

Nota congiunta

FATTURAZIONE ELETTRONICA DIFFERITA (A RETRODAZIONE CONSIGLIATA) E GESTIONE DEL REVERSE CHARGE INTERNO

Roma, 18/07/2019. Con la circolare n. 14 del 17/6/2019 dell'Agenzia delle Entrate gli operatori possono tirare un sospiro di sollievo per l'ufficializzazione della possibilità di poter continuare, anche dal 1/7/2019, ad emettere/trasmettere le fatture elettroniche con data retro imputata. Qualche imbarazzo è stato avvertito in merito all'esemplificazione in cui la circolare (§ 3.1), pur richiamando espressamente la possibilità che la fattura riepilogativa differita possa essere inviata (anche) in uno qualsiasi dei giorni intercorrenti dal 1° al 15° giorno del mese successivo, precisa che la valorizzazione del campo "data" va eseguita riportando quella dell'ultima operazione (ad esempio 28 settembre in una sequenza di operazioni datate 2, 10 e 28). **A tal riguardo ci sentiamo di osservare che** si tratta di una delle soluzioni possibili e che, per le fatture differite, **non si intravedono (alle condizioni sotto citate) motivi ostativi alla possibilità di indicare come data anche quella dell'ultimo giorno del mese di effettuazione delle operazioni. Come spiegato anche in altro punto della circolare (§ 3.2) la nuova gestione della "data di emissione" richiede, infatti, una lettura coerente del nuovo impianto tecnico normativo in cui l'AdE ha (opportunamente) scelto di non introdurre nuovi campi** al fine di gestire la possibile dicotomia (situazione diffusissima) fra data della (o delle) operazione e data di emissione (intesa come trasmissione) della fattura elettronica. L'impostazione che si può desumere dall'analisi del nuovo impianto è molto semplice: il campo data 2.1.1.3 assume il compito di individuare il momento di effettuazione dell'operazione (più genericamente potremmo parlare di "competenza" Iva) mentre **di tener traccia della data di vera e propria emissione (rectius trasmissione), e quindi anche del termine ultimo oltre il quale la fattura sarebbe tardiva/omessa, se ne occupa (nell'interesse di tutti) il Sistema di Interscambio (SdI); tutto ciò senza travolgere l'operatività quotidiana nemmeno ai fini dell'annotazione nel registro vendite (si vedano le esemplificazioni nella nota che segue). In sostanza, fermo restando il rispetto¹ delle tempistiche di emissione (trasmissione) previste dall'articolo 21 comma 4 del d.P.R. n. 633/72, dall'analisi complessiva emerge che nulla osta, laddove sia ritenuto più agevole, alla possibilità di indicare nel campo data 2.1.1.3 una data anche diversa da quella di effettuazione dell'operazione o dell'ultimo d.d.t. (purché compresa fra il giorno di effettuazione ed il termine ultimo di emissione) e a condizione che le informazioni sul giorno di effettuazione (o il riporto degli estremi dei d.d.t. o equipollenti) siano comunque fornite nella fattura (ad esempio nella parte descrittiva o nella causale) ai fini del puntuale rispetto della nuova lettera g-bis del comma 2 dell'articolo 21 che è in vigore dal 1/7/2019.**

Via libera quindi alla **retrodatazione nel (precedente) mese di effettuazione** (inteso secondo le regole Iva) che non solo è possibile ma, a giudizio di ANC e Confimi, è **raccomandabile** per evitare disallineamenti fra i dati correttamente gestiti dai contribuenti ai fini delle "Li.Pe." e quelli che potrebbero diversamente essere interpretati dall'AdE se la fattura venisse datata (pur in perfetto rispetto dei termini e del dettato normativo) nei primi giorni del mese successivo². Tale retrodatazione non va comunque operata laddove per l'operazione siano previsti termini speciali di emissione accompagnati anche dallo slittamento dell'esigibilità della relativa imposta (si pensi, ad esempio, alla fattura triangolare "super differita" oppure alle fatture emesse dalla sede centrale per le operazioni effettuate dalle filiali).

Chiarimenti si ritiene siano invece necessari (la circolare 14 non ha affrontato questo tema) per il funzionamento del principio dell'effetto sostitutivo della fattura in regime di Registratori Telematici; salvo eccezioni il nuovo regime, com'è noto, è obbligatorio dal 1/7/2019 per commercianti ed assimilati con volume d'affari 2018 superiore a € 400.000 e lo diverrà dal 1/1/2020 per i rimanenti.

Fra i vari temi affrontati nella circolare 14 in senso distensivo ci pare possano essere interpretate anche le precisazioni relative alla casistica del reverse charge interno da cui pare trovare implicita conferma la possibilità di continuare con una gestione anche alla "vecchia maniera" ossia senza che il cessionario/committente debba necessariamente trasmettere i dati dell'integrazione al SdI (in tal senso si è espressa lo scorso 28 giugno anche Assosoftware di cui si condividono le osservazioni).

Segue nota interpretativa dettagliata.

**ANC – Comunicazione
Ufficio Stampa Confimi Industria**

¹ Tanto in fatturazione differita, quanto (come vedremo con le esemplificazioni) in fatturazione immediata.

² Si vedano gli esempi n. 993 e n. 1002 in Tavola 1.

