

La Fatturazione Elettronica obbligatoria: aspetti organizzativi e fiscali

A cura del Centro Studi CGN: Davide Giampietri, Cristian Barbisan, Nicolò Cipriani, Maurizio Tollini



www.cgn.it



www.unoformat.it

1. FATTURA ELETTRONICA 2019: I SOGGETTI INTERESSATI ED ESCLUSI DALL'OBBLIGO

A cura di: Dott. Davide Giampietri – Commercialista e Revisore Legale

1.1 Cos'è la fattura elettronica

In linea generale una fattura in formato elettronico è un documento contenuto in un file informatico, ma che deve essere distinto tra:

- fattura in file formato PDF o altro (es. JPEG);
- fattura costituita da un record standardizzato in formato XML.

Il primo tipo di fattura è l'immagine di un documento cartaceo, ed è molto diffusa tra gli operatori economici: il fornitore manda al cliente la fattura in allegato ad una email azzerando i costi di spedizione. Ma la fattura PDF è a tutti gli effetti l'equivalente di una fattura cartacea e quindi deve essere stampata al momento in cui viene ricevuta.

La fattura XML (eXtensible Markup Language) è invece un documento informatico strutturato con un tracciato record standardizzato nei cui campi devono essere inserite le informazioni di cui agli art. 21 e 21 bis del Dpr 633/72.

La fatturazione elettronica XML è stata resa obbligatoria a partire dal 6 giugno del 2014 per le operazioni compiute dai soggetti passivi nei confronti della pubblica amministrazione (da qui la sua denominazione in FatturaPA).

D'ora innanzi quando parliamo di fattura elettronica faremo riferimento esclusivo alla fattura su record XML.

La fattura elettronica deve essere:

- sottoscritta digitalmente, per avere la certezza della data di emissione, della provenienza della fattura e della sua immodificabilità da parte del destinatario*;
- trasmessa telematicamente utilizzando un sistema di interscambio, nella specie quello gestito dall'Agenzia delle Entrate (in sigla SdI);
- archiviata elettronicamente in un sistema che dia garanzia di conservazione e di immodificabilità del contenuto.

*In data 30 Aprile 2018, è stato pubblicato un importante Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (Prot. n. 89757/2018) in materia di emissione e ricezione di fatture elettroniche. Tra le novità introdotte è opportuno segnalare che le fatture elettroniche B2B (ma

attenzione non quelle verso le PA) vengono accettate dallo SDI **anche senza l'apposizione di firma digitale** in quanto il sistema di interscambio garantisce in maniera puntuale, precisa e secondo la norma, l'identificazione del documento attraverso la produzione di una stringa HAS in SHA256, che garantisce anche a sua volta l'immodificabilità e l'integrità del documento ¹.

Il formato scelto è diventato quindi lo standard nazionale, in attesa che fosse completato il percorso di predisposizione di quello europeo previsto dalla Direttiva 2014/55/UE.

Gli obiettivi della Direttiva sono simili a quelli che sono stati alla base di FatturaPA (e ora B2B) e mirano ad ottenere benefici sia in termini di maggiore efficienza nella lotta all'evasione attraverso la maggiore capacità e velocità di controllo, sia in termini di risparmio grazie alla dematerializzazione dei processi delle imprese, con un miglioramento del sistema paese nel suo insieme e con benefici complessivamente maggiori rispetto alla sola efficienza nell'esecuzione degli adempimenti fiscali.

1.2 La fattura elettronica per i soggetti diversi dalla PA.

L'Italia ha chiesto alla Commissione Europea di poter introdurre nell'ordinamento nazionale l'obbligo di emettere fatture elettroniche anche nel settore privato, come già fatto con successo verso la Pubblica Amministrazione, in parziale deroga a quanto contenuto nella Direttiva 2006/112/CE in materia di IVA.

Tale richiesta è stata motivata dalla volontà di:

- incrementare capacità dell'Amministrazione Finanziaria di prevenire e contrastare l'evasione fiscale e, soprattutto, le frodi IVA, il cui gap è particolarmente elevato nel nostro paese;
- aumentare la semplificazione fiscale;
- ridurre il numero degli adempimenti fiscali, grazie ad una maggiore quantità di dati a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria.

La normativa prevede l'avvio dei seguenti obblighi:

- emissione della fattura elettronica obbligatoria dal **1° luglio 2018, poi prorogato al 1° gennaio 2019**, per la vendita di carburante a soggetti IVA presso gli impianti stradali di distribuzione.

¹ Prot. n. 89757/2018 del 30 aprile 2018 - paragrafo 4.8 "Per ogni file elaborato il Sdl calcola un codice alfanumerico che caratterizza univocamente il documento (hash), riportandolo all'interno delle ricevute".

- emissione della fattura elettronica obbligatoria dal **1 luglio 2018** per le prestazioni rese da subappaltatori nel quadro di un contratto di appalti pubblici;
- emissione della fattura elettronica obbligatoria dal **1° settembre 2018** nei confronti dei soggetti extra-UE per quanto riguarda le fatture emesse in ambito tax free shopping (ai sensi dell'art.4-bis del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193);
- emissione della fattura elettronica obbligatoria dal **1° gennaio 2019** per tutte le operazioni compiute da soggetti passivi, persone fisiche e giuridiche.

Lo scorso 19 aprile 2018 è stata pubblicata nella G.U.U.E. serie L99 la decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea n. 2018/593 del 16 aprile 2018, che autorizza l'Italia ad imporre la fatturazione elettronica.

La misura speciale di deroga alle disposizioni degli articoli 218 e 232 della direttiva ha effetto temporaneo, dal **1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021**.

Un'eventuale (e più che probabile) richiesta di proroga da parte dell'Italia dovrà essere accompagnata da una relazione alla Commissione europea sull'efficacia della misura speciale nel contrasto dell'evasione e nella semplificazione della riscossione dell'IVA, nonché sull'incidenza dell'obbligo in termini di oneri e di costi amministrativi dei soggetti passivi.

1.3.1 L'obbligo della fattura elettronica a partire dal 1° gennaio 2019

Escludendo solo alcune rare eccezioni che esporremo tra breve, tutte le fatture emesse dal 1° gennaio 2019 da imprese e professionisti, sia nei confronti di soggetti passivi residenti o stabiliti² (B2B), sia nei confronti dei consumatori finali (B2C), dovranno essere fatture elettroniche con i requisiti sopra indicati.

Pertanto, tutti i contribuenti che a partire da gennaio 2019 non assolveranno all'obbligo di emettere fatture nel formato XML strutturato previsto dalla normativa attraverso il Sistema di Interscambio, finiranno per cadere nella violazione circa la documentazione delle operazioni rilevanti IVA. L'emittente sarà quindi soggetto all'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 6 del D.Lgs. n. 471/1997 il quale prevede un pagamento **variabile dal**

² La Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, diversamente dal dettato letterale della disposizione normativa, ha previsto che i soggetti passivi meramente identificati ai fini IVA in Italia, e non ivi stabiliti, non sono obbligati all'emissione della fattura elettronica; inoltre, è stato precisato che i soggetti non residenti identificati ai fini IVA in Italia possono essere destinatari di fatture elettroniche sempreché sia assicurata loro la possibilità di ottenere copia cartacea della fattura qualora ne facciano richiesta.

