

Il regime obbligatorio di fatturazione elettronica in Italia

Il nuovo ruolo dell'Agenzia delle Entrate nella trasmissione della fattura e le ripercussioni pratiche per gli operatori economici



Andrea Werner Beilin
Dottore commercialista,
Associato presso PwC TLS Avvocati e Commercialisti



Giuseppe Cammareri
PwC TLS Avvocati e Commercialisti

La Legge di Bilancio 2018 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, un generalizzato obbligo di fatturazione elettronica per tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato. Tale obbligo, che già esisteva per le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, è ora applicabile sia alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi (le cd. "operazioni B2B"), sia alle operazioni effettuate verso i consumatori privati (le cd. "operazioni B2C"). A differenza da quanto disciplinato in altri Paesi appartenenti all'UE dove è stato introdotto un obbligo per il cedente o prestatore di trasmettere le fatture elettroniche all'Amministrazione finanziaria su base periodica, l'obbligo di fatturazione elettronica in Italia assume dei tratti rivoluzionari. Infatti, in Italia è stato previsto un vero e proprio intervento dell'Amministrazione finanziaria nella trasmissione della fattura. In particolare, dal 1° gennaio 2019, il cedente o prestatore è tenuto ad inviare la fattura elettronica al Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate e sarà quest'ultima, attraverso tale sistema, a trasmettere la fattura al cessionario o committente. Di conseguenza, eventuali documenti che certificano cessioni di beni o prestazioni di servizi trasmessi dal cedente o prestatore direttamente al cessionario o committente (ad es., una fattura in formato pdf inviata via e-mail al cliente) non hanno più alcuna rilevanza sotto il profilo fiscale.

I. La fattura elettronica in Italia

In Italia, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato introdotto gradualmente. In una prima fase l'obbligo ha coinvolto le fatture emesse nei confronti della Pubblica amministrazione, successivamente, è stato esteso anche alle fatture emesse tra soggetti privati.

In particolare, il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (D.M.) n. 55 del 3 aprile 2013, in attuazione dell'art. 1, comma 209, della Legge (L.) n. 244/2007, ha previsto, a decorrere dal 6 giugno 2014, l'obbligo di fatturazione elettronica, mediante l'utilizzo del Sistema di Interscambio (SdI) nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza^[1].

Successivamente, l'art. 25 D.L. n. 66/2014 ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica, a partire dal 31 marzo 2015, alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di tutte le Pubbliche amministrazioni, compresi gli Enti locali. Di conseguenza, a partire da tale data, alle Pubbliche amministrazioni è stato impedito di procedere al pagamento della prestazione/cessione, anche parziale, fino all'invio del documento in forma elettronica.

Dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze ha messo a disposizione il SdI anche per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra i soggetti privati, in via facoltativa. La trasmissione di tali fatture, attraverso il SdI, poteva comportare benefici fiscali^[2].

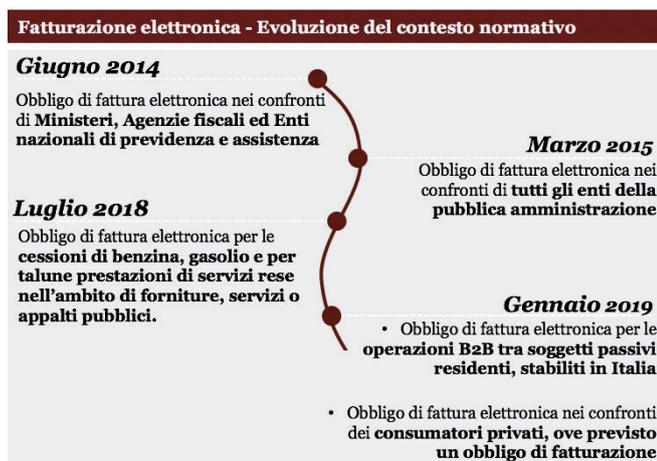
| | |
|--|------------|
| I. La fattura elettronica in Italia | 301 |
| II. L'ambito di applicazione e gli esoneri | 302 |
| III. Il formato, il contenuto e la trasmissione della fattura elettronica | 303 |
| A. Il formato e il contenuto | 303 |
| B. Le modalità tecniche di trasmissione e di ricezione | 304 |
| IV. La compilazione dei campi codice destinatario e il PEC | 304 |
| V. Le ricevute emesse dal SdI | 305 |
| VI. L'esigibilità d'imposta e i tempi di trasmissione a SdI | 305 |
| VII. La detrazione d'imposta | 306 |