Nota interpretativa ANC e Confimi Industria

*** GESTIONE DATA NELLA FATTURA ELETTRONICA ***

La nuova lettera g-bis

Com'è noto le novità introdotte dal collegato fiscale alla legge di bilancio 2019 (D.L. 119/2018) hanno inserito nell'articolo 21 del d.P.R. n. 633/72 la nuova **lettera g-bis** del comma 2³; norma che è entrata in vigore il 1/7/2019 e che richiede l'indicazione in fattura della *“data in cui è effettuata la cessione di beni o le prestazioni di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura”*. La novità riguarda tanto la fatturazione immediata (ossia quella eseguibile entro 12 giorni) quanto, a maggior ragione, quella differita (ossia quella eseguibile al più tardi entro il giorno 15 del mese successivo).

Il campo “data” rimane uno solo

Fino a ieri (cioè prima della circolare 14) quello che si doveva capire con ufficialità era se, a fronte di detta novità l'AdE/Sogei, avrebbe messo mano alle specifiche introducendo nuovi campi per gestire, nel caso di emissione/trasmisione successiva alle ore 24 del giorno di effettuazione, la “dicotomia” fra le date (fattura ed effettuazione) oppure se avrebbe lasciato invariati i tracciati di cui al provvedimento del 30/4/2018 n. 89757 che prevedono un unico campo “data” (il 2.1.1.3) posizionato nella sezione generale della fattura elettronica.

In una logica sostanzialistica è prevalsa (opportunamente)⁴ la seconda impostazione, come conferma la circolare laddove:

- (1) rammenta che il provvedimento n. 89757/2014 indica che *«La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo “Data” della sezione “Dati Generali” del file della fattura elettronica ...»*;
- (2) precisa che *«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. Ciò significa che, anche se l'operatore decidesse di “emettere” la fattura elettronica via SdI non entro le ore 24 del giorno dell'operazione (caso tipico della fattura immediata) bensì in uno dei successivi 10 giorni previsti dal novellato articolo 21, comma 4, primo periodo, del decreto IVA, la data del documento dovrà sempre essere valorizzata con la data dell'operazione e i 10 giorni citati (leggasi 12, ndr) potranno essere sfruttati per la trasmissione del file della fattura elettronica al Sistema di Interscambio»*;
- (3) sottolinea come per una fattura elettronica veicolata attraverso il SdI sia quest'ultimo che *“ne attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria) la data (e l'orario) di avvenuta “trasmissione” e quindi di (tempestiva) emissione.*

In salvo, nei fatti, le vecchie consuetudini

Tutto ciò significa che, a prescindere dai “preziosismi” normativi⁵ e dalle discussioni sul fatto che la fattura elettronica per la norma primaria – ossia ai sensi dell'articolo 21 comma 1 - non si potrebbe considerare emessa fino a quando non sia anche trasmessa, i contribuenti possono continuare (come si faceva in passato e come si è fatto in questi primi mesi grazie anche alla “moratoria” prevista dall'articolo 10 del DL 119/2018)⁶ a emettere (trasmettere) le fatture anche i primi giorni del mese successivo e più precisamente:

- entro il 12° giorno⁷ dal momento di effettuazione, in fatturazione immediata;
- fino al giorno 15 del mese successivo, nel caso (e in presenza dei presupposti) di fatturazione differita.

È finalmente chiaro quindi (ed è confermato) che la trasmissione elettronica della fattura può essere “asincrona” rispetto alla data indicata nel campo 2.1.1.3 della fattura stessa come già emergeva dal Provvedimento del 30/4/2018. I chiarimenti della nuova circolare n. 14/E sono comunque molto importanti poiché, ad un certo punto, di diverso avviso

³ Norma aderente ad una disposizione che, se vogliamo, già c'era nel n. 7 dell'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE e che gli operatori, pur in mancanza di un espresso richiamo nella norma nazionale, hanno pur tuttavia indirettamente onorato attraverso il richiamo dei riferimenti dei d.d.t. (o equipollenti) o la (puntuale) descrizione dell'operazione.

⁴ Si pensi quali complicazioni e difficoltà operative sarebbero invece conseguite se si fosse data voce ad una impostazione più formale, ancorché più aderente al dettato letterale dell'articolo 21, e fosse stato introdotto un ulteriore campo “data” emissione imponendo l'allineamento fra questa e quella di trasmissione oppure, viceversa, introducendo uno o più campi specifici per indicare la o le date di effettuazione.

⁵ Sulla questione è intervenuto lo scorso autunno anche il legislatore del D.L. n. 119/2018 che (si legge nella relazione tecnica) *“nel presupposto che la fattura elettronica si considera emessa quando è trasmessa utilizzando il sistema di interscambio”* ha: (i) introdotto, innanzitutto, un periodo di moratoria (articolo 10) secondo il quale per le operazioni effettuate fino al 30 giugno 2019 per i trimestrali e il 30/09/2019 per i mensili non si dà luogo all'applicazione di sanzioni (quelle dell'articolo 6 del D.Lgs n.471/97 per omessa fatturazione) per le fatture emesse (leggasi trasmesse) in ritardo purché entro il termine della liquidazione periodica di riferimento; (ii) introdotto, con effetto dal 1° luglio 2019 (quindi oltre il suddetto periodo di moratoria ma ferma restando l'efficacia fino a settembre per i mensili), la possibilità di emettere la fattura immediata entro 10 giorni (oggi 12) dal momento di effettuazione dell'operazione; (iii) introdotto la già citata nuova lettera g-bis.

⁶ Vedi infra nota precedente.