90% (min.) **fino al 180%** (max.) dell'imposta relativa all'imponibile non documentato o registrato in modo adeguato.

Conseguentemente chi nell'esercizio di impresa, arte o professione dovesse ricevere una fattura non regolare, dovrà intervenire per il tramite del sistema di interscambio, allo scopo di evitare le sanzioni a carico di chi non esige un documento canonico.

Affinché il soggetto trasmittente (cedente / prestatore) possa interagire con il SdI, è necessario il suo riconoscimento e la definizione del canale di trasmissione e/o il censimento della modalità di invio delle proprie fatture, scelta tra le seguenti:

- Posta elettronica certificata (PEC);
- Servizio SdICoop;
- Servizio SdIFtp;
- Processo Web "Fatture e corrispettivi" dell'Agenzia delle Entrate.

Nel successivo capitolo verranno evidenziate le caratteristiche per ogni canale di trasmissione.

Con il Provvedimento 30.4.2018 l'Agenzia delle Entrate ha individuato le "Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche", riconoscendo la possibilità che alcuni servizi previsti a supporto dei processi di fatturazione elettronica possano essere utilizzati anche tramite soggetti delegati.

In particolare è consentita la delega:

- **a qualunque soggetto** per:
 - la predisposizione e trasmissione al SdI delle fatture elettroniche;
 - l'utilizzazione del servizio di conservazione elettronica messo a disposizione gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate;
 - la generazione del QR-Code³.
- **esclusivamente agli intermediari abilitati** per:
 - la consultazione ed acquisizione delle fatture elettroniche;
 - l'utilizzazione del servizio di registrazione del canale e dell'indirizzo telematico prescelto dall'acquirente / committente per la ricezione dei file.

³ Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nel Comunicato stampa 14.6.2018, "grazie al codice Qr, il fornitore, al momento della predisposizione della fattura, potrà acquisire in automatico i dati del cliente - compreso l'indirizzo prescelto per il recapito - in modo veloce e senza il rischio di commettere errori.

L'utilizzo diffuso della fattura elettronica provocherà i seguenti effetti:

- le fatture emesse in formato elettronico entreranno direttamente nella contabilità del cliente;
- la fattura elettronica elimina la nuova criticità relativa all'esercizio della detrazione entro il termine della dichiarazione annuale, in quanto i tempi di spedizione e di ricezione della fattura vengono a coincidere;
- verranno meno alcuni adempimenti tra cui lo spesometro.

1.3.2 Esclusioni

L'obbligo di emettere e ricevere fatture elettroniche **non si applica a:**

- minimi (cd regime di vantaggio commi 1 e 2, art. 27, decreto legge 98/2011);
- forfetari (commi 54-89, art. 1, legge 190/2014);
- clienti e fornitori non residenti (comunitari ed extra comunitari) senza P.IVA italiana.

I soggetti forfetari e minimi continueranno però ad **emettere le fatture elettroniche nei confronti della pubblica amministrazione** ai sensi dell'art. 1 comma 209 della L. 244/2007.

Per quanto attiene al **ciclo passivo**, vale a dire per quanto concerne l'accettazione e la ricezione delle fatture in formato elettronico, occorre tener conto degli ultimi chiarimenti ministeriali. Il già citato provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. **89757/2018** che disciplina la trasmissione delle fatture elettroniche sancisce:

- l'equiparazione nell'ambito dei destinatari tra coloro che rientrano nei regimi agevolati di vantaggio cd dei minimi, forfetario e dell'agricoltura ai **consumatori finali**. Per tali soggetti l'emittente dovrà procedere a valorizzare il campo "**Codice Destinatario**" con un codice convenzionale "**0000000**" anziché inserire il codice a 7 cifre derivante dalla preregistrazione del soggetto passivo;
- la ricezione della fattura avverrà tramite un'apposita **area riservata** del sito web dell'Agenzia delle Entrate oppure consegnando copia informatica o analogica.

Per i minimi e i forfetari la **data di ricezione** del documento coincide con quella di messa a disposizione della fattura nell'area riservata, così come avviene per i "consumatori finali". Quest'ultima disposizione evidenzia la differenza rispetto ai soggetti passivi che operano al di fuori dei suddetti regimi e che si giustifica con la circostanza che i minimi e i forfetari non esercitano la detrazione IVA.

Per quanto attiene le operazioni con clienti e fornitori esteri privi di partita IVA italiana (che non confluiscono quindi nel SdI) il Legislatore ha previsto che questi documenti formino una sorta di spesometro e precisamente:

- una comunicazione telematica mensile, da inviare entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data della fattura attiva o di ricezione di quella passiva.

Secondo quanto indicato nel provvedimento del 30 aprile 2018, i dati da trasmettere all'Agenzia delle Entrate sono i seguenti:

- i dati identificativi del cedente/prestatore;
- i dati identificativi del cessionario/committente;
- la data del documento comprovante l'operazione;
- la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione);
- il numero del documento;
- la base imponibile, l'aliquota IVA applicata e l'imposta, ovvero ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia di operazione.

Tale comunicazione è facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali sono state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Per le sole **fatture emesse**, la comunicazione può essere eseguita trasmettendo al SdI l'intera fattura in formato XML, indicando uno dei codici convenzionali appositamente previsti nel campo "CodiceDestinatario".⁴

L'omissione o l'errata trasmissione delle operazioni transfrontaliere è sanzionata con un importo di **2 euro a fattura** con un massimo di 1.000,00 euro per trimestre ridotto alla metà (entro il limite massimo di 500 euro) se la trasmissione avviene entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita ed è previsto il **divieto di applicazione** dell'istituto del "**cumulo giuridico**", di cui all'**articolo 12 D.Lgs. 472/1997**.

⁴ Si veda anche l'apposita risposta dell'Agenzia delle Entrate nell'ambito del *videoforum* del 24 maggio 2018.

2. IL FLUSSO DI TRASMISSIONE E RICEZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

A cura di: Dott. Cristian Barbisan – Dottore Commercialista e Revisore Legale

2.1 Il Sistema di Interscambio

Il Sistema di Interscambio è stato istituito con la L. 24.12.2007 n. 244 (S.O. n. 285 G.U. 28.12.2007 n. 300) rubricato disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008).

La norma istituisce (articolo 1, commi 209-214) l'obbligo di fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione.

Le fatture in forma cartacea non possono essere accettate da parte della Pubblica Amministrazione, né è possibile procedere al relativo pagamento.

Dal 1 gennaio 2017 il sistema di interscambio è stato aperto al mondo della fatturazione B2B in via facoltativa.

