

## Nota congiunta

### FATTURA ELETTRONICA: INVIO ASINCRONO E DETRAZIONE IVA Coordinamento con il DPR 100/98 imprescindibile per il rispetto del principio di neutralità

Roma, 15 maggio 2018

Provvedimento AdE 89757 del 30/4/2018. Le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche attraverso il Sistema di Interscambio (SdI) sanciscono una (potenziale) tripla asincronia:

- la prima (che dipende dal fornitore) riguarda la data indicata nel documento (che il provvedimento sancisce essere la data di emissione) e la data di trasmissione al SdI;
- la seconda (che dipende dal SdI) si manifesta fra data di ricezione del SdI e la data di recapito al destinatario (da pochi minuti a 5 giorni);
- la terza (che riguarda solo le ipotesi di canale destinatario "irricevibile") attiene la messa a disposizione della fattura in originale (e non semplicemente in copia informatica conforme) nell'area autenticata del cessionario/committente e la sua "presa visione".

Tali asimmetrie (di non certo intuitiva comprensione) rappresentano tuttavia uno degli aspetti apprezzabili del nuovo quadro delineato dal provvedimento giacché (come osserveremo) consentono di assorbire, da una parte, le criticità diversamente legate a trasmissioni effettuate oltre i termini normativi (rituali) di emissione della fatture<sup>1</sup> e, dall'altra, **di poter considerare** contestualmente **sostenibile** (anche con l'avvio della fatturazione elettronica regolamentata dal provvedimento in analisi) **il non contrasto del requisito dell'arrivo/possesso della fattura (C.M. 1/E/2018) con la disciplina del DPR 100/98**. Secondo tale tesi (per le cui argomentazioni di sostegno si rinvia alla nota congiunta ANC-Confimi Industria dello scorso 27/03/2018) 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 della liquidazione dell'Iva. Vi è di più, come osserveremo in calce **nell'esemplificazione n. 4**, è proprio la seconda delle asimmetrie citate (espressamente disciplinata dal provvedimento)<sup>2</sup> che rende ineludibile il riconoscimento di tale tesi, pena il concretizzarsi di situazioni (non così rare) nelle quali la fatturazione elettronica recentemente autorizzata dalla UE (Decisione di esecuzione 2018/593 del 16/04/2018) porterebbe il nuovo sistema in violazione al principio di neutralità su cui poggia l'Iva. La terza asimmetria, quella legata al caso della "presa visione", non è però completamente convincente giacché potrebbe portare a dei paradossi nel caso in cui il cessionario/committenti tardi eccessivamente nella consultazione della propria area autenticata (vedi *infra* esempio 2).

Sono anche altri gli aspetti apprezzabili del provvedimento: caricamento sempre e comunque della FE - in originale o in copia informatica a seconda dei casi - anche nell'area autenticata del cessionario/destinatario<sup>3</sup>; eliminazione dell'obbligo di apposizione della firma digitale; previsione della possibilità per ogni operatore Iva di generare (attraverso la propria area autenticata) un *QR-Code* contenente i dati necessari alla richiesta snella della FE ai fornitori<sup>4</sup>; servizi gratuiti per la generazione e trasmissione delle FE nonché, in particolare, la precisazione che l'eventuale adesione al servizio di conservazione a norma reso gratuitamente disponibile dall'AdE ha validità non solo fiscale ma anche civilistica, ecc.

<sup>1</sup> Ipotesi tutt'altro che remota, in particolare nel caso di fatturazione in outsourcing (ma non solo).

<sup>2</sup> Evidentemente disciplinata in funzione di (tutt'altro che improbabili) picchi di flusso (in particolare a fine mese).

<sup>3</sup> Aspetto importantissimo che permetterà: (i) di emettere fatture elettroniche anche laddove il cessionario/committente non si sia dotato di PEC o codice destinatario; (ii) di recapitare nell'area autenticata del cessionario/committente le fatture in tutte le ipotesi in cui il canale scelto presenti criticità (si pensi, banalmente, alle caselle PEC piene oppure non rinnovate o revocate); (iii) di evitare che, chi si occupa della gestione del ciclo passivo, debba andare letteralmente a caccia degli XML recapitati in un modo o nell'altro. A tal'ultimo riguardo, interessante anche la facoltà per ogni cessionario/committente di registrare (nella propria area autenticata) un indirizzo di recapito che sarà considerato prioritario dallo SdI a prescindere da quanto indicato dal fornitore in fattura.

<sup>4</sup> Fornitori che, ovviamente, dovranno attrezzarsi con la strumentazione necessaria (lettori e adeguamenti software).

