Fatture di fine 2023: i termini per la detrazione Iva

Premessa

Al fine di garantire la **neutralità** dell'IVA per gli operatori economici, è riconosciuto il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e le importazioni dall'imposta dovuta in relazione alle operazioni attive effettuate nel medesimo periodo (**liquidazione periodica**) ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

L'art. 2, D.L. n. 50/2017 (c.d. "Manovra correttiva"), in vigore dal 24 aprile 2017, ha imposto una **riduzione dell'arco temporale** entro cui può essere fatta valere la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi.

Ne discende che la detraibilità dell'IVA delle fatture ovvero bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 può avvenire **al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale** relativa all'anno di esigibilità dell'imposta e con riferimento al medesimo anno.
Il citato Decreto-Legge è intervenuto, altresì, sull'art. 25, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, relativo ai termini di annotazione sui registri IVA delle fatture di acquisto, stabilendo che le fatture di acquisto (e le bollette doganali di importazione) debbano essere **annotate** entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Detrazione IVA: le regole generali
Come scritto in precedenza, l'art. 2 della Manovra correttiva, modificando gli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, ha posto dei **limiti temporali** per il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, documentati da fatture ovvero bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, prevedendo che lo stesso possa essere esercitato **fino al termine di presentazione della**

dichiarazione annuale IVA riferita all'anno in cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta.

Va da sé che il "nuovo" termine, soprattutto considerando che a regime **la dichiarazione annuale va presentata entro il 30 aprile** successivo all'anno di riferimento, riduce sensibilmente l'arco temporale entro cui può essere fatta valere la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi.
Tale limitazione del periodo entro cui esercitare il diritto alla detrazione del tributo potrebbe costare molto cara alle imprese e ai professionisti. In molti casi gli operatori potrebbero rimanere incisi dal tributo e l'imposta sul valore aggiunto trasformarsi in un costo non neutrale.

Disposizioni da prendere a riferimento per fatture ovvero bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017	
Formulazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972	Ai sensi del riformulato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, dal 24 aprile 2017, il diritto alla detrazione dell'IVA, per le fatture ovvero bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017, 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.

Disposizioni da prendere a riferimento per fatture ovvero bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017	
Formulazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972	Con la modifica dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 viene, ora, stabilito, per i documenti emessi dal 1° gennaio 2017, che le fatture IVA di acquisto (ovvero bollette doganali) devono essere annotate nel registro 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**. Al fine di evitare che il cessionario/committente subisca il pregiudizio finanziario derivante dall'allungamento dei tempi di emissione della fattura elettronica, l'art. 14 del D.L. n. 119/2018 ha apportato importanti semplificazioni in tema di detraibilità dell'IVA. In particolare, è stato previsto che entro il giorno 16 di ciascun mese (ovvero lo stesso termine per l'autoliquidazione IVA) potrà essere esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai documenti di acquisto che sono ricevuti e annotati entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. **Tale regola, però, non si applica alle fatture "a cavallo d'anno"**.

Ciò premesso l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E/2018, in tema di "nuova" detrazione IVA per le fatture ovvero bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2018, ha chiarito che, a norma dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, è possibile annotare una fattura sul libro acquisti dalla data di ricezione della stessa, ed entro il termine per la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la fattura stessa è stata ricevuta, con la conseguenza che, ad esempio, se la

fattura la cui imposta è divenuta **esigibile nel 2023**:

- è stata **ricevuta ed annotata nel 2023**, tale fattura concorre secondo le modalità ordinarie alla relativa liquidazione di periodo, ed alla dichiarazione IVA annuale (si tratta delle consuete modalità di contabilizzazione ed esposizione nei dichiarativi);
- **è stata altrettanto ricevuta nel 2023, ma non è stata annotata in tale anno**, per poter far valere la detrazione della relativa imposta, la suddetta fattura dovrà essere annotata sul registro acquisti entro il termine per la dichiarazione IVA, ovvero il 30 aprile 2024. Non solo, l'annotazione dovrà avvenire utilizzando un sezionale, o comunque una metodologia atta a rendere la fattura stessa riconoscibile da quelle "correnti" del 2024.

Questo perché l'IVA relativa a tale fattura seguirà un percorso particolare: non dovrà essere considerata nella liquidazione del periodo 2024 nella quale viene annotata, e **dovrà invece essere ricompresa nel quadro VF** (quadro acquisti) della Dichiarazione IVA 2024 (anno d'imposta 2023). Infatti, è con l'inserimento nella dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2023 che sarà concretamente esercitato il diritto alla detrazione.