La trasmissione delle fatture avviene attraverso il Sistema di Interscambio (SdI)

Il Sistema di Interscambio è un sistema informatico in grado di:

- ricevere le fatture sotto forma di file con le caratteristiche della Fattura PA;
- effettuare controlli sui file ricevuti;
- inoltrare le fatture alle Amministrazioni destinatarie.

Il Sistema di Interscambio non ha alcun ruolo amministrativo e non assolve compiti relativi all'archiviazione e conservazione delle fatture.

In applicazione dell'art 1 comma 212 della Legge 244/2007, con il Decreto del 7 marzo 2008, l'Agenzia delle Entrate è individuata quale gestore del sistema di interscambio di cui all'art. 1, commi 211 e 212, legge 24 dicembre 2007, n. 244.

L'Agenzia delle Entrate si avvale della SOGEI - Società Generale di Informatica S.p.A., quale apposita struttura dedicata ai servizi strumentali ed alla conduzione tecnica di detto sistema di interscambio

Nell'ambito della funzione attribuita all' Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 1 della L. 244/2007, alla stessa sono affidati i compiti:

- a) coordinamento del sistema di interscambio con il sistema informatico della fiscalità;
- b) controllo della gestione tecnica del sistema di interscambio;
- c) gestione dei dati e delle informazioni che transitano attraverso il sistema di interscambio ed elaborazione di flussi.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, svolgerà compiti di vigilanza in ordine al trattamento dei dati e delle informazioni che transitano attraverso il sistema di interscambio.

Attualmente l'obbligo di emissione di fatture elettroniche B2B decorre dal 1 gennaio 2019.

L'art 6 del D.lgs. 127/2015 prevede che in caso di emissione di fattura con modalità diverse da quella previste dal comma 3 del medesimo decreto, la stessa debba intendersi **omessa** con conseguente applicazione delle sanzioni previste dall'art 6 del D.lgs. 471/97.

Dalla lettura delle norme sopra citate si può facilmente intuire il compito che riveste il sistema di interscambio, ovvero quello di certificare l'emissione della fattura.

Solo se il sistema di interscambio ritiene che la fattura abbia superato i controlli formali allora la fattura si considera emessa e il soggetto destinatario potrà riceverla detraendo l'IVA pagata.

I principali controlli che effettua il sistema di interscambio riguardano la corrispondenza del tracciato con le regole tecniche.

Superati questi controlli, il sistema di interscambio entra anche nel merito di alcuni elementi della fattura, quale il numero di emissione e i dati identificativi del soggetto cessionario.

Il sistema di interscambio verifica che la numerazione della fattura sia univoca e che i dati del cessionario siano corrispondenti a quelli presenti in anagrafe tributaria.

In difetto di questi ultimi requisiti la fattura elettronica sarà scartata dal sistema di interscambio.

Il sistema di interscambio ha fornito le tempistiche di processo per la ricezione, il controllo, la validazione e il recapito al cessionario, che vanno da un tempo zero fino ad un massimo di giorni 5 in funzione del carico di lavoro dei server.

I cinque giorni non devono essere però considerati come il termine ultimo per emettere la fattura in quanto devono essere intesi solo come termine di processo.

L'Agenzia delle Entrate ha più volte ribadito che il momento di emissione trova la sua fonte normativa nel dpr 633/72 e che come data di emissione fa fede la data indicata nel documento fattura elettronica.

La confusione che se ne trae è che a governare il sistema di interscambio è l'Agenzia delle Entrate. In realtà il sistema di interscambio dovrebbe essere assimilato a poste italiane e la fattura al prodotto postale della raccomandata A.R.

Attualmente le specifiche tecniche relative al tracciato della fattura elettronica si rinvengono nel provvedimento Prot. n. 89757/2018 del 30 aprile 2018.

Tra le novità di rilievo si segnala la **non obbligatorietà della firma digitale** per le fatture B2B e la **scomparsa della possibilità di accettare o rifiutare la fattura**; anche tale novità riguarda solamente il mondo della fatturazione B2B.

Altra novità ma non di poco conto è la riduzione della dimensione dell'allegato che si può inserire sul tracciato della fattura elettronica che passa da 10 a 5 Mb.

Tale possibilità è stata utilizzata fin dalla sua origine per poter allegare la fattura in pdf che veniva prodotta dai gestionali in uso.

Nel corso del mese di maggio 2018 sono transitate a sistema oltre 2.900.000 fatture con percentuali di scarto intorno al 7%.

2.2. Le modalità di trasmissione del ciclo attivo

L'emissione della fattura elettronica è l'evento che dà inizio al processo di trasmissione, controllo, accettazione e recapito del documento informatico al cessionario.

Il file preparato, firmato e nominato nel rispetto delle regole previste, può essere inviato al Sistema di Interscambio.

Sono previsti cinque diversi canali di trasmissione per l'invio dei file:

1. Posta Elettronica Certificata (PEC)

La Posta Elettronica Certificata (PEC) è un sistema di posta elettronica che:

- garantisce l'invio e la ricezione di messaggi e di eventuali documenti allegati;
- attesta con valenza legale l'invio e la ricezione dei messaggi al pari di una raccomandata con ricevuta di ritorno.

L'invio mediante PEC è possibile per i soggetti forniti di una casella di Posta Elettronica Certificata.

L'utilizzo del canale PEC non presuppone alcun tipo di accreditamento preventivo.

Tale modalità di invio sebbene facile e immediata in quanto utilizza il client di posta utilizzato dal cedente rappresenta però alcune criticità.

La più importante riguarda la conservazione della ricevuta di avvenuta consegna che il gestore di posta certificata recapita al cedente quando invia la mail.

L'Agenzia delle Entrate richiede obbligatoriamente la conservazione sostitutiva della fattura al momento dell'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica che sarà il giorno 1 gennaio 2019.

Seguendo invece un'altra logica o interpretazione, la conservazione sostitutiva deve essere fatta sempre in quanto trattasi di documenti informatici così come definiti dal codice dell'amministrazione digitale.

Oggi pochissimi sono i soggetti economici che inviano al sistema di conservazione sostitutiva la mail di avvenuta consegna della posta certificata sia per scarsa conoscenza del trattamento del documento informatico sia per la quasi mancanza di prodotti in commercio.

È invece importante sottolineare che comunque la mail non è uno strumento di gestione documentale ed è consigliabile solamente a chi invia al massimo una fattura al mese.

2. Invio via web

Il Sistema di Interscambio mette a disposizione, un'applicazione per inviare un file FatturaPA o un file archivio attraverso un'interfaccia web. Per accedervi è necessario essere in possesso di credenziali Entratel o Fisconline o essere provvisti di Carta Nazionale dei Servizi (CNS) precedentemente abilitata ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Il file inviato utilizzando questa modalità **non deve superare la dimensione di 5 megabytes**.

3. Servizio SDICoop - Trasmissione

Il Servizio SDICoop - Trasmissione è disponibile per coloro che desiderano inviare i file FatturaPA e ricevere i file messaggio utilizzando dei servizi di cooperazione applicativa (web-services).

Per usufruire di questo canale di trasmissione è necessario accreditarsi presso il Sistema di Interscambio.

