

N. 1.2019 / CIRCOLARE / Prot 3.2019 / CZ

SERVIZIO FISCALE
8 gennaio 2019

Alle Aziende Associate

FATTURAZIONE ELETTRONICA. ANALISI DELLE RELATIVE PROBLEMATICHE DI INIZIO ANNO E ULTERIORI CHIARIMENTI

Con la scorsa circolare n. 191/2018 del 9/11/2018 abbiamo dato contezza delle novità introdotte con il decreto legge 119/2018 in materia di Iva, novità che hanno subito talune modifiche durante l'iter di conversione in legge (legge n. 136 del 17.12.2018).

Dal canto suo l'Agenzia delle entrate (nelle more della pubblicazione di una apposita e organica circolare) ha proseguito con l'aggiornamento delle FAQ (l'ultimo dei quali lo scorso 27 dicembre) pubblicate sul suo sito nella sezione dedicata alla fatturazione elettronica.

Da ultimo, il passaggio dalla "vecchia" alla "nuova" metodologia di fatturazione impone di ricordare alcuni punti fondamentali legati ai documenti riferiti alle operazioni eseguite sul finire del 2018 e sull'emissione e la ricezione dei relativi documenti, nonché sulle regole che presiedono alla detrazione della relativa imposta dal parte del cessionario/committente.

Sempre in attesa di un documento di prassi del quale ormai si sente l'urgenza, con la presente circolare si passeranno in rassegna, dapprima le problematiche relative al passaggio 31.12.2018/01.01.2019, poi alcuni degli ulteriori chiarimenti contenuti nelle FAQ dell'Agenzia delle entrate e, da ultimo, si procederà con un "ripasso" delle novità introdotte a decorrere dallo scorso 24 ottobre e ora definitivamente convertite in legge.

LE FATTURE RELATIVE ALLE OPERAZIONI DEL MESE DI DICEMBRE 2018

Come più volte chiarito, l'**obbligo** di fatturazione elettronica decorre dalle **fatture emesse a partire dal 01.01.2019**.

Questo significa che per **tutte le fatture emesse (e datate) entro il 31.12.2018 compreso l'emittente può utilizzare il formato cartaceo; per il cliente queste fatture saranno pienamente valide anche se ricevute nel successivo gennaio 2019**.

Questa regola vale tanto per le fatture immediate riferite a operazioni compiute nel 2018 quanto alle fatture differite riferite a documenti di trasporto (ddt) del mese di dicembre 2018. Anche in quest'ultimo caso, infatti, la fattura differita potrà essere emessa in formato cartaceo entro il 31.12.2018 mentre dovrà obbligatoriamente avere forma elettronica se emessa a partire al 01.01.2019.

LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE OPERAZIONI DEL MESE DI DICEMBRE 2018

Volgendo l'attenzione al diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente dell'Iva addebitata nelle fatture "a cavallo d'anno" occorre prestare un'attenzione particolare, potendosi presentare tre ipotesi diverse, con altrettante diverse soluzioni. Più in particolare:

(a) **fattura ricevuta e registrata entro la fine del 2018**: in questo caso la relativa Iva potrà essere detratta a valere sulla liquidazione del mese di dicembre 2018 (eseguita entro il **16.01.2019**);

www.confimiemilia.it – info@confimiemilia.it

BOLOGNA
MODENA
PARMA
REGGIO EMILIA

Via di Corticella, 184/10 - 40128 Bologna
Via Pier Paolo Pasolini, 15 - 41123 Modena
Via Toscana 45/1 - 43123 Parma
Via Gandhi, 16 - 42123 Reggio Emilia

Tel +39 051 6388666 - fax +39 051 327861
Tel +39 059 894811 - fax +39 059 894812
Tel +39 0521 1566300 - fax +39 059 894812
Tel +39 0522 1473818 - fax +39 0522 1473871

(b) **fattura ricevuta entro il 31.12.2018 ma registrata nel 2019**: in questo caso la relativa Iva potrà essere detratta al più tardi nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2018, avendo però cura di far confluire dette fatture in un sezionale dedicato, così da non farle concorrere alla liquidazione del mese di ricevimento (nel corso del 2019);

(c) **fattura per operazioni del dicembre 2018 ma ricevuta nel 2019**: in questo caso la relativa Iva potrà essere detratta a valere sulla liquidazione del mese di ricezione e registrazione (per esempio: se la fattura relativa a una cessione del dicembre 2018 viene ricevuta e registrata nel corso del mese di gennaio 2019 concorrerà alla liquidazione di quel mese, da eseguirsi entro il 16 febbraio 2019).

