Varese, 16 luglio 2019

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 16/2019

Fattura elettronica: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 14/E del 17.06.2019)

La presente informativa delinea i chiarimenti recentemente forniti dall'Agenzia delle Entrate attraverso la circolare n. 14/E del 17.06.2019in merito alla fatturazione elettronica.

Di particolare interesse risultano le precisazioni riguardanti la data da indicare in fattura a decorrere dall'1.7.2019 ed i conseguenti riflessi sull'annotazione nel registro delle fatture emesse.

In tema di fatturazione differita ed alla data da indicare in questo documento, la citata circolare contiene indicazioni parzialmente difformi rispetto alla prassi (ed alle disposizioni normative) attualmente in essere, che sono già state oggetto di richieste di chiarimento da parte delle Associazioni professionali e delle case di software.

Come di consueto lo Studio resta a disposizione dei Sigg.ri Clienti per gli opportuni approfondimenti che si renderanno necessari sulle singole casistiche, nonché in relazione ad eventuali prossimi "aggiornamenti" sulle tematiche sopra evidenziate che saranno oggetto di tempestiva ulteriore informativa.

Cordiali saluti

Milano 20122 C.so Vittorio Emanuele II, 15 - Tel. +39 02 36694900 Fax +39 02 36694904
Varese 21100 Via Morazzone, 5 – Tel. +39 0332 285558 – 285859 Fax +39 0332 233175
Sito: www.studiobroggini.com - E-mail: studi1@studiobroggini.com

FATTURA IMMEDIATA

Come già anticipato in premessa, i chiarimenti di maggior rilievo contenuti nella Circolare n. 14/E in esame riguardano le modalità operative con le quali "recepire" quanto disposto dall'art. 21, DPR n. 633/72 così come modificato dall'art. 11, DL n. 119/2019, ai sensi del quale, a decorrere dall'1.7.2019:

- la **fattura immediata** può essere emessa **entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione**, determinata ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72 (anziché entro le ore 24 del giorno di effettuazione dell'operazione) [1].

- nel caso in cui la data di effettuazione dell'operazione **non coincida** con la data di emissione della fattura, quest'ultima deve riportare **sia la data di effettuazione dell'operazione che la data di emissione**.

A tal fine l'Agenzia chiarisce che:
- il citato maggior lasso di tempo entro il quale va emessa la fattura immediata rispetto al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72 riguarda tutte le fatture (non solo quelle elettroniche);
- considerato che il SdI "attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria) la data (e l'orario) di avvenuta «trasmissione», è possibile assumere che la data riportata nel campo «Data» della sezione «Dati generali» del file della fattura elettronica sia sempre e comunque la data di effettuazione dell'operazione.

In altre parole, quindi, per la fattura elettronica tramite SdI:
- - il Sistema di Interscambio **attesta la data di emissione** della fattura;
- - nel campo "Data" della fattura va indicata la **data di effettuazione** dell'operazione.

A titolo esemplificativo, l'Agenzia delle Entrate propone le seguenti casistiche.

Per una cessione effettuata il 28.9.2019, la fattura immediata:

i. può essere emessa (ossia generata ed inviata al SdI) il medesimo giorno. In tal caso la data di effettuazione dell'operazione e di emissione della fattura coincidono e nel campo "Data" del file fattura il soggetto che emette il documento indica "28.9.2019";
ii. può essere generata il giorno dell'effettuazione dell'operazione ed inviata al SdI nei 12 giorni successivi (ad esempio, il 10.10.2019).

[1] *In merito si evidenzia che il c.d. "Decreto Crescita", recentemente convertito in legge e pubblicato in G.U., ha previsto un allungamento da 10 a 12 giorni del termine ultimo di emissione del documento, da determinarsi a partire dal momento di effettuazione dell'operazione, come definito dall'art. 6 DPR 633/72.*

In tale secondo caso:
- dal Sistema risulterà che l'emissione (trasmissione al SdI) della fattura elettronica è avvenuta il 10.10.2019;
- nel campo "Data" del file fattura va indicato "28.9.2019", ossia la data di effettuazione dell'operazione;
- può essere generata ed inviata al SdI in uno dei 12 giorni intercorrenti tra il 28.9 e il 10.10.2019.

Anche in tal caso, il Sistema attesterà la data di emissione (trasmissione al SdI) della fattura e nel campo "Data" va indicato "28.9.2019", ossia la data di effettuazione dell'operazione.

Nel caso in cui la fattura è emessa in formato cartaceo, ovvero in formato elettronico tramite canali diversi da SdI, ferma restando la possibilità di emettere la fattura immediata entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione, l'Agenzia precisa che il documento dovrà riportare, se diverse, sia la data di effettuazione dell'operazione che la data di emissione del documento.