4. Servizio SDIFTP

Il Servizio SDIFTP è disponibile per coloro che desiderano inviare i file FatturaPA e ricevere i file messaggio utilizzando una modalità di trasferimento dati tramite protocollo FTP (File Transfer Protocol).

L'utilizzo di tale modalità presuppone una struttura a supporto delle attività informatiche e la capacità di gestire sistemi informativi e un centro elaborazione dati con continuità e con disponibilità di personale di presidio; si adatta pertanto a soggetti che movimentano elevati volumi di fatture.

Per usufruire di questo canale di trasmissione è necessario accreditarsi presso il Sistema di Interscambio.

5. Servizio SPCCoop - Trasmissione

Il Servizio SPCCoop - Trasmissione è disponibile per coloro che desiderano inviare i file FatturaPA e ricevere i file messaggio utilizzando dei servizi di cooperazione applicativa

(web-services) tramite il Sistema Pubblico di Connettività (SPC) secondo le modalità definite dall'Agenzia per l'Italia Digitale.

Per usufruire di questo canale di trasmissione è necessario accreditarsi presso il Sistema di Interscambio.

Dopo essere giunti alla conclusione che il sistema di invio via pec è altamente sconsigliato, analizziamo gli altri sistemi di invio.

Indubbiamente le altre alternative sono più adatte per la gestione del processo di fatturazione elettronica soprattutto perché sono governate da un sistema di trasmissione appositamente creato solo per la fattura elettronica, si evita quindi la commistione con altri documenti.

Punto comune di questi altri sistemi di invio è l'obbligo di accreditamento al canale di trasmissione che non è agevole come potrebbe essere la richiesta di accreditamento al canale Entratel come in uso agli intermediari.

Per effettuare l'accreditamento al sistema di interscambio sono necessarie competenze informatiche non proprio di padronanza degli operatori amministrativi e in considerazione del tempo necessario per ottenere le autorizzazioni di accesso, si ritiene che la soluzione migliore sia quella di "utilizzare" gli accessi forniti da case produttrici di software le quali sono anche solitamente conservatori certificati dall'ente nazionale di accreditamento – Accredia.

La gestione del flusso di emissione è sicuramente migliore quando ci si affida a partners certificati ed è la soluzione consigliata.

Per chi invece volesse essere indipendente, la scelta due, ovvero l'invio via Web, rappresenta la soluzione migliore in quanto usando il sito <https://ivaservizi.agenziaentrate.gov.it/portale> si può trasmettere il file fattura, seguire il suo iter e anche procedere alla sua conservazione.

2.3 Le modalità di ricezione della fattura elettronica

Quando la fattura elettronica ha superato con esito positivo i controlli del sistema di interscambio, quest'ultimo provvede a recapitare la fattura al cessionario all'indirizzo che lo stesso ha avuto cura di indicare nel tracciato o utilizzando l'indirizzo telematico di ricezione delle fatture elettroniche.

Il sistema di interscambio prevede le seguenti modalità di ricezione della fattura elettronica:

- Posta Elettronica Certificata (PEC);

- Servizio *SDIFTP*;
- Servizio *SPCOOP - Ricezione*;
- Servizio *SDICOOP - Ricezione*.

I canali di ricezione sono di fatto i medesimi di quelli di invio.

Per poter utilizzare i canali di ricezione di cui sopra (con esclusione della posta elettronica certificata) è necessario essere preventivamente accreditati al sistema di interscambio. Anche in questo caso valgono le osservazioni già fatte in precedenza.

La scelta dell'appropriato canale di ricezione delle fatture elettroniche che, apparentemente sembra non essere delicato, è in realtà più importante rispetto alla sua emissione.

Il cessionario infatti riceve, qualunque sia il canale di ricezione scelto, un file xml firmato digitalmente e per poter capire il suo contenuto deve aprirlo e visualizzarlo.

Premesso quanto sopra, qualora il cessionario decida di utilizzare come canale di ricezione la posta elettronica certificata, va da sé, che riceverà tante mail quante sono le fatture; poi dovrà effettuare il download e con opportuni software visualizzare il contenuto e successivamente inviare il file ad un sistema di conservazione.

Data la numerosità di operazioni da compiere, è evidente che questo sistema va a scapito dell'organizzazione interna dell'azienda o dello studio professionale.

Anche nella fattispecie ricezione, la scelta operativa migliore è quella di affidarsi ad un gestore accreditato al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi.

Se il cessionario non sceglie il canale di ricezione, o perché non lo ha comunicato al cedente o perché non ha indicato l'indirizzo telematico di ricezione, il processo di ricezione della fattura elettronica non è in pericolo in quanto l'Agenzia delle Entrate, ente gestore del sistema, mette comunque a disposizione la fattura sul sito "iva servizi".

In questo caso il cessionario troverà la sua fattura all'interno del portale con indicazione di mancato recapito. Solo aprendola il portale certificherà al cessionario l'avvenuta ricezione. Dal portale inoltre è possibile effettuare il download di tutte le fatture elettroniche ricevute e inviarle al sistema di conservazione sostitutiva proprio o dell'Agenzia delle Entrate.

La novità introdotta da luglio 2018 di fatto ha creato un ulteriore canale di ricezione.

Una buona prassi di lavoro è quella di consultare il sito iva servizi per controllare la corretta ricezione di tutte le fatture ricevute, in quanto qualche cedente potrebbe inviare la fattura al sistema di interscambio indicando dei dati "recapito" non corretti.

3. FATTURAZIONE ELETTRONICA E LIQUIDAZIONI PERIODICHE

A cura di: Dott Nicolò Cipriani – Dottore Commercialista e Revisore Legale

3.1 Le regole per la detrazione dell'IVA

Le particolari modalità di emissione e ricezione della fattura elettronica rendono necessario individuare le regole da seguire per effettuare le **liquidazioni periodiche**.

In occasione delle novità introdotte dal **DL 50/2017**, al fine di conciliare le modifiche introdotte all'art. 19 Dpr 633/72 in materia di detrazione IVA con le norme relative alla registrazione degli acquisti, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con **circolare n. 1/E/2018** nella quale è stato precisato il momento in cui sorge il diritto alla detrazione subordinandolo ai seguenti requisiti:

- **esigibilità dell'imposta** collegato all'effettuazione dell'operazione (presupposto sostanziale);
- **ricezione della fattura d'acquisto** (presupposto formale).

Le nuove regole comportano che:

- il **dies a quo teorico** collegato all'esigibilità dell'IVA e all'effettuazione dell'operazione si manifesta sempre in anticipo (es: fattura differita) o in coincidenza con la emissione della fattura (es: fattura immediata; fattura per acconti/pagamento anticipato);
- il **dies a quo effettivo** coincide con il momento in cui la fattura è ricevuta dal cessionario/committente e determina in capo a quest'ultimo, senza alcun effetto retroattivo, l'esercizio del diritto alla detrazione.

La **ricezione della fattura** è diventato un elemento essenziale che comanda i successivi adempimenti dell'acquirente/committente.

