



Partners associati:  
Mantovani Dott. Rag. Sergio  
Scaini Rag. Andrea  
Mantovani Dott. Rag. Michele  
Mantovani Rag. Matteo  
Scaini Dott. Fabio  
Vecchi Rag. Cristina

Professional partners:  
Arveti D.ssa Nives  
Camprotrini Rag. Barbara  
Lodigiani Rag. Angelo  
Mondadori Rag. Mara  
Monesi Rag. Arianna  
Olivetti Dott. Marcello  
Pinzetta D.ssa Luisa  
Scassa D.ssa Sara  
Sega D.ssa Barbara  
Barretta Dott. Stefano  
Freddi D.ssa Katia



Mantova – Palazzo Magni  
Via Acerbi 35  
Telefono 0376369448 224070/1  
Telefax 0376/369449  
Codice fiscale e P. IVA 01681060206  
Email: [stumant@mantovaniassociati.it](mailto:stumant@mantovaniassociati.it)  
PEC: [stumant@legalmail.it](mailto:stumant@legalmail.it)  
Sito: [www.mantovaniassociati.it](http://www.mantovaniassociati.it)

Mantovani & Associati



## CIRCOLARI DI AGGIORNAMENTO

Anno 2021 n. 64

**Ultimi chiarimenti in materia di IVA per  
operazioni di fine anno**

Studio Professionale Certificato ISO  
9001:2015 per le procedure relative a:

- Progettazione ed erogazione di:
  - Servizi contabili e fiscali inclusa la gestione degli adempimenti relativi;
  - Servizi di consulenza tecnico professionale in materia di:
    - Operazioni societarie straordinarie,
    - Predisposizione ed analisi di bilanci,
    - Sistemi contabili e finanziari,
    - Valutazione di aziende,
    - Diritto societario.
  - Servizi di assistenza e rappresentanza nel contenzioso tributario;
  - Servizi amministrativi;
- Erogazione di servizi di Controllo legale dei conti
- Erogazione di servizi di revisione legale di società

Responsabile Sistema Qualità  
RAG. ANDREA SCAINI



Certificato n° 50 100 3610 - Rev.006



## **DETRAZIONE IVA SU FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE ELETTRONICAMENTE A CAVALLO D'ANNO**

Con l'approssimarsi della fine dell'anno, particolare attenzione deve essere posta alla gestione delle fatture attive e passive, anche per i riflessi che il momento di emissione e di ricezione possiedono rispetto all'esigibilità dell'imposta e al diritto alla detrazione.

Occorre innanzitutto ricordare che l'art. 1 comma 1 del DPR 100/98 stabilisce che, per le fatture "a cavallo d'anno", non si applica la regola generale che consente l'esercizio del diritto alla detrazione per i documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

**In termini fattuali, ciò sta a significare che non può essere portata in detrazione, nella liquidazione riferita al mese di dicembre 2021 (per i mensili, da effettuarsi entro il 17 gennaio 2022), l'imposta relativa a una cessione di beni o prestazione di servizi il cui momento di effettuazione si verifica nel mese di dicembre 2021, qualora la corrispondente fattura sia ricevuta e annotata nei primi quindici giorni di gennaio 2022.**

Sul tema, è da rammentare che il momento di effettuazione non coincide necessariamente con la data di l'emissione della fattura, poiché quest'ultima può essere emessa entro "dodici giorni dal momento di effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6", ai sensi dell'art. 21 comma 4 del DPR 633/72.

La data corrispondente al momento di effettuazione dell'operazione deve, comunque, essere indicata sul documento, se diversa da quella di emissione (art. 21 comma 2 lett. g-bis) del DPR 633/72).

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 14/2019, ha sottolineato come il Sistema di Interscambio attesti "inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria)" la data e l'orario di avvenuta trasmissione di una fattura elettronica. È, pertanto, possibile ammettere che nel campo "Data" della sezione "Dati generali" del file della e-fattura, venga riportata la data di effettuazione dell'operazione, che, come detto, non sempre corrisponde con quella di emissione/trasmissione del documento.

Esemplificando, quindi, per una cessione di beni posta in essere il 30 dicembre 2021, la relativa fattura potrà essere generata e trasmessa entro i successivi 12 giorni (entro l'11 gennaio 2022). Nel campo "Data" sarà comunque valorizzata la data di effettuazione (30 dicembre 2021), mentre la data di emissione sarà quella in cui la fattura viene trasmessa mediante il SdI.

In una circostanza simile a quella appena rappresentata, mentre il fornitore è tenuto a far confluire l'imposta nella liquidazione dell'ultimo periodo del 2021 (l'operazione è infatti effettuata il 30 dicembre), il cessionario o committente, che avrà ricevuto la fattura successivamente all'11 gennaio 2022, non potrà esercitare il diritto alla detrazione nell'ultimo periodo 2021, neppure se procedesse all'annotazione entro il 15 del mese, atteso che l'art. 1 del DPR 100/98, nel caso di specie, non prevede la "retro-imputazione" dell'imposta.



