



CONFINDUSTRIA CANAVESE  
Associazione Industriali del Canavese

QUADERNI

CON IL CONTRIBUTO DI



CONFINDUSTRIA CANAVESE  
Associazione Industriali del Canavese  
Corso Costantino Nigra, 2 - Ivrea (TO)  
[www.confindustriacanavese.it](http://www.confindustriacanavese.it)

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

01

gennaio 2019

01 - GENNAIO 2019

# LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Aspetti organizzativi e fiscali

# La fatturazione elettronica

Aspetti organizzativi e fiscali



CONFINDUSTRIA CANAVESE  
Associazione Industriali del Canavese

La presente pubblicazione è stata realizzata da Confindustria Canavese.

Autore

Alessandro Sabolo, Responsabile del Servizio Fiscale di Confindustria Canavese

con la preziosa collaborazione di

Stefanino Garelli, Dottore Commercialista in Torino

Pubblicazione: gennaio 2019

*Desidero ringraziare gli autori di questo libro che con indiscussa professionalità e competenza hanno messo a disposizione delle imprese associate a Confindustria Canavese il loro sapere a riguardo della normativa sulla fatturazione elettronica, raccolto in questo pratico volume.*

*Le informazioni contenute nelle pagine seguenti (finite di stampare il 16 gennaio 2019) sono le più aggiornate a disposizione relativamente ad un tema molto attuale e di cogente applicazione.*

*Ringrazio di cuore anche tutti i collaboratori della struttura di Confindustria Canavese per aver aderito con entusiasmo a questo "progetto editoriale" che viene alla luce oggi, con la stampa di questa prima pubblicazione.*

*Il desiderio di rendere i servizi offerti da Confindustria Canavese sempre utili, attuali, puntuali, pensati per i nostri imprenditori e rispondenti ai loro fabbisogni, ci porterà, nel prosieguo dell'anno, a produrre altri "Quaderni" come questo, che ci auguriamo possano risultare graditi a chi, con dedizione e impegno svolge il proprio lavoro nell'impresa, sempre cercando di trovare, anche nell'aggiornamento organizzativo, la giusta via verso la produttività e l'efficienza.*

*Il Presidente di Confindustria Canavese*

*Patrizia Paglia*



# Sommario

Premessa .....	9
1. La fattura elettronica, finalità della norma. ....	11
2. I soggetti interessati e le operazioni rilevanti.....	21
3. Il processo di fatturazione elettronica.....	27
4. I servizi dell’Agenzia delle Entrate .....	31
5. Il ruolo degli Intermediari .....	34
6. La predisposizione, l’invio, la ricezione e la registrazione della fattura elettronica .....	37
7. Alcuni casi particolari .....	60
8. Le operazioni con l’estero.....	71
9. La conservazione digitale delle fatture .....	76
10. Misure di semplificazione e aspetti sanzionatori .....	80
Appendice .....	86



# Premessa

Da inizio 2019 tutte le fatture emesse per operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia dovranno avere esclusivamente la forma di fatture cosiddette elettroniche.

L'obbligo della fattura elettronica è stato introdotto con la Legge di Bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017 n. 205) sia per le cessioni di beni o le prestazioni di servizio effettuate tra due operatori IVA (operazioni B2B, cioè Business to Business) sia per le cessioni di beni o le prestazioni di servizio effettuate da operatori IVA verso un consumatore finale (operazioni B2C, cioè Business to Consumer).

Per l'applicazione del nuovo adempimento si è resa necessaria una specifica autorizzazione del Consiglio UE: l'art. 232 della direttiva 2006/112/CE prevede infatti che il ricorso alla fattura elettronica sia subordinato al previo accordo con il destinatario della fattura medesima. L'Italia invece ha richiesto l'applicazione generalizzata indipendentemente dal consenso del cessionario o committente. La deroga è stata riconosciuta con la decisione di esecuzione 16.4.2018 n. 2018/593 e può applicarsi sino al 31.12.2021, seppur con l'esclusione dei soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese.

La decorrenza del nuovo adempimento è stata definita nel 1° gennaio 2019, eccettuati alcuni settori (carburanti e subappalti) per le quali l'obbligo è scattato, comunque solo parzialmente, dal 1° luglio 2018.

Non bisogna dimenticare che in Italia la fatturazione elettronica è stata introdotta ormai da oltre quattro anni nell'ambito delle operazioni nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni. Parte della normativa e delle modalità tecniche sono state mutate da questo adempimento, anche se è bene tenere presente che le due discipline risultano differenti, anche da un punto operativo, rimanendo in vigore la disciplina previgente per le operazioni nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

Le regole per predisporre, trasmettere, ricevere e conservare le fatture elettroniche sono contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia



delle Entrate n. 89757 del 30 aprile 2018, consultabile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Alla prima circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 30 aprile 2018 si è aggiunta la corposa circolare n. 13 del 2 luglio 2018.

Vista la specificità della materia ed a fronte di molteplici problematiche portate all'attenzione anche dalle associazioni di categoria, si sono susseguite non solo risposte ufficiali a quesiti ma anche modifiche normative (in ultimo il decreto legge di accompagnamento della legge di bilancio 2019 DL 118/2018), finalizzate alla semplificazione dell'obbligo, che pare non sempre raggiungano l'obiettivo.

## **NOTA METODOLOGICA**

L'Autore ha differenziato i punti elenco (freccette, punti pieni, crocette, ecc.) appositamente in modo da distinguere tra situazioni alternative (freccette), elenchi (punti pieni) e contenuti (crocette) ed al fine di far prestare maggior attenzione su alcuni passaggi particolarmente importanti.

# 1. La fattura elettronica, finalità della norma

Gli studi e le analisi degli ultimi anni, sia a livello Europeo sia interno, confermano che l'Italia è uno dei paesi in cui è più elevato il livello di evasione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

Per l'ISTAT il sommerso sarebbe pari a circa il 12,6% del PIL mentre per l'EUROSTAT il sommerso sarebbe invece addirittura pari al 20,6% del PIL; si tratta di una differenza, in termini assoluti, di circa 100 miliardi di euro.

La più recente pubblicazione della Commissione Europea risale a settembre 2018 ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en) ) e pone l'Italia al primo posto per IVA evasa in termini assoluti e ai primi posti per fatturato evaso in termini percentuali.

## Tab. 1 - VAT GAP IN 2016 (EUR MILLION)

(The VAT GAP is the overall difference between the expected VAT revenue and the amount actually collected)

Belgium	3,079
Bulgaria	693
Czech Republic	2,165
Denmark	2,466
Germany	22,679
Estonia	144
Ireland	1,610
Greece	5,916
Spain	1,966
France	20,896

Croatia	70
Italy	35,988
Cyprus	83
Latvia	258
Lithuania	983
Luxembourg	29
Hungary	1,629
Malta	20
Netherlands	2,024
Austria	2,149
Poland	8,004
Portugal	1,784
Romania	6,137
Slovenia	290
Slovakia	1,872
Finland	1,707
Sweden	465
UK	22,040
Total EU-28	147,146

*Fonte: European Commission VAT GAP Report 2018*

In ogni caso, gli importi sono davvero significativi e, per far fronte al cosiddetto VAT Gap, lo stato italiano negli ultimi anni ha inserito una serie di adempimenti formali / dichiarativi finalizzati principalmente a evitare / limitare le frodi in materia di IVA.

Il Legislatore, preso atto dell'esistenza di un'elevata evasione fiscale:

- dal 2014 / 2015 ha introdotto la fatturazione elettronica obbligatoria gestita dallo Sdl nei rapporti con la Pubblica Amministrazione;
- dal 2015 ha esteso il reverse charge interno a nuove tipologie di operazioni;

- dal 2015 ha introdotto lo split payment (soggetti pubblici) e dal 2017 lo ha esteso ad altri soggetti;
- dal 2017 ha introdotto la fatturazione elettronica su base opzionale gestita dallo Sdl, prevedendo misure di incentivazione;
- dal 2017, riguardo al settore del commercio al dettaglio e delle attività al medesimo assimilate ha introdotto misure di incentivazione alla memorizzazione e alla trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei corrispettivi giornalieri; per alcune attività ha reso obbligatoria tale memorizzazione / trasmissione (distributori automatici – “vendor machines”);
- dal 2017, al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di conoscere in tempi ravvicinati il comportamento degli operatori, ha introdotto l'obbligo dello spesometro trimestrale / semestrale e della comunicazione trimestrale delle liquidazioni IVA.

Con la legge di bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017 n. 205) si è fatto un ulteriore salto di qualità, introducendo l'obbligatorietà della cosiddetta Fattura Elettronica.

In particolare, è stato così modificato il D.Lgs. 127/2015 (comma 3 così sostituito dal Comma 909 della Legge di bilancio per il 2018):

*“3. Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. Gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi tra le parti, di intermediari per la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio, ferme restando le responsabilità del soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio. Con il medesimo decreto ministeriale di cui al comma 2 potranno essere individuati ulteriori formati della fattura elettronica basati su standard o norme riconosciuti nell'ambito dell'Unione europea. Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. È comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura. Sono esonerati dalle predette disposizioni soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto “regime di vantaggio” di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111,*

*e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190*

*3-bis. I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3. La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione*

*4. (abrogato dal Comma 909 della Legge di bilancio per il 2018)".*

L'estensione dell'adempimento ha diverse finalità, prima fra tutte l'incremento del gettito stimato, a regime, in 2,05 miliardi, di cui 1,6 miliardi per IVA.

Rispetto al precedente adempimento della comunicazione dei dati delle fatture (cosiddetto spesometro), che la fatturazione elettronica va a sostituire, l'Amministrazione Finanziaria potrà ottenere in tempi ancora più brevi un contenuto informativo di maggiore dettaglio, ampliando così le possibilità di accertamento.

Quindi l'Agenzia delle Entrate, a regime, si troverà a disporre di un'enorme quantità di informazioni contabili / fiscali:

- > Per le operazioni interne all'Italia, i dati derivanti dalla fatturazione elettronica;
- > Per le operazioni con l'estero (extra bollette doganali), i dati derivanti dal cosiddetto esterometro;
- > Per le operazioni di importazione e di esportazione, i dati messi a disposizione dall'Agenzia delle Dogane;
- > Per le operazioni poste in essere dai commercianti al minuto e soggetti ai medesimi assimilati:
  - Esiste già l'obbligo di trasmissione dei dati dei corrispettivi per i distributori automatici "Vending machines" e per le cessioni di carburanti da parte di impianti ad elevata automazione;
  - Dal 1° luglio 2019 e poi dal 1° gennaio 2020 giungeranno anche i dati degli altri commercianti al minuto e soggetti ai medesimi assimilati.

Le informazioni verranno utilizzate per potenziare le attività di analisi del rischio e controllo, rendendole più immediate e affidabili, in considerazione dell'elevata qualità dei dati e della tempestività della loro acquisizione.

Lo strumento della fatturazione elettronica, cui consegue l'abrogazione della comunicazione delle fatture emesse e ricevute, non permetterebbe però all'Agenzia delle Entrate il monitoraggio di tutte le operazioni: in particolare, rimarrebbero escluse le fatture emesse nei confronti di soggetti esteri e quelle ricevute dai soggetti medesimi, che continueranno ad essere documentate con modalità cartacee, ai sensi dell'art. 21 del DPR n. 633.

E' nata quindi l'esigenza di portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria i dati relativi alle operazioni con l'estero, che non transitano obbligatoriamente attraverso il Sistema di interscambio: il nuovo comma 3-bis dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 ha previsto pertanto, a decorrere dal prossimo 1° gennaio, l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle entrate del cosiddetto spesometro transfrontaliero (o esterometro), relativo ai dati delle operazioni rese da soggetti passivi stabiliti in Italia a soggetti esteri, sia comunitari che extracomunitari, e di quelle da tali soggetti ricevute.

Si deve ricordare che la normativa comunitaria in tema di fattura elettronica è basata sul principio dell'accordo tra le parti (emittente e destinatario della fattura), l'articolo 232 della Direttiva 2006/112/CE afferma che *"Il ricorso ad una fattura elettronica è subordinato all'accordo del destinatario"*.

Anche l'articolo 21, comma 1, del DPR n. 633/1972 (testo che disciplina l'IVA in Italia) afferma che *"Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario"*.

Al riguardo la Circolare 24 giugno 2014, n. 18 afferma che: *"(...) A tal proposito, si precisa che il termine accettazione riprende le indicazioni delle Note esplicative alla direttiva 2010/45/UE e non presuppone necessariamente un accordo formale (precedente o successivo) alla fatturazione fra le parti. (...) la stampa e la conservazione analogica del documento ricevuto elettronicamente rappresentano un comportamento concludente per esprimere l'intenzione del destinatario di non accettare la fattura come "elettronica" (pur procedendo, viceversa, al suo pagamento e alla sua registrazione). (...)"*.

Qui di seguito si riepiloga in sintesi la situazione a livello mondiale.

**Tab. 2 - Fatturazione elettronica: situazione globale**

EUROPA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sviluppo FE in particolare nei rapporti con la PA (Danimarca, Austria, Finlandia, Italia, Norvegia, Slovenia, Spagna, Svizzera, Francia, ecc.)</li> </ul>
AMERICA DEL NORD	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Introduzione più lenta e graduale.</li> <li>• Dal 2018, FE è utilizzata nei rapporti con gli enti del Settore Pubblico</li> </ul>
AMERICA LATINA (regione più avanzata per uso e diffusione della fattura elettronica: strumento di controllo fiscale contro l'evasione)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cile, Argentina, Messico, Brasile: diffusione di massa FE.</li> <li>• Perù: livelli di adozione altissimi (85% volontariamente, ma dal 2018 obbligatoria per tutti).</li> <li>• Colombia: obbligo FE dal 2019 per tutte le aziende</li> </ul>
ASIA - PACIFICO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nella maggior parte dei Paesi FE ancora in fase di sviluppo.</li> <li>• Cina: obbligo FE per i documenti soggetti a IVA</li> <li>• Turchia: FE diffusa, include progressivamente nuovi settori e contribuenti.</li> </ul>

Fonte: *Sito internet globaleinvoicing.com*

La legge di bilancio 2018 ha superato la limitazione dell'assenso del cliente posta dalla UE grazie ad una specifica autorizzazione concessa del Consiglio dell'Unione Europea sino al 31 dicembre 2021 (con possibilità di proroga): è stato così permesso allo stato Italiano di abbandonare temporaneamente il principio della fatturazione elettronica basata sull'accordo tra le parti, estendendo il principio della fatturazione elettronica obbligatoria, tramite Sdl, già previsto per la fatturazione nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Si riportano qui di seguito stralci della Decisione Di Esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018 che autorizza la Repubblica

italiana a introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto:

#### *“Articolo 1*

*In deroga all'articolo 218 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano diversi dai soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'articolo 282 della predetta direttiva.*

#### *Articolo 2*

*In deroga all'articolo 232 della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a disporre che l'uso delle fatture elettroniche emesse da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano non sia subordinato all'accordo del destinatario, eccetto il caso in cui tali fatture siano emesse da soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'articolo 282 della direttiva 2006/112/CE.*

#### *Articolo 3*

*L'Italia notifica alla Commissione le misure nazionali di esecuzione delle deroghe di cui agli articoli 1 e 2.*

#### *Articolo 4*

*La presente decisione si applica dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021.*

*Qualora ritenesse necessaria la proroga delle deroghe di cui agli articoli 1 e 2, congiuntamente alla domanda di proroga l'Italia presenta alla Commissione una relazione che valuta la misura in cui le misure nazionali di cui all'articolo 3 sono risultate efficaci ai fini della lotta alla frode e all'evasione dell'IVA e della semplificazione della riscossione delle imposte. Tale relazione valuta altresì l'incidenza di tali misure sui soggetti passivi e, in particolare, se tali misure aumentino gli oneri e costi amministrativi facenti capo a essi.”*

In considerazione di tale temporanea deroga, l'articolo 21 del DPR n. 633/1972 mantiene sostanzialmente la sua formulazione originaria.