ESEMPIO 1

Alfa consegna un bene accompagnandolo con un DDT a settembre con fattura emessa il 15 ottobre con ricezione in pari data:

- **per il cedente**, l'esigibilità dell'imposta sorge nel mese di consegna che è settembre;
- **per l'acquirente**, la detrazione opera solo da ottobre, mese in cui riceve la fattura e procede alla sua annotazione.

Il termine ultimo per la detrazione è stabilito non oltre il termine di presentazione del Mod. IVA relativo all'anno in cui si sono verificati entrambi tali requisiti, con riferimento al medesimo anno. Per la fattura ricevuta nel 2018 il termine massimo per esercitare la detrazione è fissato al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2018 (30/04/2019).

La **circ. 1/E/2018** dell'Agenzia dell'Entrate riporta alcuni esempi che riprendiamo riadattandoli:

- 1° caso, **situazione ordinaria**: fattura di acquisto emessa nel 2018 con ricezione nel 2018
 - Se l'annotazione viene effettuata nel 2018, la fattura:
 - confluisce nelle liquidazioni periodiche del 2018;
 - concorrendo alle relative operazioni di liquidazione.
 - Se l'annotazione viene effettuata nel 2019, entro il 30 aprile, nella logica della **registrazione ritardata**, la detrazione:
 - può operare solo in dichiarazione annuale IVA (mod. IVA 2019);
 - previa annotazione in una “**apposita sezione**” del registro acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2018.

- 2° caso, **fattura di acquisto emessa nel 2018 con ricezione nel 2019**
 - Se l'annotazione avviene nel 2019, secondo i canoni della registrazione ordinaria, la fattura:
 - confluisce nelle liquidazioni periodiche del 2019;
 - concorrendo alle relative operazioni di liquidazione.
 - Se l'annotazione viene effettuata nel 2020, entro il 30 aprile, nell'ipotesi della **registrazione ritardata**, la detrazione:
 - può operare solo in dichiarazione annuale IVA;
 - previa annotazione in una “**apposita sezione**” del registro acquisti relativo alle fatture ricevute nel 2019.

L'interpretazione dell'Agenzia, anche se potrebbe apparire in contrasto dal tenore letterale **dell'art. 19 DPR 633/1972**, consente di poter operare la detrazione relativa ad una fattura con esigibilità nel periodo d'imposta (es. 2018):

- sia nel periodo d'imposta in cui si riceve la fattura (es. 2018);

-
- che in quello successivo (2019) entro i termini di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta di ricezione della fattura (30/04/2019).

Con tale interpretazione estensiva si evita in tale modo la sproporzionata differenza fra:

- **fatture di acquisto ricevute ad inizio anno** che godono comunque di tempi sufficientemente ragionevoli per l'esercizio della detrazione;
- **fatture di acquisto ricevute a fine anno** che, diversamente, avrebbero goduto di termini eccessivamente ristretti e che, complicazioni a parte, si sarebbero rilevati addirittura impraticabili nel caso di fattura ultra tardiva che si concretizza con la ricezione del documento nell'anno successivo a quello di esigibilità dell'imposta.

3.2 Regole detrazione IVA: gli effetti sulle liquidazioni periodiche con tesi contrastanti

In riferimento alle liquidazioni periodiche 2018, le regole sull'esercizio della detrazione IVA avrebbero la conseguenza che l'IVA relativa ad una fattura d'acquisto emessa a giugno 2018 e ricevuta tra il 01/07/2018 e il 16/07/2018 (anche "differita", emessa a fronte di DDT), non potrebbe essere computata nella liquidazione periodica del mese di giugno 2018 (in scadenza il 16/07/2018), ma solo dalla liquidazione del mese di luglio 2018 (mese di ricevimento della fattura), previa registrazione della stessa.

Gli effetti descritti, derivanti dall'interpretazione fornita dall'Agenzia nella **Circ. 1/E/2018** sulle nuove regole per l'esercizio della detrazione IVA, sono stati contestati dall'Associazione Nazionale Commercialisti, con una nota congiunta con Confimi industria del 27/03/2018 sia da un punto di vista logico - sistematico che da un punto di vista sostanziale.

Da un **punto di vista sostanziale** si fa riferimento alle seguenti norme:

- Art. 179 Direttiva IVA secondo il quale la detrazione dell'IVA può essere esercitata a partire dal dies a quo teorico, esigibilità dell'IVA, vale a dire a partire dal momento in cui l'imposta è divenuta esigibile;
- Art. 1 DPR 100/1998, rubricato Dichiarazioni e versamenti periodici, che per praticità si riporta:

“[...]Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente 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. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica [...]”

Stando ai tecnici dell'ANC la liquidazione va effettuata entro il 16 del mese successivo a quello cui si riferisce la **liquidazione mensile/trimestrale** potendo computare a tale data tutti i documenti di cui si è in possesso comprese le fatture ricevute entro il 16 del mese successivo a quello cui si riferisce la liquidazione e regolarmente registrati. Vuol dire che, al fine di individuare il dies a quo esercitabile per la detrazione, è sufficiente che il possesso/arrivo della fattura (la cui IVA sia esigibile nel mese oggetto della liquidazione) risulti perfezionato entro la scadenza del termine per procedere al versamento dell'IVA dovuta per il periodo.

Da un punto di vista **logico – sistematico** è possibile evidenziare che:

- gli esempi proposti dall'Agenzia, con l'applicazione della tesi che ancora la detrazione IVA alla ricezione della fattura, si riferiscono esclusivamente alle fatture a cavallo d'anno e non alle fatture in corso d'anno;
- nella Circ. 1/E/2018 non vi è stato alcun riferimento all'individuazione dei criteri di verifica del momento in cui la fattura d'acquisto è stata ricevuta relativamente alle fatture in corso d'anno. Anche in questo caso l'Agenzia si è limitata ad analizzare le fatture a cavallo d'anno.

In sostanza, i chiarimenti dell'Agenzia avrebbero avuto come obiettivo esclusivamente evitare la sproporzionata differenza tra fatture emesse ad inizio anno e fatture emesse a fine anno, senza alcun impatto nelle liquidazioni periodiche.

TESI A CONFRONTO			
	Circ. 1/E/2018	TESI ANC	TERMINE ULTIMO
FT EMESSA A GIUGNO E RICEVUTA IL 15/7/2018	DETRAZIONE A PARTIRE DA: - LUGLIO 2018 - III TRIM 2018	DETRAZIONE A PARTIRE DA: - GIUGNO 2018 - II TRIM 2018	30 APRILE 2019
FT EMESSA A DICEMBRE 2018 E RICEVUTA IL 15/1/2019	DETRAZIONE A PARTIRE DA: - GENNAIO 2019 - I TRIMESTRE 2019	DETRAZIONE A PARTIRE - DICEMBRE 2018 - IV TRIM 2018	30 APRILE 2020

3.3 Fattura elettronica e liquidazioni periodiche

Per quanto riguarda la fattura elettronica, le procedure operative dettate dal Provv. del 30/04/2018, hanno sollevato dubbi circa le regole da seguire per le liquidazioni periodiche:

- sia per quanto riguarda le **fatture attive** (emissione e trasmissione fatture)
- sia per quanto riguarda le **fatture passive** (trasmissione fatture da SDI a cessionario/committente)

3.3.1 Emissione e trasmissione fattura elettronica

Per quanto riguarda l'**emissione** e la **trasmissione** delle fatture allo SDI va evidenziato che:

- la fattura elettronica va emessa nel **momento di effettuazione dell'operazione** ex art. 6 Dpr 633/72 (spedizione/consegna per beni mobili; pagamento per servizi; rogito per beni immobili) e trasmessa al SDI entro le 24:00 del giorno di effettuazione dell'operazione;
- la **data della fattura** indicata nel documento, riportata nel file xml, è quella che rileva ai fini dell'esigibilità dell'imposta.

