

**Circolare n°:** 24/2018

**Oggetto:** *La fatturazione elettronica*

**Sommario:** La scorsa Legge di Bilancio 2018, tra le diverse disposizioni a contenuto fiscale, ha introdotto l'obbligo della fatturazione elettronica per le operazioni tra soggetti passivi non pubblica amministrazione.

**Contenuto:** \_\_\_\_\_

A partire dal 1° gennaio 2019 tutte le operazioni tra soggetti passivi residenti o stabiliti nel territorio dello stato, nonché quelle effettuate nei confronti di consumatori finali, dovranno essere fatturate esclusivamente in formato elettronico.

**L'obbligo, pertanto, vale sia per le operazioni tra soggetti IVA (B2B) sia per quelle effettuate nei confronti di consumatori (B2C).**

***Con la presente circolare evidenziamo gli elementi distintivi, le modalità applicative, e le implicazioni fiscali derivanti dall'introduzione del nuovo obbligo.***

**Indice:** \_\_\_\_\_

1. LE TAPPE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA: FONTI NORMATIVE E SOGGETTI INTERESSATI
2. COS'E' LA FATTURA ELETTRONICA: OBBLIGATORIETA' E ASPETTI SANZIONATORI
3. IL PROCESSO DI TRASMISSIONE E RICEZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE
4. IMPLICAZIONI FISCALI DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA

## 1. LE TAPPE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA: FONTI NORMATIVE E SOGGETTI INTERESSATI

L'art. 1 commi da 209 a 214 Legge n. 244/2007 ha introdotto, per la prima volta nel nostro ordinamento, l'obbligo di utilizzo della fatturazione elettronica nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

Con il D. Lgs. 5.8.2015 n. 127, pubblicato sulla G.U. 18.8.2015 n. 190 e in vigore dal 2.9.2015, è stata prevista, a decorrere dal 1.1.2017:

1. per la generalità dei soggetti passivi IVA, la facoltà di trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle fatture emesse e ricevute;
2. per i soggetti che svolgevano attività di commercio al dettaglio o assimilate, di memorizzare elettronicamente i dati dei corrispettivi e di trasmetterli in via telematica all'Agenzia delle Entrate;
3. per i soggetti passivi IVA che invece effettuavano cessioni di beni mediante distributori automatici, l'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi.

Successivamente, la Legge di Bilancio 2018 è intervenuta apportando importanti modifiche al D.lgs n. 127/2015 in tema di fatturazione elettronica, prevedendo:

- a) **a partire dal 1° gennaio 2019**, per operazioni relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi **tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello stato, l'obbligo di emissione di fatture/note di variazione in formato elettronico tramite l'utilizzo del sistema di interscambio (SDI)**;
- b) a partire dal 1° luglio 2018, l'obbligo dell'invio telematico dei corrispettivi, con riferimento alle cessioni di benzina o gasolio destinati ad essere usati come carburanti per motori;
- c) a partire dal 1° luglio 2018, l'obbligo di fatturazione elettronica per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori/subcontraenti della filiera delle imprese, nel quadro di un contratto di appalto di lavori servizi o forniture verso la Pubblica Amministrazione.

Infine, il D.L. 13 luglio 2018 n. 87, apportando una modifica alla legge di Bilancio 2018, ha rinviato l'obbligo di fatturazione elettronica al 1° gennaio 2019 per le sole cessioni di carburante a soggetti passivi IVA presso gli impianti stradali di distribuzione.

Quanto fin qui detto può essere riassunto nella seguente tabella:

FATTURE EMESSE			
da TITOLARI DI P.IVA	da SOGGETTI CHE CEDONO BENZINA/GASOLIO PER AUTORIZZAZIONE ESCLUSI IMPIANTI STRADALI	da SUB APPALTATORI	da TITOLARI DI P. IVA
↓	↓	↓	↓
Nei confronti della P.A.	Nei confronti di soggetti passivi	Nei confronti dei soggetti con appalti verso la P.A.	Nei confronti dei soggetti passivi IVA e dei consumatori finali
↓	↓	↓	↓
Dal 6 giugno 2014 con obbligo generalizzato dal 31 marzo 2015	Dal 1° luglio 2018	Dal 1° luglio 2018	Dal 1° gennaio 2019

La Legge di Bilancio 2018, quindi, ha sostanzialmente previsto l'introduzione della fatturazione elettronica generalizzata per le operazioni tra soggetti IVA (B2B) e nei confronti di privati consumatori (B2C).

Ricordiamo, per completezza, che l'obbligo di emettere e ricevere fatture elettroniche non si applica ai clienti e fornitori non residenti - comunitari o extra comunitari - senza P. Iva italiana, né ai minimi e ai forfettari. Tuttavia quest'ultimi continueranno ad emettere le fatture elettroniche nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Per quanto attiene alle operazioni poste in essere con clienti e fornitori esteri, privi di partita iva italiana, occorre precisare quanto segue.