Inoltre, sempre la circolare n. 1/E/2018 ha chiarito che vi può essere anche un'ulteriore strada da seguire al fine della detrazione IVA e nel dettaglio: se la fattura la cui imposta è divenuta esigibile nel 2023 **è stata ricevuta nel 2024**, la stessa seguirà le tempistiche di annotazione delle fatture datate 2023.
Pertanto, potrà essere registrata entro il termine della dichiarazione IVA relativa al 2023 (ovvero 30 aprile 2024).

L'IVA relativa andrà a confluire nella liquidazione del periodo 2023 nella quale è avvenuta la registrazione, e nella dichiarazione IVA 2024 riferimento 2023, secondo le regole descritte in precedenza.

Va da sé che, se l'annotazione avviene **entro il 31 dicembre 2023** seguirà la **strada ordinaria**, se invece l'annotazione avverrà **tra il 1° gennaio 2024 ed il 30 aprile 2024** dovrà essere **annotata nell'apposito sezionale** delle fatture che vanno a confluire nella dichiarazione IVA dell'anno precedente.
Tenendo presente che **la detraibilità dell'IVA dovrà seguire comunque le condizioni previste nell'anno in cui si è verificata l'esigibilità**.
La circolare ha precisato, inoltre, che il soggetto passivo cessionario/committente che non abbia esercitato il diritto alla detrazione nei termini indicati, può recuperare l'IVA presentando una dichiarazione integrativa a favore, ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione** (fatta salva l'applicabilità delle sanzioni). Il cessionario/committente è comunque tenuto a regolarizzare la fattura.

Fatture a cavallo d'anno: le possibili ricadute ai fini della detrazione IVA
Come scritto in precedenza, dal 2018 (a seguito dell'art. 14 del D.L. n. 119/2018) è possibile procedere alla detrazione IVA (sempre che ne ricorrano i presupposti) di tutte le fatture (analogiche ed elettroniche) ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

La disposizione è applicabile esclusivamente **per le fatture ricevute nello stesso anno** in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, e non per quelle a cavallo d'anno.

Novità ad opera della Legge delega di riforma fiscale (non ancora entrata in vigore)

Risulta opportuno evidenziare che l'art. 7 della Legge n. 111/2023 (Legge delega di riforma fiscale) ha previsto che il Governo osserverà, fra gli altri, il seguente principio per la revisione della disciplina IVA:

"prevedere 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".

A seguito di tale disposizione (**fermo restando il fatto che ad oggi non è ancora entrata in vigore**) si supererà il limite in base al quale la detrazione non possa essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile, ma in quello di ricezione del documento. Non sarà più prevista una differenza tra fatture ricevute durante l'anno e quelle c.d. "a cavallo" d'anno, ma sarà semplicemente stabilito il termine ultimo entro il quale è esercitabile il diritto alla detrazione (dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta).

Ciò premesso, per le fatture di fine anno (o "a cavallo" d'anno) risulta necessario individuare la data di ricezione della fattura.

Sul punto si ricorda che:

- **fattura elettronica**: la data di ricevimento è certificata dall'esito di ricezione SDI;
- **fattura cartacea**: minimi, forfetari, ecc. (è sufficiente provare la ricezione del documento tramite la "corretta tenuta dalla contabilità" – si veda circolare n. 1/E/2018).

In base a quanto sopra, di seguito si riportano le possibili ricadute operative.

Fattura del fornitore: data di emissione	**Data di ricezione della fattura da parte del cliente**	**Registrazione ai fini IVA**	**Limite temporale per la detrazione IVA**
Dicembre 2022	**Dicembre 2023 (da registrare entro il 30 aprile 2024 – termine ultimo di presentazione della Dichiarazione IVA 2024 – anno d’imposta 2023)**	Entro dicembre 2023.	Liquidazione IVA di dicembre 2023 (16 gennaio 2024)
		Gennaio – aprile 2024.	Nella dichiarazione IVA 2024 (anno d’imposta 2023) e annotazione separata nel registro IVA acquisti.
		Da maggio 2024 (fattura registrata oltre il 30 aprile 2024).	Non è possibile procedere alla detrazione IVA. Risulta comunque possibile presentare dichiarazione integrativa a favore.
	2024 (da registrare entro il 30 aprile 2025 – termine ultimo di presentazione della Dichiarazione IVA 2025 – anno d’imposta 2024)	Gennaio – dicembre 2024.	Nella liquidazione IVA del periodo 2024.
		Da gennaio 2025 ad aprile 2025.	Nella dichiarazione IVA 2025 (anno d’imposta 2024) e annotazione separata nel registro IVA acquisti.
		Da maggio 2025 (fattura registrata oltre il termine del 30 aprile 2025).	Non è possibile procedere alla detrazione IVA. Risulta comunque possibile presentare dichiarazione integrativa a favore.

(MF/ms)