⁷ Il termine originariamente previsto di 10 giorni è stato allungato a 12 con la legge di conversione del D.L. n. 34/2019.

era sembrata altra parte della stessa Agenzia che nella circolare n. 13/E del 3/7/2018 (§ 1.5) aveva paventato “tolleranza” per i ritardi minimi nella trasmissione⁸ limitatamente alla sola “fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerando anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea dei soggetti coinvolti”⁹.

Rimangono fermi, come conferma la circolare stessa, i più ampi termini previsti da disposizioni speciali quali quelli previsti dal DM 18/11/1976, ad esempio, per le fatture emesse sede centrale per le operazioni effettuate dalle filiali che non provvedono direttamente all’emissione del documento (vedi esempio 1004 in Tavola 1) oppure dall’articolo 35-bis del d.P.R. n. 633/72 per le fatture emesse dagli eredi. Discorso analogo ovviamente anche per ulteriori casi di fattura “super differita” come quelli previsti per la fatturazione in triangolazione (IT2) dal combinato disposto dell’articolo 6, comma 5, ultimo periodo e l’articolo 21, comma 4, lettera b del d.P.R. n. 633/72 (vedi esempio 1003 in tavola 1) o, comunque, di altre disposizioni speciali (ad esempio cessioni con prezzo da determinare ex D.M. 17/11/1975) o di slittamento in avanti del momento di effettuazione dell’operazione (ad esempio vendite a prova/conto visione, ecc).

La data nel caso di fattura immediata

La fattura, nel campo data 2.1.1.3 della sezione generale, va valorizzata “sempre con la data dell’operazione”, dice la circolare, e trasmessa nel giorno stesso oppure nei successivi ma non oltre il 12° (si tratta quindi di un *dies ad quem* mobile che dipende dal giorno di effettuazione). Per i medesimi motivi che andremo ad esplicitare nel paragrafo seguente, si ritiene che nessuna conseguenza sanzionatoria possa comunque derivare laddove la data indicata nel campo suddetto sia successiva al giorno dell’operazione purché all’interno del termine ultimo di emissione/trasmisione e la data di effettuazione (ai fini del rispetto della lettera g-bis) sia comunque indicata in fattura (ad esempio nella parte descrittiva o nella causale). Si vedano, al riguardo, gli esempi 991, 992 e 993 indicati in Tavola 1. Ciò detto è appena il caso di ricordare che:

- (i) nel caso delle prestazioni di servizi “interne”¹⁰, il momento dell’effettuazione è rappresentato dall’incasso del corrispettivo e pertanto l’emissione di una fattura antecedente all’incasso rappresenta essa stessa, ai fini Iva, il momento di effettuazione (effetto anticipatorio di cui all’articolo 6, comma 4, del d.P.R. n. 633/72)¹¹;
- (ii) anche per le prestazioni di servizi – dal 2013 – è comunque possibile fruire dei maggiori termini previsti per la fatturazione differita laddove il servizio sia supportato da idonea documentazione commerciale peculiare dell’attività svolta dalla quale sia possibile individuare con certezza la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti contraenti¹²;
- (iii) per le cessioni di beni il pagamento parziale o totale effettuato contestualmente o successivamente all’emissione del d.d.t. non fa venire meno la possibilità di emettere la fattura differita; se l’incasso avviene ante d.d.t. (cioè consegna/spedizione) va invece rispettato il termine della fatturazione immediata (C.M. 27/E/1975 e C.M. 18/E/2014) entro 12 giorni.

La data nel caso di fattura riepilogativa

In merito alla data da indicare nel citato campo 2.1.1.3 va aggiunto che la circolare (§ 3.1) puntualizzerebbe (anche in termini esemplificativi) che in caso di fattura riepilogativa (l’esempio è riferito a tre cessioni effettuate il 2, il 10 e il 28/09) la data da riportare è quella dell’ultima operazione (28/09), ma va da sé che non si vedono situazioni ostative a datare la fattura differita l’ultimo giorno del mese in cui sono comprese le operazioni (30/09). La conclusione, fra le altre, trova conforto nelle seguenti considerazioni:

- (i) chi indica i riferimenti (numero e data) dei vari d.d.t. (o equipollenti), che sono il requisito per godere della tempistica differita (ancorché il riporto dal 2013 non sia più espressamente richiamato dall’articolo 21 comma 4)¹³, ossequia nei fatti il disposto della nuova lettera g-bis;

⁸ Comunque tali da non pregiudicare la corretta liquidazione dell’imposta e non essere considerati di ostacolo all’attività di verifica e, pertanto, meramente formali ai sensi dell’art. 6, comma 5-bis, D.Lgs n.472/97.

⁹ Affermazione che, come evidenziato da ANC e Confimi Industria in una nota congiunta del 3/7/2018, contraddiceva, nei fatti, il provvedimento del 30 aprile 2018 è che oggi può ritenersi “assorbita” dall’impostazione confermata dalla nuova circolare 14 sulla gestione asincrona fra data effettuazione (indicata in fattura) e data della successiva trasmissione (gestita dal SdI).

¹⁰ Diverso, invece, il caso dei servizi generali internazionali che, nel B2B, si considerano effettuati nel momento di ultimazione o maturazione oppure, se anteriore, di pagamento (art. 6, comma 6, del d.P.R. 633/72).

