

La circolare tributaria n. 2/2019

Detrazione Iva: il punto (quasi) definitivo dopo la manovra 2019

di Giovanni Valcarengi - ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

Francesco Zuech – ragioniere commercialista, responsabile fiscale Confimi Industria

Premessa

Per la seconda volta consecutiva l'inizio dell'anno porta con sé dubbi e perplessità fra gli operatori in materia di gestione della detrazione delle fatture ricevute a cavallo d'anno. Per via di alcune interpretazioni eccessivamente restrittive tali dubbi avevano accompagnato anche le liquidazioni in corso 2018 di tutti coloro che (comprensibilmente) avevano, troppo frettolosamente, messo in disparte una norma mai abrogata: l'[articolo 1](#), D.P.R. 100/1998¹. Oggi possiamo affermarlo, come vedremo, anche con l'avallo, dapprima del Legislatore del recente D.L. 119/2018, nonché, a poca distanza, della Commissione UE. Risolta (o quasi) detta questione, a creare patemi rimane il fatto che il Legislatore ha (stranamente) escluso la praticabilità di tale disposizione per le operazioni relative all'anno precedente e cioè per le fatture, ad esempio, di fine 2018 che arrivano i primi giorni del 2019. A complicare le cose in tale contesto si inserisce, quest'anno, anche il debutto dell'obbligo di fatturazione elettronica dal 2019. Nell'auspicio che questo possa essere l'ultimo anno travagliato proviamo ad analizzare:

- come funziona la detrazione ex D.P.R. 100/1998;
- come comportarsi per le ultime fatture cartacee 2018.

La questione dibattuta per (quasi) tutto il 2018

Tutto nacque, com'è noto, a seguito delle “sciagurate” modifiche introdotte dall'[articolo 2](#), D.L. 50/2017 agli articoli [19](#) e [25](#), D.P.R. 633/1972 attraverso le quali (con l'obiettivo di avvicinare flusso “DTE fornitore” e flusso “DTR cliente” dello spesometro²) è stato ridotto il *dies ad quem* (termine ultimo) per l'esercizio del diritto della detrazione, con particolare criticità per le fatture di fine anno arrivate nel successivo. Sul filo del rasoio, il 17 gennaio 2018 (invero a tempo scaduto) la novità è stata (re)

¹ In più occasioni su queste pagine avevano invece sostenuto l'applicabilità di tale norma (cfr G. Valcarengi e F. Zuech [“Detrazione Iva, che passione”](#) in La circolare tributaria n. 8/2018), anche in vigenza di fatturazione elettronica (cfr F. Zuech [“Emissione, trasmissione e recapito: come funziona la nuova fatturazione elettronica – Parte seconda”](#) in La circolare tributaria n. 30/2018).

² Adempimento peraltro soppresso, dal 2019, a seguito dei nuovi obblighi di fatturazione elettronica (articolo 1, comma 916, L. 205/2017).

interpretata in chiave “unionale” con la nota [circolare n. 1/E/2018](#) che, nei fatti, ha (ri) espanso detto termine anche per le fatture di fine anno. Tale (re) interpretazione che, ricordiamo, è riuscita a far dialogare le 2 norme (gli articoli [19](#) e [25](#), D.P.R. 633/1972) che, letteralmente, non si parlano, ha permesso all'Italia di evitare il rischio di una procedura d'infrazione pendente a seguito di una denuncia per presunta violazioni ai principi comunitari (neutralità, proporzionalità, equivalenza ed effettività) presentata alla Commissione UE, a maggio 2017, da ANC e Confimi Industria. Con riguardo a tale vicenda, può essere utile evidenziare che in una delle comunicazioni intercorse fra le suddette associazioni e la Commissione (TAXUD C3 D (2018) 50007306 del 13 settembre 2018) quest'ultima ha osservato che *“abbreviando il termine di decadenza, il Legislatore italiano ha semplicemente scelto di conformarsi rigorosamente a quanto disposto dall'articolo 179, comma 1, Direttiva 2006/112/CE”* (principio della detrazione immediata) e che con la riduzione del precedente termine biennale l'esercizio del diritto a detrazione non dovrebbe essere eccessivamente difficile o oneroso per un contribuente sufficientemente diligente, *“purché le modalità di tale esercizio si iscrivano nelle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE, come nella fattispecie”*. Riprendendo alcuni passaggi della circolare n. 1/E/2018 la nota della Commissione evidenzia, infatti, come:

