

Fatture di fine anno: detrazione IVA e registrazione

di [Giancarlo Modolo](#), [Claudio Sabbatini](#), [Luca Bianchi](#)

Publicato il 10 Gennaio 2024

Per le fatture datate 2023 e ricevute nel 2024 occorre effettuare una valutazione circa il momento in cui si può esercitare il diritto alla detrazione IVA, sulla base delle norme e delle interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria.

Le regole che valgono in corso di anno non possono applicarsi alle fatture dell'ultimo mese, in quanto per la detrazione è richiesto, tra l'altro, il possesso della fattura o della bolletta doganale di importazione.

Il Sistema di Interscambio gioca un ruolo chiave nel determinare la ricezione delle fatture elettroniche, influenzando così la detraibilità dell'IVA.

Presupposti per l'esercizio della detrazione IVA

Secondo l'Agenzia delle Entrate, che richiama una (ormai nota) sentenza della Corte di Giustizia Ue (causa C-152/02), per esercitare il **diritto alla detrazione IVA** occorre la contemporanea presenza di **due presupposti**^[1]:

- che si sia verificata l'**esigibilità dell'imposta** (si sia verificato il «*fatto generatore*» dell'imposta, ossia la cessione del bene o l'incasso - per la norma nazionale - della prestazione di servizio);
- che il cessionario/committente sia venuto in **possesso della fattura**^[2], pur essendo questo un requisito formale (Corte di Giustizia Ue, sentenza in causa C-895/19; cfr. anche articolo 178, Direttiva 2006/112/Ce).

Circa la simmetria tra l'esigibilità dell'imposta e il suo diritto alla detrazione *nulla quaestio*; è la norma a disporre chiaramente che la detrazione (in capo al cliente) sorge al momento in cui l'imposta diviene esigibile (generalmente, in capo al fornitore)^[3]. Quella del **possesso della fattura** è, invece, una considerazione già espressa in passato dall'Amministrazione finanziaria:

«per esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo ... l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato al possesso di idoneo documento che, a seconda dei casi,



assume la forma di fattura di acquisto, bolletta doganale, fattura di acquisto intracomunitario, autofattura, ecc.» (Cm 24 dicembre 1997, n. 328, punto 3.5.2).

Termine iniziale per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA

La [circolare agenzia delle Entrate 1/E/2018](#) mette una pezza ad una norma (contenuta nell'articolo 2, commi 1 e 2, DI 24 aprile 2017, n. 50) che – nel consentire l'esercizio della detrazione entro la dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione del documento (rispetto al maggior tempo concesso in precedenza, che prevedeva l'esercizio del diritto entro la dichiarazione «*del secondo anno successivo*» al ricevimento)^[4] – aveva creato notevoli difficoltà interpretative. Ciò anche alla luce dell'articolo 1, comma 1, Dpr 23 marzo 1998, n. 100 che pareva consentire la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti purché il documento pervenisse entro il termine della liquidazione periodica. Quest'ultimo meccanismo è stato poi trasfuso nell'articolo 14, DI 119/2018 che consente la detrazione delle fatture arrivate entro il termine di liquidazione periodica dell'Iva ad esclusione di quelle pervenute l'anno successivo^[5]. Quindi:

- a. nel periodo gennaio – novembre, per le fatture che sono recapitate il mese successivo quello di effettuazione dell'operazione (esigibilità dell'imposta) – ma entro il giorno 15 del mese successivo (quindi prima dell'effettuazione della liquidazione periodica) – il diritto alla detrazione può essere esercitato nel periodo in cui l'Iva è divenuta esigibile;
- b. per le fatture la cui esigibilità è riferita al mese di dicembre ma pervenute l'anno successivo (es. gennaio), la detrazione può essere esercitata nell'anno di ricevimento, e fino al termine della dichiarazione annuale (30 aprile dell'anno successivo al ricevimento).

Esempi pratici di trattamento delle fatture di fine anno

Si propongono due casi - caso a) e caso b) – i quali si distinguono in funzione del momento di ricezione del documento (entro il medesimo anno in cui l'operazione si considera effettuata – caso a) – ovvero nell'anno successivo – caso b) -).