Al fine di concretizzare l'obbligo di emissione della fattura elettronica tra privati, il legislatore ha introdotto il nuovo comma 6 dell'art. 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 (come *modificato in ultimo dall' art. 1, comma 909, lett. a), n. 7) della l. 27 dicembre 2017 n. 205*): *“In caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse da quelle previste dal comma 3, la fattura si intende non emessa e*



*si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il cessionario e il committente, per non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, devono adempiere agli obblighi documentali ivi previsti mediante il Sistema di Interscambio. In caso di omissione della trasmissione di cui al comma 3-bis ovvero di trasmissione di dati incompleti o inesatti, si applica la sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-quater, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".*

Il regime sanzionatorio prevede pertanto che l'emissione della fattura con modalità difformi da quella elettronica sia paragonata alla mancata emissione.

Ai sensi dell'art. 1 co. 909 della L. 27.12.2017 n. 205 l'obbligo generalizzato decorre dal 1° gennaio 2019. L'obbligo è anticipato al 30 giugno 2018 per le cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, ad eccezione delle cessioni di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione, e per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica.

In sintesi, sino al 31 dicembre 2018:

- > se l'emittente genera e trasmette fatture in formato elettronico, con accettazione da parte del destinatario, sia l'emittente che il destinatario sono obbligati a conservare il documento secondo modalità elettroniche;
- > se, invece, l'emittente genera e trasmette le fatture in formato elettronico, senza accettazione da parte del destinatario:
  - a) sino al 30 giugno 2018, si poteva affermare che:  
l'emittente deve procedere alla conservazione elettronica della fattura, salvo che consideri la fattura come non elettronica;  
il destinatario stampa la fattura, ricevuta, ad esempio, come PDF allegato ad e-mail, (comportamento concludente) e la conserva secondo modalità cartacee.
  - b) dal 1° di luglio 2018, almeno per le fatture emesse da soggetti per i quali è scattato l'obbligo della fattura elettronica, è da ritenere che entrambi i soggetti debbano conservare la fattura elettronica in formato elettronico.

Se l'emittente emette la fattura in formato cartaceo, il destinatario ha libertà di scelta: può adottare la modalità di conservazione che meglio gli aggrada, cartacea o elettronica.

Dal 1° gennaio 2019 il formato deve essere elettronico, secondo gli standard previsti dall'articolo 233 della Direttiva 2006/112/CE: *"1. L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura"*.

Gli stessi principi sono previsti dall'articolo 21 del DPR n. 633/1972.

Sul piano pratico, la fatturazione elettronica nei rapporti B2B ha comportato l'estensione delle procedure operative già utilizzate nei confronti della Pubblica Amministrazione, con alcune semplificazioni:

- l'utilizzo del Sistema di Interscambio e del formato XML, come per i rapporti con la PA;
- la semplificazione delle Notificazioni tra i soggetti coinvolti nella fatturazione elettronica.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757, in attuazione di quanto disposto dall'articolo 1, comma 909, della Legge di Bilancio 2018 conferma, infatti, che il nuovo obbligo di fatturazione elettronica si assolve mediante l'invio di un file avente formato xml (eXtensible Markup Language), trasmesso unicamente tramite il Sistema di Interscambio (di seguito, SdI) utilizzando, quindi, le medesime soluzioni informatiche già adottate per l'emissione della fattura elettronica verso la PA.

La fattura elettronica può essere inviata singolarmente o può essere inviato un lotto di fatture, sempreché siano emesse dal medesimo soggetto nei confronti del medesimo destinatario, nel rispetto dell'articolo 21, comma 3, del DPR n. 633/1972 (di seguito Decreto IVA).

I dati da inserire nella fattura elettronica, al fine di consentire la sua corretta emissione, coincidono con i dati obbligatori richiesti dalla normativa IVA, ex articoli 21 e 21 bis (in caso di fattura semplificata) del DPR 633. L'Agenzia delle Entrate, al paragrafo 1.4 del provvedimento, ha sancito, inoltre, la possibilità di integrare il file con ulteriori informazioni o elementi che possano facilitare la gestione e contabilizzazione delle operazioni effettuate.

La decorrenza dell'obbligo è legata alla data di emissione della fattura:

- > fatture con data anteriore al 1° gennaio 2019: possono essere emesse in formato cartaceo (salvo si tratti di operazioni per le quali l'obbligo della fattura elettronica sia scattato in precedenza; ad esempio: fatture relative alla cessione di carburanti in base a contratto di netting, fatture relative a sub-appalti e sub-contratti PA);
- > fatture con data post 31 dicembre 2018: obbligo di fattura elettronica.

Nel caso di fatture differite o di note di variazione emesse dopo il 31 dicembre 2018 (e quindi aventi una data posteriore al 31 dicembre 2018), ma riferite ad operazioni effettuate ante 1° gennaio 2019, dovrà essere adottata la forma elettronica.

## 2. I soggetti interessati e le operazioni rilevanti

Dal primo gennaio 2019 l'adozione della fattura elettronica riguarda la generalità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti (e non solo identificati) in Italia, indipendentemente dal fatto che il destinatario sia un soggetto passivo o un privato consumatore (art. 1 co. 909 della L. 27.12.2017 n. 205).

Al riguardo la Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018 afferma che:

*“La norma nazionale sulla fatturazione elettronica deve essere, ..., interpretata in senso conforme alla decisione di autorizzazione, oltre che alla direttiva IVA e ai principi di proporzionalità e neutralità fiscale. Pertanto, in base alla decisione di deroga solo i soggetti stabiliti possono essere obbligati ad emettere fattura elettronica.*

*Di converso, la decisione non richiede che il soggetto ricevente la fattura debba essere stabilito sul territorio nazionale.*

*Non è, quindi, incompatibile con la decisione di deroga (e con il principio di proporzionalità) la possibilità di indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti identificati in Italia, sempre che a questi sia assicurata la possibilità di ottenere copia cartacea della fattura ove ne facciano richiesta.”*

In conclusione, le operazioni tra soggetti diversi - ad esempio cessioni da e verso soggetti comunitari ed extracomunitari (fra i quali vanno annoverati, in base all'articolo 6 della direttiva 2006/112/CE e all'articolo 7 del d.P.R. n. 633 del 1972 che vi ha dato attuazione nel nostro ordinamento, coloro che risiedono nei comuni di Livigno e di Campione d'Italia) - non rientrano nell'obbligo di fatturazione elettronica, ma, semmai, in quello previsto dall'articolo 1, comma 3-bis, del medesimo D.Lgs. n. 127 del 2015 e, prima, dall'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, ossia costituiranno oggetto di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle relative fatture.

Si ricorda che nel caso di operazioni poste in essere da soggetti non residenti in possesso o meno di posizione IVA in Italia nei confronti di

soggetti passivi d'imposta italiani gli obblighi IVA devono essere assolti da parte di questi ultimi (articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633/1972). In tale evenienza la fattura deve essere emessa dalla sede centrale del fornitore estero e non dalla sua posizione IVA italiana (cfr. la Risoluzione n. 21/E del 2015, riportata nelle pagine che seguono). Le operazioni in considerazione dovrebbero formare oggetto di comunicazione delle operazioni transfrontaliere.

Restano per ora esclusi dall'obbligo di emissione della fattura elettronica:

- > i soggetti passivi esteri (non stabiliti ai fini IVA in Italia);
- > i produttori agricoli in regime di esonero IVA (articolo 34, comma 6, del DPR n. 633/1972); i soggetti in questione non emettono fatture; le (auto)fatture vengono emesse dagli acquirenti.
- > i contribuenti in regime forfetario, i soggetti che si avvalgono del regime di vantaggio; i soggetti in questione: Emettono fattura senza addebito di IVA; non hanno il diritto di detrarre l'IVA subito sugli acquisti e sulle importazioni; non sono tenuti alla registrazione delle fatture; non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA; i soggetti in argomento, per i loro acquisti presso operatori economici italiani, ricevono tuttavia la fattura elettronica, secondo le modalità precisate nelle pagine successive.

Il d.l. 23.10.2018 n. 119, recentemente convertito in legge, prevede l'aumento dei limiti di ricavo / fatturato per poter rientrare nell'ambito del regime forfetario (65.000 massimo di ricavi /volume d'affari), ampliando così notevolmente il numero dei soggetti che beneficeranno dell'esonero dalla fatturazione elettronica.

In sede di conversione in legge sempre del d.l. 23.10.2018 n. 119 è stato previsto che siano esonerati dall'adempimento, per il periodo d'imposta 2019, anche i soggetti passivi IVA obbligati all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria "TS" (ad esempio farmacie, medici e veterinari).

La legge di bilancio 2019 ha ulteriormente modificato la normativa, disponendo che per l'anno 2019 i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria non potranno emettere fatture elettroniche con riferimento alle operazioni i cui dati vanno inoltrati a detto Sistema. In sostanza, in ambito sanitario, si è passati da un esonero ad un divieto, al fine di recepire le preoccupazioni espresse dal Garante della Privacy.

Lo stesso decreto n. 119 esclude dall'adempimento i soggetti passivi che hanno esercitato l'opzione di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/91 (associazioni sportive dilettantistiche) che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi non superiori a 65.000,00 euro dall'esercizio di attività commerciali. Laddove tale importo sia stato superato, gli obblighi di emissione saranno assolti dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

L'emissione della fattura elettronica è obbligatoria per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi aventi rilevanza ai fini IVA (operazioni: imponibili, non imponibili, esenti, non soggette) poste in essere nei confronti sia di soggetti passivi d'imposta residenti o stabiliti ai fini IVA in Italia sia di consumatori finali.

Per quanto riguarda le operazioni non rilevanti ai fini IVA, quali, ad esempio:

- gli addebiti di penalità contrattuali (operazioni escluse dalla base imponibile, articolo 15 del DPR n. 633/1972);
- gli addebiti di somme a titolo risarcitorio (operazioni non soggette IVA, articolo 2, comma 3, lettera a, del DPR n. 633/1972);

qualora venga emessa fattura, la stessa deve essere elettronica.

In alternativa si può emettere nota di debito cartacea.

Sono escluse dall'obbligo di emissione della fattura elettronica le operazioni poste in essere dai soggetti di cui all'articolo 22 del DPR n. 633/1972 (commercianti al minuto e soggetti ai medesimi assimilati, quali alberghi, ristoranti, etc. che tipicamente emettono ricevute e/o scontrini fiscali), salvo che il cliente ne faccia richiesta all'atto dell'effettuazione dell'operazione.

Tali soggetti, secondo il DL n. 119/2018, a partire dal luglio 2019 (se Volume affari annuo è superiore a 400.000 euro) e dal 1° gennaio 2020 (se non superano tale soglia), saranno tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri.

Per quanto riguarda l'ambito territoriale, le casistiche si possono così riassumere.

Rapporti con soggetti passivi d'imposta residenti in Italia e stabili organizzazioni italiane di soggetti esteri:

- > Operazioni che in base alle regole della territorialità si considerano effettuate in Italia: obbligo di emissione fattura elettronica.
- > Operazioni che in base alle regole della territorialità si considerano effettuate all'estero (ad esempio: cessione di beni esistenti all'estero, operazione non soggetta articolo 7-bis del DPR n. 633/1972): obbligo di emissione fattura elettronica.

Rapporti con soggetti passivi residenti all'estero dotati o meno di posizione IVA in Italia:

- > Operazioni che in base alle regole della territorialità si considerano effettuate in Italia:
  - con clienti esteri dotati di posizione IVA italiana: in base a quanto previsto dalla Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, possibilità di emissione della fattura elettronica nei confronti della posizione IVA italiana del soggetto estero;
  - con clienti esteri non dotati di posizione IVA italiana: nessun obbligo di emissione di fattura elettronica.
- > Operazioni che in base alle regole della territorialità si considerano effettuate all'estero (ad esempio: servizi generici, operazione non soggetta articolo 7-ter del DPR n. 633/1972): nessun obbligo di emissione fattura elettronica.

Riepilogando:

**Fatturazione attiva per cessioni di beni e servizi resi da parte di operatori economici ordinari nei confronti di operatori economici italiani (imprese aventi sede legale in Italia e stabili organizzazioni italiane di imprese aventi sede all'estero) e di consumatori finali italiani:**

- > operatore economico appartenente al settore del commercio al minuto e delle attività assimilate (articolo 22 del DPR n. 633/1972): obbligo di emissione della fattura elettronica se richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell'operazione;
- > da parte di operatori economici "minimi": nessun obbligo di emissione fattura elettronica;
- > altro operatore economico: obbligo di emissione della fattura elettronica (accompagnata da documento cartaceo solo nel caso di cliente consumatore finale).

**Fatturazione attiva per cessioni di beni e servizi resi da parte di operatori economici ordinari nei confronti di operatori economici esteri:**

- > cessioni dirette all'esportazione (articolo 8/1/a – articolo 8/1/b): Facoltà di inserire tali fatture nell'esterometro mensile;
- > cessioni intracomunitarie (articolo 41 del DL n. 331/1993): Obbligo di inserire tali fatture nell'esterometro mensile <sup>(1)</sup>;
- > operazioni articoli da 7 a 7-septies del DPR n. 633/1972: Obbligo di inserire tali fatture nell'esterometro mensile <sup>(1)</sup>;
- > cessioni interne (ad esempio: cessione di beni a cliente estero con introduzione in deposito ordinario italiano) e prestazioni di servizi in deroga considerati effettuati in Italia (ad esempio: servizio immobiliare relativo a immobile situato in Italia addebitato a cliente estero):
  - impresa estera identificata ai fini IVA in Italia: possibilità di concordare con l'impresa estera – posizione IVA italiana l'emissione di fattura elettronica; in caso contrario, obbligo di trasmissione dell'esterometro mensile <sup>(1)</sup>;
  - impresa estera non identificata ai fini IVA in Italia: obbligo di trasmissione dell'esterometro mensile <sup>(1)</sup>;

(1) NB: è possibile evitare la presentazione dell'esterometro caricando le singole fatture nello SdI.

**Fatturazione passiva per acquisti di beni e di servizi da fornitori operatori economici italiani:**

- > fornitore operatore economico ordinario (imprese aventi sede legale in Italia e stabili organizzazioni italiane di imprese aventi sede all'estero): ricevimento della fattura elettronica;
- > fornitore operatore economico rientrante nell'ambito del commercio al minuto e attività assimilate (articolo 22 del DPR n. 633/1972): ricevimento della fattura elettronica, se richiesta al momento di effettuazione dell'operazione;
- > fornitore operatore economico "minimo" (contribuenti in regime forfetario o in regime di vantaggio; agricoltori in regime di esonero): possibilità di ricevere fattura cartacea.