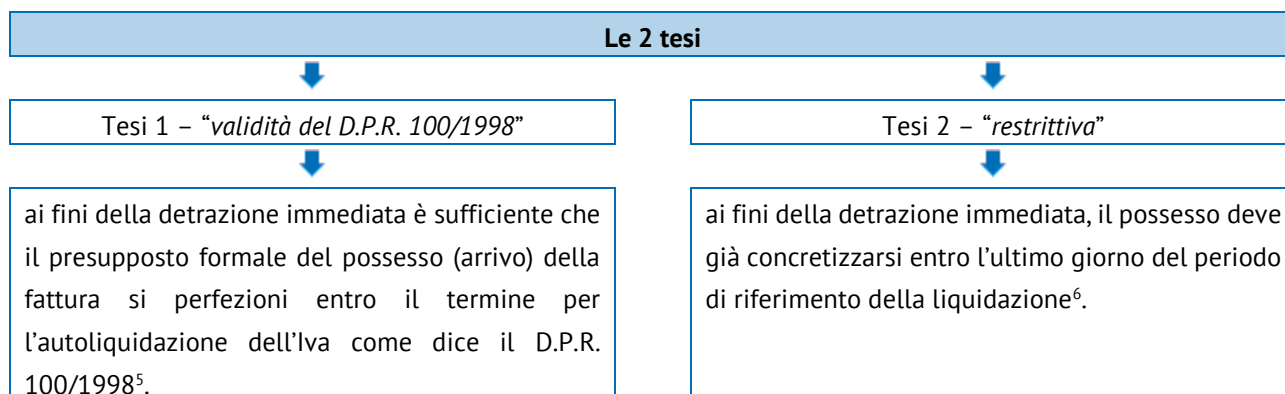
“l'applicazione dei principi unionali determina quindi, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, come riformulati dal D.L. 50), che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21, D.P.R. 633/1972”.

Condividendo le osservazioni della Commissione in merito all'interpretazione offerta dalla circolare n. 1/E/2018 (giacché in linea – in punto di diritto – proprio con il contenuto della denuncia), le 2 associazioni (settembre 2018)³ hanno tuttavia proposto alla Commissione – prima di archiviare la procedura - di valutare l'opportunità di fornire proprie osservazioni anche in merito alla compatibilità con la Direttiva delle disposizioni nazionali del D.P.R. 100/1998 in materia di liquidazione dell'Iva, considerati, in particolare, i rilevanti impatti della quesitone a seguito dell'introduzione della fatturazione elettronica. Fermo restando, è stato evidenziato, come sia chiaro per Direttiva e giurisprudenza che il diritto alla detrazione *“sorge alla data in cui l'imposta diviene esigibile”*⁴, ma sia

³ Cfr Nota ANC e Confimi del 20 settembre 2018.

⁴ Cfr. punto 33 della sentenza Corte di Giustizia 12/4/2018 Biofase-Flexipiso (causa C-8/17) e punti 43 e 31 della sentenza del 21 marzo 2018 Volkswagen AF (causa C-533/16).

esercitabile solo nel rispetto anche del requisito del possesso della fattura, è stato chiesto, in sostanza, se ai fini della detrazione sia sufficiente che si verifichino le condizioni della tesi 1, di seguito indicata, oppure se gli operatori dovessero rassegnarsi all'applicazione dell'opposta tesi restrittiva.



In merito alla questione sollevata sull'incertezza interpretativa, la Commissione UE – preso nota della richiesta complementare di esame della compatibilità del D.P.R. 100/1998 con il diritto dell'Unione Europea - ha risposto (TAXUD C3 D(2018)6177124 del 13 novembre 2018) richiamando l'attenzione “sulla recente modifica del D.P.R. 100/1998 introdotta dal D.L. 119/2018, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria” evidenziando la possibilità, laddove si dovessero ancora nutrire dubbi “riguardo alla compatibilità di detta norma con il diritto dell'UE”, di presentare una nuova denuncia. Questione chiusa, quindi, anche per la Commissione (che ha proceduto pertanto con l'archiviazione dell'originaria denuncia⁷) giacché il D.P.R. 100/1998, di fatto, risolve tutte le questioni interpretative legate al momento di perfezionamento del possesso della fattura: poco importa (come concluderemo) se in regime di fattura analogica o elettronica. Questo è l'insegnamento che si deve trarre dalla vicenda di cui ha preso atto anche il Legislatore nazionale con il D.L. 119/2018 anche se, come vedremo, qualche “stranezza” è rimasta o – dovremmo dire – è stata (re) inventata.