Il limite previsto per le sole fatture di “fine anno”, diversamente a quanto avviene negli altri mesi, è stato oggetto di critiche sul piano dei principi di equivalenza e neutralità dell’IVA, portando anche alla presentazione di una denuncia alla Commissione europea da parte di ANC e Confimi.

Secondo la denuncia presentata, infatti, la normativa interna di cui all’art. 1 del DPR 100/98 violerebbe:

- il principio di equivalenza, per il fatto che il diritto alla detrazione non sarebbe esercitabile uniformemente nel corso dell’anno;
- il principio di neutralità, giacché una fattura elettronica trasmessa a fine anno e riferita a operazioni per cui il cessionario/committente ha a tutti gli effetti già subito la rivalsa dell’imposta potrebbe risultare recapitata dal Sistema di Interscambio (SdI) solo nell’anno successivo.

Nel caso di acquisti in reverse charge esterno che richiedano l’integrazione della fattura ricevuta, l’IVA deve essere assolta nelle liquidazioni periodiche riferite al mese di ricezione del documento.

Per effetto dell’art. 47 del DL 331/93, cui fa rinvio anche l’art. 17 comma 2 del DPR 633/72, la fattura deve essere annotata nel registro delle fatture emesse “entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente”.

Solamente dopo l’annotazione dell’imposta “a debito” potrà essere esercitato il diritto alla detrazione.

Come aveva indicato la circ. Agenzia delle Entrate n. 35/2012, nel caso di reverse charge per servizi ricevuti da soggetti non residenti, “è al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l’esigibilità dell’imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell’IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall’effettuazione del pagamento”.

### **DETRAZIONE IVA SU FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE ELETTRONICAMENTE IN DICEMBRE 2021**

Diversa e completamente opposta è la questione del vincolo della detrazione per le fatture di acquisto ricevute elettronicamente nel Dicembre 2021.

Si ricorda infatti che a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 24.04.2017, n. 50 convertito con modificazioni dalla L. 21.06.2017, n. 96 il diritto alla detrazione dell’Iva (ai sensi dell’art. 19 D.P.R. 633/1972) sulle fatture di acquisto e sulle bollette doganali va esercitato entro la dichiarazione Iva dell’anno in cui l’imposta è divenuta esigibile (generalmente coincidente con il momento di effettuazione delle operazioni ai fini Iva, vale a dire la consegna o spedizione per le cessioni dei beni e con il pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi, ovvero, se anteriormente a tali eventi sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l’operazione si considera effettuata per l’importo fatturato o pagato alla data della fattura o del pagamento).

Per l’esercizio del diritto alla detrazione, così come previsto dall’art. 25 D.P.R. 633/1972, è necessario aver ricevuto la fattura che deve essere annotata in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.



Con la Circolare 17.01.2018, n. 1/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato alla sussistenza di due presupposti:

- il primo (sostanziale) relativo all'effettuazione dell'operazione;
- il secondo (formale) relativo al possesso della regolare fattura da annotare sul registro Iva.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'imposta relativa a fatture con Iva esigibile nell'anno "2021" occorre comportarsi secondo lo schema sotto esposto, in funzione della data di ricevimento elettronico della fattura stessa.

Fattura	Cliente	Registrazione	Detrazione Iva acquisti	
Data emissione	Data ricezione			
Dicembre 2021	Dicembre 2021	Entro dicembre 2021	Liquidazione Iva di dicembre 2021 (16.01.2022).	
		Gennaio-aprile 2022	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nel modello Iva 2022, per il 2021.</li> <li>• Annotazione separata nel registro Iva acquisti.</li> </ul>	
	Da registrare entro 30.04.2022 <sup>(1)</sup>	Da maggio 2022	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No detrazione Iva acquisti<sup>(2)</sup>.</li> <li>• È possibile presentare dichiarazione integrativa a favore.</li> </ul>	
		Fattura registrata oltre il termine del 30.04.2022 <sup>(2)</sup>		
	2022 <sup>(3)</sup>	Da registrare entro 30.04.2023 <sup>(1)</sup>	Gennaio-dicembre 2022	Nella liquidazione Iva del periodo 2022.
			Da gennaio 2023 ad aprile 2023	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nel modello Iva 2023, per il 2022.</li> <li>• Annotazione separata nel registro Iva acquisti.</li> </ul>
Da maggio 2023		<ul style="list-style-type: none"> <li>• No detrazione Iva acquisti<sup>(2)</sup>.</li> <li>• È possibile presentare dichiarazione integrativa a favore.</li> </ul>		
Fattura registrata oltre il termine del 30.04.2023 <sup>(2)</sup>				
Note	<p><sup>(1)</sup> La registrazione deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura.</p> <p><sup>(2)</sup> La detrazione è consentita solo nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui l'operazione è effettuata e si è venuti in possesso della fattura.</p> <p><sup>(3)</sup> In caso di mancato ricevimento della fattura, il cliente deve emettere autofattura, da presentare all'Agenzia delle Entrate e versare l'Iva entro il termine di 30 giorni successivi ai 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione.</p>			

### CHIARIMENTO DELL'ULTIMA ORA PER LE NOTE DI CREDITO DA EMETTERE PER DETRARRE L'IVA IN CASO DI PROCEDURA CONCORSALE DEL CLIENTE

L'Agenzia delle Entrate ha emanato ieri la circolare n. 20 a commento delle modifiche apportate dal DL 73/2021 alla disciplina delle variazioni IVA in diminuzione dipendenti da procedure concorsuali.