**Fatturazione passiva per acquisti di beni e di servizi da fornitori economici esteri:**

- > importazioni: facoltà di inserire la bolletta /fattura estera nell'esterometro mensile;
- > acquisti intracomunitari di beni: obbligo di inserire tali fatture nell'esterometro mensile;
- > acquisti di servizi generici che in base all'articolo 7-ter del DPR n. 633/1972 si considerano effettuati in Italia: Obbligo di inserire tali fatture nell'esterometro mensile;
- > acquisti di beni interni all'Italia (ad esempio: beni esistenti in Italia ceduti da operatore economico estero);
- > impresa estera identificata ai fini IVA in Italia: possibilità di concordare con l'impresa estera l'emissione di fattura elettronica da parte di quest'ultima; in caso contrario, obbligo di inserire tali fatture nell'esterometro mensile;
- > impresa estera non identificata ai fini IVA in Italia: obbligo di inserire tali fatture nell'esterometro mensile;
- > acquisti di servizi in deroga considerati effettuati in Italia (ad esempio: servizio immobiliare relativo a immobile situato in Italia eseguito da fornitore estero): come acquisti di beni interni all'Italia.

## 3. Il processo di fatturazione elettronica

Come illustrato dall'Agenzia delle Entrate nella Guida "La Fattura Elettronica e i Servizi Gratuiti dell'Agenzia Delle Entrate" la fattura elettronica si differenzia dalla fattura cartacea, in generale, solo per due aspetti:

- va necessariamente redatta utilizzando un pc, un tablet o uno smartphone
- deve essere trasmessa elettronicamente al cliente tramite il c.d. Sistema di Interscambio (Sdl).

Il Sdl è una sorta di "postino" che verifica se la fattura contiene almeno i dati obbligatori ai fini fiscali (art. 21 ovvero 21-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) nonché l'indirizzo telematico (c.d. "codice destinatario" ovvero indirizzo PEC) al quale il cliente desidera che venga recapitata la fattura; controlla inoltre che la partita IVA del fornitore (c.d. cedente/prestatore) e la partita IVA ovvero il Codice Fiscale del cliente (c.d. cessionario/committente) siano esistenti.

In caso di esito positivo dei controlli precedenti, il Sistema di Interscambio consegna in modo sicuro la fattura al destinatario comunicando, con una "ricevuta di recapito", a chi ha trasmesso la fattura la data e l'ora di consegna del documento.

Si può quindi affermare che il processo di fatturazione elettronica comporti i seguenti passaggi:

- 1) creazione del documento in formato XML;
- 2) trasmissione del file fattura (o del file contenente più fatture) al c.d. "Sistema di Interscambio" (Sdl), canale telematico gestito dall'Agenzia delle Entrate;
- 3) controllo del file da parte del Sistema di Interscambio;
- 4) in caso di esito negativo dei controlli, invio, da parte del Sdl, della ricevuta di scarto al trasmittente;

- 5) in caso di esito positivo dei controlli, da parte del Sdl, tentativo di recapito del documento al destinatario;
- 6) in caso di avvenuta consegna al destinatario, invio della "ricevuta di consegna" dal Sdl al trasmittente;
- 7) nell'ipotesi in cui, per problematiche tecniche, il recapito non sia possibile, invio della "ricevuta di impossibilità di consegna" dal Sistema di Interscambio al soggetto trasmittente;
- 8) conservazione del documento.

L'eventuale scarto del file trasmesso, che viene comunicato al cedente/prestatore entro cinque giorni dall'invio, implica che la fattura, o le fatture elettroniche, in esso contenute si considerino non emesse e debbano essere nuovamente spedite al sistema dopo che siano state apportate le necessarie correzioni. Il soggetto passivo avrà, in ogni caso, altri cinque giorni effettivi (e non lavorativi) di tempo per procedere a un nuovo invio al Sdl.

I dati obbligatori da riportare nella fattura elettronica sono di fatto gli stessi che si riportano nelle fatture cartacee, oltre all'indirizzo telematico dove il cliente vuole che venga consegnata la fattura.

La fattura elettronica deve infatti contenere necessariamente tutte le informazioni stabilite dall'art. 21 del DPR 633/72:

- × data di emissione del documento;
- × numero progressivo della fattura, che la identifichi in modo univoco;
- × ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cedente/prestatore e del cessionario/committente, dell'eventuale rappresentante fiscale, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- × numero di partita IVA del cedente/prestatore;
- × numero di partita IVA del cessionario/committente, o, in caso di soggetto passivo stabilito in altro Stato membro UE, numero identificativo IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento, nel caso in cui il cessionario/committente agisca in qualità di soggetto passivo;
- × numero di codice fiscale, nel caso in cui il cessionario/committente non agisca in qualità di soggetto passivo;
- × natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione;

- × corrispettivi e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile,
- × compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- × corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- × aliquota, ammontare dell'imponibile e dell'imposta con arrotondamento al centesimo di euro;
- × data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, in caso di cessione intracomunitaria di beni di trasporto nuovi di cui all'art. 38 co. 4 del DL 331/93;
- × annotazione del fatto che la fattura è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

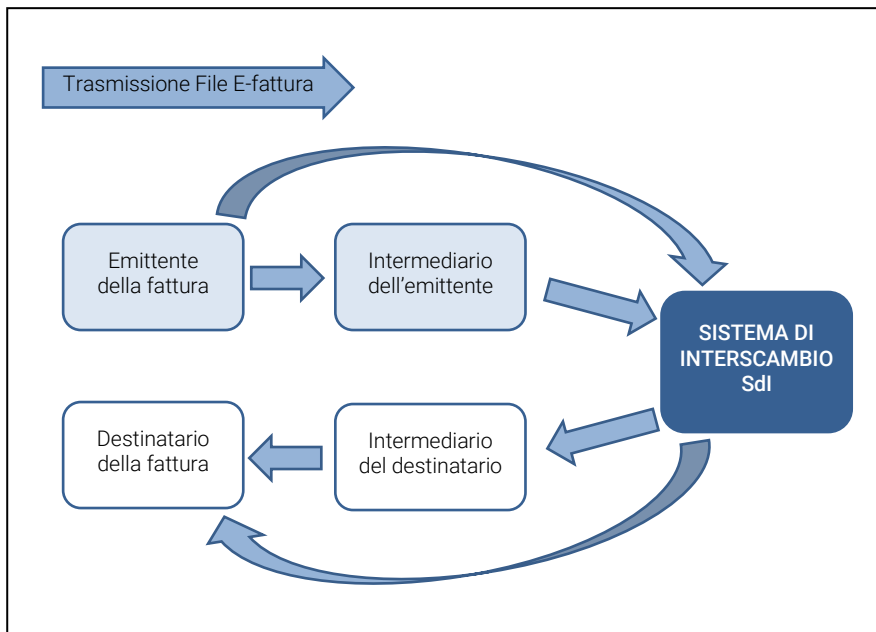
L'art. 21-bis del DPR 633/72, in caso di fattura semplificata di ammontare complessivo non superiore a 100,00 euro, richiede le seguenti minori indicazioni:

- × data di emissione;
- × numero progressivo che identifichi il documento in modo univoco;
- × ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- × numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
- × ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- × in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
- × descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
- × ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, o dei dati che consentono di calcolarla;

- × per i documenti emessi ai sensi dell'art. 26, il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

In conclusione, per compilare una fattura elettronica è necessario disporre di un personal computer (ovvero di un tablet o uno smartphone) e di un programma (software) che consenta la compilazione del file della fattura nel formato XML previsto dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018; è inoltre necessaria una connessione a internet per provvedere alla trasmissione (e alla ricezione).

**Fig. 1 - Fatturazione elettronica: ruolo degli operatori e circuito di trasmissione/ricezione (Regole tecniche Provv. 89757 del 30 aprile 2018)**



Fonte: Agenzia delle Entrate

## 4. I servizi dell’Agenzia delle Entrate

Al fine di rendere il processo di fatturazione elettronica più semplice, l’Agenzia delle Entrate ha predisposto una serie di servizi per predisporre, trasmettere, consultare e conservare le fatture elettroniche.

Tali servizi sono illustrati analiticamente nella Guida “La Fattura Elettronica e i Servizi Gratuiti dell’Agenzia Delle Entrate”, da cui sono qui di seguito tratti i principali passaggi.

Per facilitare l’accesso ai servizi è stato predisposto un apposito “portale web” – accessibile dal sito internet dell’Agenzia delle Entrate – denominato “Fatture e Corrispettivi”. Il portale è un’area web riservata e, quindi, accessibile ai singoli utenti titolari di partita IVA mediante delle credenziali personali, al fine di garantire la sicurezza e l’inviolabilità dei dati contenuti nelle fatture: è pertanto necessario che l’utente abbia preventivamente acquisito le credenziali SPID (“Sistema Pubblico dell’Identità Digitale”) oppure sia in possesso di una Carta Nazionale dei Servizi (CNS) oppure abbia acquisito le credenziali Fisconline/Entratel rilasciate dall’Agenzia delle Entrate.

Il link per accedere al portale “Fatture e Corrispettivi” si trova nella home page del sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) nell’area tematica denominata “Fatture elettroniche e Corrispettivi”. Cliccando sul link del portale si apre la maschera dove vanno inserite le credenziali di accesso.

Inserite le credenziali, il sistema apre una nuova maschera in cui l’utente deve scegliere il profilo con cui vuole operare:

- > se si vuole accedere ai servizi relativi alla propria partita IVA, occorrerà selezionare la voce “Me stesso”
- > se si è stati incaricati ad operare per conto dell’azienda per cui si lavora, occorrerà selezionare la voce “Incaricato”
- > se si è ricevuta una delega come intermediario dal proprio cliente titolare di partita IVA, occorrerà selezionare la voce “Delega diretta”
- > se si deve operare come tutore del soggetto titolare di partita IVA (perché, ad esempio, quest’ultimo è interdetto), occorrerà selezionare la voce “Tutore”.

Per le istruzioni si rimanda alla Guida citata; in sintesi, qui di seguito si evidenziano i principali link da utilizzare.

Nel riquadro denominato “Fatturazione elettronica”, si trovano:

- il link al servizio di Registrazione della modalità di ricezione della fattura elettronica, cioè il servizio che permette di abbinare alla partita IVA un unico indirizzo telematico dove ricevere di default tutte le fatture elettroniche pervenute e correttamente elaborate dal Sdl
- il link alla procedura web per predisporre e trasmettere le fatture elettroniche e per sottoscrivere la convenzione per usufruire del servizio gratuito di conservazione elettronica di tutte le fatture emesse e ricevute tramite il Sdl.

Nel riquadro denominato “Generazione del QR Code”, si trova

- il link per generare il QR Code – in pdf o in formato immagine (stampabile o da salvare sul proprio dispositivo mobile) – contenente tutti i dati identificativi fiscali dell’operatore IVA.

Nel riquadro denominato “Consultazione”, si trovano:

- il link alla consultazione dei Dati rilevanti ai fini IVA, che permette di accedere alle funzioni di ricerca, visualizzazione e download dei file delle fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il Sdl
- il link al Monitoraggio dei file trasmessi, che permette di accedere alle funzioni di ricerca e visualizzazione delle ricevute di scarto o di consegna o di impossibilità di consegna delle fatture elettroniche.

L’Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione gratuitamente tre tipi di programmi per predisporre le fatture elettroniche:

- una procedura web, utilizzabile accedendo al portale “Fatture e Corrispettivi” del sito internet dell’Agenzia (per l’uso di tale procedura occorre disporre di una connessione in rete)
- un software scaricabile su PC (tale procedura può essere utilizzata anche senza essere connessi in rete)
- un’App per tablet e smartphone, denominata Fatturae, scaricabile dagli store Android o Apple (per l’uso di tale procedura occorre disporre di una connessione in rete).

Queste procedure sono rivolte soprattutto agli operatori che emettono un numero contenuto di fatture e sono soliti predisporle con gli usuali programmi di videoscrittura ovvero su modelli prestampati di carta.

In alternativa, è possibile dotarsi di software privati, in particolare quelli rilasciati dagli stessi produttori dei software gestionali utilizzati dagli operatori per predisporre e registrare in contabilità le fatture.

Per le istruzioni sull'utilizzo dei software gratuiti messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate si rimanda alla Guida citata, agevolmente scaricabile del sito dell'Agenzia delle Entrate.



## 5. Il ruolo degli Intermediari

La Nota di Aggiornamento di Confindustria dell'8 giugno 2018 "Fatturazione elettronica tra privati: prime indicazioni operative" identifica bene il ruolo dei cosiddetti intermediari, ossia i soggetti privati che possono essere d'aiuto ai titolari di partita IVA nel processo di fatturazione elettronica, o per espletare i passaggi operativi (trasmissione, recapito ecc.) o per interfacciarsi con l'Agenzia delle Entrate.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757 del 30 aprile chiarisce infatti che la fattura elettronica può essere trasmessa e recapitata tramite un terzo soggetto intermediario diverso dal fornitore o dal cliente. L'intermediario deve preventivamente accreditarsi al Sistema di Interscambio al fine di effettuare le attività di trasmissione telematica e ricezione telematica delle fatture elettroniche verso e dallo Sdl.

Occorre sottolineare che non è necessaria alcuna delega particolare per incaricare un soggetto intermediario alla trasmissione/ricezione delle fatture elettroniche per proprio conto ma è sufficiente che si tratti di un soggetto accreditato o registrato al Sdl. Inoltre, non è richiesto che l'intermediario sia un soggetto abilitato ex articolo 3 DPR n. 322/1998.

Assurgono a tale ruolo tipicamente le società fornitrici dei software contabili/gestionali o gli internet service provider che hanno così la possibilità di utilizzare il servizio di "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" al fine di consegnare e vedersi recapitare le fatture del soggetto che li ha incaricati. In questo modo, per consentire la ricezione della fattura elettronica, il contribuente dovrà comunicare al proprio fornitore l'indirizzo telematico dell'intermediario (PEC o Codice destinatario) di cui intende usufruire.

Diversamente, allo scopo di svolgere altre funzioni aventi caratteristiche più prettamente fiscali/tributarie (per il dettaglio si rinvia alla tabella riassuntiva sotto riportata), il provvedimento prevede la possibilità di avvalersi degli intermediari individuati dal predetto articolo 3 DPR n. 322/1998, appositamente delegati dal fornitore o dal cliente mediante

procura scritta; trattasi tipicamente dei professionisti (in genere commercialisti) qualificati presso Entratel.

La delega può essere conferita o revocata mediante le funzionalità rese disponibili nel sito web dell'Agenzia delle Entrate o presentando l'apposito modulo presso un qualsiasi ufficio territoriale della stessa Agenzia delle Entrate. Con il provvedimento 5.11.2018 n. 29124171, l'Agenzia delle Entrate ha definito le nuove procedure per conferire agli intermediari le deleghe all'utilizzo dei servizi di Fatturazione elettronica, approvando altresì i nuovi modelli utilizzabili per il conferimento o la revoca di queste ultime, nonché per il conferimento o la revoca delle deleghe all'utilizzo del Cassetto fiscale delegato.

La delega può essere conferita ad un massimo di quattro soggetti e per una durata non superiore a due anni dalla data di sottoscrizione del modulo di conferimento (salvo revoca). Se nel modello non viene indicata la durata, la stessa è fissata automaticamente a due anni. L'Agenzia delle Entrate comunicherà al soggetto delegante l'attivazione della delega inviando un messaggio di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante dall'Indice nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti (INI-PEC).