Le novità apportate al D.P.R. 100/1998 dal D.L. 119/2018

A testimonianza dell'importanza che riveste, fra gli altri, il principio di neutralità nella disciplina Iva, può anche essere utile evidenziare come le 2 associazioni prima richiamate abbiano evidenziato alla Commissione il rischio connesso a una eventuale diversa chiusura interpretativa (tesi 2). Tale tesi avrebbe infatti messo a rischio il rispetto del principio di neutralità soprattutto a seguito

⁵ Tesi da sempre sostenuta anche da chi scrive.

⁶ Come, secondo altri autori, pareva sottendere il fatto che la [circolare n. 1/E/2018](#) abbia “fatto salvi” i comportamenti di chi, entro il 16 gennaio 2018, in aderenza al dettato letterale dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 ha retro imputato a dicembre le fatture 2017 arrivate nei primi giorni del 2018.

⁷ Cfr. Nota ANC e Confimi del 23 novembre 2018.

dell'introduzione del regime di fatturazione elettronica considerato che il recapito – secondo le nuove disposizioni - dipende da un soggetto terzo ossia dal Sistema di Interscambio (si pensi a una fattura emessa e trasmessa in prossimità delle ore 24 di fine mese e recapitata il giorno successivo dal SdI). Di questo rischio (oltre che delle difficoltà generate dai citati dubbi interpretativi) ha quindi opportunamente preso atto anche il Legislatore nazionale che, con le novità introdotte dall'[articolo 14](#), D.L. 119/2018, è intervenuto sposando, pro contribuente, la prima delle citate tesi. Con detto intervento è stato integrato l'agognato D.P.R. 100/1998 aggiungendo (vedi Tavola 1) un nuovo periodo che inequivocabilmente ammette la detrazione dell'Iva:

“relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente”.

Interessante notare che la detrazione, alle condizioni suddette, può coinvolgere anche le fatture differite. Si pensi alla possibilità di detrarre per la liquidazione di ottobre (scadenza 16 novembre) una fattura differita emessa/trasmessa dal fornitore il 15 novembre e annotata dal ricevente in pari data e relativa a cessioni (documentate da ddt) di ottobre.

Tavola 1 – Il D.P.R. 100/1998

Ante modifiche	Post articolo 14, D.L. 119/2018
Dichiarazioni e versamenti periodici 1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'Iva 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 e 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, D.P.R. 633/1972.	Dichiarazioni e versamenti periodici 1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'Iva 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 e 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, D.P.R. 633/1972. 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,

Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica. 1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7, D.P.R. 542/1999. ...omissis	fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica. 1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7, D.P.R. 542/1999. ...omissis
--	---

Decorrenza ed efficacia delle modifiche

In dottrina sono state sostenute posizioni secondo le quali le novità introdotte dal D.L. 119/2018, in vigore dal 24 ottobre 2018, confermerebbero la praticabilità della prima tesi solo da tale data (diciamo con la liquidazione in scadenza dal 16 novembre 2018) con conseguente impossibilità di retro-imputare per i periodi precedenti. Chi scrive non condivide assolutamente tale chiusura. Questi alcuni dei motivi:

1. fermo restando il requisito sostanziale (esigibilità)⁸ ai fini della detrazione immediata⁹, la questione era stabilire se fosse compatibile con il diritto e la giurisprudenza¹⁰ unionale, per il requisito formale¹¹, la tesi del perfezionamento del possesso anche oltre l'ultimo giorno (mese o trimestre) del mese di riferimento purché in tempo utile per la liquidazione Iva;
2. come visto la conferma, da questo versante, ce l'ha offerta tanto il Legislatore nazionale quanto la Commissione UE;
3. in linea generale l'intervento apportato dal D.L. 119/2018 non è quindi innovativo (potremmo definirlo più che altro ricognitivo) tranne nella parte in cui:

- a) riduce dal giorno 16 al giorno 15 il termine ultimo per il perfezionamento del possesso della fattura e - se vogliamo - impone l'annotazione¹² entro tale data;

⁸ Articolo 167 e ss., Direttiva 2006/112/CE.