[1] Tale obbligo, come si evince dalla relazione accompagnatoria al Decreto Legge (D.L.) n. 119/2018, recentemente redatta dalla Camera dei deputati, era stato previsto in un'ottica di trasparenza, monitoraggio e rendicontazione della spesa pubblica. In particolare, a partire dal 6 giugno 2014, le Pubbliche amministrazioni "non possono più accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea" (cfr. Camera dei deputati, IVA e Fatturazione elettronica, 7 febbraio 2019).

[2] In particolare, il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 127/2015 *pro tempore* vigente consentiva al contribuente di accedere ad un regime premiale (ad es. riduzione del periodo di accertamento, esonero dalla presentazione degli elenchi *Intrastat* per gli acquisti intracomunitari di beni e/o servizi e la possibilità di ottenere i rimborsi del credito IVA in modalità prioritaria) in caso di opzione per

Per quanto attiene, invece, il vigente obbligo generalizzato di fatturazione elettronica nelle operazioni tra soggetti privati, la L. n. 205/2017 (cd. "Legge di bilancio 2018"), modificando il previgente regime opzionale, ha introdotto:

- a partire dal 1° luglio 2018, l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di benzina o di gasolio destinati come carburanti per motori[3] e per le prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti, della filiera delle imprese, nel quadro di un contratto di appalto di lavori o servizi stipulato con un'Amministrazione pubblica[4];
- dal 1° gennaio 2019, l'obbligo di fatturazione elettronica per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato (salvo alcune eccezioni, di seguito indicate).



Come affermato nella relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2018, l'obbligo di fatturazione elettronica è stato introdotto, da un lato, per diffondere la cultura digitale nel mondo delle imprese[5] e, dall'altro, per contrastare efficace-

la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute. Tale adempimento poteva essere realizzato mediante la trasmissione trimestrale dei dati delle fatture in un apposito formato strutturato XML, ovvero attraverso l'emissione delle fatture per il tramite del SdI.

[3] Il D.L. n. 79/2018, ha successivamente rinviato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburanti per autotrazione da parte degli esercenti degli impianti di distribuzione stradale.

[4] A tal proposito, la Circolare n. 13/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'anticipo al 1° luglio dell'obbligo di fatturazione elettronica: (i) trova applicazione solo nei confronti di subappaltatori e subcontraenti per i quali l'appaltatore ha fornito, alla stazione appaltante, le comunicazioni previste dal codice dei contratti pubblici e contratti di concessione; (ii) opera solo nei confronti di coloro che sono titolari di contratti di subappalto propriamente detto (i.e. eseguono direttamente una parte dello stesso) o rivestono la qualifica di subcontraente (i.e. coloro che per vincolo contrattuale eseguono un'attività nei confronti dell'appaltatore); (iii) non opera rispetto ai rapporti in cui, a monte della filiera contrattuale, vi è un soggetto diverso dalla pubblica amministrazione; (iv) non opera nei rapporti in cui il fornitore non è a conoscenza dell'utilizzo del bene o servizio effettuato dall'appaltatore; (v) in caso di consorzio, non si estende ai rapporti consorzio-consorzio, salvo il caso in cui il consorzio abbia il rapporto diretto con la Pubblica amministrazione.

[5] Sul punto, la L. n. 23/2014 delegava il governo all'introduzione di meccanismi premiali di riduzione degli adempimenti contabili a carico dei contribuenti al fine di: (i) incentivare l'utilizzo della fattura elettronica; (ii) incentivare la trasmissione telematica dei corrispettivi; (iii) favorire meccanismi di riscontro tra la documentazione IVA e le transazioni effettuate; (iv) diffondere i sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

mente l'evasione fiscale e le frodi IVA.

In questo senso, la fatturazione elettronica si pone come misura attraverso cui l'Italia punta ad una riduzione del cd. "VAT GAP" ovvero, la differenza tra l'IVA riscossa e quella determinata in via teorica sulla base dei dati di contabilità pubblica.

