanzioni e gli interessi.
- La rivalsa avviene mediante emissione di **fattura** con richiamo all'atto di accertamento e alle fatture originarie.
- Tale fattura va registrata dal fornitore nel registro IVA vendite **solo per memoria**: l'IVA è già stata versata e non confluisce nelle liquidazioni periodiche.

- Il cliente può detrarre l'IVA **solo dopo averla pagata al fornitore** previa registrazione della fattura nel registro IVA acquisti.

- La detrazione può essere esercitata **entro la dichiarazione IVA del secondo anno successivo al pagamento della rivalsa**, alle condizioni esistenti al momento dell'operazione originaria.

No alla dichiarazione IVA integrativa!!

Si ricorda che l'Agenzia delle entrate con le risposte ad interpello nn. 479/2023, 115/2025 e 58/2026, in contrasto a precedenti chiarimenti contenuti nella circolare n.1E/ 2018 si è espressa negativamente sul la possibilità di recuperare l'imposta mediante dichiarazione integrativa a favore ex art. 8, comma 6-bis, del D.P.R.n.322/1998.

In particolare, l'Agenzia Entrate, richiamando la prassi previgente e la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, **ha precisato**, **che nel caso di omessa registrazione della fattura e di mancato esercizio della detrazione dell'IVA, resta preclusa la possibilità di presentare la dichiarazione IVA integrativa a favore, la quale è ammessa solo nell'ipotesi in cui il contribuente, per mero errore, pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto, abbia omesso di esercitare tempestivamente la detrazione.**

In particolare **questa interpretazione restrittiva è stata argomentata** osservando **che l'istituto della dichiarazione integrativa consente al contribuente di "correggere errori od omissioni",** compresi quelli a suo sfavore, **ipotesi alle quali non è invece riconducibile il mancato esercizio del diritto alla detrazione, che "rappresenta una facoltà da esercitare".**

Questa interpretazione restrittiva non è cambiata ma è molto mitigata grazie all'allungamento di 2 anni del termine entro in cui il cessionario/committente iva può detrarre l'imposta.

Decorrenza della disposizione del Decreto Omnibus

Il Decreto Omnibus è in vigore dal 12 agosto 2026 (data successiva alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale) e poiché non è stata prevista una diversa particolare decorrenza per le modifiche apportate dall'art.12 di tale provvedimento, **è nato il dubbio se:**

- **tali modifiche siano applicabili alle operazioni di acquisto effettuate (ex art. 6, DPR n. 633/72) a decorrere dalla predetta data (fatture emesse e ricevute dal 12 agosto)**

- **oppure anche agli acquisti effettuati** (ai sensi dell'art.6 del DPR n.633) **prima del 12 agosto 2026, per i quali il termine previgente di esercizio del diritto alla detrazione (entro il mod. IVA 2027 relativo al 2026) non sia ancora scaduto.**

È quindi importante conoscere sulla questione il parere dell'Agenzia delle entrate, che potrebbe essere orientato in un'ottica di maggior favore del contribuente.

Decorrenza della disposizione del Decreto Omnibus interpretazione più favorevole

Esempio:

Fattura ricevuta nel 2025

- Poiché la detrazione poteva essere esercitata entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2025 (scadenza 30 aprile 2026) e **al 12 agosto 2026 (data di entrata in vigore del Decreto Omnibus), tale termine risultava già scaduto, non dovrebbe trovare applicazione il nuovo termine biennale. In tale fattispecie non dovrebbero sussistere i presupposti per consentire la "riapertura" del diritto.**

Fattura ricevuta nel 2026

- Poiché al 12 agosto 2026 il termine non è ancora scaduto, **potrebbe applicarsi il nuovo termine biennale** e la detrazione potrebbe essere esercitata fino alla data della dichiarazione IVA relativa **al 2°anno successivo a quello di insorgenza del diritto** (entro la dichiarazione IVA 2028 che scade il 30 aprile 2029)

Occorrono in ogni caso chiarimenti ufficiali da parte della Agenzia Entrate e in attesa di chiarimenti è meglio applicare la soluzione più prudenziale!!!

Termine per l'emissione della nota di credito

- Le modifiche apportate dall'art.12 del decreto Omnibus si riflettono indirettamente anche sul termine finale di emissione delle note di variazione in diminuzione emesse ai sensi dell'art.26 del DPR n.633/72

- In pratica l'allungamento dei termini di detrazione dell'IVA delle fattura di acquisto, produce effetti positivi indiretti anche sui termini per l'emissione delle note di credito, ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/72.

Termine per l'emissione della nota di credito

- **Infatti, come chiarito in diverse occasioni dalla AE, una volta sorto il diritto alla rettifica dell'operazione, la nota di variazione in diminuzione (rilevante ai fini IVA) deve essere emessa entro il termine per l'esercizio della detrazione dell'IVA**. (RAE n. 89/2002; RAE n.127/E/2008; CAE 1/E/2018; Risposta n.55/2019; Risposta n.593/2020).