La **data di emissione** non potrà mai essere successiva alla **data di trasmissione** in quanto la fattura verrebbe scartata per via di un errore bloccante codificato con 0403.

Un'altra ipotesi da considerare riguarda la trasmissione della fattura nei suddetti termini ma con mancato superamento dei controlli formali dello SDI con conseguente **scarto** della

fornitura. La fattura si considera **non emessa**. La **ricevuta di scarto** del file al soggetto trasmittente viene inviata sul medesimo canale con cui è stato inviato il file al SdI. In tale caso l'emittente avrà comunque cinque giorni a disposizione per procedere a una nuova trasmissione.

Ove nel suddetto breve termine si proceda alla trasmissione di una fattura regolare con superamento dei controlli formali dello SDI, non verranno applicate sanzioni relative all'omessa/tardiva fatturazione di cui all'art. 1, c. 6, D.lgs. 127/2015, posto che la data della trasmissione originaria del file è nota allo SDI.

Per evitare l'applicazione di sanzioni con l'invio entro **cinque giorni dallo scarto** è necessario conservare:

- la ricevuta di ricezione del file allo SdI
- la successiva ricevuta di scarto
- e la nuova ricevuta di ricezione all'atto del rinvio della fornitura

Va evidenziato che prima di inoltrare la fattura elettronica al destinatario, il SdI effettua una serie di controlli che riguardano:

- il rispetto della nomenclatura, unicità, dimensione, integrità del file trasmesso nonché (nel caso di apposizione) la verifica del certificato di firma delle fatture;
- la presenza, all'interno del file, delle informazioni obbligatoriamente previste e, per alcune di essi, la validità (ad esempio, l'esistenza in Anagrafe Tributaria della partita IVA del cedente/prestatore e del committente/cessionario ovvero del codice fiscale nel caso che quest'ultimo sia un consumatore finale);
- la coerenza (coerenza tra i valori dell'imponibile, dell'aliquota IVA e dell'imposta indicata in fattura).

I tempi di elaborazione da parte di SdI possono variare da pochi minuti fino a cinque giorni. In caso di superamento dei controlli minimi sarà recapitata (entro 5 giorni) una "ricevuta di consegna" del file della fattura elettronica al soggetto che lo ha inviato e la fattura si considererà emessa.

A prescindere dal tempo impiegato dallo SDI per effettuare i controlli e inviare la ricevuta di consegna, l'operazione concorrerà alla liquidazione periodica in base alla data di emissione.

ESEMPIO 2

Alfa SRL cede dei beni il 29/01/2019 con contestuale emissione della fattura elettronica e trasmissione allo SDI. Lo SDI invia la ricevuta di consegna il 05/02/2019.

In questo caso, l'operazione concorrerà alla liquidazione del mese di gennaio 2019, a prescindere dall'invio da parte dello SDI della ricevuta di consegna nel mese di febbraio.

ESEMPIO 3

Alfa SRL cede dei beni il 29/01/2019 con contestuale emissione della fattura e trasmissione allo SDI. La fattura viene scartata e si procede al rinvio il 01/02/2019.

Lo SDI trasmette la ricevuta di consegna il 06/02/2019. Anche in questo caso, l'operazione concorrerà alla liquidazione del mese di **gennaio 2019**; si deve fare infatti riferimento alla **data della fattura**, a prescindere dallo scarto, il rinvio e dal recapito della ricevuta di consegna.

3.3.2 Ricezione della fattura elettronica e detraibilità dell'IVA

Una volta che vengono superati positivamente i necessari controlli formali lo SDI recapita la fattura:

- direttamente al soggetto cessionario/committente;
- ad un intermediario espressamente indicato che può essere anche un soggetto diverso da quelli individuati dall'art. 3 DPR 322/1998 che provvede alla consegna al cessionario/committente.

Le fatture elettroniche sono sempre recapitate, a seconda della modalità prescelta per la trasmissione della fattura elettronica, **all' indirizzo telematico registrato**, vale a dire:

- un "codice destinatario";
- una PEC.

Nel caso in cui il cessionario/committente **non abbia utilizzato il servizio di registrazione**, la fattura è inviata:

- al codice destinatario indicato dal soggetto emittente;
- in alternativa, nell'area riservata del sito WEB dell'Agenzia.

A seconda della modalità di consegna della fattura si individua il dies a quo per esercitare la detrazione IVA.

In caso di:

- codice destinatario o Pec si considera la data e l'ora indicata nella ricevuta di consegna;
- messa a disposizione nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate si considera la data di presa visione sul sito web.

ESEMPIO 4 – RICEZIONE ALL'INDIRIZZO TELEMATICO REGISTRATO

Fattura datata 31/05 ma trasmessa dal fornitore al Sdl il 03/06. Per il cedente l'IVA risulta esigibile per il mese di **maggio** con versamento entro il 16/06. La fattura viene trasmessa da parte del Sdl il 7 giugno, vale a dire entro 5 gg al destinatario con data risultante dalla ricevuta di consegna.

Per l'Agenzia delle Entrate la detraibilità dell'IVA parte dal mese di **ricezione**, vale a dire giugno.

Secondo la prospettazione dell'Associazione Nazionale Commercialisti, con riguardo al DPR 100/1998, essendo la fattura pervenuta entro la scadenza della liquidazione di maggio, è possibile detrarre l'IVA nella liquidazione relativa al mese di maggio (mese di esigibilità). Resta facoltà del contribuente scegliere di operare la detrazione nei mesi successivi e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno risultante dalla citata "ricevuta di consegna".

ESEMPIO 5 – RICEZIONE NELL'AREA RISERVATA DEL SITO WEB DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Fattura datata 31/05 ma trasmessa dal fornitore al Sdl il 03/06. Per il cedente l'IVA risulta esigibile per il mese di **maggio** con versamento entro il 16/06. La fattura viene trasmessa da parte del Sdl il 7 giugno, vale a dire entro 5 gg al destinatario con data risultante dalla ricevuta di consegna.