Secondo la Commissione europea[6], l'Italia è risultata lo Stato membro con il VAT GAP più alto in valore assoluto nell'Unione europea (UE). In particolare, il VAT GAP dell'Italia si è assestato a quasi 36 mia. di euro nel 2016 pari, in termini relativi, al 26% contro una media europea del 10%[7].

II. L'ambito di applicazione e gli esoneri

Come già accennato, l'art. 1, comma 3, D.Lgs n. 127/2015 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, un generalizzato obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Inoltre, ai sensi del successivo, comma 3-bis, a decorrere dalla stessa data, i soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, su base mensile, i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate/ricevute nei confronti/dai soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (cd. "Esterometro" o "comunicazione transfrontaliera")[8].

Attraverso i sopramenzionati adempimenti, l'Agenzia delle Entrate si pone come obiettivo l'acquisizione dei dati di tutte le fatture attive e passive emesse o ricevute dai soggetti passivi stabiliti o residenti in Italia. In particolare, per quanto attiene le transazioni effettuate con controparti residenti o stabilite in Italia (fatte salve alcune eccezioni, di seguito indicate), l'Agenzia delle Entrate acquisisce automaticamente tutti i dati inclusi nella fattura elettronica, mentre, con riferimento alle operazioni effettuate con controparti non residenti, l'Agenzia delle Entrate è in grado di reperire le medesime informazioni su base mensile attraverso l'Esterometro.

Occorre precisare che in una fase iniziale erano stati inclusi nell'obbligo di fatturazione elettronica anche i soggetti non residenti, qualora questi fossero registrati ai fini IVA in Italia[9]. Con la Decisione di esecuzione n. 2018/593 del 16 aprile 2018[10], il Consiglio dell'UE ha, tuttavia, autorizzato

[6] Commissione europea, VAT Gap: EU countries lose €152 billion in 2015, showing urgent need for VAT reform, Bruxelles, 28 settembre 2017.

[7] Commissione europea, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, TAXUD/2015/CC/13, Varsavia, 11 settembre 2018.

[8] Fatta eccezione per le operazioni per cui è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate all'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015.

[9] Trattasi dei soggetti non residenti che sono identificati ai fini IVA in Italia direttamente o per il tramite di un rappresentante fiscale.

[10] In particolare, con la Decisione di esecuzione n. 2018/593 è stata riconosciuta la deroga agli artt. 218 e 232 Direttiva n. 2006/112/CE secondo cui "[...] gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico [...]" e "[...] le fatture emesse [...] possono essere trasmesse su carta oppure, previo accordo del destinatario, possono essere trasmesse o messe a disposizione per via elettronica". Tale deroga è valida a partire dal 1° luglio 2018 fino al 31 dicembre 2021

la Repubblica italiana all'introduzione degli obblighi di emissione e di ricezione delle fatture elettroniche esclusivamente se emesse da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (escludendo, quindi, i soggetti non residenti ancorché registrati ai fini IVA in Italia). A conferma di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 13/E/2018, ha precisato che sono esclusi dall'obbligo di fattura elettronica i soggetti passivi non residenti identificati ai fini IVA in Italia, a meno che questi ultimi dispongano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Oltre ai soggetti non residenti, sono altresì esonerati dall'obbligo di cui all'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015:

- i soggetti che si avvalgono del regime di vantaggio *ex* D.L. n. 98/2011;
- i soggetti che si avvalgono del regime forfetario *ex* L. n. 190/2014;
- i soggetti che si avvalgono del regime speciale di cui alla L. n. 398/1991 (cd. "flat tax") che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 65'000 euro;
- i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972.

Le operazioni effettuate dai soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica[11] potranno continuare ad essere documentate mediante, in alternativa:

- fattura cartacea;
- fattura elettronica "tradizionale" ai sensi dell'art. 21, comma 1, D.P.R. n. 633/1972[12]; oppure
- fattura elettronica da inviare per il tramite del SdI.