Con il conferimento della delega sarà possibile servirsi della figura di un soggetto intermediario al fine di:

- consultare e acquisire le fatture elettroniche messe a disposizione nella propria area riservata del sito istituzionale dell'Agenzia dell'Entrate;
- consultare i dati delle operazioni effettuate con l'estero;
- consultare i dati delle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017, comunicati tramite spesometro;
- utilizzare il servizio di registrazione dell'indirizzo telematico per conto dell'operatore;
- iscriversi e utilizzare il servizio di conservazione (ma in questo caso si può delegare qualsiasi soggetto, vedi paragrafo sulla conservazione).

Qui di seguito si riporta tabella riassuntiva tratta dalla Nota di Aggiornamento di Confindustria citata.

**Tab. 3 – Soggetti intermediari**

Attività	Soggetto abilitato (art. 3, so. 3, DPR n. 322/1998)	Soggetto qualsiasi	Delega
Trasmissione FE		✓	
Recapito FE		✓	
Registrazione dell'indirizzo telematico	✓		✓
Consultazione e acquisizione FE "messe a disposizione"	✓		✓
Consultazione dati fatture trasmessi	✓		✓
Utilizzo servizio di conservazione		✓	✓

Fonte: Nota di Aggiornamento di Confindustria dell'8 giugno 2018

## 6. La predisposizione, l'invio, la ricezione e la registrazione della fattura elettronica

A inizio 2019, la gran parte dei titolari di partita IVA avrà già effettuato le sue scelte iniziali.

Le imprese che gestiscono molte fatture avranno deciso di:

- > fare tutto in casa accreditandosi con lo Sdl (mediante un canale Sdicoop o SdiSFTP), ricevendo in attribuzione un proprio "codice destinatario", emettendo e ricevendo le fatture mediante tale canale;
- > oppure utilizzare la piattaforma di un service provider (ad esempio: Buffetti, WKI, Team System, Sistemi, Intesa, etc.), con richiesta tramite tale soggetto di uno o più codici destinatario (gestiti comunque dal service provider oppure con utilizzo del codice destinatario unico del service provider).

Le imprese che gestiscono poche fatture avranno scelto una delle seguenti due soluzioni:

- > fare tutto in casa utilizzando la procedura web messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (portale "Fatture e corrispettivi"): trasmette le fatture allo Sdl utilizzando tale procedura web o mediante PEC; riceve dallo Sdl le fatture mediante PEC;
- > rivolgersi a un intermediario (ad esempio: un commercialista, un'associazione di categoria, etc.) incaricandolo: di redigere e di trasmettere allo Sdl le fatture elettroniche (in questo caso: "appalto di fatturazione") oppure solo di trasmettere allo Sdl le fatture elettroniche; e, comunque, di ricevere le fatture elettroniche.

Nel caso di utilizzo di un service provider o di un intermediario abilitato (ad esempio, commercialista, consulente del lavoro, associazione di categoria, etc.), questo può operare, riguardo alle **fatture emesse**:

- > come semplice trasmettitore (la fattura viene predisposta dal cedente /prestatore, viene messa a disposizione del service provider e questi provvede a curarne la trasmissione);
- > come emittente della fattura (la fattura viene predisposta ed emessa dal service provider in base alle informazioni trasmesse dal cedente /prestatore: fatturazione in appalto).

Si ricorda che l'articolo 21 del DPR n. 633/1972 afferma che:

*"1. Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo.*

(....)

*2. La fattura contiene le seguenti indicazioni:*

(....)

*n) annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo".*

Le ipotesi più frequenti di fatturazione emessa per conto del cedente riguardano ad esempio l'emissione di fatture da parte delle ditte mandanti per conto dei propri agenti o collaboratori o l'emissione di fatture da parte di una delle società del gruppo che si assume l'incarico di prestare servizi di natura amministrativa a favore delle altre società.

L'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate svolge un ruolo fondamentale per la gestione della fatturazione elettronica. Mediante l'accesso alla stessa è possibile, tra il resto, ricercare, consultare e acquisire tutte le fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso lo SdI. I file delle fatture elettroniche sono disponibili su tale area fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di ricezione da parte dello SdI.

In tale area si consiglia di effettuare preliminarmente la cosiddetta pre-registrazione, ai fini della **ricezione delle fatture passive**.

L'impresa può tipicamente scegliere tra due diverse soluzioni:

- > essere dotata di un unico indirizzo telematico (soluzione consigliabile);
- > essere dotata di più indirizzi telematici.

Nel primo caso, l'impresa è bene che attui la pre-registrazione accedendo al servizio di registrazione delle Entrate, abbinando la propria partita IVA ad un codice destinatario o a una PEC. Questa registrazione consente al contribuente di ricevere la fattura anche nel caso in cui il cedente/prestatore indichi un indirizzo sbagliato ovvero indichi nel codice destinatario l'indirizzo convenzionale di "0000000". In tutti questi casi lo Sdl si disinteressa di quanto indicato dal fornitore e invia la fattura nel canale scelto dal contribuente.

Nel secondo caso, l'impresa deve comunicare ai fornitori i singoli indirizzi ai quali intende ricevere le fatture (ad esempio, più PEC dedicate o più codici destinatario dedicati).

La pre-registrazione non è obbligatoria, ma è caldamente consigliabile (salvo particolari esigenze aziendali in ordine alla gestione, per settori di attività delle fatture in arrivo), in quanto velocizza il processo di recapito della fattura. Una volta pre-registrato un determinato canale lo Sdl, per il recapito, utilizzerà solo tale canale, diventa pertanto inutile la comunicazione ai propri fornitori del proprio indirizzo telematico.

La scelta di un determinato canale può essere in ogni momento modificata, è pertanto necessario che il medesimo venga tenuto continuamente aggiornato.

Nel caso in cui l'impresa abbia deciso di affidare la trasmissione / recapito delle fatture ad un intermediario, il canale da pre-registrare è quello dell'intermediario.

La pre-registrazione consente di evitare lo scambio di codici destinatario e di PEC tra clienti e fornitori e il loro conseguente aggiornamento. Una volta pre-registrati:

- ai FORNITORI è sufficiente comunicare: ci siamo pre-registrati; non avete bisogno della nostra PEC o del nostro codice destinatario; indicate in fattura il codice destinatario convenzionale 0000000 e le fatture arriveranno sul canale pre-registrato;
- ai CLIENTI è sufficiente comunicare: per favore, pre-registratevi; così facendo non avremo bisogno della vostra PEC o del vostro codice destinatario; indicheremo in fattura il codice destinatario

convenzionale 0000000 e le fatture arriveranno sul canale da voi pre-registrato.

Qualora il titolare di partita IVA non si pre-registri è tenuto a comunicare ai propri fornitori o la PEC o l'indirizzo telematico. Qualora non abbia provveduto a dotarsi né di PEC né di indirizzo telematico per la ricezione delle fatture elettroniche, il fornitore non potrà che inserire il codice convenzionale 0000000 e la fattura inviata sarà recapitata esclusivamente nel cassetto fiscale e si originerà una segnalazione di mancata consegna; in tal caso sorgerà un ulteriore obbligo di notifica a carico dell'emittente.

La ricevuta di mancata consegna (mancato recapito) viene inviata al cedente / prestatore:

- > sia nel caso di mancata individuazione di un canale di recapito;
- > sia nel caso in cui, pur essendo individuato un canale di recapito, questo non sia utilizzabile per cause tecniche (ad esempio casella Pec piena o canale non attivo).

Il cedente / prestatore emittente deve a questo punto tempestivamente ("senza indugio") informare il cessionario / committente, per vie diverse dallo SdI, che l'originale della fattura è a sua disposizione nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate (cassetto fiscale). Quando il cessionario/committente, accedendo alla sua area riservata, prenderà visione della fattura, l'informazione di tale data è resa disponibile al cedente/prestatore nell'area di consultazione delle fatture elettroniche di sua competenza.

Abbiamo già evidenziato che la fattura elettronica deve contenere tutte le informazioni stabilite dall'art. 21 del DPR 633/72 (o dell'art. 21-bis del DPR 633/72 in caso di fattura semplificata), al pari della fattura cartacea.

La fattura elettronica deve inoltre contenere altri dati, tipicamente previsti proprio per la natura digitale del documento, ad esempio le informazioni necessarie alla corretta trasmissione del documento dal mittente al Sistema di Interscambio e dal Sistema al soggetto destinatario (contenute nel c.d. "Codice Destinatario").

Fra gli elementi richiesti "in aggiunta" rispetto a quelli previsti dall'art. 21 del DPR 633/72 sono compresi, contraddistinti da codici specifici:

i dati relativi al regime fiscale del cedente/prestatore:

- RF01 Ordinario;
- RF02 Contribuenti minimi;
- RF04 Agricoltura e attività connesse e pesca;
- RF05 Vendita sali e tabacchi;
- RF06 Commercio dei fiammiferi;
- RF07 Editoria;
- RF08 Gestione di servizi di telefonia pubblica;
- RF09 Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta;
- RF10 Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72;
- RF11 Agenzie di viaggi e turismo;
- RF12 Agriturismo;
- RF13 Vendite a domicilio;
- RF14 Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione;
- RF15 Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione;
- RF16 IVA per cassa P.A.;
- RF17 IVA per cassa;
- RF18 Altro;
- RF19 Forfettario;

i dati relativi al tipo di documento:

- TD01 - Fattura;
- TD02 - Acconto/Anticipo su fattura;
- TD03 - Acconto/Anticipo su parcella;
- TD04 - Nota di Credito;
- TD05 - Nota di Debito;
- TD06 - Parcella;
- TD20 - Autofattura;

i dati relativi alla tipologia di ritenuta:

- RT01 - Ritenuta persone fisiche;
- RT02 - Ritenuta persone giuridiche;

i dati relativi alla tipologia di Cassa previdenziale del prestatore:

- TC01 - Cassa Nazionale Previdenza e Assistenza Avvocati e Procuratori Legali;
- TC02 - Cassa Previdenza Dottori Commercialisti;
- TC03 - Cassa Previdenza e Assistenza Geometri;



- TC04 - Cassa Nazionale Previdenza e Assistenza Ingegneri e Architetti Liberi Professionisti;
- TC05 - Cassa Nazionale del Notariato;
- TC06 - Cassa Nazionale Previdenza e Assistenza Ragionieri e Periti Commerciali;
- TC07 - Ente Nazionale Assistenza Agenti e Rappresentanti di Commercio (ENASARCO);
- TC08 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Consulenti del Lavoro (ENPAACL);
- TC09 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Medici (ENPAM);
- TC10 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Farmacisti (ENPAF);
- TC11 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Veterinari (ENPAV);
- TC12 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Impiegati dell'Agricoltura(ENPAIA);
- TC13 - Fondo Previdenza Impiegati Imprese di Spedizione e Agenzie Marittime;
- TC14 - Istituto Nazionale Previdenza Giornalisti Italiani (INPGI);
- TC15 - Opera Nazionale Assistenza Orfani Sanitari Italiani (ONAOSI);
- TC16 - Cassa Autonoma Assistenza Integrativa Giornalisti Italiani (CASAGIT);
- TC17 - Ente Previdenza Periti Industriali e Periti Industriali Laureati (EPPI);
- TC18 - Ente Previdenza e Assistenza Pluricategoriale (EPAP);
- TC19 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Biologi (ENPAB);
- TC20 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Professione Infermieristica (ENPAPI);
- TC21 - Ente Nazionale Previdenza e Assistenza Psicologi (ENPAP);
- TC22 - INPS;

i dati relativi alla natura della cessione di beni e/o prestazione di servizi, nel caso in cui non sia prevista l'applicazione dell'imposta:

- N1 - escluse ex art.15;
- N2 - non soggette;
- N3 - non imponibili;

- N4 - esenti;
- N5 - regime del margine; IVA non esposta in fattura;
- N6 - inversione contabile (per le operazioni in reverse charge ovvero nei casi di autofatturazione per acquisti extra UE di servizi ovvero per importazioni di beni nei soli casi previsti);
- N7 - IVA assolta in altro stato UE (vendite a distanza ex art. 40 co. 3 e 4 e art. 41 co. 1 lett. b) del DL 331/93; prestazione di servizi di telecomunicazioni, teleradiodiffusione ed elettronici ex art. 7-sexies lett. f) e g) del DPR 633/72 e art. 74-sexies del DPR 633/72);

le modalità di pagamento:

- MP01 contanti;
- MP02 assegno;
- MP03 assegno circolare;
- MP04 contanti presso Tesoreria;
- MP05 bonifico;
- MP06 vaglia cambiario;
- MP07 bollettino bancario;
- MP08 carta di pagamento;
- MP09 RID;
- MP10 RID utenze;
- MP11 RID veloce;
- MP12 Riba;
- MP13 MAV;
- MP14 quietanza erario stato;
- MP15 giroconto su conti di contabilità speciale;
- MP16 domiciliazione bancaria;
- MP17 domiciliazione postale;
- MP18 bollettino di c/c postale;
- MP19 SEPA Direct Debit;
- MP20 SEPA Direct Debit CORE;
- MP21 SEPA Direct Debit B2B;
- MP22 Trattenuta su somme già riscosse.

È necessario inoltre verificare come esporre nella nuova fattura elettronica il contenuto della fattura cartacea sino ad oggi emessa, che tipicamente accoglie anche dati non obbligatori, sia di carattere commerciale/promozionale sia di cortesia o di coordinamento con il cliente. Si tratta di un'analisi che gli Uffici amministrativi / commerciali /

acquisti devono svolgere in stretto coordinamento con la società di software che assiste la società.

Ad esempio, nel caso di cessione di un numero elevato di beni contraddistinti da diversi codici, tenuto conto dell'interpretazione prevalente della norma, è da ritenere necessario eseguire il dettaglio direttamente sulla fattura. Tale modalità di comportamento favorisce anche il cliente, il quale è così facilitato a trasporre nel proprio gestionale i dati espressi in XML.

La norma prevede infatti che le fatture indichino in maniera esatta e precisa l'oggetto della prestazione, specificandone natura, qualità e quantità, in modo da consentire l'espletamento delle attività di verifica e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Se ne deduce, pertanto, che l'emissione di documenti dall'oggetto troppo ampio e generico, con l'accorpamento in un'unica descrizione di attività molto diverse, legittima l'Agenzia delle Entrate a irrogare le sanzioni per violazione degli obblighi di tenuta della contabilità, essendo venute meno le finalità conoscitive che la norma intende assicurare (così hanno stabilito i giudici della Corte di cassazione con la sentenza n. 21980 del 30 ottobre 2015).

E' comunque possibile allegare alla fattura elettronica file di qualsiasi formato (es. Pdf, XML, Jpeg, TIFF, Txt, ecc.) per integrare il contenuto del documento fattura. Il sistema di interscambio consente infatti la possibilità di allegare al tracciato Xml anche degli allegati elettronici con una dimensione complessiva massima di 5MB per singola fattura.

Pertanto l'invio di un allegato che contenga altre informazioni utili dal punto di vista gestionale (per esempio dettagli addebito, comunicazioni e avvisi alla clientela, attestazioni di certificazioni ISO, etc. etc.) sembrerebbe legittimo ma occorre prestare attenzione al «peso» degli allegati in quanto, in caso di superamento della soglia di 5MB (file complessivo), la fattura verrebbe integralmente scartata dallo Sdl.