Il nuovo impianto normativo è volto a porre rimedio all'incompatibilità del previgente art. 26 del DPR 633/72 rispetto ai principi comunitari di cui alla direttiva 2006/112/Ce, come rilevati dalla Corte di Giustizia Ue nella causa C-246/16, Di Maura, e in qualche misura confermati dalla Corte di Cassazione n. 25896/2020.

La circolare si pone l'obiettivo di fare chiarezza sui termini iniziali e finali per effettuare la rettifica in diminuzione dell'IVA e di accertare se e come sia possibile ricorrere ad altri istituti allo spirare di detti termini.

**I chiarimenti non si applicano alle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose, per le quali l'art. 26 del DPR 633/72 è rimasto invariato.** Le novità non riguardano neppure gli istituti dei **piani attestati di risanamento (art. 67 comma 3 lett. d) del RD 267/42) e degli accordi di**



**ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis del RD 267/42), perché non qualificabili “come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della «concorsualità», sia di quello dell’«ufficialità»”.**

Il principale elemento di novità rispetto al precedente orientamento (C.M. n. 77/2000, ris. n. 195/2008) **riguarda il fatto che la variazione in diminuzione non risulti preclusa se il cedente o prestatore (creditore) non abbia effettuato l’insinuazione al passivo, in aderenza ai principi unionali di cui si è detto.**

In merito al giorno iniziale per operare la detrazione mediante emissione di nota di credito, considerato il disposto dei commi 3-bis lett. a) e 10-bis dell’art. 26 in esame, la variazione in diminuzione può essere operata a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale, senza che sia necessario attenderne l’esito, ossia la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

In merito all’individuazione del termine ultimo nel quale operare la emissione della Nota di Credito e la relativa detrazione dell’IVA, è riconfermata la posizione anticipata in due precedenti documenti di prassi (risposte nn. 192/2020 e 119/2021).

Il termine ultimo per effettuare la variazione in parola poggia sui principi unionali (Corte Ue, cause C-533/16 e C-518/14 e artt. 167 e 178 della direttiva 2006/112/Ce) e interni che regolano il diritto alla detrazione dell’IVA (art. 19 comma 1 del DPR 633/72 e circ. n. 1/2018).

L’esercizio del diritto alla detrazione è subordinato a due presupposti, in capo al cessionario o committente, ossia il fatto che:

- si sia verificata l’esigibilità dell’imposta (presupposto “sostanziale”);
- si sia in possesso della relativa fattura d’acquisto o bolletta d’importazione (presupposto “formale”).

Come già ribadito anche in questa Circolare dall’Agenzia in passato, solo al verificarsi di entrambi i presupposti è riconosciuto il diritto alla detrazione in capo al cessionario o committente ed è garantita la neutralità dell’IVA. Il diritto è, quindi, da esercitare entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Declinando quanto poc’anzi esposto in ordine alle note di variazione in diminuzione, è possibile affermare che, assunto il presupposto “sostanziale” (apertura della procedura concorsuale), il presupposto “formale” (emissione della nota di variazione) **può realizzarsi al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA riferita all’anno di apertura della procedura.**



L'Agenzia delle Entrate propone due esempi che, sinteticamente, possono essere così rappresentati.

In presenza di una dichiarazione di fallimento avviata nel periodo d'imposta 2021, la nota di variazione può essere emessa al più tardi entro il 30 aprile 2022 (posticipato al 2 maggio 2022).

Sono, dunque, possibili due scenari:

- se la nota è emessa nel 2021, il diritto alla detrazione può essere esercitato nel 2021 o al più tardi con il modello IVA 2022 per il 2021;
- se la nota è emessa nei primi quattro mesi del 2022, l'anzidetto diritto può essere esercitato al più tardi con il modello IVA 2023 per il 2022.

È importante attenersi a questi termini in quanto la circolare in commento chiarisce che non è ammesso il ricorso alla dichiarazione integrativa a favore, come istituto alternativo per il recupero dell'imposta, mentre la restituzione dell'imposta di cui all'art. 30-ter del DPR 633/72 è possibile solo a determinate condizioni.

Tra gli altri aspetti esaminati dall'Agenzia vi sono:

- la precisazione che la disciplina de qua si applica alle procedure avviate dal 26 maggio 2021;
- la conferma che, a fronte della variazione del cedente o prestatore, non vi è obbligo per il cessionario o committente di annotare la corrispondente variazione in aumento, restando così l'imposta non versata a carico dell'Erario.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

**Studio Mantovani & Associati s.s.**

Dr. Sergio Mantovani