Quest'ultima ipotesi (*i.e.* invio della fattura elettronica per il tramite di SdI) potrebbe rivelarsi vantaggiosa con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti. Infatti, i soggetti che su base volontaria decidono di emettere la fattura elettronica, per il tramite del SdI, anche nei confronti dei soggetti non residenti sono esonerati dall'obbligo mensile di comunicazione transfrontaliera relativamente alle fatture attive.

e potrà essere prorogata qualora la fattura elettronica risulti efficace ai fini della lotta alla frode e all'evasione dell'IVA.

[11] Al contrario, per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica, il soggetto passivo residente o stabilito in Italia è tenuto ad inviare la fattura elettronica (fatto salvo per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti).

[12] Trattasi, ad es., della fattura in formato pdf, firmata digitalmente dall'emittente, e trasmessa al cliente via e-mail previo accordo col destinatario.

| Fatturazione elettronica? | | Cessionario o committente | | |
|---------------------------|--|--|--|--|
| | | Soggetto passivo residente o stabilito in Italia | Soggetto passivo non residente (anche se registrato ai fini IVA in Italia) | Soggetti che si avvalgono del regime "forfetario", dei "minimi" o "flat tax" |
| Cedente o prestatore | Soggetto passivo residente o stabilito in Italia | Obbligatoria | Facoltativa. Utile per esonerazione dall'esterometro | Obbligatoria |
| | Soggetto passivo non residente (anche se registrato ai fini IVA in Italia) | Facoltativa* | Facoltativa | Facoltativa |
| | Soggetti che si avvalgono del regime "forfetario", dei "minimi" o "flat tax" | Facoltativa | Facoltativa | Facoltativa |

* Con riferimento alle fatture ricevute dai soggetti non residenti, il **soggetto passivo residente o stabilito in Italia** è tenuto ad adempiere all'Esterometro, salvo che il soggetto non residente trasmetta, su base volontaria, la fattura elettronica per il tramite del SdI (caso remoto)

III. Il formato, il contenuto e la trasmissione della fattura elettronica

A. Il formato e il contenuto

Con il Provvedimento del 30 aprile 2018 e le specifiche tecniche di cui all'Allegato A dello stesso Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il contenuto e le modalità di trasmissione e ricezione della fattura elettronica.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate definisce la fattura elettronica come documento informatico, convertito in formato strutturato XML, trasmesso per via telematica al SdI e da questo recapitato al soggetto ricevente[13].

Sia per la trasmissione sia per la ricezione delle fatture elettroniche, gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi fra le parti, di intermediari, ferma restando le responsabilità dell'emissione a carico del soggetto cedente o prestatore.

In merito al contenuto, la fattura elettronica in formato XML:

- deve riportare le informazioni obbligatorie previste dall'art. 21 D.P.R. n. 633/1972 (ad es., denominazione ed indirizzo delle controparti, dati relativi ai beni e servizi ceduti, base imponibile ed IVA);
- deve riportare le altre informazioni obbligatorie indicate nelle specifiche tecniche quali il codice destinatario e/o l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) utili al SdI per la trasmissione della fattura al soggetto ricevente[14];
- ad integrazione delle informazioni obbligatorie, può contenere facoltativamente ulteriori dati utili ai fini amministrativi (ad es., dati relativi all'ordine di acquisto o al riferimento commessa, ecc.).

Fatturazione elettronica dall'1 gennaio 2019



[13] Rispetto alle precedenti versioni delle specifiche tecniche che scartavano fatture non firmate elettronicamente, viene previsto che il SdI gestisca anche fatture elettroniche prive di firma elettronica (anche se la stessa resta lo strumento più immediato per garantire l'autenticità e integrità della fattura).

[14] Si veda il paragrafo successivo relativo alla compilazione dei suddetti campi.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, le fatture elettroniche devono essere:

- convertite in formato XML, in conformità al tracciato di cui al D.M. n. 55/2013;
- spedite alla controparte attraverso il SdI.

I tempi di elaborazione e di trasmissione della fattura al cliente da parte del SdI possono variare da pochi minuti sino a 5 giorni, anche in conseguenza dei momenti di elevata concentrazione degli invii delle fatture elettroniche.