⁹ Articolo 179, Direttiva 2006/112/CE.

¹⁰ Oltre alla nota sentenza Terra Baubedarf-Handel GmbH del 16 ottobre 2003 (causa C-152/02) si veda le più recenti sentenze indicate a nota 4.

¹¹ Articolo 178, Direttiva 2006/112/CE.

¹² Tutto ancora ben da decifrare, poi, se l'obbligo o meno della tenuta dei registri Iva sia venuto meno a seguito dell'obbligo di fatturazione elettronica (si veda la - tutt'altro che comprensibile - disposizione di cui al comma 3-ter, articolo 1, D.Lgs. 127/2015 introdotto dall'articolo 11, comma 2-bis, D.L. 87/2018). Poco convincente (non tanto in termini attuativi quanto di affidabilità del contenuto) anche la riscrittura (a opera del D.L. 119/2018) dell'articolo 4, D.Lgs. 127/2015 che contempla dal 2020 l'esonero dei registri in caso di convalida e/o integrazione delle "precompilate" che saranno generate dall'Agenzia delle entrate. Si tratta, a ogni buon conto, di esonero dalla tenuta di cui non si sente tutta questa esigenza giacché la vera semplificazione in materia è quella che è stata introdotta con il D.L. 148/2017 ossia quella prevista dal nuovo comma 4-quater, articolo 7, D.L. 357/1994 che, in deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, considera regolare la tenuta elettronica dei registri di cui agli articoli 23 e 25 anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza.

- b) esclude la possibilità della retro-imputazione alle fatture dell'anno precedente (cioè per quelle arrivate a inizio del nuovo anno).

Questione completamente chiusa?

La cosa strana (irrazionale) rimane quest'ultima (punto 3(b)). Le modifiche apportate dal D.L. 119/2018 tolgono infatti la possibilità di retro-imputazione quando la fattura arriva nell'anno successivo (si veda caso 3 di Tavola 2). Non sono completamente chiari i motivi della scelta del Legislatore:

1. si potrebbero ipotizzare questioni di copertura legate all'originario [articolo 2](#), D.L. 50/2017 (ma si può facilmente obiettare che dal 2019 l'esigenza ricercata dal riallineamento dei flussi DTE e DTR viene meno con la soppressione – già programmata con la manovra 2018 - dello spesometro);
2. si potrebbe pensare che in questo modo viene fatto salvo il passaggio (poco felice ma che a nostro giudizio aveva altri obiettivi)¹³ della [circolare n. 1/E/2018](#) che esclusivamente per lo scorso anno ha “benedetto” (in nome dello Statuto del contribuente) le retro-imputazioni 2017 fatte entro il 16 gennaio 2018 (motivazione troppo banale, però, per essere convincente);
3. si potrebbe infine ipotizzare che – considerato l'irriverente formulazione degli articoli [19](#) e [25](#), D.P.R. 633/1972 (che non sono stati riscritti) – l'obiettivo pensato dal Legislatore del D.L. 119/2018 sia quello (dopo tanta “sofferenza”) di non tornare a (ri)generare una implicita contro restrizione del *dies ad quem* per le fatture di fine anno (riportando tutto ai patemi di inizio 2018).

A giudizio di chi scrive quest'ultima pare l'ipotesi più credibile (vedremo se verrà mai ufficializza) ma va da sé che la motivazione rimane comunque inaccettabile; il Legislatore dovrà valutare di ordinare per bene la norma - una volta per tutte - in modo che la detrazione funzioni in modo analogo 365 giorni su 365 (e non 11 mesi su 12), diversamente la norma potrebbe tornare a rischio di incompatibilità comunitaria (chiamiamola violazione del principio di equivalenza) tanto più che – a chiusura della denuncia ANC-Confimi- la Commissione stessa ha sottolineato alle 2 associazioni la possibilità di presentare una nuova denuncia se si dovessero nutrire ancora dubbi riguardo alla compatibilità del D.P.R. 100/1998 con il diritto unionale. Incompatibilità che – potremmo concludere – non c'era prima dell'intervento del D.L. 119/2018 ma che – nonostante i buoni propositi – è paradossalmente riaffiorata (ancorché in termini parziali) dopo detto intervento.