Tutto ciò non toglie che la strada per arrivare preparati alle tappe di luglio e gennaio sia tutt'altro che in discesa e i **tempi siano già fin troppo stretti**<sup>5</sup>: tanto, da una parte, per l'Amministrazione finanziaria, per attuare quanto annunciato e risolvere i numerosi dubbi ancora da sciogliere, quanto, dall'altra, per l'utenza (aziende e studi) per recepire, sperimentare, scegliere e adeguare i processi (mentali e gestionali) alle novità in questione.

Si tratta di una rivoluzione “copernicana” che richiede tempi adeguati. Le scriventi Associazioni **rinnovano pertanto l'invito affinché** (in un modo o nell'altro) **siano trovate le soluzioni per garantire un avvio graduale** (quantomeno per le imprese di minori dimensioni) **e/o comunque privo di sanzioni** sia per i nuovi obblighi ai nastri di partenza da luglio che per quelli, generali, dal 2019.

Ciò premesso vediamo da dove nascono le citate “provvidenziali” asincronie.

### ***Data emissione fattura (il provvedimento sdogana l'invio asincrono)***

---

Il provvedimento (§ 4.1 e relative motivazioni) precisa che la fattura elettronica continuerà a considerarsi emessa, ai fini dell'esigibilità, alla data indicata nel documento (in passato già C.M. 18/E/2014) ossia nel campo <Data> della sezione “dati generali” del file XML anche se trasmessa successivamente. Questo aspetto è molto importante per due aspetti:

- in primis, per limitare i rischi di sanzioni per tardiva emissione in particolare per tutti coloro che delegheranno a terzi compilazione e/o trasmissione oppure in occasione delle scadenze concomitanti alle festività;
- non secondariamente, perché rafforza la tesi della detraibilità, lato cessionario/committente, secondo le tempistiche delineate dal DPR 100/98 (la fattura anche se trasmessa nei primi giorni del mese successivo si considera infatti emessa - alla data indicata - il mese precedente).

La data di emissione non potrà mai essere successiva alla data di trasmissione (in passato già C.M. 18/E/2014) e a tal riguardo nelle specifiche del provvedimento del 30/4/2018 (appendice 1 – codice errore 00403) è previsto che fra i controlli (pre recapito al destinatario) che il SdI deve operare in merito alla coerenza e validità del contenuto della fattura, vi è quello che il contenuto del Tag “2.1.1.3 <Data>” (cioè la data contenuta nell'XML) non riporti data successiva a quella in cui la fattura risulta ricevuta dal SdI.

Si considera tuttavia “**non emessa**” la fattura scartata dal SdI nella fase dei controlli propedeutici al recapito (§ 4.1 Provv.). In tal caso il fornitore che riceverà – entro 5 giorni – una “ricevuta di scarto” dovrà effettuare se necessario (cioè se già annotata nel registro vendite) “*una variazione contabile valida ai soli fini interni senza la trasmissione di alcuna nota di variazione al SdI*” (§ 2.4 e § 6.3).

La “ricevuta di consegna” oppure (nel caso) la “comunicazione di recapito non possibile” che il SdI invia al “trasmittente” attesta, invece, che la fattura è emessa (§ 4.4).

### ***Controlli e tempi elaborazione***

---

Prima di inoltrare la fattura elettronica al destinatario, il SdI effettua una serie di controlli (vedi appendice 1 specifiche tecniche) 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) e 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.

---

<sup>5</sup> In considerazione anche del già fitto periodo di scadenze con cui si devono misurare in questo periodo gli operatori (adeguamento GDPR privacy, chiusura bilanci, 730, dichiarazione redditi, ecc).

La ricevuta di trasmissione inviata al soggetto trasmittente in caso di esito positivo contiene anche l'indicazione della data di consegna della fattura.

Nella tabella seguente sono indicati gli eventi temporali (data e ora) che caratterizzano il processo e vengono riportati nelle ricevute del SdI:

- **T0**: il momento in cui la fattura viene **ricevuta dal SdI** (DataOraRicezione presente nella ricevuta di consegna e nella ricevuta di impossibilità di recapito);
- **T1**: il momento in cui la stessa viene **ricevuta dal destinatario** (DataOraConsegna presente nella ricevuta di consegna).