IMPOSTA DI BOLLO E FATTURA ELETTRONICA

L'attuale disciplina prevede che si renda dovuta l'imposta di bollo qualora dalle fatture risultino operazioni esenti, non imponibili, escluse o fuori campo Iva per importi superiori a € 77,47.

Per coloro che sono obbligati all'emissione della fattura elettronica non si potrà più utilizzare il tradizionale assolvimento virtuale di detta imposta ma si dovranno utilizzare esclusivamente le modalità di cui all'art. 6 del decreto ministeriale del 17.06.2014.

Quindi, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio di riferimento (cioè entro il 30 aprile o il 29 aprile in caso di anno bisestile) si procederà con apposito modello F24 a versare quanto dovuto sulla base delle fatture elettroniche emesse nel corso dell'anno precedente.

Peraltro, per facilitare l'adempimento da parte del contribuente, un apposito decreto ministeriale dello scorso 28 dicembre ha previsto che al termine di ogni trimestre sia l'Agenzia delle Entrate a rendere noto l'ammontare dovuto sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di Interscambio.

Grazie a quei dati, l'Agenzia metterà a disposizione sul proprio sito un servizio che consentirà agli interessati di pagare l'imposta di bollo con addebito su conto corrente bancario o postale. Oppure utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia stessa.

FATTURA EMESSA NEI CONFRONTI DI UN ESPORTATORE ABITUALE

Qualora si emetta una fattura elettronica nei confronti di un esportatore abituale che ha inviato l'apposita dichiarazione di intenti, la fattura dovrà contenere il numero di detta dichiarazione. Tale informazione andrà inserita nei campi facoltativi appositamente previsti dal tracciato (ad esempio, nel campo "causale" oppure in quello "altri dati gestionali").

FATTURA DIFFERITA E DATI DEL/DEI DOCUMENTI DI TRASPORTO

A fronte di operazioni per le quali sia stato emesso apposito ddt, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la fattura elettronica può contenere anche solo l'indicazione della data e del numero del/dei ddt, senza necessariamente allegarli alla medesima.

Il documento di trasporto potrà essere conservato con la consueta modalità cartacea.

Si rammenta che sono ammessi alla fatturazione differita anche le prestazioni di servizi se assistite da idonea documentazione commerciale dalla quale risultino con certezza la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti. Questo vale, ad esempio, per le fatture pro-forma emesse dai professionisti.

CONTRIBUTI ENASARCO (E SIMILI)

Partendo dall'assunto che il contributo Enasarco non è un tipico contributo destinato a una cassa previdenziale, l'Agenzia delle Entrate ricorda che la sua gestione è simile a quella di una "ritenuta".

Conseguentemente, il relativo importo confluirà tra gli “altri dati gestionali”, con le seguenti modalità:

- 2.2.1.16.1 (tipo dato) conterrà “CASSA-PREV”
- 2.2.1.16.2 (riferimento testo) conterrà “ENASARCO” e il relativo codice “TC07”
- 2.2.1.16.3 (riferimento numero) conterrà l’importo del contributo.

La medesima procedura, con gli opportuni adattamenti, si applicherà ai contributi aventi analoga natura.

SPESE ANTICIPATE IN NOME E PER CONTO DEL CLIENTE

Gli importi riferiti a spese che il cedente/prestatore sostiene in via anticipata “in nome e per conto del cliente” e che riaddebita al cessionario/committente sono esclusi dalla base imponibile ai sensi dell’art. 15 del dpr 633/1972.

Nella fattura elettronica gli stessi possono trovare indicazione, alternativamente:

- in un blocco “dati beni e servizi”, ivi riportando l’importo, la descrizione e il codice N1 al posto dell’aliquota Iva;
- oppure, nel blocco “altri dati gestionali”, ricordandosi però di aggiungere l’importo in esame al totale del documento.

AUTOFATTURE

La disciplina Iva prevede molti casi di inversione contabile, in cui in deroga alle regole ordinarie il debitore dell’imposta è il cessionario/committente e non il cedente/prestatore. Più in particolare si possono verificare le seguenti ipotesi:

A) Autofatture per omaggi

Il cedente per le cessioni gratuite di beni oggetto dell’attività d’impresa per le quali ha deciso di non esercitare la rivalsa provvede a emettere autofattura con l’indicazione del valore normale dei beni ceduti e la relativa aliquota, con l’indicazione che trattasi di “Autofattura per omaggi ai sensi dell’articolo 2, comma 2, n. 4 dpr 633/1972”. Detta autofattura **deve essere emessa in formato elettronico e inviata tramite Sdi.**