¹³ Cioè quello di tranquillizzare i contribuenti per il fatto che la circolare è uscita in estremo ritardo.

Termine ultimo per la detrazione

Prima di passare alle questioni che attengono, in questi primi giorni del 2019, le fatture di fine 2018, è appena il caso di ricordare ed evidenziare in termini generali che:

1. rimane sempre ferma la possibilità di esercitare la detrazione anche nei periodi successivi a quello di effettuazione (esigibilità) dell'operazione o (se successivo) arrivo/possesso della fattura con il limite ultimo (al più tardi) della relativa dichiarazione annuale, anche integrativa (articolo [19](#) e [25](#), D.P.R. 663/1972 come reinterpretati dalla [circolare n. 1/E/2018](#));
2. con il D.L. 119/2018 è stato eliminato dall'articolo 25, D.P.R. 663/1972 l'obbligo di protocollare le fatture in entrata (ma non è vietato farlo nel registro);
3. i termini di annotazione della fattura passiva – ex articolo 25, D.P.R. 663/1972 - non sono fissi ma sono ancorati alla scadenza della liquidazione periodica o dichiarazione nella quale si esercita il diritto alla detrazione.

Esempio a

Via libera, ad esempio, per l'annotazione in data 16 febbraio, con imputazione alla liquidazione di gennaio, di una fattura datata 25 gennaio e arrivata in pari data.

Esempio b

Se detta fattura arriva, invece, i primi giorni di febbraio (ad esempio il giorno 4) la detrazione per gennaio rimane possibile ma a condizione che sia annotata entro il 15 di febbraio (non anche il 16).

Osservazioni

Se la dilatazione in avanti della data di annotazione rispetto all'arrivo della fattura è indubbiamente praticabile va da sé che, in particolare per la fatturazione elettronica (la cui data di arrivo risulta cristallizzata dal SdI), non appare coerente con il rispetto della tenuta cronologica delle scritture contabili la retro imputazione della data di annotazione, ferma restando quella della competenza Iva. Riprendendo il caso dell'esempio b) (quello della fattura del 25 gennaio arrivata il 4 febbraio) non risulta coerente annotare il 31 gennaio detta fattura. I *software* (molti lo sono già) dovranno consentire l'annotazione in data 4 febbraio (o successiva) con competenza Iva gennaio.

Tavola 2 – Esempificazioni

Il caso		Esigibilità e versamento Iva fornitore	Detrazione cessionario/committente
1	Fattura del 31 ottobre	Esigibilità ottobre Versamento Iva entro il 16 novembre	La detrazione è ammessa per ottobre purché la fattura sia ricevuta e annotata entro il 15 novembre La detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione annuale Iva
2	Fattura differita del 15 novembre relativa a operazioni di ottobre	Come sopra	Come sopra
3	Fattura relativa a operazioni dell'anno "n", ad esempio dicembre (data fattura 31 dicembre n)	Esigibilità dicembre anno "n" Versamento entro il 16 gennaio n+1 (oppure 16 marzo n+1 per i trimestrali)	Nell'anno "n" (dicembre o dichiarazione annuale) se la fattura risulta recapitata entro il 31 dicembre Nell'anno n+1 (a partire dal mese di arrivo) se il recapito risulta successivo al 31 dicembre n.

Ultime fatture cartacee 2018

È possibile accettare, a inizio 2019, l'arrivo di fatture cartacee datate 2018? Questa la domanda che circola in questi giorni e che è strettamente legata al suo *alter ego*: si possono ancora emettere a inizio 2019 fatture cartacee datate 31 dicembre 2018? Il dubbio sollevato nasce dal presupposto che la fattura si considera emessa quando trasmessa: allineamento cioè del concetto di emissione con quello di consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione (come formulato dall'[articolo 21](#), comma 1, D.P.R. 633/1972). Aspetto e tema discusso e discutibile quello della sincronia (tanto più che per il 1° semestre 2019 sono state eliminate per norma le sanzioni per le trasmissioni asincrone – cioè tardive - ma entro la scadenza della liquidazione periodica delle fatture elettroniche)¹⁴ e che ancora farà discutere (per via dei problemi tecnici sottesi) ma che risulta tuttavia chiaramente rafforzato a seguito delle novità introdotte dall'[articolo 11](#), D.L. 119/2018¹⁵.