¹¹ Volendo esemplificare, si consideri il caso di un intervento tecnico per la manutenzione di un macchinario ultimato in data 5/7/2019. La fattura deve essere emessa non oltre l’incasso del corrispettivo. Ipotizzando che il corrispettivo venga incassato solo successivamente all’emissione della fattura la stessa può essere emessa, ad esempio, con data 31/7/2019 con concorrenza alla liquidazione di luglio oppure anche successivamente (ad esempio 1/8/2019) con concorrenza alla liquidazione iva di agosto in scadenza il 15/9/2019.

¹² Si tratta, ad esempio, del documento attestante l’incasso del corrispettivo, contratto, nota consegna lavori, lettera d’incarico, relazione professionale, purché risultino chiaramente e puntualmente i citati elementi (C.M. 18/E/2014). Fra i casi in questione, anche le “pre-parcelle” rilasciate dai prestatori di servizi professionali sono documentazione idonea per fruire della fatturazione differita con riferimento al mese dell’incasso (FAQ AdE n. 22 del 27/11/2018).

¹³ Di converso nella C.M. 18/E/2014 (parte II quesito 1) è stato precisato che “nel caso di cessione di beni, la fattura differita potrà contenere, in luogo del dettaglio delle operazioni, anche solo l’indicazione della data e del numero del documento di trasporto o del documento idoneo avente le caratteristiche determinate con D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472” e a tal riguardo nella FAQ n. 52 del

(ii) si potrebbe obiettare che le date dei d.d.t. non necessariamente collimano con il giorno di consegna/spedizione (in quanto talvolta formati – per esigenze organizzative – uno o due giorni prima) ma su questo eventuale disallineamento va osservato che già in passato – C.M. 249/E/96 – proprio in materia di fatturazione differita sono state fornite interpretazioni distensive¹⁴ nel senso di potersi basare sulla data del d.d.t., fermo restando che in tal caso il d.d.t. riporta anche la successiva data di consegna o spedizione;

(iii) nella nuova circolare 14/E si parla della possibilità di indicare “una sola data, ossia, per le fatture elettroniche, quella dell’ultima operazione”, ma nessuna norma dice tuttavia che a fronte di una fattura riepilogativa va riportata solo la data dell’ultima operazione ed è evidente, pertanto, che tale indicazione ha la finalità (ben spiegata nel successivo § 3.2 dedicato all’annotazione nel registro delle fatture attive) di far concorrere l’operazione alla corretta liquidazione dell’Iva;

(iv) laddove sia rispettato il termine ultimo di trasmissione, chi compila il campo “data” a fine mese operazioni non avrà pertanto violato alcuna norma né ostacolato alcuna attività di verifica (anche con tutto lo sforzo e l’immaginazione possibile non si riesce proprio ad ipotizzare quale diverso impatto possa avere su dette attività la trasmissione il 15/10 di una fattura con data 28/9 rispetto alla trasmissione, sempre il 15/10, di una datata 30/09).

Commercianti ed assimilati e “contestualità” (dubbi)

Non è chiaro se per i commercianti ed assimilati (ossia per i soggetti esonerati, ai sensi dell’articolo 22, dall’obbligo di emettere fattura salvo richiesta del cliente) l’effetto sostitutivo della fattura, in luogo dell’emissione del nuovo documento commerciale rilasciato dai nuovi registratori telematici (D.M. 7/12/2016), funzioni con le tempistiche della “contestualità” già previste per la (sopprimenda) disciplina degli scontrini/ricevute fiscali (circolare 97/E/97 e art. 3, comma 2, del d.P.R. n.696/96) oppure possa seguire la tempistica (dilatata) dell’articolo 21 comma 4. Nella risposta d’interpello n. 159 del 27/5/2019 l’AdE dice che la nuova disciplina dei RT di cui all’articolo 2 del D.Lgs n.127/2015 rappresenta “una regola di ordine generale che sostituisce qualunque altra disposizione in essere” mentre nella precedente risposta n. 149 (che riguarda però – pur in perimetro da articolo 22 - un caso particolare quale quello delle colonnine di ricarica per auto elettriche che, laddove accessibili al pubblico, configurano “vending machines”) è stato sostenuto che “l’obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica non ricorre laddove il contribuente decida di continuare a certificare i corrispettivi in base a fattura”. In attesa di chiarimenti (a nostro giudizio necessari) si ritiene assolutamente prudente continuare ad applicare il criterio della contestualità in continuità con la disciplina del “vecchio” d.P.R. n. 696/96 (ancorché il comma 5 dell’articolo 2 del D.Lgs 127/2015 parli – in regime di RT - di superamento anche di detta norma), poiché risulta difficile immaginare che il fisco “tolleranti” l’uscita da un negozio (o da un ristorante) senza documento commerciale nella prospettiva che la fattura immediata sarà emessa (trasmessa) entro 12 giorni. Nessun dubbio, invece, in merito alla possibilità di utilizzare il “documento commerciale con validità anche fiscale” (ossia integrato a richiesta del cliente con la sua partita Iva o codice fiscale) ai fini dell’emissione (trasmissione) della fattura differita (entro il 15 del mese successivo) poiché l’ipotesi è espressamente richiamata nell’articolo 5 del D.M. 7/12/2016 e ferma l’accortezza di indicare i riferimenti del documento commerciale nella FE oltre a togliere il relativo importo dai corrispettivi giornalieri come precisato nella FAQ n. 45/2018.

Ancorché i nuovi RT ne prevedano la gestione, chiarimenti risultano necessari anche per il funzionamento della disciplina dei corrispettivi (documento commerciale) “non riscossi”, fermo restando che, anche in questi casi, in attesa dei suddetti chiarimenti potrebbe essere utile emettere documento commerciale integrato (non riscosso) cui fare seguire fattura anche differita.