Si ricorda infine che, a partire dall'1.7.2019, non sono più in vigore le disposizioni di cui all'art. 10 co. 1 del DL 119/2018 che prevedevano la disapplicazione delle sanzioni per la tardiva fatturazione, nel caso in cui il documento fosse stato trasmesso entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica IVA. Come sottolineato nella relazione illustrativa al DL 119/2018, tale agevolazione era stata introdotta al fine di consentire ai soggetti passivi di poter usufruire di un maggior termine per l'adeguamento dei sistemi informatici in conseguenza delle novità introdotte dall'art. 21 co. 4 del DPR 633/72. Per maggiori approfondimenti in merito si rimanda al successivo paragrafo in tema di sanzioni.

FATTURA DIFFERITA

L'Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi in commento, precisa che l'introduzione della possibilità di emettere la fattura immediata entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione non fa venir meno e non modifica quanto disposto dall'art. 21, comma 4, DPR n. 633/72 che disciplina, in particolare, l'emissione della c.d. "fattura differita".
Resta quindi fermo che, per le cessioni / prestazioni effettuate nello stesso mese al medesimo acquirente / committente, documentate da un DDT o da altro documento analogo (per le prestazioni di servizi, a titolo esemplificativo, "rapporti di intervento", ecc.), è possibile emettere la fattura (differita) entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, indicando gli estremi del (dei) DDT o del (dei) documento(i) "commerciale" analogo da cui è desumibile il dettaglio delle operazioni effettuate.
La prassi operativa adottata dalla quasi totalità degli operatori, in tema di fatturazione differita, è da sempre quella di emettere i documenti con una data "convenzionale" normalmente fissata all'ultimo giorno della settimana/mese di riferimento delle operazioni.

Con la menzionata Circolare, ai fini della compilazione della fattura differita e con particolare riferimento all'indicazione della data, l'Agenzia delle Entrate ora specifica che: "*laddove la norma già contempli l'obbligo di un riferimento certo al momento di effettuazione dell'operazione – come nei casi di cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta dal documento commerciale … ovvero da un documento di trasporto o da altro idoneo … – sia possibile indicare* ***una sola data, ossia, per le fatture elettroniche via SdI, quella dell'ultima operazione****"*.

Per utilizzare il medesimo esempio che la stessa Agenzia indica nella circolare, un soggetto che ha effettuato 3 cessioni, documentate da DDT, nei giorni 2, 10 e 28.9.2019, potrà emettere fattura differita (e quindi trasmettere al SdI) entro il 15.10.2019, indicando nel campo "Data" del file fattura la data dell'ultima operazione, **ossia 28.9.2019**.
Anche in tal caso, quindi, si considera che la data di emissione (trasmissione al SdI) della fattura è attestata dal Sistema e che pertanto il campo "Data" può essere utilizzato per indicare il **momento di effettuazione dell'operazione,** che **rappresenta l'informazione in base alla quale si determina il mese / trimestre di liquidazione dell'IVA a debito esposta in fattura**.

Sul tema specifico della data della fattura differita, come anticipato in premessa, da più parti sono già state mosse istanze all'Agenzia al fine di comprendere se:

i. L'indicazione contenuta nella Circolare (data fattura differita = data ultima operazione) sia da ritenersi puramente esemplificativa ovvero sia da considerare sostanziale e quindi obbligatoria;
ii. Qualora nel documento venga indicata una data non perfettamente coincidente con quella dell'ultima operazione (nel caso 28.9) ma comunque prossima e rientrante nel mese di riferimento dell'operazione (ad esempio 30.9), la fattura possa comunque considerarsi correttamente compilata, con ciò avallando l'attuale prassi operativa in uso.

A prescindere infatti dalla data da indicare nella fattura differita, utilizzare in maniera rigida l'indicazione fornita dall'Agenzia delle Entrate potrebbe determinare l'emissione di documenti immediati / differiti che, pur rispettando la consequenzialità della numerazione, potrebbero invece non mantenere la cronologicità di data.

Per esemplificare, si potrebbe incorrere nel seguente caso:

- Operazione effettuata (consegna di beni/prestazione di servizi) il 25.9.2019 documentata con **fattura immediata** numero 900 datata 25.9.2019, trasmessa al SdI entro il 7.10.2019 (12 giorni);

- Operazioni effettuate (consegna di beni/prestazione di servizi) il 10.9 – 15.9 – 20.9.2019 documentate con **fattura differita** numero 1000 datata 20.9.2019 (data dell'ultima operazione) ed emessa/inviata entro il 15.10 2019.

