

Circol@re nr. 36 del 17 dicembre 2019

FATTURA ELETTRONICA E FINE ANNO DETRAZIONE IVA E ASPETTI REDDITUALI

a cura del Dott. Daniele LAURENTI, commercialista e revisore legale

L'obbligo di **fatturazione elettronica** e le **nuove regole in materia di detrazione dell'IVA** assolta sugli acquisti – regole che sono state oggetto di importanti mutamenti, congiuntamente disegnano un quadro tutto nuovo in ordine al **momento in cui può essere legittimamente operata la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti**, quadro del quale è particolarmente importante tenere buona nota con l'approssimarsi della **fine dell'anno**.

Nel seguito richiama, dunque, organicamente le **regole da applicare**, con uno sguardo anche ai possibili riflessi sulla **determinazione del reddito d'impresa**.

PREMESSA

La fatturazione elettronica non è stata una rivoluzione che ha interessato esclusivamente le modalità di emissione e trasmissione delle fatture.

Infatti, molteplici sono i **riflessi** dell'introduzione dello strumento **e-fattura** anche in ordine al momento in cui può essere operata la **detrazione IVA**, riflessi che discendono dal fatto che **la data di avvenuta consegna della fattura alla controparte è divenuta un elemento certo e dimostrabile**, in primis da parte dell'Agenzia delle entrate.

Posto, infatti, che l'Agenzia delle entrate, che **tramite il Sistema di Interscambio** si occupa del recapito delle fatture dal mittente al destinatario, **vi è certezza del momento in cui la fattura viene effettivamente recapitata al destinatario**.

L'informazione è infatti **memorizzata nel Sdl**, sia che si tratti di recapito avvenuto senza intoppi, sia che la fattura venga "messa a disposizione", nel qual caso viene ad essere **considerato come data di recapito il momento in cui il destinatario prende visione del file XML**, accedendo alla propria area riservata nella piattaforma Fatture e Corrispettivi (fatture messe a disposizione).

Per comprendere appieno come ciò possa **influenzare il momento a partire dal quale è possibile considerare l'IVA assolta sugli acquisti in sede di liquidazione IVA**, e quali conseguenze pratiche ne possono discendere, è primariamente necessario richiamare, seppure in breve, le regole relative all'emissione delle fatture elettroniche.

I TEMPI DI EMISSIONE E TRASMISSIONE AL SDI DELLE "E-FATTURE"

Secondo il vigente dettato normativo, la **fattura** (immediata) **deve essere emessa entro 12 giorni** dall'effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'art. 6 del decreto IVA.

Primariamente occorre ricordare che, se il soggetto emittente è un soggetto obbligato alla fatturazione elettronica, **la fattura si dà per emessa quando il file XML viene trasmesso al Sdl e da questi consegnato al destinatario della fattura stessa.**

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 17 giugno 2019, n. 14/E, posto che la trasmissione di una fattura elettronica deve obbligatoriamente transitare dal Sistema di Interscambio, circostanza che consente di tracciarne sempre la data di emissione (posto che una e-fattura viene ad esistenza nel momento in cui viene inviata al Sdl, da quest'ultimo non respinta e quindi consegnata a controparte), nel caso di **fattura immediata**, la **"data"** del documento (ovvero il campo <Data> presente nel file XML) **corrisponde al momento di effettuazione della prestazione**, determinata ai sensi della vigente normativa IVA, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, e a partire da tale data sono concessi 12 giorni per la trasmissione del file XML al Sdl.

Nel caso di **fattura differita**, invece, emessa quindi ai sensi dell'art. 21, quarto comma, lett. a), la **trasmissione può avvenire entro il giorno 15 del mese successivo** rispetto a quello in cui sono state effettuate le operazioni, sempre considerando l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 per la determinazione del momento di "effettuazione" dell'operazione ai fini IVA.

Può dunque **intercorrere un certo tempo tra la "data" esposta nella fattura elettronica e la data di effettiva consegna della stessa**, tempo derivante dai tempi concessi per la trasmissione e che può ulteriormente dilatarsi.

Infatti, il file fattura **può anche essere respinto dal Sdl** (entro cinque giorni dall'invio) **e reinviato nei successivi cinque giorni seguenti lo scarto**, sempre mantenendo la medesima data fattura.