Poiché la normativa dispone che i soggetti obbligati ad emettere la fattura elettronica siano i soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, ne consegue che ne restano esclusi i soggetti esteri meramente identificati in Italia, ma privi di stabile organizzazione.

Di contro, il soggetto che riceve la fattura elettronica non deve avere il requisito di essere stabilito sul territorio nazionale e non deve autorizzare il soggetto emittente ad emetterla elettronicamente.

Pertanto, vi è la facoltà e non l'obbligo di indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti (comunitari o extracomunitari) purché sia assicurata agli stessi la possibilità di ottenere copia cartacea della fattura, ove ne facciano richiesta.

In ogni caso le operazioni da e verso soggetti comunitari o extra comunitari costituiranno oggetto di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati delle relative fatture (nuovo probabile adempimento: Esterometro).

## 2. COS'E' LA FATTURA ELETTRONICA: OBBLIGATORIETA' E ASPETTI SANZIONATORI RUOLI 2000-2016

La **fattura elettronica** in linea generale è una fattura:

1. costituita da un **record standardizzato in formato XML** nei cui campi devono essere inserite le informazioni di cui agli art. 21 (fatturazione delle operazioni) e 21 bis del DPR 633/72 (fattura semplificata);
2. che deve essere **trasmessa telematicamente utilizzando** un sistema di interscambio nella specie quello gestito dall'Agenzia delle Entrate (in sigla **SDI**);
3. che deve essere **archiviata elettronicamente** in un sistema che ne garantisca la conservazione e l'immodificabilità di contenuto.

Pertanto, escludendo solo rare eccezioni, **tutte le fatture emesse dal 1° gennaio 2019** da imprese e professionisti, sia nei confronti di soggetti passivi residenti o stabiliti in Italia, sia nei confronti dei consumatori finali, dovranno essere in formato elettronico con i requisiti sopra indicati, a pena di **sanzioni che vanno dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non documentato o non registrato** in modo adeguato.

Le eventuali **fatture predisposte in formato cartaceo saranno considerate come non emesse.**

Conseguentemente, chi dovesse ricevere una **fattura non regolare o non l'avesse ricevuta** dovrà intervenire provvedendo ad inviare tramite lo SDI una **autofattura in**

**formato elettronico, al fine di evitare le sanzioni** a carico di chi non esige un documento canonico.

Pertanto, il cessionario/committente che non abbia ricevuto la fattura elettronica entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, dovrà pagare l'imposta all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente nei suoi confronti, e presentare entro il trentesimo giorno successivo, l'autofattura in formato elettronico dalla quale risultino le indicazioni prescritte dall'art. 21 del DPR 633/72.

Nel caso in cui abbia, invece, ricevuto una fattura elettronica irregolare, il cessionario/committente presenterà all'Ufficio un'autofattura integrativa in formato elettronico, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione.

### **3. IL PROCESSETO DI TRASMISSIONE E RICEZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE**

Il flusso di emissione trasmissione e ricezione della fatturazione elettronica si articola come segue:

- creazione del file di fattura elettronica in formato xml;
- trasmissione della fattura elettronica;
- controllo formale dello SDI sulle fatture elettroniche;
- recapito al cedente/prestatore delle notifiche di consegna o scarto;
- ricezione da parte del cessionario/committente della fattura elettronica all'indirizzo telematico indicato per il recapito della stessa (codice destinatario/pec destinatario); la comunicazione di tale indirizzo da parte del soggetto acquirente/committente può avvenire o in modo informale tramite mail/lettera al fornitore/prestatore o utilizzando il servizio di registrazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate, iscrivendosi personalmente o avvalendosi di un intermediario abilitato (quest'ultima modalità presuppone il rilascio di una specifica delega all'incaricato).

Con riferimento alla trasmissione della fattura elettronica i canali utilizzabili per l'invio allo SDI di quest'ultima sono i seguenti:

- posta elettronica certificata (soluzione altamente sconsigliata);

- servizi informatici messi a disposizione dell'A.E. (soluzione con alcuni limiti);
- sistema web service (soluzione consigliata);
- sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP (soluzione di difficile percorribilità per l'azienda mancanza di struttura a supporto dell'attività informatica e gestionale).

