



Circolare Informativa <<Fiscalità>>

28 dicembre 2023

OGGETTO: LA GESTIONE DELLE FATTURE DI FINE ANNO

Gentile Cliente,

negli ultimi giorni dell'anno occorre porre particolare attenzione al momento di **emissione delle fatture attive**, nonché alla data di **ricezione di quelle di acquisto**, considerati gli effetti che si determinano con riferimento, rispettivamente, all'esigibilità dell'IVA e al diritto alla detrazione dell'imposta.

Nel presente documento verranno forniti gli strumenti utili alla gestione degli adempimenti legati alla fatturazione attiva e passiva.

Fatturazione attiva

I termini di emissione della fattura sono disciplinati dall'art. 21 co. 4 del DPR 633/72. In via ordinaria, il documento deve essere emesso **entro 12 giorni** dal **momento di effettuazione** dell'operazione (art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72).

Tale momento coincide, in linea generale (art. 6 del DPR 633/72), con:

- la **consegna o spedizione** dei beni mobili;
- la **stipula dell'atto** di acquisto per i beni immobili;
- il **pagamento del corrispettivo** per le prestazioni di servizi.

Il pagamento del corrispettivo che avvenga antecedentemente al verificarsi degli eventi appena indicati (relativi a beni mobili e immobili), ha l'effetto di anticipare il momento impositivo e, di conseguenza, l'obbligo di emissione della fattura.

È bene sottolineare che l'obbligo di emissione della fattura **non è annoverabile** fra gli adempimenti per cui la Legge consente il rinvio al primo giorno lavorativo successivo, qualora il termine scada il sabato o in un giorno festivo. La fattura costituisce, infatti, un documento destinato alla controparte contrattuale ed è indispensabile affinché il cessionario o committente possa esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

Fatturazione differita

In deroga alla regola generale, che prevede l'emissione della fattura entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, la fattura può essere emessa in termini più ampi nei casi previsti dall'art. 21 co. 4 lett. a) - d) del DPR 633/72. Si veda, al proposito, la tabella seguente:



Norma	Tipo di operazione	Termine di emissione della fattura
Art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72 (c.d. fattura "differita")	<ul style="list-style-type: none">Cessione di beni con DDT;prestazioni di servizi identificate da idonea documentazione.	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione
Art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72 (c.d. fattura "super-differita")	Cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente (c.d. "triangolari interne")	Entro il mese successivo a quello di effettuazione (consegna o spedizione dei beni)
Art. 21 co. 4 lett. c) del DPR 633/72	Prestazioni di servizi generiche verso soggetti passivi UE	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione
Art. 21 co. 4 lett. d) del DPR 633/72	<ul style="list-style-type: none">Prestazioni di servizi generiche rese da soggetto passivo extra-UE verso soggetto passivo stabilito in Italia;prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-<i>quater</i> e 7-<i>quinqies</i> del DPR 633/72 rese da soggetto passivo italiano verso soggetto passivo extra-UE.	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

Fatturazione elettronica - Codici "Tipo Documento"

Si riportano, di seguito, i codici "TD" ("Tipo Documento"), da utilizzare nella predisposizione della fattura elettronica, immediata o differita.

Tipologia del documento	Codice
Fattura immediata	TD01
Acconto o anticipo su fattura	TD02
Parcella	TD06
Tipologia del documento	Codice
Acconto o anticipo su parcella	TD03
Fattura semplificata	TD07
Fattura differita (art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72)	TD24
Fattura super-differita (art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72)	TD25

Data di emissione e data di effettuazione

L'art. 21 co. 2 lett. g-bis) del DPR 633/72 dispone che tra le indicazioni che devono essere riportate in fattura figurino anche la "**data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi**" ovvero la "**data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo**", sempreché tale data sia **diversa dalla data di emissione della fattura**".

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, con riguardo alle fatture elettroniche inviate mediante Sistema di Interscambio, che quest'ultimo "*ne attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria) la data (e l'orario) di avvenuta «trasmissione»*"; è, pertanto, possibile "*assumere che la data riportata nel campo «Data» della*



sezione «Dati Generali» del file della fattura elettronica sia sempre e comunque la data di effettuazione dell'operazione" (circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14).