L’annotazione delle fatture attive (progressività e data)

Per quanto riguarda numero e data da annotare nel registro dell’articolo 23 del d.P.R. n. 633/72 la norma richiede quanto segue:

- 1) che il contribuente annoti le fatture **nell’ordine della loro numerazione** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione (tanto in fatturazione differita quanto immediata) e con riferimento allo stesso mese di effettuazione (ossia prima della liquidazione); l’annotazione si sposta al 15 del mese successivo l’emissione della fattura con retro imputazione al mese di emissione per il caso della triangolare (vedi esempio 1003 in Tavola 1);
- 2) che per ciascuna fattura sia indicato il **numero progressivo e la data di emissione**.

La compresenza di fatture contestuali, immediate e differite (e la diversa tempistica per il termine ultimo di emissione/trasmissione) potrebbe comportare che una fattura con numero successivo riporti una data (effettuazione operazioni) antecedente a quella con numero precedente (si veda ad esempio la n. 990 e la n. 1000 in Tavola 1). A fronte del passaggio della circolare (§ 3.2) secondo il quale “i principi generali dell’ordinamento tra cui quello della tenuta di una ordinata contabilità, così che la numerazione e registrazione dovranno sempre consentire di rinvenire con chiarezza il mese (si osservi che si parla di mese, *nda*) di riferimento (ossia di effettuazione dell’operazione) ...

21/12/2018 (in materia di fatturazione elettronica) è stato precisato che i d.d.t. possono essere conservati in modalità cartacea (senza necessità di doverli obbligatoriamente “inglobare” come allegati FE). In passato nella nota Dir.TT.AA n. 360878 del 24 marzo 1978 era già stata ammessa la possibilità di omettere i dettagli delle cessioni a condizione però che i documenti attestanti le singole consegne fossero inscindibilmente allegati alla fattura costituendone parte integrante.

¹⁴ In senso distensivo vedi anche nota precedente con riferimento al dettaglio delle operazioni richiesto dalla lettera g.

impongono che la fattura in esame ... (ossia, nell'esempio, la n. 1000 relativa a un'operazione effettuata e datata il 28/9/2019) possa essere distinta da quelle emesse nelle more" (ad esempio la fattura immediata n. 990 emessa il 1/10/2019), è stato opportunamente:

- riconosciuta "piena libertà" su come ottemperare a tale obbligo (ad esempio sezionali, codifiche o comunque altro metodo) affinché si ottemperi "all'imputazione corretta dell'imposta nel periodo di riferimento";
- precisato che alla luce del mutato quadro tecnico-normativo e considerata altresì la finalità dell'articolo 23 che per l'appunto è, in primo luogo, quella della corretta liquidazione dell'imposta, "ne deriva ... che la data riportata nel campo "data" della sezione "dati Generali" del file della fattura elettronica – coerente con l'effettuazione dell'operazione ... - è quella che è possibile indicare nel registro delle fatture emesse".

Salvo verificare ovviamente i "non scarti"¹⁵, ciò significa che il contribuente si può sostanzialmente disinteressare, ai fini dell'annotazione nel registro vendite, della data di trasmissione (che sarebbe quella di "effettiva" emissione) e annotare nel registro esclusivamente la data riportata nel documento (ossia nel più volte citato campo 2.1.1.3).

Giova altresì osservare che nemmeno il riporto della data di annotazione (entro il suddetto termini del 15 del mese successivo) è un elemento richiesto dall'articolo 23 e quindi può essere omesso. Si richiama tuttavia l'attenzione sul fatto che il riporto di tale informazione (la data di annotazione) può risultare però fondamentale (per altri fini) in alcuni casi: si pensi, ad esempio, ai fini della determinazione del reddito per i soggetti in contabilità semplificata (art. 66 Tuir) che hanno optato, ai sensi dell'articolo 18 comma 5 del d.P.R. n. 600/73, per il regime della presunzione del registrato uguale incassato/pagato (circolare AdE n.11/E/2017 § 6.5) oppure per gli autotrasportatori che effettuano "unicamente" servizi di trasporto e che (oltre che per gli effetti dell'eventuale disciplina del 18 comma 5) hanno facoltà, anche ai fini del versamento Iva, di derogare alla regola generale dell'articolo 23 e annotare le fatture entro la fine del trimestre solare successivo a quello di emissione della fattura "facendo riferimento, in sede di registrazione, alla data di annotazione anziché alla data di emissione" (cfr C.M. 328/E/1995).

Ciò premesso esemplifichiamo (in Tavola 1) alcune soluzioni (fra le varie configurabili) che meno impattano in termini operativi poiché, anche senza adottare sezionali, consentono di rispettare l'ordinata contabilizzazione nell'ordine della numerazione (richiesto dall'articolo 23) e anche nel rispetto dell'emissione (intesa come trasmissione), così come le prescrizioni della lettera g-bis dell'articolo 21. Il tutto fermo restando, come più volte sottolineato, che il contribuente rispetti il termine ultimo di emissione (trasmissione) disciplinato dall'articolo 21 comma 4¹⁶.