Caso a1)

Fattura di acquisto datata 30 settembre anno X (la data si riferisce al momento di effettuazione dell'operazione; cfr. circolare 14/E/2019, paragrafo 3.1) e pervenuta il 2 ottobre anno X: la detrazione può essere esercitata nel mese di settembre anno X (mese in cui è avvenuta l'esigibilità dell'imposta, in quanto la fattura è pervenuta entro 15 del mese successivo a quello in cui l'operazione si considera

effettuata). Sul punto si ricorda che l'articolo 179, Direttiva 2006/112/Ce stabilisce che, in linea di principio, la detrazione è «immediata»^[6] ossia «che il diritto alla detrazione va esercitato nel periodo in cui è sorto ossia nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile» (circolare 1/E/2018, punti 1.2 e 1.4);

Caso a2)

Fattura di acquisto datata 30 settembre anno X (la data si riferisce al momento di effettuazione dell'operazione; cfr. circolare 14/E/2019, paragrafo 3.1) e pervenuta il 16 ottobre anno X (si pensi al caso della fattura differita, ai sensi dell'articolo 21, comma 4, lettera a), Dpr 633/1972, che può essere emessa, ossia trasmessa, entro il 15 ottobre ma riferita – data di effettuazione delle operazioni – al mese di settembre): la detrazione può essere esercitata nel mese di ottobre anno X (mese in cui è arrivata la fattura);

Caso b1)

Fattura di acquisto datata 31 dicembre anno X (la data si riferisce al momento di effettuazione dell'operazione; cfr. circolare 14/E/2019, paragrafo 3.1) e pervenuta il 31 dicembre anno X: la detrazione può essere esercitata nel mese di dicembre anno X (mese in cui è avvenuta l'esigibilità dell'imposta);

Caso b2)

Fattura di acquisto datata 31 dicembre anno X (la data si riferisce al momento di effettuazione dell'operazione; cfr. circolare 14/E/2019, paragrafo 3.1) e pervenuta il 2 gennaio anno X+1 (ma lo stesso vale per quelle pervenute il giorno 15 o il giorno 16 di gennaio; si pensi al caso della fattura differita, ai sensi dell'articolo 21, comma 4, lettera a), Dpr 633/1972, che può essere emessa, ossia trasmessa, entro il 15 gennaio anno X+1 ma riferita – data di effettuazione delle operazioni – al mese di dicembre anno X): la detrazione può essere esercitata nel mese di gennaio anno X + 1 (mese in cui è arrivata la fattura).

Le difficoltà di applicazione

Questo meccanismo si mostra, a volte di non facile applicazione, in quanto richiede di avere una operatività diversa in un medesimo periodo d'imposta (periodo gennaio-novembre, da un lato, e periodo dicembre dall'altro lato). Inoltre, richiede la verifica della data di ricezione della fattura (dato che può essere estrapolato dal Sistema di Interscambio). Probabilmente il legislatore avrebbe potuto fare di più, nel senso di semplificare le attività dei contribuenti, confermando l'operatività del Dpr 100/1998 come da

sempre interpretato ed applicato^[7], anche con riferimento alle fatture aventi esigibilità nel mese di dicembre e recapitate al destinatario entro il 15 gennaio dell'anno successivo. La sentenza della Corte di Giustizia Ue 29 aprile 2004, causa C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel* (il caso era quello della fattura datata dicembre 1999 pervenuta a gennaio 2000), nel precisare che la detrazione può essere effettuata quando coesistono i due presupposti – esigibilità dell'Iva e possesso della fattura (art. 168 e 178, paragrafo 1, lettera a), Direttiva 2006/112/Ce) - al punto 34 afferma che:

«In altri termini, la cessione di beni o la prestazione di servizi deve essere stata effettuata e il soggetto d'imposta deve essere in possesso della fattura o di un altro documentato considerato ad essa equivalente, secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato»^[8].

I requisiti per la corretta detrazione dell'IVA

Resta quindi fermo il principio secondo cui il diritto sorge con l'esigibilità dell'imposta (**requisito sostanziale**; cfr. circolare 1/E/2018, paragrafo 1.3) ma può essere esercitato solo dal momento in cui è ricevuta la fattura (**requisito formale**)^[9]. Verrebbe da pensare che, se il possesso di una fattura si perfeziona in tempo utile per la liquidazione, ben avrebbe potuto applicarsi la precedente formulazione del Dpr 100/1998. Ed infatti è la stessa sentenza citata che richiama i «*criteri fissati dallo Stato membro interessato*». Anche l'articolo 180, Direttiva 2006/112/Ce conferma che:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad un

Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni
- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

Scegli il tuo abbonamento