La mancata trasmissione della fattura per il tramite del SdI può comportare l'applicazione di sanzioni sostanziali sotto il profilo amministrativo (e al superamento di determinate soglie^[15], anche sotto il profilo penale): l'art. 1, comma 6, D.Lgs n. 127/2015 prevede che in caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse rispetto a quelle indicate (*i.e.*, trasmissione della fattura elettronica tramite SdI rispettando il tracciato XML), la stessa si considera come non emessa e si applicheranno le sanzioni di cui all'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 (*i.e.* dal 90% al 180% dell'imposta non correttamente documentata).

Di conseguenza, eventuali documenti che certificano cessioni di beni o prestazioni di servizi trasmessi dal cedente o prestatore direttamente al cessionario o committente (ad es., una fattura in formato pdf inviata via e-mail al cliente) non hanno più alcuna rilevanza sotto il profilo fiscale.

B. Le modalità tecniche di trasmissione e di ricezione

La fattura elettronica può essere trasmessa al SdI dal cedente (o dall'intermediario del cedente) attraverso una delle seguenti modalità:

- a) posta elettronica certificata (PEC);
- b) servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (*i.e.*, una procedura *web*, una *app* per dispositivi "mobile" e un *software* da installare su PC);
- c) sistema di cooperazione applicativa con servizio *web service* o sistema di trasmissione dati SFTP.

Con riferimento, invece, alla ricezione della fattura elettronica, la stessa potrà essere recapitata da SdI al destinatario (o all'intermediario del destinatario) attraverso una delle seguenti modalità:

- a) posta elettronica certificata (PEC);
- b) sistema di cooperazione applicativa con servizio *web service* o sistema di trasmissione dati SFTP.

Poiché l'utilizzo di sistemi di *web service* o SFTP necessita di un preventivo accreditamento al canale telematico SdI, solitamente si utilizza un intermediario per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche.

[15] Rif. art. 4 D.Lgs. n. 74/2000.

IV. La compilazione dei campi codice destinatario e il PEC

Per facilitare il recapito delle fatture elettroniche, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile un servizio di registrazione, attraverso cui il destinatario della fattura potrà indicare il canale di ricezione prescelto (*i.e.*, PEC o il codice destinatario) per la ricezione del documento elettronico. In tal caso, le fatture elettroniche saranno sempre recapitate all'indirizzo telematico registrato a prescindere da quanto indicato dal cedente nella fattura XML.

Inoltre, il Provvedimento ha fornito delle istruzioni operative sulla compilazione del campo "codice destinatario", rilevante quando il cliente non ha usufruito del sopra menzionato servizio di registrazione reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate. In particolare, tale campo dev'essere compilato:

- a) inserendo il codice destinatario di 7 cifre del soggetto cessionario/committente (o del suo intermediario);
- b) inserendo il codice convenzionale "0000000" e compilando il successivo campo "PECDestinatario" con l'indirizzo PEC del soggetto cessionario/committente;
- c) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia un consumatore finale avendo cura di valorizzare solo il codice fiscale di quest'ultimo (senza l'indicazione della partita IVA)^[16];
- d) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia un soggetto passivo residente o stabilito in Italia che è esonerato dall'obbligo di emissione di fattura elettronica (ad es., un soggetto passivo che rientra nel cd. "regime di vantaggio" di cui all'art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011);
- e) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto passivo IVA cessionario/committente non abbia comunicato al cedente/prestatore il codice destinatario ovvero la PEC.

Nei casi di cui alle lettere *d)* ed *e)* sopramenzionati, la fattura originale viene recapitata al cessionario/committente nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate "Fatture e corrispettivi" ed il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare, per vie diverse dal SdI, al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione in tale area *web* (tale comunicazione può avvenire anche mediante la consegna di una copia informatica o cartacea della fattura elettronica).

Infine, le specifiche tecniche allegate al Provvedimento stabiliscono che il campo codice destinatario dev'essere compilato con il codice convenzionale "XXXXXXX", in caso di fattura emessa verso soggetti non residenti, qualora non fossero registrati ai fini IVA in Italia^[17].

[16] In tal caso, la fattura originale viene recapitata al consumatore finale nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate "Fatture e corrispettivi" ed il cedente/prestatore è tenuto a consegnare direttamente al consumatore finale una copia informatica o analogica della fattura elettronica salvo rinuncia da parte di quest'ultimo.