- Poiché dal 12 agosto 2026 il termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione coincide con quello ordinario di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2° anno nel quale tale diritto è sorto**, il medesimo termine si applica anche all'emissione della nota di variazione in diminuzione ai fini IVA.**

- **Si ricorda che:**
- **tale principio vale solo per le note di credito emesse con IVA senza limiti temporali** e non per quelle emesse per sopravvenuto accordo delle parti o per inesattezza della fatturazione, alle quali si applica in ogni caso il limite temporale dell'anno (RAE 18.3.2002, n. 89/E; RAE 16.5.2008, n. 195/E; RAE 21.7.2008, n. 307/E; RAE 17.2.2009, n. 42/E).

- Si ricorda inoltre, che in caso di scavallamento nell'anno successivo, l'Agenzia ha chiarito che la nota di credito va emessa in tale anno e confluisce nella dichiarazione annuale IVA relativa a tale anno (Risposte nn.192/2020 e 119/2021).

Nuovi termini: note di variazione in diminuzione

Termine iniziale → **L'evento che fa nascere il presupposto per l'emissione della nota credito**

Termine finale

- **L'anno dalla data di effettuazione dell'operazione per le fattispecie di cui all'art.26, comma 3:**
  1. **revoca, risoluzione, rescissione, e simili per sopravvenuto accordo tra le parti;**
  2. **applicazione di abbuoni o sconti per sopravvenuto accordo tra le parti;**
  3. **inesattezze di fatturazione.**
- **Negli altri casi: il termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2° anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (dal 12 agosto 2026)**

Esempio di termine finale della nota credito

A titolo di esempio:

- **Procedura concorsuale** (liquidazione giudiziale) aperta in data **15 settembre 2026 (sentenza dichiarativa in tale data):**
- **il termine iniziale** per l'emissione della nota di variazione in diminuzione **è il 15 settembre 2026;**
- **il termine finale** per il recupero dell'imposta: il termine ordinario della dichiarazione IVA relativa al 2° anno successivo: vale a dire **il 30 aprile 2029** (relativa al periodo d'imposta 2028).

Pertanto, l'IVA della nota di credito potrebbe essere emessa entro **il 30 aprile 2029 e confluire nella dichiarazione IVA di tale anno, previa registrazione in apposito registro sezionale.**

Decorrenza del nuovo temine finale per le note credito

- Per quanto concerne le note di variazione in diminuzione, emesse ai sensi dell'art.26 del DPR n. 633/1972 (art. 92 TUIV), **l'Agenzia dovrà chiarire se la nuova disciplina introdotta dal Decreto Omnibus**

sia applicabile:

- alle note di variazione emesse dal 12 agosto 2026, sempreché i relativi presupposti (vale a dire gli eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile dell'operazione) si siano verificati a decorrere dalla medesima data

oppure (interpretazione + favorevole)

- anche alle note credito i cui presupposti si siano verificati prima di tale data per i quali il termine finale previgente non sia ancora scaduto.

Procedura concorsuale	Termine iniziale
Procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021	**Data dell'avvio della procedura concorsuale**: **Liquidazione giudiziale**: la data della sentenza dichiarativa. **Liquidazione coatta amministrativa**: la data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa. **Concordato preventivo**: la data del decreto di ammissione alla procedura. **Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**: la data del decreto che dispone la procedura straordinaria. **Piano assestato di risanamento**: la data di pubblicazione nel Registro delle imprese del piano. **Accordo di ristrutturazione debiti**: la data del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti.
Procedure concorsuali avviate ante 26 maggio 2021	**Data di chiusura della procedura concorsuale** **Fallimento**: la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto dell'attivo, oppure, in mancanza di riparto, la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento. **Liquidazione coatta amministrativa**: la scadenza del termine per l'approvazione del piano di riparto: 20 giorni dalla notificazione del commissario liquidatore oppure, in mancanza di riparto, alla chiusura della procedura. **Concordato preventivo (liquidatorio)**: la data della sentenza di omologazione divenuta definitiva ed anche il momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato. **Concordato fallimentare**: il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione. **Concordato preventivo con continuità con assuntore**: la data di definitività del decreto di omologa del concordato.