Rispetto alla fattura elettronica emessa nei confronti della Pubblica Amministrazione, che richiede obbligatoriamente l'apposizione della **firma digitale**, la fattura fra privati può essere inviata anche in assenza di tale adempimento.

Si ritiene, tuttavia, consigliabile apporre la firma digitale, in modo da garantire la sicurezza, l'integrità e l'immodificabilità del documento, nonché la sua riconducibilità all'Autore, attribuendo allo stesso anche l'efficacia probatoria prevista dall'art. 2702 c.c.26.

Nel caso si scelga di utilizzare la firma elettronica, e si invii un file compresso contenente più fatture, sarà necessario firmare digitalmente ogni file fattura in esso contenuto.

Secondo il Provvedimento n. 89757 del 30/4/2018 la **data di emissione** della fattura elettronica è la data riportata nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli articoli 21 e 21bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La fattura elettronica scartata dal Sdl a seguito dei controlli di cui ai punti 2.4, 2.5 e 2.6 si considera non emessa. Secondo la Relazione al DI n. 119/2018: *"... la fattura elettronica si considera emessa quando è trasmessa utilizzando il sistema di interscambio..."*.

In estrema sintesi, in via generale, il momento di effettuazione dell'operazione determina la data in cui deve essere emessa la fattura, che si considera, a sua volta, emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione.

Risulta quindi estremamente importante verificare preliminarmente, caso per caso, quale sia il momento di effettuazione dell'operazione, secondo le disposizioni dettate dall'art. 6 del DPR 633/1972,

L'articolo 21 del DPR n. 633/1972, come modificato dal DI n. 119/2018, dispone comunque che:

*"2. La fattura contiene le seguenti indicazioni:*

*(...)*

*g-bis) data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione 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; (...)"*.

Sembra pertanto ragionevole sostenere che possa esistere una differenza tra:

- > data di effettuazione dell'operazione
- > data di formazione della fattura (data della fattura)
- > data di emissione / trasmissione della fattura

La modifica è stata appositamente introdotta recentemente al fine di evitare sanzioni per problemi connessi alla teorica contemporaneità temporale dell'emissione, vista l'impossibilità pratica in alcuni casi di poter

attivare i meccanismi di fatturazione elettronica contestualmente all'effettuazione dell'operazione.

In particolare, il DL n. 119/2018 dispone la depenalizzazione delle principali sanzioni per il primo periodo semestrale di attuazione della normativa. Dal 1° luglio 2019 invece l'emittente avrà tempo dieci giorni per emettere e inviare la fattura, indicando comunque in fattura la data dell'operazione, ossia la data in cui l'operazione è divenuta rilevante ai fini IVA (art. 6 DPR 633).

Si ricorda che l'art. 6 prevede che: *"Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, ...., si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione." (...)* *"Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo". (...)* *"Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento"*

Per ciascuna operazione in campo IVA (ivi comprese le operazioni di cui all'articolo 21, comma 6 bis del DPR n. 633/1972) deve essere emessa una fattura. La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione (anche in via telematica) all'altra parte.

Sono ora conseguentemente previste tre modalità di fatturazione:

## **FATTURE IMMEDIATE**

### Sino al 30 giugno 2019:

la fattura deve essere emessa entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell'operazione; in base a quanto previsto dalla Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, essa può essere trasmessa allo SdI con qualche giorno di ritardo.

Sul punto la Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018 afferma che: "....., in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea di soggetti coinvolti e le connesse difficoltà organizzative, si ritiene che il file fattura,

predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 ed inviato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisca violazione non punibile ai sensi dell'articolo 6, comma 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472."

Dal 1° luglio 2019:

la fattura deve essere emessa entro 10 giorni dal giorno di effettuazione dell'operazione; nel caso di fattura elettronica, secondo la Relazione illustrativa al decreto, "*...la fattura elettronica si considera emessa quando viene trasmessa utilizzando il sistema di interscambio ....*"; essa deve quindi essere trasmessa allo SdI entro 10 giorni dal giorno di effettuazione dell'operazione; se la fattura viene emessa in data successiva a quella di La Relazione al DI n. 119/2018 afferma che: "*Nel presupposto che la fattura elettronica si considera emessa quando è trasmessa utilizzando il sistema di interscambio, è necessario che nel più ampio arco temporale riconosciuto dalla norma (10 giorni) sia effettuata anche tale trasmissione*".

Si evidenzia che sulla fattura in questione occorre indicare la data di effettuazione dell'operazione, in modo da far rientrare l'IVA relativa a tale fattura nella liquidazione IVA del periodo (mese o trimestre) in cui è stata effettuata l'operazione e non nel periodo in cui la fattura è stata emessa.

Dal punto di vista operativo il Legislatore chiarisce che il termine per l'emissione della fattura consta così in dieci giorni dalla data di effettuazione dell'operazione. Occorre però tenere presente che nei casi di fine mese anche se la fattura viene emessa nel mese successivo rispetto all'esigibilità dell'imposta la stessa deve essere riportata nel mese precedente (ad esempio pagamento anticipato ricevuto il 25 settembre 2019 fattura emessa e trasmessa al SdI il 3 ottobre 2019, con indicazione effettuazione operazione il 25 settembre 2019, il debito IVA deve in ogni caso concorrere alla liquidazione del mese di settembre 2019 e così entro il 16 ottobre).

I sistemi dovranno essere in grado di recepire per la liquidazione IVA anche la data di effettuazione dell'operazione e non solo la registrazione nei registri IVA effettuata nel mese di ottobre 2019.

Se il contribuente è solito emettere una fattura accompagnatoria che accorpa i dati della fattura e quelli del DDT, dal 1° gennaio 2019, in ambito nazionale, è possibile continuare ad emetterla esclusivamente come "fattura di cortesia non valida ai fini dell'IVA".

In relazione ai rapporti con l'estero, nulla cambia e quindi è ancora possibile emettere fattura accompagnatoria cartacea.

L'emissione del DDT continua invece ad essere essenziale al fine di consentire la fatturazione differita a mezzo Sdl.

**FATTURE DIFFERITE** (presuppongono l'emissione del documento di trasporto DDT)

La fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni; nel caso di fattura elettronica, entro lo stesso termine essa deve essere trasmessa allo Sdl.

Da un punto di vista operativo è opportuno non avvalersi in modo completo di tale termine e procedere a compilare (datare) le fatture differite entro la fine mese di effettuazione dell'operazione, trasmettendole allo Sdl con qualche giorno di ritardo.

La fattura differita deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei DDT emessi; in tal caso può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti (fattura riepilogativa).

Riguardo a tale modalità di fatturazione, in tema di termini di fatturazione, non è cambiato nulla; si ricorda che l'IVA relativa alle fatture differite va comunque liquidata nel mese di effettuazione delle operazioni.

## **EMISSIONE DI FATTURE ELETTRONICHE NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI FINALI**

Nel caso di emissione di fatture elettroniche nei confronti di consumatori finali (persone fisiche, associazioni, fondazioni, condomini, etc.):

- occorre essere in possesso del codice fiscale di tali soggetti e occorre indicarlo in fattura;
- deve essere indicato il codice convenzionale 0000000;
- una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. È comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura.

Riguardo all'**imposta di bollo** in fattura, occorre distinguere tra le seguenti modalità applicative.

- > Fattura cartacea (ivi compreso il PDF allegato a e-mail): Contrassegno sull'originale oppure Bollo virtuale (articolo 15 del DPR n. 642/1972);
- > Fattura elettronica: bollo virtuale (articolo 6 del Dm 17 giugno 2014).

Le operazioni soggette a imposta di bollo (se di importo superiore a 77,47 euro), tipicamente sono:

- Operazioni fuori campo IVA (ai sensi degli articoli 1, 2 o 3 del DPR n. 633/1972);
- Importi esclusi dalla base imponibile (articolo 15 del DPR n. 633/1972);
- Operazioni esenti (articolo 10 del DPR n. 633/1972);
- Operazioni che non soddisfano il requisito della territorialità (articoli da 7 a 7 septies del DPR n. 633/1972);
- Operazioni a fronte di dichiarazioni d'intento (articolo 8/1/c del DPR n. 633/1972);
- Operazioni assimilate alle esportazioni (articolo 8-bis del DPR n. 633/1972);
- Operazioni nei confronti di organismi internazionali (articolo 72 del DPR n. 633/1972);
- Servizi internazionali (esclusi i trasporti internazionali che siano diretti esclusivamente a realizzare l'esportazione di merci - Risoluzione 290586/78) (articolo 9 del DPR n. 633/1972);
- Operazioni poste in essere da contribuenti minimi (contribuenti in regime di vantaggio e contribuenti in regime forfetario);
- Etc.

Le operazioni non soggette a imposta di bollo sono:

- Operazione soggette a IVA ("principio di alternatività IVA e imposta di bollo")
- Operazioni non imponibili articolo 8/1/a e articolo 8/1/b, del DPR n. 633/1972 (cessioni all'esportazione);
- Operazioni non imponibili articolo 41 (cessioni intracomunitarie) e 58 (cessioni interne nell'ambito di cessioni triangolari) del DI n. 331/1993;



- Servizi di trasporto internazionale che siano diretti esclusivamente a realizzare l'esportazione di merci - Risoluzione 290586/78) (articolo 9, comma 1, n. 2, del DPR n. 633/1972);
- Etc.

In base a quanto previsto dall'art. 6 della Tabella (allegato B) al DPR 633/1972, l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di bollo sono infatti tra loro alternative.

L'imposta di bollo va applicata nella misura di 2,00 euro esclusivamente alle fatture, sia cartacee che elettroniche, emesse senza addebito di IVA per un importo superiore a 77,47 euro. Per quanto riguarda le fatture che presentano contemporaneamente importi assoggettati ad imposta sul valore aggiunto e importi non assoggettati, ai fini dell'imposta di bollo si deve considerare l'importo non assoggettato ad IVA: se quest'ultimo è superiore a € 77,47 la marca da bollo va applicata (risoluzione 98/E/01).

La marca da bollo, se assolta tramite contrassegno, deve essere applicata sulla copia originale della fattura consegnata al cliente; sulle altre copie andrà riportata la seguente dicitura: "imposta di bollo assolta sull'originale".

In caso di emissione di fatture elettroniche, l'articolo 6 del DM 17 giugno 2014 afferma che l'imposta di bollo virtuale sui documenti elettronici:

- > deve essere versata con modalità telematica mediante il Modello F24 (codice tributo 2501, anno di riferimento anno d'imposta per cui si effettua il versamento, nel formato "AAAA");
- > tale versamento deve avvenire in unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Con un recentissimo provvedimento (D.M. 28/12/2018) è stato disposto che il pagamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare dovrà essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo. Sarà la stessa Agenzia delle Entrate a comunicare al contribuente nella sua area riservata l'ammontare dell'imposta dovuta sulla base dei dati presenti nello SdI; il pagamento avverrà mediante il servizio dell'area riservata o con addebito su conto bancario o mediante F24.

Le fatture elettroniche soggette all'imposta di bollo riportano l'annotazione "bollo assolto ai sensi del decreto MEF DM 17 giugno 2014 (art. 6)". Il tracciato della Fattura elettronica prevede per tale annotazione un apposito campo da valorizzare nel blocco informativo [2.1.1.6] DatiBollo:

Bollo Virtuale

Importo Bollo

L'impresa che, riguardo alle fatture cartacee, è stata autorizzata a versare l'imposta di bollo in modo virtuale in base all'articolo 15 del DPR n. 642/1972, continua come nel passato. Riguardo alle fatture elettroniche deve invece espletare la procedura di cui al DM 17 giugno 2014.

Prima dell'inoltro della fattura elettronica allo Sdl è opportuno eseguire un attento **controllo circa la corretta compilazione** della fattura elettronica e ciò al fine di ridurre al minimo i possibili scarti. Tale controllo può essere eseguito mediante uno specifico software (si spera, messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, o realizzato o fatto realizzare dall'impresa emittente o dall'eventuale intermediario). Alcuni service provider parlano di uno scarto non superiore al 2 per mille.

Una volta che la fattura è stata predisposta mediante il gestionale aziendale, la medesima (in via automatica) viene messa a disposizione del service provider, il quale provvede a trasmettere la fattura allo Sdl.

Come già in precedenza affermato:

- > l'impresa cedente / prestatrice: in linea generale è il soggetto emittente;
- > mentre il service provider è il soggetto trasmittente.

Si ricorda che è anche possibile che il compito di emettere la fattura venga attribuito o al cliente stesso o al service provider ("fatturazione in appalto").

Prima di inoltrare la fattura elettronica al destinatario anche lo Sdl effettua una serie di controlli che riguardano:

- > la presenza delle informazioni obbligatorie (ad esempio, l'esistenza nell'anagrafe tributaria della partita IVA del cedente/prestatore e del committente/cessionario ovvero del codice fiscale nel caso che quest'ultimo sia un consumatore finale);

- > la coerenza (tra i valori dell'imponibile, dell'aliquota IVA e dell'imposta indicata in fattura).

I tempi di elaborazione possono variare da pochi minuti sino a 5 giorni, anche in conseguenza dei momenti di elevata concentrazione degli invii delle fatture elettroniche.

In caso di superamento dei controlli lo Sdl trasmette la fattura al destinatario (o all'intermediario per conto di quest'ultimo) o la mette a disposizione dello stesso.

Al riguardo possono venirsi a verificare due eventualità:

- > lo Sdl trasmette la fattura elettronica al cessionario /committente con esito positivo (fattura recapitata), lo Sdl invia quindi al soggetto emittente una ricevuta di consegna - RC della fattura elettronica (che contiene anche l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario);
- > lo Sdl trasmette la fattura elettronica al cessionario /committente con esito negativo (fattura non recapitata); lo Sdl rende quindi disponibile la fattura nell'area riservata del cessionario/committente e invia al soggetto emittente la ricevuta di Mancata Consegna - MC. La fattura si considera comunque emessa.

Le due ricevute devono pervenire all'emittente entro 5 giorni dall'avvenuta trasmissione della fattura elettronica

La ricevuta di mancata consegna (mancato recapito) viene inviata al cedente / prestatore sia nel caso di mancata individuazione di un canale di recapito sia nel caso in cui, pur essendo individuato un canale di recapito, questo non sia utilizzabile per cause tecniche (ad esempio casella Pec piena o canale non attivo).

Il cedente / prestatore deve tempestivamente ("senza indugio") informare il cessionario / committente, per vie diverse dallo Sdl, che l'originale della fattura è a sua disposizione nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate (cassetto fiscale). Quando il cessionario/committente, accedendo alla sua area riservata, prenderà visione della fattura, l'informazione di tale data è resa disponibile al cedente/prestatore nell'area di consultazione delle fatture elettroniche di sua competenza.

Qui di seguito si trascrivono esempi delle indicazioni che alcune imprese grandi fatturatrici appongono sulla comunicazione che inviano al cliente in caso di ricevimento della ricevuta di mancato recapito.