Per il cessionario/committente occorre considerare la messa a disposizione della fattura da parte del SdI nell'area autenticata del destinatario. La ricezione rilevante ai fini della detrazione dipenderà dalla **data di presa visione dell'area riservata**:

- se la “presa visione” da parte del destinatario avviene entro il 16 giugno, secondo la prospettazione del DPR 100/98, la detrazione potrà essere operata con riferimento al mese di maggio (scadenza liquidazione 16/06);
- nel caso di visione successiva al 16/06 l'IVA potrà invece essere detratta solo a partire dalla liquidazione per il mese di giugno (scadenza 16/07);
- secondo l'Agenzia delle Entrate, se la presa visione è avvenuta nel mese di giugno il diritto alla detrazione sorge a partire dal mese di giugno;
- nulla vieta ovviamente che, in ogni caso, il contribuente scelga di operare la detrazione nei mesi successivi e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all'anno risultante dalla citata “presa visione”.

3.4. Semplificazioni, dichiarazioni precompilate e altri incentivi

La generalizzazione dell'obbligo di fatturazione elettronica, con la conseguente acquisizione automatica di tutti i dati rilevanti ai fini IVA da parte dell'Agenzia delle Entrate, comporterà a decorrere dal 1° gennaio 2019:

- l'abrogazione dello spesometro di cui all'art. 21 DL 78/2010;
- l'abrogazione del regime opzionale di comunicazione dei dati fattura di cui all'art. 1 c. 3 D.lgs. 127/2015.

Non risulta soppresso l'obbligo di comunicazione delle **liquidazioni periodiche IVA** anche se la predisposizione delle liquidazioni da parte dell'Agenzia a favore di alcune categorie di soggetti lascia intendere che tali comunicazioni saranno a breve abrogate.

L'acquisizione in tempo reale dei dati delle fatture emesse dai soggetti passivi IVA permetterà all'Agenzia delle Entrate di elaborare una serie di informazioni utili per i contribuenti. In particolare, al fine di ridurre gli adempimenti, l'art. 4, del D.Lgs 127/2015, come modificato dalla Legge di Bilancio 2018, prevede la messa a disposizione per i professionisti e le imprese in contabilità semplificata di cui all'art. 18 Dpr 600/73:

- a. gli elementi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;
- b. una bozza di dichiarazione IVA, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;
- c. una bozza di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;
- d. le bozze dei mod. F24 di versamento relativi alle imposte IVA/Irpef da versare, compensare o richiedere a rimborso.

Per i contribuenti che esercitano il **commercio al dettaglio**, la predisposizione è subordinata all'esercizio dell'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi.

Il meccanismo di tali dichiarazioni precompilate dovrebbe essere lo stesso già visto per quanto attiene la dichiarazione 730 precompilata:

- i dati sono messi gratuitamente a disposizione da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- è responsabilità del contribuente controllarne la correttezza in quanto, in caso di errori, la responsabilità ricade comunque su quest'ultimo.

Per quanto attiene la **dichiarazione precompilata**:

- del **mod. IVA**, il contribuente dovrebbe riscontrare i dati con l'esito nonché procedere ad apportare le integrazioni e rettifiche annuali (rettifica della detrazione, applicazione del pro rata, ecc.) e di alcuni regimi speciali (beni usati, ecc.) oltre, presumibilmente, a correggere l'applicazione di alcune indetraibilità oggettive;
- del **mod. Redditi PF/SP**, gli interventi del contribuente dovrebbero essere più invasivi in quanto destinati alla correzione delle plusvalenze, inserimento delle sopravvenienze e altri componenti non rilevanti ai fini IVA.

Fra le novità fiscali contenute nella legge di conversione del decreto dignità (art. 11, comma 2 bis della L. n. 96/2018 di conversione del D.L. 87/2018) spicca la disposizione concernente l'esonero dall'obbligo di **annotazione delle fatture nei registri IVA** di cui agli artt. 23 e 25 del DPR 633/72 per i soggetti *“obbligati alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, ai sensi delle disposizioni dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015”*. L'agevolazione ha effetto dal **12 agosto 2018**, ossia dal giorno successivo alla pubblicazione della legge di conversione in Gazzetta Ufficiale. La

tenuta dei registri IVA era già stato oggetto di modifica nel DL 148/2018, art. 19-octies, co 6, che aveva stabilito l'obbligatorietà della trascrizione su supporti cartacei soltanto ove specificamente richiesta in sede di controllo da parte degli organi verificatori. Sullo stesso tema era intervenuto il Legislatore dell'ultima legge di bilancio che aveva previsto per i contribuenti che si avvalgono degli elementi messi a disposizione dell'Agenzia la venuta meno dell'obbligo di tenuta dei registri acquisti e vendite.

L'esonero della tenuta dei registri IVA comporta la necessità di chiarimenti nonché di ulteriori interventi normativi per via del fatto che:

- si tratta di un esonero valido ai fini IVA e non ai fini delle imposte sui redditi;
- i sistemi di tenuta dei conti ex art. 18 del DPR 600/1973 (registri IVA integrati, registri IVA con registro incassi e pagamenti, metodo della registrazione) dovranno essere reinterpretrati alla luce della novità in commento.

Ciò che sembra fuori di dubbio, è che gli organi verificatori non potranno richiedere in sede di verifica i registri IVA, così come non potranno più richiedere le fatture emesse e ricevute posto che transitano dal sistema di interscambio e sono tutte già nella loro disponibilità.

Con l'abrogazione dell'art. 4 del D.Lgs. 125/2017 si dovrà comprendere anche la fine che faranno:

- l'esonero da apposizione del visto di conformità;
- la presentazione della garanzia di cui all'art. 38-bis co. 4 e 5 DPR 633/72, con riferimento alle istanze di rimborso IVA > € 15.000.

A parte le soppressioni di adempimenti già intervenute in passato (ex DL 193/2016: comunicazione black list, operazioni con San Marino, ecc.) e dell'abrogazione dello spesometro a partire dal 2019, l'unica situazione premiale che permane riguarda la riduzione dei termini a disposizione dell'ufficio per l'accertamento.

In particolare i soggetti passivi IVA titolari di redditi di impresa e di lavoro autonomo che garantiranno la **tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati superiori ad € 500** fruiranno della **riduzione di 2 anni** dei termini ordinari per l'accertamento:

- sia in materia di **IVA** (artt. 57 c. 1 e art. 43 c.1 DPR 633/72)
- che in materia di **imposte dirette** (art. 43 c. 1, DPR 600/73)

Con tale regime premiale la notifica dell'atto di accertamento, a pena di decadenza, del mod. Redditi 2020 dovrà avvenire entro il 31/12/2023 anziché il 31/12/2025.

Per quanto riguarda i soggetti che esercitano il commercio al dettaglio, il regime premiale continuerà a trovare applicazione esclusivamente nel caso di esercizio dell'opzione per la trasmissione telematica dei corrispettivi.

Si segnala che nell'ambito del **DM 4/08/2016** è stato disposto che tutti i pagamenti effettuati e ricevuti devono avvenire con:

- bonifico bancario o postale
- carta di credito/bancomat
- assegno (bancario, circolare o postale) recante la clausola di non trasferibilità

L'utilizzo del contante è passato dalla soglia di € 30 al limite di euro 500.

