

Circolare di aggiornamento

**N° 57/2023**

04 Dicembre 2023

# DETRAZIONE IVA OPERAZIONI DI FINE ANNO 2023



## DETRAZIONE IVA OPERAZIONI DI FINE ANNO

Con l'approssimarsi della liquidazione periodica di dicembre, 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 2023 (per i mensili, da effettuarsi entro il 16 gennaio 2024), l'imposta relativa a una cessione di beni o prestazione di servizi il cui momento di effettuazione si verifica nel mese di dicembre 2023, qualora la corrispondente fattura sia ricevuta e annotata nei primi quindici giorni di gennaio 2024.

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.

## **DETRAZIONE IVA SU FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE ELETTRONICAMENTE IN DICEMBRE 2023**

Diversa e completamente opposta è la questione del vincolo della detrazione per le fatture di acquisto ricevute elettronicamente nel Dicembre 2023.

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 "2023" cioè datate dall'emittente "2023" occorre comportarsi secondo lo schema sotto esposto, in funzione della data di ricevimento elettronico della fattura stessa.

L'agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 435 del 2023 ha inoltre precisato che la fattura di acquisto deve considerarsi ricevuta «dalla data della consegna del documento; nel caso in cui la fattura

superasse i controlli ma il Sdl non riuscisse a consegnarla per problemi del canale telematico a cui tenta di recapitarla, la data dalla quale può essere detratta l'iva coincide con quella di "presa visione" (da parte del cliente) della fattura nell'area riservata"; come si può notare viene confermata la interpretazione restrittiva sulla questione

Fattura 2023 ricevuta nel 2023	Registrazione 2023	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si ponga il caso di un imprenditore (che effettua le liquidazioni dell'imposta mensilmente) che acquisti dei beni il 20.12.2023, con consegna della merce ed emissione della relativa fattura ricevuta nello stesso mese. L'imposta a credito, relativa a tale cessione di beni, confluirà, previa registrazione della fattura di acquisto nel 2023, nella liquidazione Iva relativa al mese di dicembre 2023 (da eseguire entro il 16.01.2024), dal momento che <b>nel mese di dicembre:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) i beni sono stati consegnati;</li> <li>2) la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario.</li> </ol> </li> </ul>
	Registrazione 2024	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il medesimo soggetto, che avendo ricevuto la fattura relativa allo stesso acquisto entro il 31.12.2023 non abbia annotato la stessa nel 2023, potrà registrare il documento contabile, <b>al più tardi, entro il 30.04.2024</b> (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2023) in un' <b>apposita sezione del registro Iva degli acquisti<sup>(1)</sup></b> relativo a tutte le fatture ricevute nel 2023.</li> <li>• Il credito Iva concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale Iva relativa al 2023.</li> </ul>
Fattura 2023 ricevuta nel 2024	Registrazione 2024	<p>Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo - avendo acquistato e pagato servizi nel mese di dicembre 2023 - riceva la fattura (emessa nel 2023) il 2.01.2024, potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione della stessa, nella <b>liquidazione relativa al mese di gennaio 2024</b>, da effettuarsi entro il 16.02.2024 (pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2023).</p>
	Registrazione 2025	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il medesimo imprenditore in relazione allo stesso acquisto potrà detrarre l'imposta a credito mediante registrazione di tale documento contabile, <b>al più tardi, entro il 30.04.2025</b>.</li> </ul> <p>Nel caso in cui tale documento sia registrato nel corso del 2024, l'imposta in esso evidenziata concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese; qualora, invece, si effettui la registrazione del documento, ad esempio, in data 23.04.2025, detta registrazione dovrà essere effettuata in un' <b>apposita sezione del registro Iva degli acquisti<sup>(1)</sup></b> relativo a tutte le fatture ricevute nel 2024; ciò al fine di far concorrere la relativa Iva a credito alla determinazione del saldo d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa al 2024, da presentare entro il 30.04.2025.</p>

Ancora più stringente è la norma e le interpretazioni riguardanti le bolle doganali di importazione, per le quali, dopo essersi debitamente accreditati presso la Agenzia delle Dogane, occorre mantenere alto e costante il controllo sui documenti contabili che hanno sostituito, ormai da più di un anno, le precedenti bolle doganali.

Per tali documenti la data che vale per operare correttamente la detrazione dell'IVA pagata occorre avere riguardo a quella indicata come "da accettazione" e non quella di "generazione" del documento.

**ADM**  
 AGENZIA DELLE ACCISE, DOGANE E MONOPOLI

**ALLEGATO 1**

Riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale di importazione  
 MRN: \_\_\_\_\_ ver. \_\_\_\_\_  
 Generato il \_\_\_\_\_

Ufficio	Data svincolo		[Barcode]
	Data dichiarazione	Data accettazione	
Importo totale fatturato	Tasso di cambio	Totale articoli	

Si invitano pertanto le aziende ad uno scrupoloso rispetto di quanto sopra esposto per evitare pesanti recuperi a livello di IVA indebitamente detratta in caso di verifica, anche a tavolino.

## FATTURE EMESSE A CAVALLO D'ANNO

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 2022, la relativa fattura potrà essere generata e trasmessa entro i successivi 12 giorni (entro l'11 gennaio 2023). Nel campo "Data" sarà comunque valorizzata la data di effettuazione (30 dicembre 2022), mentre la data di emissione sarà quella in cui la fattura viene trasmessa mediante il Sdl.

In una circostanza simile a quella appena rappresentata, mentre il fornitore è tenuto a far confluire l'imposta nella liquidazione dell'ultimo periodo del 2022 (l'operazione è infatti effettuata il 30 dicembre), il cessionario o committente, che avrà ricevuto la fattura successivamente all'11 gennaio 2023, non potrà esercitare il diritto alla detrazione nell'ultimo periodo 2022, 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.

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".

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

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

Dr. Sergio Mantovani