B) Passaggi interni di beni o di servizi

Poiché i passaggi interni di beni o di servizi tra attività separate sono soggetti ad Iva e ai relativi obblighi di fatturazione vi è obbligo di emettere autofattura con l’indicazione del valore normale dei beni o servizi oggetto del passaggio e la relativa aliquota con l’indicazione che trattasi di “Autofattura ai sensi dell’articolo 36 comma 5 dpr 633/1972”. Detta autofattura **deve essere emessa in formato elettronico e inviata tramite Sdi.**

C) Autoconsumo di beni

Nell’ipotesi in cui i beni aziendali siano assegnati all’uso o al consumo dei soci (autoconsumo interno) ovvero destinati ad altre finalità, ad esempio donati per fini di liberalità o beneficenza a terzi (autoconsumo esterno), ai fini Iva si realizza un’operazione imponibile con conseguente obbligo di emettere autofattura **in formato elettronico inviata tramite Sdi.**

D) Mancato ricevimento della fattura

Nel caso di mancato ricevimento della fattura da parte del cedente/prestatore entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell’operazione l’acquirente del bene o il committente del servizio è tenuto, entro il trentesimo giorno successivo, ad emettere autofattura ai sensi dell’art. 6, comma 8, del d. lgs. 471/1997. Detta autofattura **deve essere emessa in formato elettronico e inviata tramite Sdi.**

E) Ricevimento fattura irregolare

Nel caso di ricevimento della fattura irregolare, entro il trentesimo giorno successivo alla registrazione della fattura l'acquirente del bene o il committente del servizio che è tenuto, ad emettere un documento integrativo (autofattura) ai sensi dell'articolo 6 comma 8 d.lgs. 471/1997. Detta autofattura **deve essere emessa in formato elettronico e inviata tramite Sdi**.

REVERSE CHARGE NAZIONALE

La procedura di inversione contabile (o «reverse charge») è disciplinata dall'art. 17 del dpr 633/1972 con riferimento ad alcune operazioni interne e con l'estero, *specificatamente individuate*:

- i. cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti che operano nell'ambito di un'attività commerciale nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che svolgono anch'essi attività commerciale;
- ii. cessione interne di oro da investimento imponibile per opzione;
- iii. prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori;
- iv. cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati di cui ai n. 8 bis) e 8 ter) del primo comma dell'art. 10 dpr 633/1972 per le quali nell'atto di cessione il cedente abbia optato per l'imposizione;
- v. cessioni non al dettaglio di telefoni cellulari e personal computer nonché loro componenti e accessori;
- vi. prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi a edifici;
- vii. prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che si è reso aggiudicatario di una commessa di un ente pubblico.

Per gli acquisti interni per i quali l'operatore Iva italiano riceve una fattura elettronica relativa a un'operazione in regime di inversione contabile (codice "N6") deve procedere, ai sensi dell'art. 17 del dpr 633/72, alla "integrazione" della fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta dovuta e la conseguente registrazione della stessa ai sensi degli articoli 23 e 25.

In tali casi, l'Agenzia ha prima d'ora chiarito (circolare 13/E del 2 luglio 2018) che una modalità alternativa all'integrazione della fattura può essere la predisposizione di un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa. Nelle FAQ qui in commento viene altresì precisato che tale documento [che per consuetudine viene chiamato "autofattura" poiché contiene i dati tipici di una fattura e, in particolare, l'identificativo Iva dell'operatore che effettua l'integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente] può essere inviato al Sdi e, qualora l'operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall'Agenzia delle entrate, il documento verrà portato automaticamente in conservazione.

Di contro, **per gli acquisti esterni** (intracomunitari e extracomunitari) il soggetto passivo residente dovrà comunicare i dati delle fatture di acquisto in base alle disposizioni sull'esterometro.

FATTURE PER MERCI/SERVIZI MAI ACQUISTATI

Per mero errore del soggetto emittente, potrebbe accadere di ricevere una fattura elettronica relativi a merci mai acquistate o a servizi mai ricevuti.

Non essendo possibile, come per la Pubblica Amministrazione, “rifiutare” la fattura elettronica ricevuta si consiglia di comportarsi come segue:

- (a) non procedere né alla contabilizzazione della fattura ricevuta (anche per non incorrere - involontariamente- in ipotesi di reati tributari) né, tanto meno, al pagamento della medesima;
- (b) prendere immediatamente contatto (preferibilmente a mezzo pec) con il soggetto emittente comunicando il rifiuto e la contestazione della fattura, richiedendone l'immediato annullamento.