Esemplificando, ipotizzando che una cessione di beni si consideri effettuata il 29.12.2023 (data della consegna), il soggetto passivo potrebbe:

- emettere (ossia generare e inviare al SdI) il documento nello stesso giorno; in questo caso "data dell'operazione" e "data di emissione" coincidono; nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" è indicato il giorno 29.12.2023;
- generare il documento il giorno della cessione e trasmetterlo al SdI entro i 12 giorni successivi (ad esempio il 3.1.2024); nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file XML, viene sempre riportata la data dell'operazione (29.12.2023), ma l'emissione si perfezionerà al momento della ricezione senza scarto attestata dal SdI (ad esempio il 3.1.2024);
- generare e inviare al SdI il documento in uno qualsiasi dei giorni intercorrenti tra la data dell'operazione (29.12.2023) e il termine ultimo di emissione (10.1.2024); anche in questo caso nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file XML, viene sempre riportata la data dell'operazione (29.12.2023), mentre l'emissione si perfezionerà al momento della ricezione senza scarto attestata dal SdI (ad esempio il 3.1.2024).

Per quanto concerne le **fatture differite**, nella circ. 14/2019, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che, in **presenza di più operazioni**, nel campo "Data" poteva **essere indicata la data dell'ultima operazione effettuata**. Successivamente, la stessa Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in alternativa e a seconda dei casi, il soggetto emittente **potrà riportare il giorno di emissione della stessa o la data di fine mese** "rappresentativa del momento di esigibilità dell'imposta" (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.9.2019 n. 389)1.

Esigibilità dell'iva

Secondo la consolidata prassi nazionale, l'esigibilità dell'IVA è il "diritto dell'Erario a percepire il tributo a partire da un determinato momento". Ne discende che il momento di esigibilità dell'IVA rappresenta il riferimento per l'imputazione delle operazioni ai rispettivi periodi di liquidazione dell'imposta.

Il soggetto passivo, in sede di liquidazione periodica, deve porre a confronto l'ammontare dell'imposta esigibile nel periodo e quello dell'IVA per la quale, **nello stesso mese**, è sorto e **viene esercitato il correlativo diritto alla detrazione**.

La normativa nazionale stabilisce che l'imposta diviene esigibile, salvo specifiche eccezioni, nel momento in cui le operazioni "si considerano effettuate" (art. 6 co. 5 del DPR 633/72).

L'emissione di fattura in modalità differita ai sensi dell'art. 21 co. 4 lett. a), c) e d) del DPR 633/72 **non produce l'effetto di posticipare l'esigibilità dell'imposta**, per cui l'IVA **deve essere computata nella liquidazione periodica relativa al mese di effettuazione dell'operazione**.

L'esigibilità dell'IVA non coincide con il momento di effettuazione, invece, nel caso delle c.d. cessioni "triangolari interne", per le quali l'art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72 consente al secondo cedente di emettere la fattura nei confronti del terzo entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni da parte del primo cedente.

Esempio 1a- Fattura immediata

Un professionista che adotta la liquidazione trimestrale per opzione ex art. 7 del DPR 542/99, incassa i corrispettivi per due diverse prestazioni di consulenza in data 22.12.2023 e 29.12.2023.

Il soggetto passivo:

- genera e trasmette una parcella con codice TD06 in data 22.12.2023, ottenendo dal SdI conferma dell'avvenuto inoltrato al cliente;
- genera e trasmette il 2.1.2024 una parcella con codice TD06, riportando la data di effettuazione del 29.12.2023 nel campo "Data" del file XML; ottenendo dal SdI conferma dell'avvenuto inoltrato al cliente.

La seconda fattura, pur essendo stata trasmessa nel mese di gennaio 2024 (entro i termini previsti dall'art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72), confluirà nella liquidazione del IV trimestre 2023. L'IVA, infatti, è esigibile in tale periodo, posto che il momento di effettuazione si è realizzato il giorno 29.12.2023.

Momento di effettuazione	Data di emissione/ trasmissione	Liquidazione periodica
22.12.2023	22.12.2023	IV trimestre 2023 (soggetto "trimestrale per opzione")
29.12.2023	2.1.2024	IV trimestre 2023 (soggetto "trimestrale per opzione")

Esempio 2a - Fattura differita

Una società con liquidazione periodica mensile consegna beni a uno stesso cliente, in data 6.12.2023, 19.12.2023 e 28.12.2023.

Il soggetto genera, in data 28.12.2023, una fattura differita (codice TD24), che viene trasmessa al SdI entro il 15.1.2024. La fattura non è scartata dal SdI e viene inoltrata al cliente.

Il soggetto passivo inserisce la fattura e l'imposta corrispondente nel mese di dicembre 2023, dal momento che l'emissione del documento differito non ha effetto di posticipare l'esigibilità dell'imposta.