## B2B

*“Questo documento riporta i dati fiscali contenuti nella fattura elettronica originale che ti abbiamo già trasmesso tramite il Sistema d’interscambio (Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 7 marzo 2008). Se non hai ricevuto la fattura elettronica originale all’indirizzo telematico da te prescelto, la troverai disponibile nella tua area riservata del sito web dell’Agenzia delle Entrate.”*

## B2C

*“Questo documento riporta i dati fiscali contenuti nella fattura elettronica originale che ti abbiamo già trasmesso tramite il Sistema d’interscambio (Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 7 marzo 2008). La fattura elettronica originale è disponibile nella tua area riservata del sito web dell’Agenzia delle Entrate.”*

Qualora si sia in presenza di mancato superamento dei controlli di validità la fattura viene scartata dallo Sdl e lo stesso invia al soggetto trasmittente, attraverso il medesimo canale con cui ha ricevuto la fattura, una “Notifica di Scarto – NS”, nella quale viene evidenziata la motivazione dello scarto, mediante uno specifico codice numerico);

In tal caso, la fattura è considerata non emessa. Il cedente / prestatore deve attivarsi al fine di emettere una nuova fattura.

Il cedente / prestatore, se la fattura è già stata registrata nel registro delle fatture emesse e il motivo dello scarto riguarda dati aventi rilevanza nella contabilità IVA:

- deve emettere nota credito interna a storno della fattura emessa (scartata dallo Sdl);
- tale nota credito viene annotata nel registro IVA delle fatture emesse ma non viene inviata allo Sdl;
- al fine di non modificare il debito IVA relativo al mese di emissione della prima fattura, è opportuno emettere la nota credito interna nello stesso momento in cui viene emessa la nuova fattura;
- entro 5 giorni dal ricevimento della nota di scarto deve predisporre una nuova fattura e trasmetterla allo Sdl; in relazione a tale errore non vengono applicate sanzioni;
- ma a tal fine il cedente / prestatore deve monitorare, gestire e conservare gli esiti della presa in carico da parte dello Sdl, dello scarto e della nuova presa in carico della fattura corretta.

Al riguardo, la Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, afferma che:

*“Si ritiene, dunque, fermi i chiarimenti già resi con la risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013 sull'identificazione univoca del documento - nonché quelli della risposta al quesito precedente - che la fattura elettronica, relativa al file scartato dal Sdl, vada preferibilmente emessa (ossia nuovamente inviata tramite Sdl entro cinque giorni dalla notifica di scarto) con la data ed il numero del documento originario.*

*Peraltro, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al richiamato provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757/2018 (cfr. pag. 142 della versione 1.1 aggiornata al 7 giugno 2018), le verifiche di unicità della fattura, effettuate dal Sdl al fine di intercettare ed impedire l'inoltro di un documento già trasmesso ed elaborato, comporteranno lo scarto della fattura che rechi dati (identificativo cedente/prestatore, anno della data fattura, numero fattura) coincidenti con quelli di una fattura precedentemente trasmessa, solo ove non sia stata inviata al soggetto trasmittente una ricevuta di scarto del precedente documento.*

*Qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile, i citati principi, ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, impongono alternativamente:*

*a) l'emissione di una fattura con nuovo numero e data (coerenti con gli ulteriori documenti emessi nel tempo trascorso dal primo inoltro tramite Sdl), per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata da Sdl e successivamente stornata con variazione contabile interna onde rendere comunque evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;*

*b) l'emissione di una fattura come sub a), ma ricorrendo ad una specifica numerazione che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratta di un documento rettificativo del precedente, variamente viziato e scartato dal Sdl. Si pensi a numerazioni quali "1/R" o "1/S" volte ad identificare le fatture, inserite in un apposito registro sezionale, emesse in data successiva in luogo della n. 1 (nell'esempio fatto) prima scartata dal Sdl. Così, ad esempio, a fronte delle fatture n. 1 del 2/01/2019 e n. 50 dell'1/03/2019 (uniche 2 fatture del contribuente scartate dal Sdl sino a quella data), potranno essere emesse la n. 1/R del 10/01/2019 e la n. 50/R dell'8/03/2019 annotate nell'apposito sezionale”.*

Com'è possibile notare, la Circolare prevede il “salto” di numerazione.

Se la fattura non è ancora stata registrata nel registro delle fatture emesse o se, comunque, è stata registrata è ancora possibile rettificare il documento, aggiungendo / modificando elementi che non hanno impatti sulla contabilità IVA (ad esempio, data di scadenza del pagamento, mancanza codici CIG e/o CUP, etc.): entro 5 giorni dal ricevimento della nota di scarto può predisporre una nuova fattura (stesso numero, stessa data della fattura scartata) e trasmetterla allo SdI; in relazione a tale errore non vengono applicate sanzioni; ma a tal fine il cedente / prestatore deve monitorare, gestire e conservare gli esiti della presa in carico da parte del cliente.

Nel caso in cui, per motivi informatici, tale procedura non potesse essere svolta, si dovrebbe applicare la procedura indicata sopra (emissione di nota credito interna – riemissione di nuova fattura).

Nel Provvedimento n. 89757/2018, punto 2.5, viene affermato che *“La fattura elettronica o le fatture del lotto di cui al file scartato dal SdI si considerano non emesse”*.

Riguardo alle cessioni di beni, non vi è dubbio che la competenza sia legata al momento di effettuazione dell'operazione come definito dall'articolo 6 del DPR n. 633/1972: la fattura sostitutiva deve essere liquidata nel mese originario di competenza.

Riguardo, invece, alle prestazioni di servizi, la questione non è così sicura, tenuto conto delle affermazioni contenute nella Circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, nella quale viene previsto il collegamento tra la fattura scartata e quella riemessa. Sull'argomento è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In assenza di chiarimenti, è consigliabile adottare l'interpretazione maggiormente restrittiva e liquidarla nel mese in cui è stata emessa la fattura scartata.

Come già evidenziato sopra, al fine di garantire il corretto recapito della fattura, l'Agenzia delle Entrate, sul proprio sito (area <fatture e corrispettivi>) rende disponibile un servizio di pre-registrazione (cd. “Indirizzamento” o “Censimento”) dell'indirizzo telematico (vale a dire una PEC o un “codice destinatario” prescelto per la ricezione dei file. La scelta effettuata tramite la funzione di pre-registrazione viene considerata prioritaria nella consegna della fattura elettronica.

Pertanto, ad esempio, se il fornitore ha indicato l'indirizzo PEC del destinatario nella testata della fattura, ma il destinatario si è censito sul

sito internet dell’Agenzia delle Entrate indicando il codice destinatario (SdiCoop o SdiFtp), lo Sdl recapita la fattura tramite il canale Sdl a cui fa capo il codice destinatario.

La data indicata nella ricevuta di consegna è quella rilevante ai fini della detraibilità dell’imposta.

Il Provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 afferma che: *“4.5 Nel caso di esito positivo del recapito della fattura elettronica, di cui al punto 4.2, la data di ricezione è resa disponibile al destinatario come indicato nelle specifiche tecniche di cui all’allegato A del presente provvedimento, in funzione della modalità di ricezione della stessa”*.

La data di consegna della fattura al destinatario è individuata sulla base del canale di trasmissione utilizzato dal destinatario:

- > in caso di utilizzo della casella Pec, la data di consegna coincide con quella presente all’interno della ricevuta di consegna inviata al sistema dal gestore di Pec del soggetto ricevente;
- > se si utilizza il canale accreditato Sdicoop, la data è quella indicata all’interno della «response» del servizio esposto dal soggetto ricevente;
- > se si utilizza il protocollo Ftp la data da considerare è quella in cui termina con successo la trasmissione del supporto.

Nel caso di mancato recapito per motivi tecnici (impossibilità di consegna per cause tecniche non imputabili al sistema di interscambio) la data di ricezione, ai fini della detraibilità dell’imposta, coincide con la presa visione del documento da parte del destinatario nell’area riservata.

In tale evenienza, il cessionario / committente, preleva la fattura dalla sua area riservata e la carica nel sistema gestionale. La fattura resta depositata nell’area riservata sino al 31 dicembre dell’anno successivo a quello di ricevimento.

Riguardo all’individuazione del mese di competenza per operare la detrazione dell’imposta il Dl n. 119/2018 consente entrambe le soluzioni di cui si è dibattuto nel corso del 2018; in pratica, in sede di liquidazione periodica, secondo il Dl n. 119/2018:

- > possono essere considerate tutte le fatture / bollette di importazione ricevute e registrate entro il 15 del mese (purché riferibili a operazioni effettuate entro il termine del mese precedente);

- > oppure possono essere prese in considerazione solo quelle pervenute entro la fine del mese di riferimento (mese precedente).

Si riporta l'articolo 1 del DPR n. 100/1998 integrato con quanto previsto dal DI n. 119/2018:

*"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.*

*Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica".*

L'adozione di tale ultima procedura rende il processo di liquidazione oltremodo complesso. In sede di liquidazione mensile, al fine di calcolare l'IVA detraibile per il mese considerato si dovrebbe operare come segue.

*Ad esempio, liquidazione relativa al mese di settembre 2019:*

*IVA a credito risultante dal registro acquisti al 30 settembre 2019;*

*Meno: IVA a credito risultante da fatture registrate nel mese di settembre 2019, ma già utilizzate per la liquidazione del mese precedente;*

*Più: IVA a credito risultante da fatture pervenute e annotate entro il 15 ottobre 2019, riferite a operazioni effettuate nel mese di settembre 2019 (o precedenti).*

Alla luce di quanto sopra esposto, si tratta di una procedura molto complessa, foriera di possibili errori e quindi, in linea generale, sconsigliabile, per le imprese di media e grande dimensione.



Pertanto, con la nuova norma è ormai chiaro che se il cessionario/committente riceve, ad esempio, nei primi 15 giorni di novembre una fattura relativa a una operazione effettuata nel corso del mese di ottobre potrà detrarre l'IVA nella successiva liquidazione del 16 novembre. Così facendo l'IVA viene detratta subito e in modo coincidente con il relativo versamento ovvero con la relativa liquidazione che verrà effettuata dal cedente/prestatore. La disposizione è in vigore dallo scorso 24 ottobre, quindi già applicabile.

Sotto il profilo pratico, è tuttavia da ritenere che, per ragioni di semplificazione, salvo il caso in cui il sistema gestionale consenta di gestire la data di effettuazione dell'operazione, sia consigliabile gestire le liquidazioni periodiche facendo riferimento solo alle fatture passive pervenute entro l'ultimo giorno del mese di riferimento.

La Circolare n. 8 del 30 aprile 2018, riferita ai carburanti per autotrazione, ma da ritenere valida anche sotto un profilo generale, in materia di **registrazione delle fatture elettroniche** afferma che: *"1.4 Registrazione e conservazione delle fatture - Il rispetto delle ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione, che non risultino espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme, troverà applicazione anche in riferimento alla registrazione dei documenti"*.

Ne consegue, ad esempio, la non obbligatorietà di istituire una serie numerica distinta per le fatture elettroniche; inoltre, alla luce delle nuove disposizioni, a partire dal 1° gennaio 2019 il contribuente non è più obbligato ad attribuire alle fatture di acquisto un numero di protocollo di arrivo, essendo possibile limitarsi ad annotare le stesse sul registro degli acquisti.

Nulla vieta, naturalmente, che per ragioni di carattere organizzativo il soggetto ricevente provveda a mantenere in essere numerazioni distinte e/o la procedura di attribuzione del protocollo di arrivo.

Rimane in ogni caso l'adempimento relativo all'integrazione dei documenti soggetti ad inversione contabile, per i quali è possibile produrre un documento integrativo IVA da abbinare alla registrazione ovvero una soluzione informatica che in fase di visualizzazione della fattura provveda ad integrare il documento.

I termini di registrazione delle fatture emesse sono, in sintesi, i seguenti:

#### FATTURE IMMEDIATE

- > sino al 23 ottobre 2018: la fattura immediata deve essere annotata entro 15 giorni dalla sua emissione e con riferimento alla data della sua emissione;
- > dal 24 ottobre 2018: la fattura immediata deve essere annotata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

#### FATTURE DIFFERITE

la fattura differita deve essere annotata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione

#### FATTURAZIONE SUPERDIFFERITA

- > sino al 23 ottobre 2018: Tale fattura deve essere registrata entro il termine di emissione (e cioè entro la fine del mese solare successivo a quello di effettuazione dell'operazione) e con riferimento al medesimo mese di emissione.
- > dal 24 ottobre 2018: Tale fattura deve essere registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese di emissione.

Tale semplificazione non ha alcun impatto per tutte quelle realtà che prevedono la registrazione della fattura contestualmente all'emissione della stessa.

## 7. Alcuni casi particolari

Qui di seguito si illustrano alcune casistiche particolari risolte o in occasione di convegni o sulla stampa specializzata o dalla stessa Agenzia delle Entrate (faq).

### **RICHIESTE DATI AI CLIENTI**

Si premette che risulta indispensabile verificare la correttezza dei dati presenti nelle attuali anagrafiche con particolare riferimento al codice fiscale (B2C) ovvero alla partita IVA in ipotesi di fatturazione B2B. A differenza delle «spesometro», che implica lo scarto dei file contenenti posizioni IVA o codici fiscali errati, la non correttezza di tali dati comporta l'impossibilità di emettere fattura tramite Sdl .

E' possibile richiedere ai clienti le informazioni di PEC e codice destinatario con la precisazione che se provvedono alla pre-registrazione del canale telematico prescelto non è necessario popolare le anagrafiche con tale ulteriore informazione che potrebbe, peraltro, essere foriera di errori (si pensi, tra l'altro che tale attività dovrebbe essere esperita non solo in fase di primo impianto ma anche come attività «on going» e cioè nel corso del rapporto).

In ipotesi di fatturazione B2B se la controparte non ha comunicato la PEC ovvero il codice destinatario si potrà compilare la fattura inserendo la partita IVA corretta del cliente e il codice destinatario di 7 zeri e lasciando non compilato il campo relativo alla PEC:

- > se la controparte si è pre-registrata, la fattura arriverà sul canale prescelto;
- > se la controparte non si è preregistrata, riceverò una notifica di mancata consegna e dovrò informare il cessionario / committente, anche tramite invio di copia della fattura in formato cartaceo ovvero elettronico (ad esempio pdf. tramite mail), che l'originale della fattura elettronica è stato messo a disposizione dall'AE tramite i servizi previsti (Area Riservata).

L'informazione della data di presa visione della fattura da parte del cliente è reperibile esclusivamente in tale Area Riservata – Fatture & Corrispettivi - dove è possibile, per la fatture per le quali si è ricevuto una notifica di mancata consegna (marcate con un triangolo arancione a differenza di quelle correttamente consegnate che hanno un «mark» di spunta verde), reperire l'informazione della data di presa visione del documento a partire dalla quale il documento si considera consegnato. Da tale data per il cessionario / committente è possibile considerare l'imposta addebitata come detraibile.

### **CONTROLLI DELLO SDI**

Lo SdI non effettua controlli di merito sul trattamento IVA dell'operazione ma esclusivamente controlli di coerenza dei dati trasmessi (ad esempio verifica della presenza e correttezza dell'importo del valore IVA nel caso di operazioni imponibili) oppure la coerenza fra la natura operazione ed esigibilità IVA (I;D;S) della stessa (ad esempio una operazione in scissione dei pagamenti non può presentare anche il dato che trattasi di operazione in inversione contabile in quanto regimi incompatibili fra loro).