Tavola 1 – soluzione senza adozione di sezionali

N° fattura	Giorno effettuazione operazione	Data fattura (campo 2.1.1.3 XML) da riportare anche nel registro	Data emissione (trasmissione SdI) che non serve riportare nel registro	Termine ultimo annotazione e competenza annotazione	Note
990 (*)	1/10/2019	1/10/2019	1/10/2019	15/11/2019 Competenza li.pe. Ottobre	Fattura contestuale
991 (*)	28/09/2019	28/09/2019	08/10/2019 (ultimo giorno utile)	15/10/2019 Competenza li.pe. settembre	Fattura immediata senza necessità di indicare la diversa data dell'operazione
992	28/09/2019	30/09/2019	08/10/2019 (ultimo giorno utile)	15/10/2019 Competenza li.pe. settembre	Fattura immediata con indicazione (nella parte descrittiva) della diversa data di effettuazione dell'operazione (28/09)
993	28/09/2019	01/10/2019	08/10/2019 (ultimo giorno utile)	15/10/2019 Competenza li.pe. settembre	Come sopra
...

¹⁵ L'ipotesi di scarto e cioè di fattura che non si considera emessa ma già annotata è stata ben disciplinata nel § 6.3. del provvedimento AdE del 30/4/2019 e nella circolare AdE n. 13/E/2018 § 1.6 a cui si rinvia.

¹⁶ Si consiglia sempre, ad ogni buono conto, di evitare la trasmissione troppo in prossimità dell'ultimo momento utile (tanto in fatturazione immediata che differita) poiché – considerate anche le problematiche tecniche di questa prima fase – la data "certificata" dal SdI nella ricevuta di esito trasmissione potrebbe risultare successiva. Sulla problematica non sono mai state fornite indicazioni ufficiali tuttavia, come sostenuto da Assosoftware in una FAQ del 28/6/2019, qualche giorno di differenza dovrebbe essere tollerato.

1000 (*)	Cessione varie di settembre documentate da d.d.t. di cui l'ultima 28/09/2019	28/09/2019	8/10/2019 (prima del termine ultimo)	15/10/2019 Competenza li.pe. settembre	Fattura differita relativa ad operazioni documentate con d.d.t. del mese di settembre di cui l'ultima del 28/9/2019
1001	Cessione varie di settembre documentate da d.d.t. di cui l'ultima 21/09/2019	30/09/2019	15/10/2019	15/10/2019 Competenza li.pe. settembre	Fattura differita relativa ad operazioni documentate con d.d.t. i cui riferimenti vengono comunque riportati in fattura
1002	Cessione varie di settembre documentate da d.d.t. di cui l'ultima 25/09/2019	15/10/2019	15/10/2019	15/10/2019 Competenza li.pe. settembre	Fattura differita relativa ad operazioni documentate con d.d.t. i cui riferimenti vengono comunque riportati in fattura
1003	Cessione triangolare documentata con d.d.t. del 17/09/2019 emesso dal fornitore IT1	31/10/2019	31/10/2019	15/11/2019 Competenza li.pe. ottobre	Per IT2 la fattura può essere emessa entro la fine del mese successivo e l'operazione si considera esigibile in detto periodo (art. 21 co.4/b e art. 6, co.5, ultimo periodo del d.P.R. n. 633/72)
...					
1400	Cessioni varie di settembre 2019 effettuate dalla sede secondaria con fattura centralizzata	31/10/2019	31/10/2019	15/11/2019 Competenza li.pe. ottobre	Fattura ex DM 18/11/1976
(*) Gli esempi n. 990, 991 e n.1.000 sono elaborati in conformità a quanto indicato nella circolare AdE n.14/E/2019 § 3.1.					

Si osservi che in tutti gli esempi proposti, a fronte di un'unica numerazione progressiva, è rispettata sia la progressività di emissione (trasmissione) sia l'indicazione del giorno di effettuazione delle operazioni (vuoi, a seconda del caso, nel campo data o in altre sezioni). In merito alla sequenza di trasmissione giova comunque osservare che (come meglio diremo a seguire) il SdI non controlla detta progressività a giorno (cioè sulla data completa) ma effettua scarti solo laddove in un medesimo anno vengano trasmesse più di una fattura (non scartata) con lo stesso numero.

Gestionali che non consentono una retrodatazione

Non tutti i gestionali, però, consentono di attribuire al campo data (2.1.1.3) un valore precedente a quello di una fattura con protocollo successivo (si veda l'esempio n. 991, 992 o n. 1000 e 1001, rispetto alla 990)¹⁷. Tali situazioni possono essere gestite, sempre mantenendo fede ad un'unica numerazione, compilando suddetto campo con una data che va da quella coincidente con quella utilizzata per l'ultimo protocollo generato a quella del giorno di trasmissione (si vedano gli esempi n. 993 o 1002) e fermo restando (sempre) il rispetto del termine ultimo dell'articolo 21 comma 4¹⁸.

L'uso di sezionali

In alternativa il contribuente può sempre valutare l'adozione di numerazioni e registri sezionali (lo conferma la stessa circolare) aggiungendo appositi suffissi alla numerazione (necessari ad evitare scarti SdI)¹⁹. Ipotizziamo - fra le varie soluzioni - quella esemplificata in Tavola 2.

¹⁷ Il caso non è raro e in alcuni casi (software imposti da capogruppo estere) nemmeno "forzabile".

¹⁸ Vedi precedente nota 16.

¹⁹ Salva l'ipotesi, in settori particolari, di compilazione del tag "Art73" che indica se il documento è stato emesso secondo modalità e termini stabiliti con decreto ministeriale ai sensi dell'articolo 73 del DPR 633/72 (ciò consente al cedente/prestatore l'emissione nello stesso anno di più documenti aventi stesso numero).