Fatto questo breve richiamo alla norma, focalizziamo ora l'attenzione sull'aspetto della **ricezione**, estremamente rilevante per risolvere la questione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti: come si è detto, il meccanismo stesso della fatturazione elettronica fa sì che **una fattura immediata possa portare una determinata data** (corrispondente all'esecuzione dell'operazione), e che tuttavia questa fattura **pervenga diversi giorni dopo alla controparte**, posto che vi sono 12 giorni per la trasmissione e tale **gap temporale** diviene ancora più rilevante nel caso di **fatturazione differita**.

Tutto ciò, se da un lato concede un certo respiro per gli adempimenti a carico dei soggetti emittenti, comporta importanti **conseguenze in ordine all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA** assolta sugli acquisti in capo al soggetto ricevente, che diventano particolarmente importanti **quando la data della fattura differisca dalla data di consegna**, laddove quest'ultima ricada nell'**anno successivo**.

RICEZIONE DELLA FATTURA PASSIVA E DETRAZIONE IVA

La **rilevanza del momento di ricezione della fattura passiva**, per quanto riguarda l'aspetto della **detrazione dell'IVA** assolta, è divenuta **una questione centrale** a partire dalla promulgazione del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, cui sono seguiti gli importanti chiarimenti che l'Agenzia delle entrate ha fornito con la circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E.

A partire da tali disposizioni, infatti, è stato statuito che l'IVA assolta sugli acquisti può essere legittimamente portata in **detrazione, a condizione** che:

- l'**operazione** risulti essere stata effettivamente **effettuata** (ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972);
- la **fattura** di acquisto sia stata **registrata** in contabilità, circostanza che **non può verificarsi prima che il documento sia stato ricevuto**.

In più, sempre secondo il D.L. n. 50/2017, l'**imposta** assolta sugli acquisti deve essere **computata nel dichiarativo annuale dell'anno nel quale la fattura d'acquisto è stata ricevuta** e, ovviamente, sempre nel rispetto delle condizioni essenziali di inerenza e tenendo in considerazione le limitazioni alla detrazione connesse a particolari operazioni, ai sensi degli artt. 19 ss. del D.P.R. n. 633/1972.

Come ricorderemo, già nel 2018, in occasione della predisposizione del Modello IVA 2018 riferimento

2017, le indicazioni della circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, avevano imposto un cambio di mentalità: mentre **prima della “rivoluzione”** operata con il D.L. n. 50/2017 **la data di ricezione della fattura era un aspetto sostanzialmente trascurato**, posto che normalmente le fatture venivano protocollate e registrate in base alla data delle fatture stesse – **senza preoccuparsi del momento in cui le stesse erano state effettivamente recapitate**- a partire da tale anno ci si era dovuti abituare a verificare se la data di ricezione fosse tracciata (ad esempio, fattura ricevuta via PEC), posto che, se **la data di ricezione era certa**, allora la registrazione non sarebbe potuta avvenire prima di tale data.

Inoltre, **per le fatture certamente ricevute nel 2017, ma che ci si era dimenticati di contabilizzare** (ad esempio, fatture non consegnate in tempo al consulente fiscale per la registrazione), non era stato più possibile registrarle in un momento qualsiasi nel 2018 e in tale momento esercitare la detrazione, dovendo invece procedersi alla registrazione entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA in apposito sezionale e potendo esclusivamente fare valere la detrazione nel modello IVA 2018 riferimento 2017, e non nel periodo di avvenuta annotazione nel 2018.

Questo meccanismo è ormai da considerarsi pressoché superato, posto che **la data di ricezione è tracciata senza possibilità di errore dal Sistema di Interscambio**, e si suppone che nell'ordinata tenuta di una contabilità ci si rammenti sempre di verificare in piattaforma “Fatture e Corrispettivi” quali documenti risultano ricevuti, ed in quale data, **non potendo quindi più “dimenticare” delle registrazioni**.

Se ciò costituisce indubbiamente un vantaggio, d'altro canto occorre confrontarsi con i **tempi imposti per la detrazione**, che diventano particolarmente complessi nel **passaggio da un anno all'altro**, e vincolanti, visto che **la data di avvenuta ricezione non è più un “optional”, bensì un dato certo e presente negli archivi dell'Agenzia delle entrate**.

CONTABILIZZAZIONE DEGLI ACQUISTI E DETRAZIONE IVA

Come si è detto, per potere detrarre l'IVA sugli acquisti è necessario che la **fattura sia ricevuta e contabilizzata**.

La data della fattura è quindi solo uno degli elementi da prendere in considerazione, che **passa in secondo piano rispetto alla data di ricezione**, il tutto in un quadro che, alla luce dei tempi concessi per l'emissione delle *e-fatture*, comporta normalmente uno **sfasamento temporale tra data della fattura e data di ricezione da parte del destinatario**.