[17] Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le FAQ pubblicate sul proprio sito: "[q]ualora l'operatore IVA residente o stabilito decida di emettere la fattura elettronica nei confronti dell'operatore IVA identificato, riportando in fattura il nume-

V. Le ricevute emesse dal SdI

Per ogni fattura elettronica trasmessa, il SdI effettua dei controlli formali, riguardanti, ad es.:

- le dimensioni del file;
- la compilazione dei campi obbligatori della fattura;
- la validità di alcuni dati (ad es., presenza della partita IVA nella banca dati dell'anagrafe tributaria).

Una volta conclusi i controlli sulla fattura elettronica, il SdI consegnerà al soggetto trasmittente:

- una ricevuta di consegna che certifica l'avvenuta consegna al destinatario della fattura elettronica;
- una notifica di mancato recapito [18] per segnalare al trasmettente l'impossibilità di recapitare la fattura elettronica ad uno specifico canale telematico definito dal destinatario (i.e. codice destinatario e PEC) e la messa a disposizione della fattura elettronica nell'area riservata del cliente; oppure
- una notifica di scarto nel caso in cui il file trasmesso non abbia superato i controlli previsti dal SdI.

In caso di ricevuta di consegna o mancato recapito la fattura elettronica si considera emessa sotto il profilo fiscale.

Nel caso di scarto, invece, il cedente è tenuto ad emettere nuovamente la fattura elettronica, entro 5 giorni dalla notifica di scarto. Come precisato dalla Circolare n. 13/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate, la nuova emissione può avvenire:

- riportando la stessa data e numero della fattura elettronica originariamente scartata; oppure
- qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile [19], ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, si potrà procedere alternativamente mediante emissione di una fattura: (i) con un nuovo numero e una nuova data, dalla quale risulti un collegamento alla fattura precedentemente scartata; oppure (ii) con un nuovo numero e una nuova data, ma adottando una specifica numerazione, eventualmente tramite utilizzo di un apposito registro IVA sezionale.

VI. L'esigibilità d'imposta e i tempi di trasmissione a SdI

La Circolare n. 13/E/2018, richiamando il punto 4.1 del Provvedimento, secondo cui "[l]a data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo «Data» della sezione «Dati Generali» del file della fattura elettronica", ha chiarito che, se la fattura elettronica è stata inviata tempestivamente a SdI, "i tempi di elaborazione diventano marginali [...], assumendo invece

ro di partita IVA italiano di quest'ultimo, sarà possibile inviare al SdI il file della fattura inserendo il valore predefinito «000000» nel campo «codice destinatario» della fattura elettronica, salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (PEC o codice destinatario). Per quanto riguarda il soggetto identificato in Italia, lo stesso non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche".

[18] La ricevuta di mancato recapito viene inviata, ad es., nei casi di cui alle lettere c), d) ed e) evidenziati nel paragrafo precedente.

[19] Circostanza comune nel caso si adotti un sistema ERP per la generazione della fattura elettronica.

rilievo, ai fini dell'emissione della fattura immediata, la sola data di formazione e contestuale invio a SdI, riportata nel campo indicato".

Pertanto, l'esigibilità dell'imposta, è identificabile con la data riportata nella fattura elettronica ai sensi degli artt. 21 e 21-bis D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, la Circolare n. 13/E/2018 ha chiarito che i termini di trasmissione delle fatture elettroniche al SdI devono essere conformi al momento di effettuazione dell'operazione. Tuttavia, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, la fattura elettronica inviata al SdI con un lieve ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisce violazione non punibile, in quanto non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

A questo proposito, è intervenuto l'art. 10 D.L. n. 119/2018 (i.e., il cd. "Collegato fiscale alla legge di Bilancio 2019"), che ha previsto per il 1° semestre 2019 [20] che:

- non si applicano le sanzioni per tardiva fatturazione di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 471/1997 [21] qualora la fattura sia emessa (i.e., trasmessa a SdI) entro il termine della liquidazione periodica di imposta. A titolo esemplificativo, un soggetto passivo che effettua la liquidazione IVA mensilmente, per un'operazione il cui momento impositivo si manifesta a gennaio 2019, può emettere fattura (e, quindi, trasmettere la fattura al SdI) entro il 16 febbraio 2019;
- le sopra menzionate sanzioni sono ridotte dell'80%, se la fattura elettronica è emessa (i.e., trasmessa al SdI) tardivamente, ma entro il termine di liquidazione del periodo successivo. Riprendendo l'esempio precedente, la sanzione per omessa fatturazione sarà ridotta dell'80%, qualora la fattura che documenta una transazione effettuata a gennaio 2019, sia emessa (e, quindi, trasmessa al SdI) entro il 16 marzo 2019.