Tavola 2 – esemplificazione con adozione numerazioni sezionali

Sezionale	Giorno effettuazione	N° fattura	Data fattura	Data trasmissione	Note
A - Fatture contestuali			
	01/10/2019	190A	01/10/2019	1/10/2019	Vedi caso 990 Tavola 1
B - Fatture immediate			
	28/09/2019	291B	28/09/2019	08/10/2019	Vedi caso 991 Tavola 1
	28/09/2019	292B	30/09/2019	08/10/2019	Vedi caso 992 Tavola 1
	28/09/2019	293B	01/01/2019	08/10/2019	Vedi caso 993 Tavola 1
C – Fatture differite			
	Varie settembre	500C	28/09/2019	08/10/2019	Vedi caso 1000 Tavola 1
	Varie settembre	501C	30/09/2019	15/10/2019	Vedi caso 1001 Tavola 1
	Varie settembre	502C	15/10/2019	15/10/2019	Vedi caso 1002 Tavola 1
D – Fatture super differite			
	d.d.t. del 17/09/2019 emesso da IT1 (triangolare)	103D	31/10/2019	31/10/2019	Vedi caso 1003 Tavola 1
	Operazioni varie di settembre effettuate dalla filiale	140D	31/10/2019	31/10/2019	Vedi caso 1400 Tavola 1
			

Si osservi che un'ulteriore variabile potrebbe anche essere quella di suddividere i sezionali fra “fatture contestuali” (ossia sincrone) e “fatture non sincrone” (immediate o differite) con la conseguenza che si riducono, tuttavia, i margini di “flessibilità” operativa dovendo ben coordinare la tempistica a massimo 12 giorni per le fatture immediate e quella al più tardi del 15 del mese successivo per le differite.

La retrodatazione è più una necessità che una facoltà

Come retro argomentato non ci saranno scarti per le trasmissioni “asincrone” e, a ben osservare, è l’Agenzia stessa a chiedere che la fattura venga (retro) datata nel periodo di effettuazione dell’operazione (si vedano gli esempi 991 e 1000 che sono tratti dalla circolare 14/E). Non solo quindi le fatture possono essere retrodatate ma, a nostro giudizio, è **addirittura opportuno che si eviti di usare nel campo data 2.1.1.3 un valore estraneo (e successivo) al mese di competenza Iva** fermo restando, come abbiamo già osservato, che è il SdI che «attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria) la data (e l'orario) di avvenuta “trasmissione”» e quindi di (tempestiva) emissione. Nulla vieta ovviamente al contribuente di datare la fattura anche in un giorno del mese successivo purché entro l’intervallo del termine ultimo di emissione (e non oltre la data di trasmissione pena lo scarto); la datazione nel mese successivo alla “competenza Iva” rischia però di sottoporre il contribuente a futuri disagi per “sfasature” fra le liquidazioni e dichiarazioni che il medesimo avrà comunque correttamente eseguito e quelle derivanti dalle precompilate che l’Agenzia proporrà dal 2020 se non, probabilmente, da lettere di compliance per le inevitabili divergenze. Ancorché comunque conformi al dettato normativo (nuova lettera g-bis compresa) comportamenti come quelli esemplificati con la fattura 993 e 1002 sono quindi possibilmente da evitare. Nessun problema, invece, per il caso delle fatture “super differite” di cui all’esempio n. 1003 e n. 1400 perché in dette ipotesi – oltre ad un maggior termine per l’emissione della fattura – è previsto - nei fatti - anche lo slittamento della “competenza” dell’operazione e dell’esigibilità dell’Iva.

Cosa controlla il SdI?

Nell’economia dei ragionamenti svolti e ad ulteriore sostegno delle argomentazioni proposte giova osservare che il Sistema di Interscambio (SdI) che ha anche il compito di controllare (fra le altre) il rispetto del requisito della “unicità” della fattura richiesto dall’articolo 21 co. 2/b (numero progressivo che la identifichi in modo univoco) effettua tale

controllo con riferimento all'anno indicato nel campo 2.1.1.3 (e non anche al giorno) cosicché vengono originate notifiche di scarto (equivalenti a fattura non emessa) nelle seguenti situazioni:

- trasmissione di fattura con lo stesso numero e data anno (codice errore 404 “fattura duplicata” o 409 “fattura duplicata nel lotto”); fa eccezione il caso in cui il nuovo documento con il medesimo numero sia un TD04 (nota di credito) oppure nel file - per i casi previsti- sia stato valorizzato a “SI” il campo “Art73” (cosa che consente al cedente/prestatore l'emissione nello stesso anno di più documenti aventi stesso numero) nel qual caso la verifica di unicità viene effettuata secondo le regole precedenti ma tenendo conto della data completa e non solo dell'anno;
- campo data 2.1.1.3 con valore superiore a quello di ricezione del SdI (cod. 00403) o campo data 2.1.1.3 superiore all'eventuale campo 2.1.6.3 relativo a fatture collegate (cod. 00418), nel presupposto che (come precisato nella circolare 18/E/2014 §1.4) “l'emissione della fattura non potrà comunque essere successiva al momento della sua consegna o spedizione (fattura analogica) ovvero al momento della sua trasmissione per via elettronica o messa a disposizione del cessionario o committente (fattura elettronica)”.

Cos'è cambiato quindi dal 1° luglio 2019?