Affinché il ricevente possa interagire con lo SDI, deve disporre di una delle seguenti modalità di ricezione:

- posta elettronica certificata;
- sistema web service;
- sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Ricordiamo che, nel ciclo di fatturazione B2B, vi è da ultima una fase individuabile **nella conservazione elettronica della fattura sia da parte dell'emittente che del ricevente**. Al contrario nel processo di fatturazione elettronica B2C l'obbligo di conservazione ricade esclusivamente in capo al soggetto emittente e non sul consumatore finale. Tuttavia, il primo deve comunicare al secondo che la fattura elettronica è messa a disposizione in un'area riservata sul sito web dell'Agenzia delle Entrate e consegnare allo stesso una copia in formato analogico o informatico della fattura.

#### **4. IMPLICAZIONI FISCALI DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA**

##### *L'ESIGIBILITÀ DELL'IVA*

Tralasciando ora gli aspetti tecnici legati al processo di fatturazione elettronica che saranno affrontati in un incontro che lo Studio terrà a breve, l'obiettivo di questa circolare vuole essere quello di dare evidenza alle conseguenze fiscali e in tema di contabilizzazione del processo di fatturazione elettronica.

Il nuovo processo di fatturazione elettronica determina i propri effetti anche sulle modalità di contabilizzazione di detti documenti fiscali e declina precise tempistiche in merito all'esigibilità dell'IVA e all'esercizio della relativa detrazione.

Va in primo luogo evidenziato che le disposizioni in tema di fatturazione elettronica non hanno in alcun modo **derogato ai termini di emissione dei documenti**, che restano

ancora ancorati al dettato dell'art. 21 comma 4 e dell'art. 6 del DPR 633/72 ossia al **momento di effettuazione dell'operazione**;

Pertanto salvo alcune *eccezioni*, si può affermare che **l'emissione della fattura** dovrà essere **contestuale al momento in cui si considera effettuata la cessione del bene** (stipula per i beni immobili e consegna o spedizione per i beni mobili o dal momento in cui si producono gli effetti traslativi o costitutivi se gli stessi si producono posteriormente alla stipula consegna o spedizione) o **la prestazione del servizio** (atto del pagamento del corrispettivo). Va però ricordato, che, se comunque anteriormente al verificarsi degli eventi sopra indicati sia stata emessa la fattura o sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la cessione di beni e la prestazione di servizi si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato.

Per le fatture in formato cartaceo la contestualità dell'emissione si ha qualora la fattura venga emessa entro le ore 24 del medesimo giorno in cui si considera effettuata la cessione del bene o la prestazione del servizio.

Le eccezioni di cui si accenna al paragrafo precedente, in termini di emissione della fattura, riguardano:

1. la cessione di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto e le prestazioni di servizi individuate attraverso apposita documentazione, che possono essere fatturate cumulativamente entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime (**fattura differita**);
2. le **operazioni triangolari**, per le quali la fattura deve essere emessa entro il mese successivo alla consegna o spedizione dei beni;
3. le **prestazioni di servizi** ricadenti in regola generale ai sensi **dell'art. 7 ter del DPR 633/72** rese a soggetti passivi non stabiliti in Italia e le prestazioni di servizi di cui **all'art. 6 sesto comma primo periodo del DPR 633/72**, rese/ricevute a/da un soggetto passivo stabilito fuori dall'unione europea, per le quali la fattura deve essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Ciò detto, occorre contestualizzare i termini di emissione della fattura con il processo legislativamente e tecnicamente imposto per la fatturazione elettronica.

Premesso che, dal momento di emissione della fattura (momento di effettuazione dell'operazione) sorge l'esigibilità del tributo IVA, l'A.E., nel provvedimento del 30.04.2018, ha stabilito che la data di emissione della fattura elettronica è quella indicata nel campo data della fattura xml e che da tale termine decorre quindi l'esigibilità del tributo in capo al soggetto che l'ha emessa.

In linea teorica, **la data indicata nel file xml dovrebbe coincidere, per il concetto di contestualità, con quella in cui il documento è trasmesso allo SDI** (a norma dell'art. 6 del DPR 633/72).

Tuttavia, è necessario tener presente il processo di invio della fattura elettronica. Quest'ultima viene inoltrata al Cliente tramite lo SDI, ma, prima di arrivare a destinazione il sistema di interscambio effettua dei controlli formali sulla fattura elettronica e laddove quest'ultima presenti delle anomalie, viene scartata; l'eventuale notifica di scarto della fattura elettronica avviene in un tempo massimo di 5 giorni.

Lo scarto determina la mancata emissione della fattura stessa. In tal caso la fattura elettronica va emessa, correggendo l'errore, preferibilmente con la data e il numero del documento originario e l'esigibilità della fattura decorrerà, comunque, dalla data fattura a prescindere dallo scarto, dal rinvio e dal recapito di avvenuta consegna.

Qualora non sia possibile emettere, a seguito dello scarto, una fattura elettronica con il medesimo numero e data, se ne può emettere un'altra con un nuovo numero e data, ferma tuttavia la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata.