Procedure concorsuali: termine finale nota credito

Procedura concorsuale	Termine finale (interpretazione più ristrettiva)	Termine finale (interpretazione più favorevole ma che deve essere confermata dalla AE)
Avviate dal 26 maggio 2021	Per le procedure avviate entro l' 11 agosto 2026: il termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa all'anno successivo alla data di avvio della procedura Per le procedure avviate dal 12 agosto 2026: termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa al 2° anno successivo alla data di avvio della procedura	Per le procedure avviate entro il 31 dicembre 2025: il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno successivo alla data di avvio della procedura Per le procedure successive: il termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa al 2° anno successivo alla data di avvio della procedura.
Avviate ante 26 maggio 2021	Per le procedure chiuse entro l'11 agosto 2026: il termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa all' anno successivo alla chiusura della procedura Per le procedure chiuse dal 12 agosto 2026: termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa al 2° anno successivo alla data di chiusura	Per le procedure chiuse entro il 31 12 2025: il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno successivo alla chiusura della procedura. Per le procedure successive : termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa al 2° anno successivo alla data di chiusura

Procedura concorsuale	Termine iniziale	Termine finale (interpretazione + restrittiva)
Procedure esecutive rimaste infruttuose	**Data dalla quale il credito non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate**	**Termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all' anno successivo a quello in cui il credito è divenuto definitivamente insoddisfatto se tale momento è entro l'11 agosto 2026.** **Termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2° anno successivo alla data dalla quale il credito è divenuto definitivamente insoddisfatto se tale momento è successivo all'11 agosto 2026**
Composizione negoziata crisi d'impresa D.Lgs. n.14/2019	**Contratto idoneo a assicurare la continuità aziendale:** data pubblicazione nel Registro Imprese del contratto; (art.23, c., lett.a), CCII) **Accordo da cui risulta che il piano di risanamento è coerente con la regolazione della crisi/insolvenza:** data pubblicazione nel Registro Imprese dell'accordo; (art.23, c., lett.c), CCII) **Domanda di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti**: data di pubblicazione nel Registro imprese della domanda di omologazione dell'accordo(art.23, c., lett.b, CCII)	**Termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all' anno successivo a quello della data di pubblicazione nel Registro Imprese del contratto/accordo/ domanda, se la data di pubblicazione è avvenuta entro l' 11 agosto 2026.** **Termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2° anno successivo alla data di pubblicazione nel Registro Imprese del contratto/accordo/ domanda se la data di pubblicazione è successiva all'11 agosto 2026**

Procedura concorsuale	Termine iniziale	Termine finale (interpretazione + favorevole ma che deve essere confermata dalla AE)
Procedure esecutive rimaste infruttuose	**Data dalla quale il credito non trova soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate**	**Termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all' anno successivo a quello in cui il credito risulta definitivamente insoddisfatto se tale momento è entro il 31 dicembre 2025** **Termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2° anno successivo alla data dalla quale il credito risulta definitivamente insoddisfatto se tale momento si è verificato post 31 dicembre 2025**
Composizione negoziata crisi d'impresa D,Lgs. n.14/2019	**Contratto idoneo a assicurare la continuità aziendale:** data pubblicazione nel Registro Imprese del contratto; (art.23, c.1, lett.a) CCII) **L'accordo da cui risulta che il piano di risanamento è coerente con la regolazione della crisi/insolvenza:** data pubblicazione nel Registro Imprese dell'accordo; (art.23, c.1, lett.c) CCII) **Domanda di omologazione accordo di ristrutturazione dei debiti**: data di pubblicazione nel Registro imprese della domanda di omologazione dell'accordo(art.23, c.2, lett.b) CCII)	**Termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all' anno successivo a quello della data di pubblicazione nel Registro Imprese del contratto/accordo/ domanda, se la data di pubblicazione è avvenuta entro il 31 dicembre 2025** **Termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2° anno successivo alla data di pubblicazione nel Registro Imprese del contratto/accordo/ domanda, se la data di pubblicazione è successiva al 31 dicembre 2025**

Termini della nota credito in caso di risoluzioni e sconti/abbuoni

Fattispecie	Termine iniziale	Termine finale (decreto omnibus)
Revoca, recesso, risoluzione, rescissioni e simili a seguito di sopravvenuto accordo tra le parti **Sconti, abbuoni che si verifichino a seguito di sopravvenuto accordo tra le parti**	Data accordo che legittima la possibilità di emettere la nota di credito	L'anno dalla data dell'effettuazione operazione originaria (in genere data fattura)
Errori nella fatturazione di cui all'art.21 comma 7 del DPR n.633/72, non dolosi	Data della effettuazione della operazione (data fattura)	L'anno dalla data dell'effettuazione operazione originaria (in genere data fattura)
Nullità, annullamento, revoca, recesso, risoluzione, rescissioni e simili (atto giudiziale/amministrativo o di diritto) **Risoluzione contrattuale**	Data dell'atto giudiziale o amministrativo o il verificarsi della clausola risolutiva espressa Data dell'accordo	Termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa al 2° anno successivo all'atto giudiziale o amministrativo
Sconti previsti contrattualmente condizionati al raggiungimento di un determinato ammontare di volumi di vendite	Data del raggiungimento di tale ammontare	Termine di presentazione della dichiarazione annuale iva relativa al 2° anno successivo all'evento

Grazie per l’attenzione
e buona vita a tutti!