In questo esempio l'operatore emette (il 7.10, giorno di trasmissione al SdI) una fattura immediata con il numero 900 con data 25.9, prosegue nell'emissione di ulteriori fatture immediate che portano la numerazione progressiva a 999, dopodiché procede con l'emissione e trasmissione della fattura differita per le consegne del mese di settembre, che assume il numero progressivo 1000 ma che dovrebbe (*deve, al momento*) essere datata 20.9.

Tale casistica, altrettanto ipotizzata nella Circolare 14/E, viene tuttavia commentata dall'Agenzia senza particolare enfasi, posto che data e numero della fattura devono primariamente consentire di individuare in maniera univoca un singolo documento ma è solo la numerazione che deve essere "progressiva" (art. 21, comma 2, lettera b) DPR 633/1972).

Viene infine data la possibilità (già da molti adottata, per altro) di utilizzare sezionali IVA e quindi numerazioni progressive distinte per specifiche tipologie di documenti: esemplificando, qualora si adottino sezionali distinti per le fatture immediate e per quelle differite, un caso come quello sopra analizzato non potrebbe accadere.

ANNOTAZIONE NEL REGISTRO DEGLI ACQUISTI E DELLE FATTURE EMESSE

Gli artt. 12 e 13, DL n. 119/2018 hanno modificato gli artt. 23 e 25, DPR n. 633/72 che disciplinano l'obbligo di annotazione delle fatture (emesse e ricevute). In particolare è disposto che:

- il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni;
- è soppresso l'obbligo di numerare in ordine progressivo le fatture / bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati / importati.

REGISTRO FATTURE EMESSE

In merito alla tenuta del registro delle fatture emesse, nella Circolare n. 14/E in esame l'Agenzia precisa che la modifica apportata dal citato art. 12 DL 119/2018 non fa venir meno i principi generali dell'ordinamento, tra cui quello che richiede la "tenuta di un'ordinata contabilità, così che **numerazione e registrazione dovranno sempre consentire di rinvenire con chiarezza il mese di riferimento (ossia di effettuazione dell'operazione) cui la fattura inerisce ed in relazione al quale sarà operata la liquidazione dell'imposta"**.

Data da indicare nel registro fatture emesse

Ancorché il Legislatore non abbia modificato il comma 2 del citato art. 23, ai sensi del quale "per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di

essa", nella Circolare n. 14/E in esame l'Agenzia giunge alla conclusione che, "alla luce del mutato quadro tecnico-normativo … considerata altresì la finalità dell'articolo 23 … **volto, in primo luogo, alla corretta liquidazione dell'imposta**", è possibile indicare nel registro delle fatture emesse la data riportata nel campo "Data" del file della fattura elettronica.
In altre parole, quindi, in sede di annotazione della fattura nel registro fatture emesse è possibile riportare la data di effettuazione dell'operazione (riportata nel campo "Data" della fattura stessa) e non la data di emissione della fattura. Ciò è ammesso anche per le fatture cartacee e per quelle elettroniche transitate da canali diversi dal SdI.

REGIME SANZIONATORIO

Il regime sanzionatorio applicabile in caso di **tardiva fatturazione elettronica** di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 471/97 risulta attenuato dall'art. 1, comma 6, D. Lgs. n. 127/2015, ai sensi del quale per il **primo semestre 2019**, le sanzioni:

- **non si applicano** se la fattura è emessa entro il termine della liquidazione periodica IVA riferita all'operazione documentata;
- **sono ridotte al 20%** se la fattura è emessa entro il termine della liquidazione IVA del periodo successivo (per i soggetti mensili tale riduzione opera fino al 30.9.2019).

Sul punto, l'Agenzia nella Circolare n. 14/E in esame, confermando le risposte fornite nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno, specifica che la disapplicazione / riduzione delle sanzioni **non interessa fattispecie diverse** rispetto a quelle disciplinate dal citato art. 6.

Merita evidenziare che l'Agenzia precisa che la **riduzione al 20%** (fino al 30.9.2019) **della sanzione** per i soggetti **mensili** è riferita alle **operazioni effettuate entro tale giorno**.
Così, ad esempio, l'emissione entro il 18.11.2019 (il 16.11 cade di sabato) di una fattura elettronica relativa ad operazioni effettuate a settembre 2019 da parte di un soggetto mensile comporta l'applicazione della sanzione con la riduzione al 20%.
Il 16.11.2019 costituisce anche il termine entro il quale i soggetti trimestrali beneficiano della riduzione della sanzione relativamente alle fatture del secondo trimestre 2019.

Studio Broggini