Si ricorda che la presenza di codice fiscale o partita IVA errata comporta l'impossibilità di emettere fattura tramite SdI

### **FIRMA ELETTRONICA**

A differenza di quanto previsto per le fatture elettroniche nei confronti della PA le fatture B2B e B2C non prevedono l'obbligatorietà di applicazione della firma elettronica.

Le alternative alla firma elettronica, previste dalla normativa e dai documenti di prassi (ad esempio la circolare n. 18 del 2014 dove in alternativa vengono richieste procedure di gestione interne di «reliable audit trails» "piste di controllo affidabile") a nostro avviso devono essere maggiormente coordinate con il nuovo obbligo di comunicazione tramite SdI.

Si suggerisce di apporla.

### **OPERAZIONI ESENTI, NON IMPONIBILI, ETC.**

In ipotesi di fatturazione di operazioni per le quali non è previsto l'addebito dell'imposta le annotazioni richieste dalla normativa IVA («riferimento

norma comunitaria o nazionale in luogo dell'ammontare dell'imposta») devono essere incluse nel campo «RiferimentoNormativo».

Si ritiene che tale campo possa essere utilizzato anche nelle ipotesi di cessioni di confronti di esportatori abituali per le quali la normativa richiede l'indicazione in fattura dei riferimenti alla dichiarazione di intento ricevuta ed il numero ad essa attribuito. Se la fattura non riporta l'ammontare dell'imposta occorre necessariamente compilare il campo natura operazione con i codici da N1 a N6.

## **REGISTRI SEZIONALI**

In linea con la piena equiparazione tra fattura analogica ed elettronica, i contribuenti non sono tenuti ad adottare registri sezionali/sotto sezionali ai fini della registrazione e della conservazione delle fatture elettroniche e analogiche, potendo avvalersi di modalità di conservazione sia elettroniche - obbligatorie per le fatture elettroniche ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – sia analogiche.

Inoltre, la numerazione delle fatture elettroniche e di quelle analogiche può, come già chiarito dalla risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2013, proseguire ininterrottamente, a condizione che sia garantita l'identificazione univoca della fattura, indipendentemente dalla natura analogica o elettronica. Così, ad esempio, alla fattura numero 1 analogica, possono succedere la numero 2 e 3 elettroniche, la numero 4 analogica e così via, senza necessità di ricorrere a separati registri sezionali.

## **FATTURE RICEVUTE PER ERRORE**

In caso di ricezione di una fattura per merci mai ordinate e mai ricevute o di pertinenza di un'altra società del gruppo, il soggetto dovrà rifiutare la fattura secondo canali tradizionali e non tramite lo Sdl.

A differenza di quanto accade per le fatture verso la PA, il contribuente non potrà rifiutare la fattura utilizzando direttamente il canale dello Sdl. Pertanto sarà necessario rifiutarla per canali diversi (via email, Pec o altro). È evidente che nel rifiuto bisognerà richiedere l'emissione di una nota di credito al fine di cancellare la fattura dal Sdl.

Riguardo a tali fatture, è stata sostenuta l'opportunità di non procedere alla loro registrazione.

In alternativa, si potrebbe registrare tali fatture considerando l'IVA non detraibile, con annotazione, a storno, delle Note credito successivamente ricevute.

### **FATTURE CONTESTATE DAL CLIENTE**

Nel caso di fattura regolarmente emessa, ma contenente elementi (ad esempio, prezzi unitari, sconti, etc.) riguardo ai quali si ingenera una contestazione da parte del cliente, è opportuno annotare comunque tale fattura operando la detrazione dell'IVA detraibile (salvo limiti al diritto alla detrazione); una volta definita la questione con il fornitore, in caso di modifica del prezzo contrattualmente pattuito o degli altri elementi della fattura, quest'ultimo provvederà a emettere Nota di variazione.

### **AUTOFATTURA DENUNCIA**

Riguarda il caso previsto dall'articolo 6 del D.Lgs. N. 471/1997 per mancato ricevimento della fattura o ricevimento di fattura irregolare possono verificarsi le seguenti due situazioni:

- > il cessionario/committente non ha ricevuto il documento, né ha ottenuto dal cedente/prestatore comunicazione circa il fatto che l'originale della fattura elettronica sia presente nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui, per cause tecniche, il recapito tramite i suddetti canali non sia stato possibile;
- > il cessionario/committente ha ricevuto un documento irregolare (perché, a titolo esemplificativo, viene riportata un'aliquota IVA differente da quella applicabile, una base imponibile errata, ecc...).

In questi casi, al fine di non incorrere nella sanzione citata, il soggetto passivo, versata l'IVA, è abilitato a compilare il file della fattura elettronica indicando:

nel campo "TipoDocumento", il codice TD20;

nella sezione anagrafica del cedente/prestatore, i dati del fornitore;

nella sezione anagrafica del cessionario/committente, i propri dati.

Come previsto dal provvedimento n. 89757/2018, la trasmissione al Sistema di Interscambio sostituisce l'obbligo di presentazione dell'autofattura all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

## **FATTURA VERSO UNA PARTITA IVA INESISTENTE O CESSATA**

Nel caso in cui la fattura elettronica riporti un numero di partita IVA ovvero un codice fiscale del cessionario/committente inesistente in Anagrafe Tributaria, il Sdl scarta la fattura in quanto la stessa non è conforme alle prescrizioni dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633/72.

Nel caso in cui la fattura elettronica riporti un numero di partita IVA cessata ovvero un codice fiscale di un soggetto deceduto ma entrambi esistenti in Anagrafe Tributaria, il Sdl non scarta la fattura e la stessa sarà correttamente emessa ai fini fiscali: in tali situazioni l'Agenzia delle entrate potrà eventualmente effettuare controlli successivi per riscontrare la veridicità dell'operazione.

## **FATTURA ELETTRONICA E DICHIARAZIONE D'INTENTO**

La fattura emessa nei confronti di un esportatore abituale deve contenere, ai fini IVA, il numero della lettera d'intento. Si ritiene che l'informazione possa essere inserita utilizzando uno dei campi facoltativi relativi ai dati generali della fattura che le specifiche tecniche lasciano a disposizione dei contribuenti, ad esempio nel campo "Causale" o "Altri dati".

Il fornitore nazionale, in sede di predisposizione della fattura elettronica compila le seguenti caselle:

- Dati Bollo:
- Bollo Virtuale: SI
- Importo Bollo: 2.00
- Natura: N3 Non imponibile
- Riferimento Normativo: Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633/1972, come da Vostra dichiarazione d'intento n..... del .....

## **SPESE DI TRASFERTA**

A partire dal 1° gennaio 2019, riguardo alle spese in argomento occorre decidere se documentare le spese di vitto /viaggio / alloggio con ricevute fiscali /scontrini fiscali oppure se adottare la soluzione della fattura elettronica.

In tale seconda evenienza la fattura:

- è intestata all'impresa committente della prestazione;

- deve indicare il nominativo del dipendente / amministratore in trasferta.

È opportuno munire tali soggetti di QRCode (su smartphone o sul retro del biglietto da visita), in modo da agevolare l'impresa emittente.

Si ricorda che per i Soggetti che forniscono prestazioni alberghiere l'obbligo di emissione della fattura scatta solo quando viene richiesta dal cliente. Le prestazioni alberghiere rientrano infatti tra quelle esonerate dall'obbligo di emissione della fattura di cui all'art. 22 DPR 633/72, quindi – salvo richiesta esplicita di rilascio fattura avanzata da parte del cliente - l'albergo può certificare i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale.

## **PAGAMENTI IN ACCONTO E FATTURAZIONE ATTIVA**

L'articolo 6 del DPR n. 633/1972, afferma che:

*"Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, ..., si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.*

(...)

*Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.*

*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.*

(...)"

Qui di seguito le istruzioni per la fatturazione elettronica

- Fattura di acconto: Tipo documento – TD02
- Fattura a saldo:
- Tipo documento – TD 01
- Dati fatture collegate: riferimento alle fatture di acconto



## **NOTE DI VARIAZIONE DI FATTURE PRECEDENTEMENTE EMESSE**

Note di variazione emesse in relazione a fatture scartate dallo Sdl: in presenza di fattura emessa e poi scartata dallo Sdl, come in precedenza scritto, occorre annullare tale fattura mediante nota di credito interna (da non trasmettere allo Sdl, in quanto non rientrante nelle fattispecie dell'articolo 26 del DPR n. 633/1972).

Emesse in relazione a fatture non scartate dallo Sdl (ad esempio, fatture dal contenuto coerente ma nelle quali sono stati indicati prezzi diversi da quelli concordati): fino al 31 dicembre 2018 viene tollerato che tali note, anziché essere emesse dal cedente /prestatore, vengano emesse dal cessionario /committente, dal 1° gennaio 2019, possono essere emesse solo dal cedente / prestatore (utilizzando i codici "TD04" per le note di credito e "TD05" per le note di debito).

## **NOTE DI VARIAZIONE**

Occorre distinguere tra:

- > Note di variazione in aumento: Sono obbligatorie; Costituiscono delle integrazioni della fattura iniziale.
- > Note di variazione in diminuzione: Sono facoltative; se dipendono da sopravvenuto accordo tra le parti o da errori di fatturazione possono essere emesse (con valenza ai fini IVA) solo entro 365 giorni dall'effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica.

Fattura di cessione / prestazione: Tipo documento – TD01

Nota di variazione:

Tipo documento:

Nota di debito: TD04

Nota di credito: TD05

Dati fatture collegate: riferimento alla fattura originaria

## **NOTE DI ADDEBITO**

Diverse dalle Note di variazione sono le Note di addebito per penalità contrattuali o per somme a titolo risarcitorio. Esse non costituiscono una variazione di fatture emesse ma addebiti non rilevanti ai fini IVA.

- > Penalità contrattuali e interessi moratori: importi esclusi dalla base imponibile articolo 15, comma 1, n. 1), del DPR n. 633/1972;

- > Somme a titolo risarcitorio: operazione fuori campo IVA (articolo 1 del DPR n. 633/1972) o operazione non soggetta (articolo 2, comma 3, lettera a, del DPR n. 633/1972).

In entrambi i casi, obbligo di assoggettamento all'imposta di bollo di 2 euro se l'importo dell'addebito è superiore a 77,47 euro.

Per le operazioni fuori campo di applicazione dell'IVA (ad esempio, le operazioni cosiddette "monofase" di cui all'art. 74 del d.P.R. n. 633/72), le disposizioni di legge stabiliscono che l'operatore non è tenuto ad emettere una fattura. Tali disposizioni non sono state modificate con l'introduzione della fatturazione elettronica

Non comportano pertanto l'obbligo di emissione di una fattura; facoltativamente, possono essere fatturati (fuori campo IVA) ed essere gestiti tramite lo Sdl.

## **BENI IN CONTO VISIONE O PROVA**

Nel caso di invio di beni in conto visione o in prova, quindi con effetto traslativo sospeso, occorre emettere un DDT con una causale che richiama tale situazione.

Se il cliente acquista il bene, occorrerà poi emettere la fattura di vendita; l'operazione si considera effettuata nel momento in cui l'impresa che ha inviato i beni riceve la notizia (scritta) di avvenuto acquisto. A partire dal tale momento decorre il termine per la fatturazione immediata.

In caso contrario, il bene verrà restituito dal cliente con altro DDT.

Ai fini della fatturazione attiva, occorre tenere agli atti il DDT e la successiva comunicazione del cliente in modo da essere in grado di dimostrare il regolare svolgimento dell'operazione.

Può essere utile inserire negli allegati alla fattura il DDT e la comunicazione del cliente.

L'articolo 6 del DPR n. 633/1972 afferma infatti che:

*"Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento .... della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente,.... , si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione."*

## **AUTOFATTURE EMESSE PER OMAGGI**

Le autofatture emesse per omaggi vanno emesse come fatture elettroniche e inviate al Sistema d'interscambio.

## **FATTURE RELATIVE A PASSAGGI INTERNI**

Le fatture relative ai passaggi interni, ai sensi dell'articolo 36 del decreto IVA, seguono le regole ordinarie e quindi devono essere fatture elettroniche inviate al Sdl.

Anche le fatture utilizzate per documentare l'autoconsumo o il passaggio tra contabilità separate devono essere fatture elettroniche inviate al Sdl.

## **FORNITORE DI PAESE UE IDENTIFICATO IN ITALIA**

Impresa di altro Paese Ue dotata di posizione IVA italiana trasferisce merce presso deposito italiano gestito da operatore logistico. Tale trasferimento di merce, ai fini italiani, costituisce un'operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario.

L'impresa di altro Paese Ue, a mezzo della posizione IVA italiana, espleta la procedura acquisti intracomunitari (numera e integra con IVA la fattura di trasferimento di stock emessa dalla sede centrale della società e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; nel caso di supero della soglia prevista, presenta il modello Intra 2-bis ai soli fini statistici, etc.).

Nel momento in cui i clienti italiani ordinano merce:

- l'impresa estera comunica all'operatore logistico di curare la consegna della stessa;
- l'operatore logistico emette DDT, segnalando che la merce viene consegnata in nome e per conto dell'impresa estera;
- l'impresa estera (sede centrale) emette fattura senza IVA, segnalando che l'obbligo IVA grava in capo all'acquirente, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633/1972;
- il cliente italiano numera e integra con IVA la fattura emessa dal fornitore estero;
- il cliente italiano per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2019, presenta la comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere.

Questa è la possibile interpretazione della normativa in base ai documenti pubblicati dall'Agenzia delle Entrate. Esiste sul tema un quesito posto da Confindustria, in attesa di risposta.

### **FORNITORE DI PAESE EXTRA UE IDENTIFICATO IN ITALIA**

Impresa di Paese extra Ue dotata di posizione IVA italiana trasferisce merce presso deposito Italiano gestito da operatore logistico, esportandola dal proprio Paese verso l'Italia.

L'impresa di Paese extra Ue, a mezzo della posizione IVA italiana, espleta la procedura importazioni.

Nel momento in cui i clienti italiani ordinano merce:

- l'impresa estera comunica all'operatore logistico di curare la consegna della stessa;
- l'operatore logistico emette DDT, segnalando che la merce viene consegnata in nome e per conto della società estera;
- l'impresa estera (sede centrale) emette fattura senza IVA, segnalando che l'obbligo IVA grava in capo all'acquirente, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633/1972;
- il cliente italiano emette autofattura con IVA e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti;
- il cliente italiano per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2019, presenta la comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere.

Questa è la possibile interpretazione della normativa in base ai documenti pubblicati dall'Agenzia delle Entrate. Esiste sul tema un quesito posto da Confindustria, in attesa di risposta.

### **FATTURAZIONE ELETTRONICA E OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'ESTERO - RAPPORTI CON ALTRI PAESI UE**

La società IT2 vende merce a società tedesca DE, alla condizione DAP-Berlino.

La società IT2 acquista la merce dalla società IT1 dando incarico alla stessa di trasportarla in Germania (resa DAP – Berlino).

IT1 – emette fattura elettronica nei confronti di IT2, per operazione non imponibile articolo 58 del DI n. 331/1993;

IT2 – emette fattura nei confronti di DE, per operazione non imponibile articolo 41 del DI n. 331/1993 e presenta il Modello Intra 1 bis; la società

IT2 è abilitata a trasmettere tale fattura allo SdI (e quindi a emettere fattura elettronica), indicando nel codice destinatario XXXXXXXX.