Potremmo concludere che con il 1° luglio è cambiato poco nulla dal punto di vista operativo, salvo evidenziare, per i soggetti in liquidazione trimestrale, la fine del periodo transitorio (art. 10 D.L. 118/2019) che escludeva, per le operazioni fino al 30/6/2019, le sanzioni per omessa/tardiva fatturazione nel caso di emissione (trasmissione) entro il termine di liquidazione dell'Iva (e riduzione dell'80% nel caso di emissione entro quella successiva). Se per le operazioni effettuate nel 2° trimestre (fino al 30/6/2019) l'ultima spiaggia rimane quindi il 20/8/2019 (scadenza della liquidazione Iva del 2° trimestre), per quelle effettuate dal 1° luglio i contribuenti trimestrali devono già misurarsi (ferme restando le ipotesi di fatturazione differita) con la nuova tempistica della fatturazione immediata che è più favorevole (12° giorni) rispetto alla precedente (ore 24), ma non più gestibile “sotto traccia”. Si ricorda che per i soggetti mensili analoghi moratoria si protrae, invece, per le operazioni fino al 30/9/2019 (le fatture di settembre, ad esempio, non saranno sanzionabili se trasmesse entro il 16/10/2019).

***** LE FATTURE CARTACEE (O ELETTRONICHE NON SDI) *****

Un'ultima osservazione va riservata (per le eccezioni rimaste) al fatto che nella circolare viene anche precisato che *“resta inteso che nel caso di fatture cartacee o elettroniche per mezzo di canali diversi dal SDI, emesse nei ... giorni successivi, il documento deve contenere entrambe le date”*. Tale precisazione va letta a conferma (se vogliamo) dell'esigenza di rispettare anche in questi casi (nel compilare la fattura) il disposto della retro citata lettera g-bis nei casi di dicotomia fra momento di effettuazione dell'operazione ed emissione della fattura (consegna, messa a disposizione o trasmissione).

***** GESTIONE REVERSE CHARGE INTERNO *****

La tempistica

Il reverse charge interno (ad esempio per la fattura delle imprese di pulizia dei locali, quella dell'idraulico che realizza l'impianto, ecc) va applicato nel mese di arrivo della fattura (tracciata dal SdI nel caso di fattura elettronica) o, al più tardi, entro 15 giorni ma con riferimento al mese di arrivo (art. 17 comma 5 e art. 74 comma 7). Il rispetto di detta tempistica risulta troppo complesso soprattutto in fatturazione elettronica di cui il SdI tiene inesorabilmente traccia dei (tutt'altro che improbabili) ritardi.

La posizione dell'AdE

Con la circolare n.13/E del 2/7/2018 (§3.1) e la FAQ n. 36 del 27/11/2018 l'AdE ha precisato che – considerata l'impossibilità di integrare una fattura XML - una modalità alternativa potrebbe essere la gestione con un separato documento XML che può essere trasmesso allo SdI (una sorta di autofattura che riporti sia i dati del fornitore che del committente nonché i dati necessari per l'integrazione della fattura e gli estremi della stessa). Nella nuova circolare 14/E (§ 6.2), riprendendo le citate indicazioni, l'AdE così si esprime: *“ciò comporta che nell'ipotesi di reverse charge interno, e comunque in tutte quelle in cui vi è una fattura elettronica veicolata tramite SdI, a fronte dell'immodificabilità della stessa, il cessionario/committente può – senza procedere alla sua materializzazione analogica e dopo aver predisposto un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa – inviare tale documento allo SdI, come indicato nel paragrafo 6.4, così da ridurre gli oneri di consultazione e conservazione”*.

Osservazioni e proposta

Come sostenuto anche da Assosoftware il 28/6/2019, dal tenore della nuova circolare, si può anche concludere (argomentando in *contrariis*) che, invece di procedere con la soluzione in XML ed invio al SdI che consente di evitare la stampa su carta della fattura, il contribuente può in alternativa stampare la fattura elettronica e procedere (alla vecchia maniera) con l'integrazione dei dati sulla copia cartacea ferma l'annotazione nei termini rituali nel registro vendite e nel

registro acquisti. Condividendo tale lettura ci piace al riguardo anche osservare (i) che la normativa in questione non è cambiata e continua a parlare di “integrazione” (che nella FE XML non si può fare) e (ii) che in passato l’Agenzia delle Entrate ha negato l’alternatività fra integrazione e autofattura oltre al fatto che, in tema, non mancano neppure posizioni giurisprudenziali (eccessivamente rigorose) che hanno sancito la sanzionabilità del contribuente che sbaglia tecnica (circolare AdE 16/E/2013 § 3.3.2; Corte di Cassazione n. 10819 del 05/05/2010).

Secondo ANC e Confimi il reverse charge interno può essere quindi gestito senza invio al SdI (ferma restando l’integrazione su carta e la doppia annotazione) e il legislatore – se vorrà garantire all’Agenzia l’acquisizione anche dell’Iva ai fini delle precompilate – dovrà valutare altre soluzioni. Laddove non si intendesse eliminare il reverse (richiesta da più parti sostenuta ma piuttosto improbabile nel breve termine), una possibile soluzione potrebbe essere quella di allineare (dal punto di vista espositivo in fattura) il reverse allo split payment (o soluzione simile) in modo che la fattura emessa dal fornitore riporti comunque l’Iva ancorché il fornitore non la incassi e il c.d. “debitore d’imposta” rimanga il cessionario/committente. Per questa soluzione (già suggerita agli organi competenti) non resta, però, che attendere eventuali futuri sviluppi normativi.