CANALE di TRASMISSIONE	T <sub>0</sub>	T <sub>1</sub>
Servizio PEC	Data e ora presenti all'interno della <i>ricevuta di consegna</i> inviata al soggetto trasmittente dal suo gestore di PEC	Data e ora presenti all'interno della <i>ricevuta di consegna</i> inviata al SdI dal gestore di PEC del soggetto ricevente
servizio SdICoop	Data e ora presenti all'interno della <i>"response"</i> del servizio esposto dal SdI	Data e ora presenti all'interno della <i>"response"</i> del servizio esposto dal soggetto ricevente
Servizio SdIFtp	Data e ora restituiti dal servizio di trasmissione	Data e ora in cui termina con successo la trasmissione del supporto, espressa secondo lo standard UTC (CET con ora legale)
Invio Telematico via web	Data e ora restituiti dal messaggio di risposta della funzionalità di invio	<i>Canale non previsto</i>
Messa a disposizione nell'area autenticata dei servizi telematici	<i>Canale non previsto</i>	Data e ora in cui il soggetto ricevente o suo intermediario prendono visione della fattura nell'area autenticata

#### **Data ricezione ("ricevuta di consegna" vs "presa visione")**

Le motivazioni del provvedimento precisano che, dal lato passivo, **la data** (ricordiamo, non sincrona alla trasmissione) **indicata** nella **"ricevuta della consegna"** SdI (§ 4.5) o, a seconda dei casi, di **"presa visione"** (§ 4.6) sarà quella *"da cui decorrono i termini di detraibilità dell'imposta"*<sup>6</sup>.

Data ricezione fatture emesse (cioè non scartate)		
	Il caso	Data ricezione
A	<b>Consumatore finale</b> Compilazione in Fe del solo campo "Codice Fiscale" e non anche dell'IdFiscaleIva ("Codice Destinatario" obbligatorio convenzionalmente "0000000")	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il SdI mette a disposizione del consumatore la fattura elettronica (originale) nella sua area riservata (§ 3.1/c).</li> <li>• La data di ricezione coincide con la data di messa a disposizione (§ 4.7)</li> </ul>
B	<b>Recapito irricevibile</b> Destinatario che non ha registrato (nell'apposita funzione del portale "Fatture e	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il SdI rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica (originale) nella sua area riservata (§ 4.3).</li> </ul>

<sup>6</sup> Cfr criterio del possesso/arrivo delineato dalla CM 1/E/2018.

	corrispettivi”) l’indirizzo di ricezione e mancanza del “Codice Destinatario” o “PEC Destinatario” nella fattura emessa dal fornitore oppure (nell’una o nell’altra ipotesi) codice destinatario inesistente o PEC piena o non attiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>La data di ricezione per il destinatario è rappresentata dalla “<b>DATA DI PRESA VISIONE</b>” della stessa sul sito web (§ 4.6 e 4.3)<sup>7</sup></li> </ul>
C	<b>Recapito ricevibile</b> “codice Destinatario” o “Pec Destinatario” validi e attivi (registrati o indicati in fattura)	<p>La data e ora di ricezione è resa disponibile al destinatario (§ 4.6), come indicato nelle specifiche tecniche (§ 1.7), nella “<b>RICEVUTA DI CONSEGNA</b>” (post controlli del file)<sup>8</sup> rilasciata dal SdI in base al canale di ricezione del destinatario, come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>servizio PEC: data e ora corrisponde a quella inviata al SdI dal gestore PEC del soggetto ricevente;</li> <li>Servizio SdICoop: data e ora presenti all’interno della “response” del servizio esposta dal soggetto ricevente;</li> <li>Servizio SdIFTP: data e ora in cui termina con successo la trasmissione del supporto, espressa secondo lo standard UCT(CET con ora legale)</li> </ul>
D	<b>Minimo, forfetario, agricoltore in regime di esonero</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Come caso A (con inserimento in fattura del codice convenzionale “0000000”)</li> <li>Si ritiene tuttavia come caso C in presenza di “recapito ricevibile”</li> </ul>

Come anticipato in premessa l’impostazione delineata dal provvedimento del 30 aprile **non si pone, a nostro giudizio, in termini di contrasto con le regole del DPR n. 100/98<sup>9</sup>** anche se è evidente che la data di ricezione diventerà con la FE un momento inequivocabile ai fini di stabilire il *dies a quo* esercitabile a cui i contribuenti dovranno prestare (magari con l’ausilio di adeguate implementazioni software) **maggiore attenzione**.

Si considerino (a mero titolo esemplificativo) i seguenti esempi.