Per fare fronte a questo aspetto, con l'art. 14 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 (G.U. 23 ottobre 2018, n. 247), è stato modificato l'art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, che, nella sua formulazione attuale, prevede che:

Comma 1 – **“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. Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. ...”**.



Per regola generale, quindi, le **fatture di acquisto relative al mese precedente, se annotate entro il giorno 15 del mese successivo**, possono concorrere alla liquidazione IVA del mese di effettuazione. Se, invece, vengono **annotate dopo il giorno 15**, concorrono alla liquidazione del mese di annotazione.

Analizziamo il testo, e trasponiamolo in pratica contabile, avvalendoci di un semplice caso pratico

Esempio

*Cessione di bene mobile: il bene viene consegnato (ovvero l'operazione si considera eseguita ai fini IVA ex art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) in data **25 novembre 2019**. Il fornitore emette **fattura immediata, avente data 25 novembre 2019**, ma, avendo 12 giorni a disposizione per la trasmissione del file XML al Sistema di Interscambio, **procede all'invio in data 3 dicembre**. La fattura viene **poi consegnata dal Sistema di Interscambio al destinatario in data 4 dicembre 2019**.*

*Alla luce della normativa che abbiamo riepilogato, il soggetto **ricevente** la fattura **può contabilizzare la fattura a partire dalla data di ricezione** della stessa, ovvero a partire dal **4 dicembre 2019 (e fino al massimo al 30 aprile 2020, operando tassativamente la detrazione nell'ambito dell'annualità 2019)**.*

*Ipotizzando che la **contabilizzazione** avvenga nella medesima giornata in cui la fattura è stata ricevuta, ovvero il 4 dicembre, l'IVA assolta sugli acquisti **può** essere considerata nella **liquidazione IVA di dicembre 2019**. Tuttavia, posto che la **fattura è stata annotata entro il giorno 15**, l'IVA assolta sugli acquisti – posto che si tratta di operazione la cui esigibilità si è verificata nel mese di novembre – **può** anche essere effettuata con riferimento alla **liquidazione IVA di novembre** (nel qual caso, ovviamente, non concorrerà più alle risultanze di dicembre).*

Questo meccanismo costituisce una **facoltà** per i contribuenti, pensata al fine di evitare che la detrazione IVA venga portata in avanti nel tempo a causa dei ritardi connessi alla consegna della fattura, dovuti al meccanismo della fatturazione elettronica.

Non si tratta comunque di un obbligo: se il contribuente del nostro esempio annota la fattura in dicembre, e decide di fare concorrere l'IVA a credito nella liquidazione di dicembre, invece che anticipare la detrazione nel mese di novembre, il suo comportamento sarà comunque legittimo (e a suo sfavore).

Affinché la **detrazione** possa essere **computata nel mese di effettuazione dell'operazione, anche se la fattura viene ricevuta nel mese successivo**, la norma prescrive che l'annotazione deve avvenire **entro il giorno 15 del mese successivo**.

Quindi, tornando al nostro esempio, **se la medesima fattura di novembre, ricevuta il 4 dicembre, viene annotata nei registri IVA dopo il 15 dicembre**, per esempio il 16 dicembre, la stessa **potrà essere portata in detrazione solo nella liquidazione di dicembre**. Allo stesso modo, se la fattura perviene dopo il 15 dicembre (ad esempio, il 20), poiché inizialmente oggetto di scarto e rinviata, l'annotazione non potrà avvenire entro il giorno 15, e quindi la detrazione potrà essere operata solo nel mese di dicembre, ad avvenuta registrazione.

Occorre anche considerare il caso in cui la **fattura, recapitata nel 2019, non venga registrata in tale anno**. Se cambia anno, infatti, posto che la fattura è senza dubbio stata ricevuta nel 2019 e di ciò vi è traccia nel Sdl, nel rispetto delle disposizioni del D.L. n. 50/2017, affinché sia possibile portare in detrazione l'IVA, **l'annotazione dovrà essere effettuata entro il termine previsto per la dichiarazione IVA**, ovvero entro il **30 aprile 2020**, in apposito sezionale – o comunque con una tecnica che consenta di distinguerla dalle fatture "correnti". L'IVA dovrà concorrere al modello IVA 2020 riferimento 2019, e non essere invece considerata nella liquidazione periodica del 2020, nella quale viene effettuata la registrazione.