A regime, e quindi anche dopo il 1° luglio 2019, il legislatore concede un maggior termine per l'emissione della fattura. In particolare, ai sensi dell'art. 11 D.L. n. 119/2018, la fattura potrà essere emessa anche decorsi 10 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972 [22]. A titolo esemplificativo, una fattura il cui momento di effettuazione ricade al 31 ottobre 2019

[20] Con riferimento alla riduzione delle sanzioni indicate nel secondo bullet point, tale termine è stato prorogato al 30 settembre 2019 per i contribuenti che liquidano l'imposta su base mensile.

[21] Secondo cui "[c]hi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. [...] La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo".

[22] Considerato il nuovo termine di emissione della fattura, il decreto ha inserito la nuova lett. g-bis all'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, secondo cui la fattura contiene "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 differente dalla data di emissione della fattura".

potrà essere emessa (e, quindi, trasmessa al SdI) entro il 10 novembre 2019.

Le disposizioni di cui ai paragrafi precedenti, devono essere lette congiuntamente a quanto previsto dall'art. 12 D.L. n. 119/2018 che prevede che il contribuente deve registrare le fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni con riferimento al mese di effettuazione delle stesse.

Alla luce di quanto sopra, anche qualora la fattura sia trasmessa al SdI tardivamente, l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972. A titolo esemplificativo, nel caso di:

- ♦ operazione effettuata il 30 gennaio 2019 (ad es., consegna di beni il 30 gennaio 2019);
- ♦ fattura attiva con data 30 gennaio 2019, ma trasmessa al SdI il 9 febbraio 2019;

l'IVA a debito dev'essere computata nella liquidazione IVA di gennaio 2019 con scadenza 16 febbraio 2019.

VII. La detrazione d'imposta

Considerati i tempi di elaborazione della fattura elettronica da parte del SdI, il momento di emissione della fattura potrebbe non coincidere con quello di ricezione. Sul punto, il Provvedimento ha chiarito che, come regola generale, la data da cui decorrono i termini di detraibilità dell'imposta viene identificata:

- ♦ dalla data di ricezione attestata dai canali telematici di ricezione (*i.e.*, la data in cui la fattura viene trasmessa da SdI al canale telematico del ricevente); ovvero
- ♦ dalla data di presa visione della fattura elettronica nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate in cui la fattura è depositata^[23].

A tal proposito, per evitare che i tempi di elaborazione da parte del SdI penalizzino il cessionario/committente, l'art. 14 D.L. n. 119/2018 ha previsto la possibilità di anticipare la detrazione IVA relativamente alle fatture di acquisto ricevute e registrate entro il 15 del mese successivo al mese di effettuazione dell'operazione. A titolo esemplificativo, nel caso di:

- ♦ operazione effettuata il 30 gennaio 2019 (ad es., consegna di beni il 30 gennaio 2019);
- ♦ fattura emessa dal fornitore con data 30 gennaio 2019, ma ricevuta dal cessionario o committente tramite il SdI il 5 febbraio 2019.

l'IVA può essere computata nella liquidazione IVA relativa al mese di gennaio 2019.

Tale concessione non si applica per le fatture ricevute relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente. In tale evenienza, l'imposta dev'essere detratta nell'anno di ricezione del documento.

Infine, le norme sulla fatturazione elettronica non hanno modificato quanto previsto dall'art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, secondo cui il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto. In altre parole, per le fatture ricevute nel 2019, la fattura può essere registrata e l'imposta può essere detratta entro il 30 aprile 2020.

[23] Si veda il par. 4 e relative note per i casi in cui si verifica tale fattispecie.