¹⁴ Articolo 10, comma 1, D.L. 119/2018.

¹⁵ E destinata a sfumare (da luglio 2019), in altri termini, la provvidenziale asincronia che era stata delineata dal provvedimento agenzia delle entrate del 30 aprile 2018.

Per le fatture di fine 2018 il tema è stato affrontato in una delle *faq* pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate il 27 novembre 2018 e che è stata integrata il 21 dicembre 2018 (vedi Tavola 3).

Tavola 3 – *Faq* sul trattamento delle fatture datate fine 2018

Testo pubblicato sul sito Agenzia delle entrate il 27 novembre 2018
Come dobbiamo trattare le fatture di acquisto datate 2018 ma ricevute nel 2019, non in formato elettronico, ma cartacee oppure via e-mail? <i>Risposta</i> <i>L'obbligo di fatturazione elettronica scatta, in base all'articolo 1, comma 916, della Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017), per le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019. Pertanto, il momento da cui decorre l'obbligo è legato all'effettiva emissione della fattura. Nel caso rappresentato, se la fattura è stata emessa e trasmessa nel 2018 (la data è sicuramente un elemento qualificante) in modalità cartacea ed è stata ricevuta dal cessionario/committente nel 2019, la stessa non sarà soggetta all'obbligo della fatturazione elettronica. Ovviamente, se il contribuente dovesse emettere una nota di variazione nel 2019 di una fattura ricevuta nel 2018, la nota di variazione dovrà essere emessa in via elettronica.</i>
Integrazione (al testo di cui sopra) inserita il 21 dicembre 2018
In definitiva, se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2018, la fattura potrà non essere elettronica; se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2019, la fattura dovrà essere elettronica.

Va da sé che l'integrazione apportata il 21 dicembre ha un solo scopo: quello di smorzare le tensioni circa il fatto che non si potrebbe trasmettere/spedire via *mail* in modalità cartacea – i primi giorni del 2019 – una fattura datata 31 dicembre 2018.

L'integrazione apportata alle *faq* lavora quindi ai 2 estremi e dice che: la fattura datata 2018 potrà (condizionale) essere non elettronica mentre quella datata 2019 dovrà (imperativo) essere elettronica. È chiara la volontà dell'Agenzia delle entrate di non esprimersi sulla via di mezzo (cioè la spedizione 2019 asincrona di una fattura datata 2018) perché, come retro argomentato, per essere coerente avrebbe dovuto dire che tale fattura deve rispettare la formalità elettronica, ancorché differita e relativa a operazioni 2018 (tale precisazione era già stata fornita nella [circolare n. 13/E/2018](#), § 1.3 per le operazioni il cui obbligo è scattato dal 1° luglio).

È utile osservare comunque che con la suddetta formulazione l'Agenzia delle entrate ha “strizzato” l'occholino ai contribuenti lanciando dei messaggi “subliminali” che – per chi li vuole intendere – danno il via libera all'ultima fatturazione cartacea a patto che non ci si faccia troppo prendere dall'ansia di dover documentare a tutti i costi la data di trasmissione, da una parte, e di ricezione, dall'altra.

In merito all'onere documentale di una fattura analogica si ricorda, peraltro, che anche dal lato della detrazione la [circolare n. 1/E/2018](#) ha detto (con toni non certo inquisitori) che l'arrivo della fattura è riconducibile alla protocollazione progressiva dell'[articolo 25](#), D.P.R. 633/1972 (invero abrogata dal 24 ottobre 2018 ma ancora possibile), laddove la ricezione non risulti da pec o altri sistemi che attestino la ricezione (come dire: non tenere traccia che mi accontento delle date che desumo dalla protocollazione).