ESERCENTI COMMERCIO AL DETTAGLIO

Come noto, gli esercenti commercio al dettaglio certificano i propri corrispettivi mediante scontrino fiscale oppure ricevuta. Gli stessi sono comunque tenuti all'emissione della fattura qualora il cliente la richieda al (e non oltre il) momento di effettuazione dell'operazione.

Occorre tuttavia tenere presente che in base alle norme introdotte con il d. l. 119/2018 (più in dettaglio, *infra*):

- sino al 30.09.2019 (per i contribuenti mensili) o sino al 30.06.2019 (per i contribuenti trimestrali) la fattura (sia immediata che differita) potrà essere emessa senza sanzioni entro il termine per la liquidazione periodica di riferimento;
- dal 01.07.2019 la fattura differita potrà essere messa entro dieci giorni dalla data di effettuazione dell'operazione.

Tanto premesso, l'Agenzia delle entrate ha fornito istruzioni su come coordinare detti tempi con la richiesta di fattura da parte del cliente, prevedendo che l'esercente:

(a) in caso di **fattura differita**, proceda con l'emissione di una ricevuta fiscale o di uno scontrino fiscale da utilizzarsi come documenti idonei (equipollenti al ddt) per l'emissione di una “fattura differita”. In tal caso, e al fine di evitare duplicazioni, l'ammontare dei corrispettivi certificati da ricevuta/scontrino fiscale e oggetto di fatturazione differita va scorporato dal totale giornaliero dei corrispettivi;

(b) in caso di **fattura immediata**, proceda a trasmettere al SdI entro i più ampi termini, la fattura recante l'indicazione della data di effettuazione dell'operazione e a rilasciare al cliente, al momento di effettuazione dell'operazione, apposita quietanza (ex art. 1199 del codice civile) che assume rilevanza solo commerciale e non fiscale. In luogo della quietanza potrà essere rilasciata una stampa della fattura ovvero dalla ricevuta del POS, in caso di pagamento elettronico. Resta ferma la possibilità di rilascio dallo scontrino/ricevuta fiscale. Anche in tal caso, l'ammontare dei corrispettivi oggetto di fatturazione andrà scorporato dal totale dei corrispettivi giornalieri.

Quando le fatture elettroniche sono precedute dall'emissione di scontrino o ricevuta fiscale (o, nel caso di trasmissione telematica dei corrispettivi, da un “documento commerciale”), nella fattura – tra gli “altri dati gestionali” - vanno riportati gli estremi identificativi dello scontrino/ricevuta.

Con una precisazione molto importante, perché avente portata generale, l'Agenzia afferma che l'emissione di una quietanza sarà valida anche nelle operazioni tra un fornitore che è obbligato ad emettere solo fatture (non effettuando operazioni rientranti tra quelle dell'art. 22 del dpr 633/72) e un altro operatore IVA.

Fermo restando che qualora il cliente sia un consumatore finale l'esercente dovrà comunque mettere a disposizione della controparte, al momento dell'emissione della fattura elettronica, una copia analogica o elettronica della fattura (salvo che il cliente non vi rinunci) viene chiarito che ai fini del controllo documentale di cui all'articolo 36 ter del dpr 600/1973 andrà fatto riferimento ai contenuti della copia analogica della fattura elettronica rilasciata al consumatore finale. In caso di discordanza nei contenuti fra fattura elettronica e copia cartacea della stessa, salvo prova contraria, saranno ritenuti validi quelli della fattura digitale.

LA DATA DI EMISSIONE DELLA FATTURA IMMEDIATA

Al fine di rendere meno problematico l'avvio della fatturazione elettronica, l'**art. 10** del d. l. 119/2018 ha previsto, **per il solo primo semestre del 2019 (per i contribuenti trimestrali) ovvero sino al prossimo 30.09.2019 (per i contribuenti mensili)**, la non irrogazione delle sanzioni qualora la fattura elettronica (sia immediata che differita) venga emessa oltre i termini previsti ma entro quello della liquidazione periodica.

Qualora, invece, la fattura venga emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica relativa al periodo successivo le sanzioni sono ridotte dell'80%.

Quindi, a titolo di esempio, assumendo che la data di effettuazione dell'operazione sia il 25 gennaio:

- non si applicheranno sanzioni qualora la fattura sia emessa entro il 16 febbraio e partecipi regolarmente alla liquidazione periodica di gennaio 2019;
- si applicheranno le sanzioni nella misura del 20% di quella prevista (ulteriormente riducibile al 2% in applicazione del ravvedimento operoso) qualora l'emissione intervenga in data successiva ma comunque entro il 16 marzo 2019.