#### Esempio 1 - trasmissione FE ricevibile

- Fattura datata 31/05 ma trasmessa dal fornitore al SdI il 3/6. Iva esibibile per il mese di maggio (il fornitore deve versare l’Iva il 16/06).
- Trasmissione da parte del SdI (entro 5 gg) al destinatario. Data risultante dalla ricevuta di consegna, entro 5 giorni = (ad esempio) 08/06.
- Secondo la prospettazione del DPR 100/98, essendo la fattura arrivata (requisito del possesso) entro la scadenza della liquidazione di maggio (16/06), è possibile detrarre l’Iva nella liquidazione relativa al mese di maggio (mese di esigibilità); nulla vieta ovviamente che il contribuente scelga di operare la detrazione nei mesi successivi e al più tardi con la dichiarazione annuale relativa all’anno risultate dalla citata “ricevuta di consegna”.

#### Esempio 2 - trasmissione FE non ricevibile (es. PEC piena o revocata, mancanza recapiti, ecc)

- Fattura datata 31/05 ma trasmessa dal fornitore al SdI il 3/6. Iva esibibile per il mese di maggio (il fornitore deve versare l’Iva il 16/06).
- 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.

<sup>7</sup> Lo SdI comunica al fornitore l’avvenuta presa visione del cessionario/committente.

<sup>8</sup> I controlli sul file sono quelli indicati nell’appendice 1 delle specifiche tecniche.

<sup>9</sup> Vedi nota congiunta ANC e Confimi Industria del 27/3/2018.

- Se la “presa visione” da parte del destinatario avviene entro il 16/6, secondo la prospettazione del DPR 100/98, la detrazione (poiché la fattura si intenderà arrivata entro tale data) 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); 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”.

Considerato che il provvedimento (§4.6) per il caso di fattura messa a disposizione nell’area riservata precisa che ai fini fiscali la data di ricezione è rappresentata, appunto, dalla data di presa visione della stessa sul sito web dell’Agenzia e considerato altresì che la C.M. 1/E/2018 (per trovare la soluzione alle fatture di fine anno) ha, di fatto, (ri)espanso i termini del *dies ad quem* finale (dichiarazione annuale relativa all’anno di arrivo della fattura come da testo articolo 25 e non, invece, a quello di esigibilità dell’imposta come da testo articolo 19) si verrebbe a creare il paradosso per il quale, fino a quando il contribuente non visionerà la fattura nella propria area autenticata, non decorrerà mai detto termine ultimo. Questo paradosso dimostra (se ancora ce ne fosse bisogno) come le modifiche apportate dall’articolo 2 del D.L. 50/2017 vadano quanto prima azzerate attraverso un intervento normativo che ripristini, come in passato, un termine lungo gestibile (se non biennale almeno annuale) calcolato dall’esigibilità dell’imposta.

### **Esempio 3 – fattura con pagamento immediato (recapito SdI immediato)**

- Il 31 maggio Beta acquista e paga immediatamente il corrispettivo (Iva compresa) della fornitura.
- Il fornitore Alfa emette e trasmette immediatamente la fattura tramite il SdI.
- Il SdI recapita immediatamente (stesso giorno) la fattura a Beta al recapito scelto (recapito ricevibile).
- La detrazione è esercitabile con riferimento al mese di maggio (*dies a quo* “teorico” e *dies a quo* “esercitabile” coincidono).
- Il funzionamento del principio di neutralità è perfettamente garantito.

### **Esempio 4 – fattura con pagamento immediato (recapito SdI differito)**

- Il 31 maggio Beta acquista e paga immediatamente il corrispettivo (Iva compresa) della fornitura.
- Il fornitore Alfa emette e trasmette immediatamente la fattura tramite il SdI.
- Il SdI recapita la fattura a Beta solo il 1° giugno (cioè entro il termine di 5 giorni fissato dal provvedimento).
- L’applicazione della disciplina del DPR 100/98 consente la detrazione a Beta con riferimento al mese di maggio in cui l’imposta è esigibile.

**Una diversa lettura**, in tal’ultima ipotesi, **porterebbe alla violazione del principio di neutralità** poiché Beta (che ha già pagato l’Iva in rivalsa il 31 maggio) risulterebbe (anche se momentaneamente) gravato da dall’imposta in violazione del principio della detrazione immediata previsto (a tutela del cessionario/committente) dall’articolo 179 della Direttiva.



**Marco Cuchel**

*Presidente ANC – Associazione Nazionale Commercialisti*



**Flavio Lorenzin**

*Vice Presidente Confimi Industria – Confederazione dell’Industria Manifatturiera italiana e dell’Impresa Privata - con delega alle semplificazioni e ai rapporti con la Pubblica amministrazione*