Nella maggior parte dei casi nulla di insostenibile, in sostanza, se una fattura datata lunedì 31 dicembre 2018 risulterà ricevuta, annotata e detratta entro tale data (cioè con detrazione per dicembre o il 4° trimestre 2018 o, in 13° liquidazione, con la dichiarazione annuale relativa al 2018); nulla di improponibile nemmeno per la detrazione a gennaio del nuovo anno (liquidazione in scadenza il 16 febbraio 2019) di una fattura cartacea imbucata il 31 dicembre 2018 attraverso il "caro" vecchio ufficio postale (che da anni non timbra più il francobollo) e arrivata qualche giorno dopo, appunto nei primi giorni del 2019. In tal caso la detrazione slitta quindi a partire dal nuovo anno. Non può essere gestita in modalità cartacea, invece, una fattura spedita/trasmessa successivamente al 31 dicembre 2018 con tanto di documentazione della data di trasmissione (*rectius*, emissione) ancorché – come abbiamo già detto – il messaggio subliminale contenuto nelle *faq* è che fornitore e cliente – se vogliono – possono "volersi bene".

Questa la nostra interpretazione. Giacché non sono a ogni buon conto improbabili divergenze di "sensibilità" (già si sono viste nei giorni scorsi missive di clienti che "paventano" il – discutibile – rifiuto del pagamento per le fatture recapitate non in via elettronica nel 2019 nonché l'avvio – incontestabile¹⁶ – della compromettente procedura dell'autofattura denuncia) il consiglio (per chi non ha già provveduto con le spedizioni delle fatture entro il 31 dicembre 2018) è di evitare l'utilizzo di strumenti tracciati (ad esempio la pec) per non mettere in "difficoltà" il cessionario/committente e (salvo concordare soluzioni più "amichevoli") recarsi al "caro" vecchio ufficio postale per la spedizione con busta e francobollo. Resta fermo che nulla vieta l'utilizzo della modalità elettronica tramite Sdl laddove sia possibile fruire della tempistica della fatturazione differita (presenza di ddt o altra idonea documentazione per i servizi); la trasmissione entro 10 giorni per la fatturazione immediata partirà infatti solo dal 1° luglio 2019 (altra novità del D.L. 119/2018) ancorché nella prima fase i lievi ritardi siano comunque coperti dalla prassi ([circolare n. 13/E/2018](#)).

¹⁶ Si ricorda che si considera non emessa la fattura in forma cartacea in vigenza di obblighi di fatturazione elettronica (articolo 1, comma 6, D.Lgs. 127/2015).

Tavola 4 - Esempi fattura datata 31 dicembre 2018

Consegna, spedizione/trasmisione, messa a disposizione	Modalità	Possesso cliente	Detrazione cliente	Termine ultimo annotazione cliente
31 dicembre 2018	e-mail, pec, sistemi EDI	31 dicembre 2018	2018	16 gennaio 2019 per detrazione a dicembre (1)
31 dicembre 2018	consegna <i>brevi manu</i>	31 dicembre 2018	2018	come sopra
31 dicembre 2018	ufficio postale (posta semplice)	7 gennaio 2019	2019 (2)	15 febbraio 2019 per detrazione gennaio (3)
31 dicembre 2018	ufficio postale (posta semplice)	20 gennaio 2019	come sopra	come sopra
7 gennaio 2019 (meglio se nei termini per fruire della differita)(4)	elettronica XML	7 gennaio 2019	2019	15 febbraio 2019 per detrazione gennaio; oppure mesi successivi
(1) oppure, con tenuta sezionale 2018 o soluzione equivalente, tramite detrazione in DAI 2019 relativa al 2018 con annotazione entro 30 aprile 2019 (circolare n. 1/E/2018) (2) mancando prova tracciata dell'arrivo, la fattura sarà detraibile nel 2018 se protocollata e annotata entro il 31 dicembre 2018 (circolare n. 1/E/2018) oppure, nel caso di detrazione in sede di dichiarazione annuale, con annotazione entro il 30 aprile 2019 ma con sezionale 2018 o soluzione equivalente (3) teoricamente anche successivamente ma (trattandosi di fattura cartacea spedita nel 2018) diventa meno credibile l'arrivo (non tracciato) nel 2019 (4) la copertura per i lievi ritardi è comunque garantita in una prima fase dalla circolare n. 13/E/2018 nel rispetto degli ordinari termini di versamento dell'Iva (ad esempio entro il 16 gennaio 2019 per dicembre 2018) e per il 1° semestre 2019 (e fino al 30 settembre 2019 per i mensili) dall'articolo 10, D.L. 119/2018				