L'agenzia delle entrate ha chiarito che qualora il cliente registri una fattura erroneamente emessa in forma analogica e abbia detratto la relativa imposta non sarà sanzionabile qualora:

- riceva, entro il giorno 15 del mese successivo, la regolare fattura elettronica;
- entro lo stesso termine provveda alla registrazione di questa e allo storno della precedente registrazione riferita alla fattura analogica.

Quanto sopra, ovviamente, sino al 30 giugno oppure al 30 settembre a seconda della natura del contribuente (trimestrale o mensile).

Con un intervento sull'art. 21 del dpr 633/1972 è stata rivista integralmente la disciplina generale dell'emissione della fattura, la quale interesserà quindi anche le fatture non elettroniche.

In particolare, la nuova formulazione, che entrerà in vigore solo dal 01.07.2019, prevede che:

- la **fattura immediata** possa essere emessa **entro dieci giorni dalla data di effettuazione** dell'operazione;
- qualora non vi sia coincidenza tra momento di emissione e di effettuazione della prestazione, la fattura deve contenere l'**indicazione della data di effettuazione** della cessione dei beni o della prestazione dei servizi ovvero in cui è stato corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo (nuova lettera g-bis del comma 2 dell'art. 21).

Riepilogando, quindi:

- per tutto il primo semestre del 2019 (per i contribuenti trimestrali) oppure sino al 30.09.2019 (per i contribuenti mensili) non vi saranno sanzioni in caso di tardiva emissione (ovvero le stesse saranno sensibilmente ridotte in caso di ritardo non superiore al termine previsto per la liquidazione periodica successiva);
- a partire dal secondo semestre del 2019 (01.07) entrerà in vigore una nuova disciplina a regime in base alla quale la fattura immediata sarà considerata tempestiva se emessa entro dieci giorni dalla data di effettuazione dell'operazione. In tal caso, però, quest'ultima dovrà essere chiaramente indicata nel corpo della fattura.

ANNOTAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

Con disposizione **in vigore già dello scorso 24 ottobre**, è stato modificato il primo comma dell'art. 23 del decreto Iva.

Pertanto, il **termine per la registrazione** delle fatture emesse è stato spostato al giorno **15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ancorché con riferimento al mese di effettuazione.**

Questo vale per la generalità delle fatture emesse con la sola **eccezione** delle operazioni di cui alla lettera b) del comma 4 dell'art. 21 (ovvero: quelle relative alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente), nel qual caso la fattura dovrà essere registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al mese di emissione.

REGISTRAZIONE DEGLI ACQUISTI

Sempre **con decorrenza dallo scorso 24 ottobre**, è stato **soppresso** l'obbligo di attribuzione del **numero di protocollo** alle fatture (e bollette doganali) ricevute.

La semplificazione vale anche, per espressa disposizione legislativa, per "quelle emesse a norma del secondo comma dell'art. 17".

Sembra quindi corretto desumere che anche per le autofatture da emettersi a seguito di:

- operazioni effettuate, nel territorio dello stato, da soggetti non ivi residenti a favore di operatori nazionali;

- operazioni effettuate da un soggetto UE

non debba essere attribuito, all'atto della registrazione nel registro degli acquisti, alcun numero di protocollo.

DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI

Con un intervento sull'art. 1, comma 1, del dpr 100/1998 viene ridisciplinato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, anche in questo caso con decorrenza dallo scorso 24 ottobre 2018.

In base alle attuali -nuove- norme, per le operazioni relative ai **primi undici mesi dell'anno**, il cessionario/committente potrà esercitare, **entro il giorno 16 di ciascun mese**, il diritto alla **detrazione dell'Iva relativa alle fatture di acquisto ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.**

In altri termini, è stata eliminata quella (prima) inevitabile discrasia temporale tra l'obbligo di versamento dell'Iva addebitata (da parte del fornitore) e il diritto alla detrazione (da parte del cliente).

Infatti, purché la fattura sia ricevuta e registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione potrà concorrere (in detrazione) alla liquidazione del mese precedente.

A titolo di esempio se la fattura relativa a un bene acquistato il 30 ottobre viene ricevuta (e registrata) entro il 15 novembre, l'Iva assolta potrà essere detratta già a valere dalla liquidazione periodica riferita al mese di ottobre.

Questo non varrà per le operazioni relative al mese di dicembre: in tal caso la detrazione seguirà le regole più sopra illustrate.

Per ulteriori informazioni: SERVIZIO FISCALE
Tel. 059-894811 – c.zamparelli@confimiemilia.it

Confimi Emilia
Il Direttore
Dr. Stefano Bianchi