Momento di effettuazione	Data di emissione/ trasmissione	Liquidazione periodica
6.12.2023	15.1.2023	Dicembre 2023
19.12.2023		
28.12.2023		

Esempio 3a - Fattura super-differita

Un soggetto passivo è promotore di una operazione "triangolare interna". Il bene acquistato dal primo cedente italiano è spedito da quest'ultimo il 20.12.2023.

Conformemente a quanto disposto dall'art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72, il promotore (primo cessionario o secondo cedente) emette fattura (codice TD25) nei confronti del proprio cliente il 31.1.2024 (i.e. entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni da parte del primo cedente).

Benché la spedizione sia avvenuta nel il 20.12.2023 (momento di effettuazione), l'IVA in questo caso sarà esigibile nel mese di gennaio 2024.

Momento di effettuazione	Data di emissione/ trasmissione	Liquidazione periodica
20.12.2023	31.1.2024	Gennaio 2024

Esercizio della detrazione

L'esercizio della detrazione dell'IVA è, in linea generale, subordinato all'esistenza di un **duplice requisito**. Il termine iniziale per l'esercizio del suddetto diritto è infatti individuato nel momento in cui si verifica, in capo al cessionario o committente, la duplice condizione:

- dell'avvenuta **esigibilità dell'imposta** (requisito sostanziale);
- del **possesso di una fattura** redatta in conformità alle disposizioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72 (requisito formale).

Possesso della e-fattura - Presa visione

Se il recapito di una fattura elettronica non è possibile, il documento viene messo a disposizione del soggetto passivo nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate e il cedente/prestatore ne dà comunicazione al cessionario/committente. In tal caso, la data di ricezione coincide con il momento in cui il cessionario o committente prende visione del documento.

L'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello 26.9.2023 n. 435, ha affermato che tale azione non può essere arbitrariamente procrastinata, posto che da ciò conseguirebbe un indebito rinvio del *dies a quo* per l'esercizio della detrazione.

In linea generale, il soggetto passivo che adotta la liquidazione periodica mensile dell'IVA, **entro il giorno 16 di ciascun mese**, "determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633" (art. 1 del DPR 100/98).

Entro lo stesso termine (16 di ciascun mese) può essere esercitato il **diritto alla detrazione** dell'imposta relativa alle fatture di acquisto ricevute e annotate "**entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**" (art. 1 del DPR 100/98). Tale regola trova un'**eccezione** "per i documenti di acquisto relativi ad **operazioni effettuate nell'anno precedente**" (art. 1 del DPR 100/98).



La deroga prevista per le c.d. fatture "a cavallo d'anno" vale anche nel caso di liquidazione periodica trimestrale dell'IVA.

Effetti operativi della deroga per le fatture "a cavallo d'anno"

Trasponendo a livello concreto il dettato normativo, quindi, non è consentito l'esercizio della detrazione nella liquidazione riferita al mese di dicembre 2023 (entro il termine del 16.1.2024 per i soggetti passivi che adottano la liquidazione periodica mensile) per gli acquisti di beni o le prestazioni di servizi ricevute il cui momento di effettuazione si verifica nel mese di dicembre 2023 ma la fattura è ricevuta e annotata nel registro degli acquisti nei primi 15 giorni di gennaio 2024.

Novità della legge delega di riforma fiscale

Nell'ambito della revisione della disciplina relativa alla detrazione IVA, la legge delega di riforma fiscale introduce un correttivo che consentirà di esercitare il diritto anche con riferimento all'imposta indicata su fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente, ma ricevute dal cessionario o prestatore nei primi 15 giorni di gennaio.

L'art. 7 co. 1 lett. d) n. 3 della L. 111/2023 elimina la limitazione prevista dall'art. 1 del DPR 100/98, prevedendo 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"*. Come riportato nella relazione illustrativa, si potrà conseguentemente ritenere superata la previsione in base alla quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile, ma in quello di ricezione del documento.

TUTTAVIA, AFFINCHE' SIA OPERATIVA TALE PREVISIONE DI FAVORE, OCCORRE ATTENDERE L'INSERIMENTO DI QUANTO PREVISTO NELLA LEGGE DELEGA DI RIFORMA FISCALE NEI RELATIVI DECRETI DISPOSITIVI E, PERTANTO, SI POTRA' SFRUTTARE SOLO A DICEMBRE DEL 2024.

Va ricordato, infine, che nel caso in cui il cessionario o committente riceva **entro il mese di dicembre 2023** una fattura (requisito formale per la detrazione) relativa ad un **acquisto effettuato nell'anno 2023** (requisito sostanziale per la detrazione), saranno consentite le seguenti due scelte alternative:

- annotazione del documento nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72) nel mese di dicembre 2023 con inserimento dell'IVA nella relativa liquidazione;
- registrazione del documento, al più tardi, **entro il 30.4.2024** (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2023) in un'**apposita sezione del registro IVA** degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2023. L'imposta a credito concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2023 (circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1).