Ricezione fatture elettroniche trasmesse tramite il Sdl

Un ultimo memo. Sulla data di ricezione delle fatture elettroniche, ovviamente, non si “bleffa”. Nel caso di recapito su canali “ricevibili” non si ravvedono particolari problemi, tanto più che il D.P.R. 100/1998 aggiornato (per le liquidazioni da gennaio a novembre) considera sufficiente il recapito entro il 15 del mese successivo. Nel caso di “canale non ricevibile” (cioè quando il sistema invia al fornitore la notifica “MC” di mancata consegna e recapita l'originale sull'area autenticata del destinatario), invece, va prestata maggiore attenzione. In tali evenienze (non rare in questi primi giorni) è bene ricordare infatti che la fattura, ancorché risulti emessa, non si considera ricevuta ai “fini fiscali” (per il destinatario) se non a seguito di detta presa visione (§ 4.6 del [provvedimento Agenzia delle entrate 30 aprile 2018](#)). Chi non è ancora dotato di codice destinatario e/o di pec destinatari riportati in fattura dal fornitore o –

meglio ancora – annotati come prioritari nell'apposita area del portale dovrà quindi fare attenzione a non farsi prendere la mano nel registrare la copia analogica che il fornitore (nei casi della suddetta notifica di impossibilità di recapito) è tenuto a trasmettere per vie diverse dal Sdl (ad esempio tramite *e-mail*) in formato analogico oppure elettronico.

SCHEDA DI SINTESI

Ai fini della detrazione Iva le modifiche introdotte nel D.P.R. 100/1998 dal D.L. 119/2018, rendono inequivocabile la possibilità (anche in regime di fatturazione elettronica) di detrarre immediatamente l'Iva (con retro-imputazione al mese di effettuazione) anche se la fattura arriva nei primi giorni del mese successivo; per la Commissione UE (TAXUD C3 D(2018)6177124 del 13/11/2018) tale disposizione è compatibile con il diritto unionale.



Le condizioni sono che la fattura risulti recapitata entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (vale quindi anche nel caso di fatturazione differita) e che il cessionario/committente la annoti entro tale data.



La detrazione immediata retro imputata non funziona però quando la fattura si riferisce a operazioni effettuate nell'anno precedente (ad esempio fattura di novembre o dicembre che arriva a gennaio dell'anno successivo); anche se l'eccezione non è molto razionale in tal caso – a seguito delle novità introdotte dal D.L. 119/2018 - il *dies a quo* decorre solo dall'anno di arrivo/ricezione della fattura.



Attenzione (in particolare in questa prima fase del 2019) alle fatture elettroniche che il Sdl mette a disposizione in originale nell'area autenticata del cessionario/committente soggetto passivo a causa del recapito non ricevibile (codice destinatario e/o pec mancante in FE o non registrato come prioritario nell'area autenticata da parte del cliente); la fattura, ai fini fiscali, si considera ricevuta solo a seguito di presa visione in detta area (attenzione a non farsi “imbrogliare” dalla copia analogica inoltrata per vie diverse dal Sdl dal fornitore)



I nuovi obblighi di fatturazione elettronica valgono per le fatture emesse/trasmesse dal 2019. Le fatture datate 31 dicembre 2018 e trasmesse entro tale data sono detraibili come cartacee anche se arrivate a inizio 2019 (*faq* Agenzia delle entrate); il *dies a quo* in tal caso decorre dal 2019; in mancanza di traccia di trasmissione/arrivo la data di arrivo è quella desumibile dal protocollo acquisti (circolare n. 1/E/2008). Le fatture trasmesse nel 2019 dovrebbero rispettare, invece, il formato elettronico anche se formalmente datate 31 dicembre 2018. Il messaggio “subliminale” desumibile dalle *faq* Agenzia delle entrate è che – se vogliono – le parti hanno margini per un’ultima gestione analogica delle fatture datate 31 dicembre 2018 trasmesse con lieve ritardo.