L'accesso alla misura premiale è subordinato alla comunicazione dell'esistenza dei relativi presupposti in Unico (dovrebbe trattarsi di un quadro analogo al quadro analogo al VB del Mod. IVA, anch'esso del tutto simile nelle finalità). L'omessa comunicazione, così come il pagamento/incasso con strumenti non tracciabili, comporta l'inefficacia della riduzione dei termini di accertamento.

4. FATTURA ELETTRONICA PER L'ACQUISTO DI CARBURANTI

A cura di Maurizio Tollini – Commercialista e Revisore Legale

4.1. Gli effetti della proroga

La Legge di bilancio del 27.12.2017 n. 205, ha stabilito che a far data dal 01.07.2018 doveva essere abolita la scheda carburanti con l'obbligo di emissione da parte dei distributori di carburante della fattura elettronica.

Pertanto tutti gli acquisti di carburanti per autotrazione dovevano soggiacere a tale previsione normativa, ma il D.L. 79/2018 ha di fatto rinviato tale obbligo a far data 01.01.2019, lasciando di fatto in vigore la scheda carburanti per il periodo 01.07.2018 al 31.12.2018, rinvio non previsto per l'emissione della fattura elettronica per i sub appalti pubblici.

Utile precisare che tale rinvio non era obbligatorio, e pertanto qualora si sia voluto anticipare l'obbligo di entrata in vigore della fattura elettronica già dal 01.07.2018 per tali operazioni era possibile rispettando la previsione normativa.

Il rinviato obbligo dal 01.07.2018, non riguardava l'acquisto di carburanti per altri scopi diversi da quelli per i mezzi di trasporto, quali ad esempio i gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzatura varia e utensili da giardino, in quanto non previsto con l'entrata in vigore a far data 01.07.2018.

La proroga per l'entrata in vigore dell'obbligo dell'emissione della fattura elettronica, non ha previsto modifiche agli obblighi imposti dalla legge di bilancio in relazione ai requisiti per la detrazione/deduzione del costo del carburante e della relativa IVA a far data 01.07.2018.

Pertanto pur rimanendo valido lo strumento scheda carburanti previsto per tutti i soggetti titolari di partita IVA, va sottolineato come la norma obblighi il contribuente al rispetto di alcune modalità, senza le quali la deduzione/detrazione della scheda carburanti appare preclusa.

Nel dettaglio ricordiamo le seguenti modifiche:

- il comma 920 della legge di bilancio ha previsto che all'art. 22 terzo comma del D.P.R. 633/72 fosse aggiunto *“GLI ACQUISTI DI CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE EFFETTUATI PRESSO GLI IMPIANTI STRADALI DI DISTRIBUZIONE DA PARTE DEI SOGGETTI PASSIVI IVA DEVONO ESSERE*

DOCUMENTATI CON LA FATTURA ELETTRONICA” parte questa rinviata al 01.01.2019;

- il comma 922 della legge di bilancio ha previsto che all’art. 164 del DPR 917/86 fosse aggiunto il comma 1 bis *“LE SPESE DEL CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE SONO DEDUCIBILI NELLA MISURA DI CUI AL COMMA 1 SE EFFETTUATE ESCLUSIVAMENTE CON CARTE DI CREDITO, DEBITO, PREPAGATE EMESSE DA OPERATORI FINANZIARI”* requisito che doveva essere rispettato già dal 01.07.2018 anche per le schede carburanti e non soggetto a proroga;
- il comma 923 della legge di bilancio ha previsto che all’art. 19 bis comma 1 del D.P.R. 633/72 fosse aggiunto *“L’ AVVENUTA EFFETTUAZIONE DELL’OPERAZIONE DEVE ESSERE PROVATA DAL PAGAMENTO MEDIANTE CARTE DI CREDITO, CARTE DI DEBITO O PREPAGATE EMESSE DA OPERATORI FINANZIARI”* requisito che doveva essere rispettato già dal 01.07.2018 anche per le schede carburanti e non soggetto a proroga.

Pertanto appare evidente che il requisito relativo alle modalità di pagamento rimane essenziale per consentirne la detrazione/deduzione degli acquisti di carburante, e che in caso di mancato riscontro gli eventuali importi saranno oggetto di recupero da parte dei verificatori.

In relazione alle modalità di pagamento l’Agenzia delle Entrate con proprio provvedimento del 04.04.2018 n. 73203, ha individuato ed ampliato le modalità previste dalla legge di bilancio con una maggiore possibilità per gli operatori economici che potranno pertanto effettuare i pagamenti secondo le seguenti modalità:

- Assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché vaglia cambiari e postali;
- Addebito diretto;
- Bonifico bancario o postale;
- Bollettino postale;
- Carte di debito, di credito, prepagate o altri strumenti di pagamento elettronici che consentano l’addebito in conto corrente.

L’acquisto di carburanti per autotrazione, potrà essere effettuato anche per mezzo dei buoni che devono essere distinti tra “multiuso” e “monouso”, infatti mentre per i primi non è prevista l’emissione della fattura elettronica, per i monouso è previsto invece che nella fase di ricarica sia emessa la fattura elettronica, per il periodo 01.07.2018/ 31.12.2018 non sono previste sanzioni in caso di uso difforme.

4.2. Il contratto di Netting

In alternativa all' utilizzo della scheda carburanti, il soggetto passivo potrà sottoscrivere un contratto di "Netting" con la compagnia petrolifera, la quale provvederà direttamente all' emissione di una fattura elettronica al soggetto passivo, con tutti i requisiti previsti dalla normativa, e per il quale è previsto come modalità di pagamento una delle forme indicate dal provvedimento n. 73203, consentendone quindi la piena detraibilità/deducibilità.

Dal punto di visto operativo il soggetto passivo riceverà una sorta di card che utilizzerà per ogni rifornimento di carburante, per ogni mezzo utilizzato, e la fattura periodica verrà emessa solitamente a fine mese con il riepilogo degli acquisti effettuati. La società petrolifera regolarizzerà con il distributore la partita di giro per il carburante venduto.

4.3. Il credito d'imposta

Agli esercenti degli impianti stradali di distribuzione di carburanti è riconosciuto un credito di imposta pari al 50% del totale delle somme addebitate dalle banche a titolo di commissioni per le transazioni effettuate dal 01 luglio 2018, ciò al fine di contenere i maggiori costi che gli impianti di distribuzione di carburante saranno chiamati a sostenere per le nuove modalità di pagamento previste dalla normativa vigente

Coordinamento scientifico a cura del **CENTRO STUDI CGN**
Coordinamento organizzativo a cura di **UNOFORMAT**



Servizi CGN

Via Jacopo Linussio, 1
33170 Pordenone (PN)
Tel: 0434 506511
Fax: 0434 506534
info@cgn.it
www.cgn.it



Unoformat Srl

Via Jacopo Linussio, 1
33170 Pordenone (PN)
Tel: 0434 506511
Fax: 0434 506534
info@unoformat.it
www.unoformat.it