A tal proposito si ricorda che la **registrazione delle fatture emesse** deve avvenire, ai sensi dell'art. 23 comma 1 del DPR 633/72, **entro 15 giorni dalla data di emissione della fattura in caso di fattura immediata e entro il termine di emissione e con riguardo al mese di effettuazione dell'operazione per quelle di cui ai punti 1. e 3. delle eccezioni sopra riportate.**

Qualora il cedente/prestatore abbia registrato una fattura elettronica per la quale abbia ricevuto una notifica di scarto dallo SDI, va effettuata se necessario una nota di variazione contabile valida ai soli fini interni senza la trasmissione di alcuna nota di variazione allo SDI.

Esempio

Beta consegna un bene con DDT il 3 di ottobre con fattura elettronica emessa il 15 di novembre (fattura differita) e spedita in pari data:

- per il cedente l'esigibilità dell'imposta sorge nel momento di effettuazione dell'operazione (consegna del bene) e quindi a ottobre. Registrerà la fattura il 15 di novembre ma con riferimento alla liquidazione Iva del mese di ottobre.

DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Quanto fin qui affrontato è servito per analizzare i risvolti fiscali in termini di esigibilità dell'imposta, per le fatture emesse elettronicamente.

Occorre però anche affrontare il tema di detraibilità dell'iva per le fatture elettroniche ricevute. A tal fine si rende necessario coordinare le regole di detraibilità dell'Iva contenute nell'art. 19 del DPR 633/72 con la registrazione delle fatture di acquisto.

Nella circolare 1/E/2018 è stato precisato che il diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato a due requisiti:

- Esigibilità dell'imposta collegato all'effettuazione dell'operazione;
- Ricezione della fattura d'acquisto.

Con riferimento all'esigibilità dell'imposta, la stessa si manifesta sempre in anticipo o in coincidenza con l'emissione della fattura, mentre **il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile** ed è esercitato a partire **dal momento in cui la fattura è ricevuta dal cessionario/committente.**

Si segnala che è scomparsa dall'impianto normativo la possibilità da parte del cessionario/committente di accettare o rifiutare la fattura, disposizione questa che avrebbe complicato ulteriormente l'individuazione delle regole di detraibilità dell'IVA.

Alla luce del processo di ricezione della fattura elettronica più sopra descritto, è opportuno evidenziare che, per le fatture non recapitate per mancanza del codice destinatario e parcheggiate nello SDI, il momento di detrazione dell'iva decorrerà da quando il cessionario/committente scaricherà la fattura elettronica dal sistema.

**Il diritto a detrarre l'IVA è esercitabile previa annotazione della relativa fattura nel registro degli acquisti.**

In particolare all'art. 25 del DPR 633/72 prevede che:

- le fatture d'acquisto devono essere annotate nel registro Iva anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è detratta la relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione e con riferimento al medesimo anno;
- la detrazione dell'Iva a credito sia esercitabile al più tardi nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Esempio

*Beta consegna un bene con DDT il 3 di ottobre con fattura elettronica emessa il 15 di novembre (fattura differita) spedita e ricevuta da Alfa in pari data:*

- *per l'acquirente la detrazione dell'imposta sorge dal momento di ricezione della fattura e quindi il 15 di novembre. Registrerà la fattura nel registro iva anteriormente alla liquidazione periodica nella quale detrae l'IVA (se la registra il 27 di novembre si detraerà l'iva nella liquidazione del mese di novembre).*

*IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE ELETTRONICHE*

Nelle emissioni delle fatture è sempre necessario prestare attenzione, non solo alla disciplina IVA, ma anche a quella dell'imposta di bollo.

Ricordiamo brevemente che l'assolvimento dell'imposta di bollo, nelle fatture emesse, riguarda le fatture di importo superiore a Euro 77,47 relative ad operazioni:

- fuori campo IVA;
- escluse dall'applicazione dell'IVA ex art. 15 del DPR 633/72;

- esenti ex art. 10 DPR 633/72;
- non imponibili relative ad operazioni assimilate alle esportazioni servizi internazionali non connessi agli scambi internazionali di beni, cessioni ad esportatori abituali;
- effettuate dai contribuenti minimi e forfettari.

Con la fatturazione cartacea, la marca da bollo doveva essere apposta dal contribuente direttamente sulla fattura emessa, diversamente nella fattura elettronica l'assolvimento dell'imposta di bollo (Euro 2 per ogni fattura emessa) dovrà essere versata in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio con mod. F24.

*Restiamo a disposizione per informazioni, chiarimenti e assistenza.*

*Cordiali saluti*

**Studio Brunello e Partner**  
**Dr.ssa Nicoletta Biasin**