Tralasciando il caso della "dimenticanza", torniamo alla regola generale, secondo la quale la fattura ricevuta ed annotata entro il giorno 15 del mese successivo può essere considerata nella liquidazione del mese precedente, se l'operazione è stata effettuata in tale mese, e prestiamo particolare attenzione all'ultima parte dell'art. 1 comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, che stabilisce un'eccezione di fondamentale importanza: la disposizione **non vale per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente**.



Ciò significa che la regola dei 15 giorni in più per ricevere ed annotare, potendo "retrodatare" la detrazione IVA, **non vale per i documenti relativi al mese di dicembre, ma ricevuti a gennaio, anche se ricevuti ed annotati entro il giorno 15 di gennaio.**

Esempio

Cessione di bene mobile: il bene viene consegnato (ovvero l'operazione si considera eseguita ai fini IVA ex art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) in data 27 dicembre 2019. Il fornitore emette **fattura immediata, avente data 27 dicembre 2019**, ma, avendo 12 giorni a disposizione per la trasmissione del file XML al Sistema di Interscambio, **procede all'invio in data 7 gennaio 2020**. La fattura viene consegnata dal Sdl al destinatario ed annotata dallo stesso in pari data.

La situazione apparentemente ricalca l'esempio precedente, ma occorre prestare attenzione al fatto che **si tratta di documento di acquisto relativo all'anno precedente**. Per tale ragione, anche se la fattura si riferisce ad operazione del mese precedente (dicembre 2019), **non vale la regola che consente la detrazione nel medesimo mese** in caso di annotazione entro il giorno 15 del mese successivo.



Ne consegue che l'imposta potrà essere legittimamente detratta a partire dal mese di **gennaio 2020, ad avvenuta registrazione.**

La possibile conseguenza di questo meccanismo con ogni probabilità sarà quella di **vedere a fine anno le aziende sommerse di richieste di fatturazione celere** e, ove possibile, anticipata, **in modo tale che i files XML pervengano entro il mese di dicembre.**

I RIFLESSI REDDITUALI

Per concludere, un breve cenno ai riflessi reddituali. Per quanto riguarda le aziende che determinano il reddito in base al **principio di competenza (contabilità ordinaria)**, ovviamente la data di avvenuta ricezione della fattura passiva **non comporta riflessi in ordine alla determinazione del risultato di esercizio.**

In sede di scritture di assestamento, infatti, le componenti negative di competenza dell'esercizio potranno essere riprese (fatture da ricevere), rendendo **ininfluente dal punto di vista reddituale la data di avvenuta consegna della fattura** da parte del Sistema di Interscambio.

Per quanto riguarda, invece, i soggetti di cui all'art. 66 del TUIR (**contabilità semplificata**), la questione si pone in ben altri termini. Per coloro che hanno optato per la determinazione del reddito secondo il **principio di "cassa virtuale"** ex art. 18, quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973, infatti, un elemento reddituale – nel nostro caso un costo – viene ad esistenza nel momento in cui la fattura viene annotata nei registri contabili, indipendentemente dal momento in cui si è verificato l'effettivo esborso o dalla relativa "competenza".

Posto che l'**annotazione di un documento non può avvenire prima dell'avvenuta ricezione dello stesso**, lo **sfasamento tra la data della fattura e la data di consegna della fattura** stessa farà sì che elementi che magari si presume vadano a concorrere alla determinazione del risultato economico del 2019 **non possano invece essere considerati prima del 2020**, semplicemente in conseguenza della data di consegna del file XML.



Infatti, **tutte le fatture – anche datate 2019 – che perverranno nel 2020 e che pertanto saranno registrabili solo a partire da tale anno concorreranno obbligatoriamente alla determinazione del reddito dell'anno di annotazione (2020).**

Quel che è certo, è che talune "politiche" di gestione delle fatture ricevute, per i semplificati per cassa virtuale, potrebbero divenire più complesse da porre in essere.

Infatti, **se la fattura viene ricevuta nel 2019**, ma si vuole **posticipare il costo al 2020**, facendone **slittare la registrazione, ciò sarà possibile**, ma comporterà di dovere gestire la **ripresa dell'IVA** in dichiarazione annuale, ai sensi del D.L. n. 50/2017.

Viceversa, **se una fattura datata 2019 transiterà dal SdI nel 2020**, non vi sarà modo di considerarla **nelle risultanze dell'anno 2019, né ai fini IVA, né ai fini reddituali**.

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it

oppure sulla nostra pagina **Facebook**