Effettuazione dell'acquisto

Ricezione della fattura

Registrazione dell'acquisto

Detrazione dell'IVA



2023	2023	2023	2023 (entro 30.4.2024)
2023	2023	2024 (entro 30.4.2024) in apposito sezionale con riferimento a 2023	2023 (entro 30.4.2024)
2023	2024	2024	2024 (entro 30.4.2025)

Infatti, si ricorda che, per quanto riguarda il **termine ultimo per la detrazione dell'IVA**, la norma di riferimento è sempre l'articolo 19 del DPR n. 633/72.

Art. 19 del DPR n. 633/72	<i>"il diritto alla detrazione IVA può essere esercitato con riferimento all'anno solare nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile, al più tardi con la corrispondente dichiarazione annuale"</i>
---------------------------	--

Di fatto, la norma, limita la detrazione Iva ai quattro mesi successivi all'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile. Pertanto, come detto, la registrazione delle fatture deve eseguirsi 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.

Decorso il termine per l'invio della dichiarazione Iva, il diritto alla detrazione deve ritenersi perso, tranne nel caso di invio di una **integrativa a favore**, non oltre il termine stabilito dall'articolo 57 del DPR n. 633/72 (ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria).

Esempio 1b

Si pensi al professionista di cui all'esempio 1a.

Il cliente che ha pagato il corrispettivo il 22.12.2023 avrà ragionevolmente ricevuto la fattura nei giorni immediatamente successivi (ad es. il 24.12.2023).

Per questo motivo il committente avrà titolo a portare in detrazione l'IVA nel mese di dicembre 2023 o al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo 2023 in cui si sono verificati entrambi i requisiti dell'esigibilità (sostanziale) e del possesso (formale).

Momento di effettuazione	Data di ricezione	Liquidazione periodica da cui può essere esercitata la detrazione
22.12.2023	24.12.2023	Dicembre 2023

Esempio 2b

Facendo sempre riferimento al caso del professionista di cui all'esempio 1a, il cliente che ha pagato il compenso il giorno 29.12.2023, riceve la fattura (emessa dal professionista il 2.1.2024), il giorno 4.1.2024

Il questo caso, il presupposto sostanziale si è verificato nel 2023, posto che l'operazione si intende effettuata al momento del pagamento del corrispettivo, il 29.12.2023.

Tuttavia, sino al 4.1.2024 non si verifica il requisito (formale) del possesso del documento. Ciò sta a significare che entrambi i presupposti per l'esercizio della detrazione (formale e sostanziale) si verificano soltanto a decorrere dal 4.1.2024.

Ne discende che il committente potrà, alternativamente:

- annotare la fattura nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72) nel mese di gennaio 2024 con inserimento dell'IVA nella relativa liquidazione;
- registrare il documento, al più tardi, entro il 30.4.2025 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2024) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2024. L'imposta a credito concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2024 (circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1).

Momento di effettuazione	Data di ricezione	Liquidazione periodica da cui può essere esercitata la detrazione
29.12.2023	4.1.2024	Gennaio 2024

Esempio 3b

Facendo riferimento al caso dell'esempio 2a, il cessionario riceve i beni nel mese di dicembre (6.12.2023, 19.12.2023 e 28.12.2023). Il presupposto sostanziale per l'esercizio della detrazione si verifica dunque nel 2023.

Tuttavia, considerato che il cedente ha emesso fattura differita il 15.1.2024, e ipotizzando che il cliente abbia ricevuto il documento il giorno successivo (16.1.2024), il requisito formale del possesso della fattura si è verificato nel 2024.

Ciò sta a significare che entrambi i presupposti per l'esercizio della detrazione (formale e sostanziale) si verificano soltanto a decorrere dal 16.1.2024.

Ne discende che il committente potrà, alternativamente:

- annotare la fattura nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72) nel mese di gennaio 2024 con inserimento dell'IVA nella relativa liquidazione;
- registrare il documento, al più tardi, entro il 30.4.2025 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2024) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2024. L'imposta a credito concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2024 (circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1).

Momento di effettuazione	Data di ricezione	Liquidazione periodica da cui può essere esercitata la detrazione
6.12.2023	16.1.2024	Gennaio 2024
19.12.2023		
28.12.2023		

Per CDA Studio Legale Tributario

Vladimiro Boldi Cotti