### **FATTURAZIONE ELETTRONICA E OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'ESTERO - RAPPORTI CON PAESI EXTRA UE**

La società IT2 vende merce a società svizzera CH, alla condizione DAP-Zurigo.

La società IT2 acquista la merce dalla società IT1 dando incarico alla stessa di trasportarla in Svizzera (resa DAP – Zurigo).

IT1 - emette fattura elettronica nei confronti di IT2, per operazione non imponibile articolo 8/1/a del DPR n. 633/1972;

IT2: emette fattura nei confronti di CH, per operazione non imponibile articolo 8/1/a del DPR n. 633/1972 e dichiara la merce per l'esportazione definitiva; la società IT2 è abilitata a trasmettere tale fattura allo SdI (e quindi a emettere fattura elettronica), indicando nel codice destinatario XXXXXXXX.

## 8. Le operazioni con l'estero

A fronte dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, è stato soppresso l'invio del cosiddetto "spesometro".

Per permettere all'Agenzia delle Entrate la conoscenza di tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA, nel Provvedimento n. 89757/2018 del 30 aprile 2018 viene disposto l'obbligo mensile di invio dei dati delle operazioni con l'estero (cosiddetto "esterometro"), ossia di quelle operazioni per le quali non è richiesta la fatturazione elettronica.

*"Trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere*

9.1 *Con riferimento alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, gli operatori IVA residenti trasmettono le seguenti informazioni secondo il tracciato e le regole di compilazione previste dalle specifiche tecniche allegato al presente provvedimento:*

*i dati identificativi del cedente/prestatore,*

*i dati identificativi del cessionario/committente,*

*la data del documento comprovante l'operazione,*

*la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione),*

*il numero del documento,*

*la base imponibile,*

*l'aliquota IVA applicata e l'imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.*

9.2 *La comunicazione di cui al precedente punto 9.1 è facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le regole stabilite nei punti precedenti.*

9.3 *La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione. Per data di*

*ricezione si intende la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'IVA.*

*9.4 Per le sole fatture emesse, le comunicazioni di cui al punto 9.1 possono essere eseguite trasmettendo al sistema dell'Agenzia delle entrate l'intera fattura emessa, in un file nel formato stabilito al punto 1.3 e compilando solo il campo "CodiceDestinatario" con un codice convenzionale indicato nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento".*

I soggetti passivi d'imposta coinvolti dal nuovo adempimento comunicativo sono gli stessi per i quali è stato stabilito l'obbligo di emissione e ricezione delle fatture con modalità elettronica.

Dal richiamo legislativo ne deriva una ulteriore conseguenza, ossia che i soggetti esonerati dall'obbligo di emissione delle fatture elettroniche sono da ritenersi esonerati anche dalla trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere. In particolare, sono esonerati dall'obbligo della fattura elettronica i soggetti IVA con ridotto volume d'affari, e cioè quelli che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del decreto-legge n. 98 del 201117 e quelli che applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014, i quali non dovranno neanche inviare il c.d. esterometro.

La normativa prevede inoltre che non sussista l'obbligo di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere per le quali è stata emessa una bolletta doganale (esportazioni e importazioni) e per quelle per le quali siano state emesse o ricevute volontariamente fatture elettroniche.

La ratio dell'esclusione dall'obbligo di trasmissione dei dati è la medesima: trasmettere i dati delle operazioni documentate da fatture elettroniche (quindi transitate dallo Sdl) o da bollette doganali è superfluo, in quanto tali dati sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Si evidenzia che le fatture da e verso la Repubblica di San Marino e lo Stato della Città del Vaticano, mancando l'emissione della bolletta doganale, devono formare oggetto di segnalazione a mezzo Comunicazione delle operazioni transfrontaliere, salva la possibilità di inserimento nello Sdl.

Sia il provvedimento direttoriale sia la circolare esplicativa sia le prime risposte a quesiti confermano che è possibile emettere fatture elettroniche nei confronti di soggetti esteri (cui ovviamente bisognerà recapitare anche documento cartaceo), al fine di evitare la presentazione dell'esterometro.

L'emissione di fatture elettroniche anche per le operazioni transfrontaliere esonererebbe il soggetto IVA dall'obbligo di effettuare ben dodici

comunicazioni mensili dei dati relativi a tali fatture in caso di emissione di fatture elettroniche nei confronti di soggetti non stabiliti; la trasmissione può essere assolta trasmettendo telematicamente all’Agenzia delle entrate l’intera fattura emessa, compilando solamente il campo «Codice destinatario» con un codice convenzionale composto da sette «X», come indicato nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento.

Si evidenzia che in tal modo si può evitare, al momento, di inviare i dati delle fatture emesse a soggetti non stabiliti ma non quello delle fatture ricevute da soggetti esteri; per garantire un flusso unico, è auspicabile che sia ammessa la possibilità di far transitare attraverso lo Sdi anche le fatture passive estere.

A norma dell’art. 9.1 del provvedimento del 30 aprile 2018, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti esteri, gli operatori stabiliti nel territorio dello Stato devono trasmettere le informazioni riguardanti:

- i dati identificativi del cedente/prestatore;
- i dati identificativi del cessionario/committente;
- la data del documento comprovante l’operazione;
- la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione);
- il numero del documento;
- la base imponibile;
- l’aliquota IVA applicata e l’imposta, ovvero, ove l’operazione non comporti l’annotazione dell’imposta nel documento, la tipologia dell’operazione.

Si tratta degli stessi elementi già richiesti per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute.

La trasmissione telematica dei dati deve essere effettuata entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, per quanto concerne le fatture attive, oppure a quello della data in cui è ricevuto il documento comprovante l’operazione, per quanto riguarda le operazioni passive.

Le **operazioni attive** da indicare nell’esterometro sono in sintesi:

- Cessioni intracomunitarie di beni (articolo 41 del Dl n. 331/1993);
- Operazioni indicate nell’articolo 21, comma 6-bis del DPR n. 633/1972;



- Cessioni di beni esistenti all'estero (articolo 7-bis del DPR n. 633/1972);
- Servizi generici resi a operatori economici esteri (articolo 7-ter del DPR n. 633/1972);
- Servizi immobiliari svolti in Paesi esteri (articolo 7-quater, lettera a, del DPR n. 633/1972).
- Vendite di beni a distanza nei confronti di consumatori finali di altro Paese Ue.

Nessuna modifica è stata disposta a riguardo degli obblighi Intrastat; chiaramente si denota una opportunità/necessità di raccordo con tale nuovo adempimento.

Si ricorda che in base al comma 6-bis dell'art. 21 del d.P.R. n. 633/72 le operazioni "non soggette" ad IVA per mancanza del requisito territoriale devono essere fatturate indicando nel documento:

- a) l'annotazione "inversione contabile" per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi (con le eccezioni di quelle indicate all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9) del d.P.R. 633) effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato dell'Unione Europea;
- b) l'annotazione "operazione non soggetta" per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati nei confronti di un soggetto stabilito fuori dall'Unione Europea.

Ai fini della trasmissione dei dati delle fatture, andranno quindi selezionate le seguenti nature:

- a) Fatture con annotazione "inversione contabile": N6,
- b) Fatture con "operazione non soggetta": N2.

Le **operazioni passive** da indicare nell'esterometro sono in sintesi:

- Acquisti intracomunitari di beni (articolo 38 del DI n. 331/1993)
- Operazioni di cui all'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633/1972; ad esempio:
- Cessioni di beni esistenti in Italia poste in essere da operatori economici esteri nei confronti di operatori economici italiani;
- Servizi generici resi da operatori economici esteri a operatori economici italiani;
- Servizi immobiliari resi in Italia da operatori economici esteri a operatori economici italiani;

Anche a tal riguardo, nessuna modifica è stata disposta agli obblighi Intrastat.

L'articolo 17 del DPR n. 633/1972 afferma che:

*“Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”.*

Tali operazioni passive saranno oggetto di comunicazione.

È da ritenere invece che non debbano essere segnalati i servizi in deroga acquistati all'estero, ossia quei servizi per i quali il committente estero emette fattura opportunamente gravata da IVA del suo paese a fronte dell'esistenza del requisito di territorialità nel paese estero (ad esempio servizi immobiliari per un immobile esistente all'estero, servizi di alberghi e ristoranti, pedaggi autostradali, accessi alle fiere e similari). In tali casi, il documento di spesa che si riceve è tipicamente comprensivo dell'eventuale IVA del Paese di consumo; se il prestatore è comunitario, la fattura ricevuta non va integrata e non va inserita nel modello Intra, mentre se è extracomunitario, non va emessa l'autofattura. In Italia, l'operazione si considera “fuori campo IVA” e il documento di spesa può essere registrato solo in contabilità generale.

Ai sensi del nuovo comma 2 quater dell'art. 11 del decreto legislativo 471 del 1997, per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere si applica la sanzione amministrativa di 2 euro per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di 500 euro, se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non si applica il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

## 9. La conservazione digitale delle fatture

L'articolo 39 del DPR n. 633/1972 afferma che: *"Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica..."*.

Secondo la normativa tributaria, la formazione, l'emissione, la conservazione, la riproduzione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici vanno effettuati in ottemperanza alle regole tecniche contenute nel codice dell'amministrazione digitale - CAD (art. 71 del DLgs. 82/2005) e dell'art. 21 co. 3 del DPR 633/7261, specifico in ambito fatturazione elettronica.

I documenti informatici rilevanti ai fini fiscali devono pertanto necessariamente rispondere ai seguenti requisiti:

- immodificabilità;
- integrità;
- autenticità;
- leggibilità;
- utilizzo dei formati previsti dal codice dell'amministrazione digitale o di quelli scelti dal responsabile della conservazione, che ne deve motivare la scelta.

Le fatture elettroniche e gli altri documenti trasmessi mediante lo Sdl si intendono conservati dallo stesso Sdl, ai sensi dell'articolo 3 del Dm 17 giugno 2014 (che disciplina i documenti informatici fiscalmente rilevanti).

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che la conservazione attuata dallo Sdl è valida sia ai fini fiscali che ai fini civilistici. La conservazione a norma dei documenti informatici da parte dello Sdl non è però automatica, ma richiede la preventiva adesione al servizio da parte dell'operatore o di un suo intermediario. Il servizio di conservazione è gratuito ed ha la durata di quindici anni, come richiesto dalla norma.

La durata della Convenzione con l'Agenzia delle Entrate è di tre anni, quindi, per poter continuare a fruirne occorre una nuova sottoscrizione alla scadenza secondo le modalità previste dal portale "Fatture e Corrispettivi".

Nello stesso portale sarà implementato un servizio che metterà in evidenza all'operatore l'approssimarsi della scadenza della Convenzione.

Qualora l'operatore rinnovi in ritardo la Convenzione, una volta sottoscritta nuovamente la stessa, potrà portare in conservazione manualmente – mediante upload sempre nel portale "Fatture e Corrispettivi" – le singole fatture elettroniche emesse e ricevute nel lasso di tempo scoperto dalla Convenzione stessa.

L'adesione al servizio di conservazione e il suo successivo utilizzo sono consentiti anche attraverso intermediari appositamente delegati dal cedente / prestatore o dal cessionario / committente. Trattasi tipicamente di società di software o internet service provider che conservano digitalmente in cloud.

Le imprese di media-grande dimensione ed i professionisti, normalmente, affidano la conservazione sostitutiva ad un intermediario specializzato (eventualmente, in aggiunta alla conservazione elettronica delle fatture attuata dallo Sdl, su richiesta del contribuente).

Riguardo al processo di conservazione digitale a norma, si ricorda che il medesimo deve essere completato entro 3 mesi dal termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 46/E del 10 aprile 2017), con l'apposizione del riferimento temporale opponibile a terzi.

Gli intermediari a tal fine abilitati possono essere anche diversi da quelli individuati dall'articolo 3 del DPR n. 322/1998.

Per venire incontro alle esigenze dei contribuenti e semplificare le procedure, l'Agenzia delle Entrate ammette anche la possibilità di conservare le fatture in formato PDF in luogo del formato XML, a condizione che il contenuto dei documenti sia identico. Al fine di garantire la corrispondenza, pertanto, sarà necessario conservare gli esiti e le ricevute dei file trasmessi allo Sdl tenendo comunque conto che rimane l'obbligo di conservazione dell'originale informatico (presso Sdl).

Tale possibilità è stata confermata e ampliata da parte della Circolare n. 13/E/2018. In pratica, sembra possibile trasformare il formato XML in PDF ed eseguire la conservazione sostitutiva (elettronica) di tale ultimo formato.

Per quanto riguarda le operazioni in **reverse charge** (inversione contabile) bisogna fare una distinzione di base.

Per gli acquisti intracomunitari e per gli acquisti di servizi extracomunitari, l'operatore IVA residente o stabilito in Italia sarà tenuto ad effettuare l'adempimento della comunicazione dei dati delle fatture d'acquisto ai sensi dell'art. 1, comma 3bis, del d.Lgs. n. 127/15 (cosiddetto esterometro). Nessun obbligo di conservazione digitale ne può conseguire.

Per gli acquisti interni per i quali l'operatore IVA italiano riceve una fattura elettronica riportante la natura "N6" in quanto l'operazione è effettuata in regime di inversione contabile, ai sensi dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633/72, l'adempimento contabile previsto dalle disposizioni normative in vigore prevede una "integrazione" della fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta dovuta e la conseguente registrazione della stessa ai sensi degli articoli 23 e 25 del d.P.R. n. 633/72.

La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

Al fine di rispettare il dettato normativo, l'Agenzia ha chiarito con la circolare 13/E del 2 luglio 2018 che una modalità alternativa all'integrazione della fattura possa essere la predisposizione di un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa: *"..... Si evidenzia, peraltro, con specifico riferimento all'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, vista la natura del documento elettronico transitato tramite SdI - di per sé non modificabile e, quindi, non integrabile - che la numerazione della fattura o qualsiasi altra integrazione della stessa (si pensi, in generale, alle ipotesi di inversione contabile di cui all'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972) possa essere effettuata secondo le modalità già ritenute idonee in precedenza (cfr. la risoluzione n. 46/E del 10 aprile 2017 e le circolari ivi richiamate), ossia, ad esempio, predisponendo un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa."*

Al riguardo, si evidenzia che tale documento – che per consuetudine viene chiamato “autofattura” poiché contiene i dati tipici di una fattura e, in particolare, l’identificativo IVA dell’operatore che effettua l’integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente – in alternativa ad essere conservato unitamente alla fattura originaria può essere inviato al Sistema di Interscambio e, qualora l’operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall’Agenzia delle entrate, il documento verrà portato automaticamente in conservazione.

## 10. Misure di semplificazione e aspetti sanzionatori

In caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse da quelle previste dalla norma, la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Pertanto, l'emissione di una fattura cartacea quando sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica è parificato alla mancata emissione.

Il comma 1 ed il comma 8 dell'art. 6 del d.lgs. 471 in particolare recitano:

*“Comma 1. Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta (1) per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta. La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo”. “...”.*

*“Comma 8. Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta (15), con un minimo di euro 250 (16), sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:*

*a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte*

*dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni;*

*b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.”*

Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, il cedente o prestatore che non emette elettronicamente la fattura è pertanto punito con una sanzione compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta non correttamente documentata.

Il cessionario o il committente, per non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, qualora il cedente o prestatore non documenti correttamente l'operazione, deve adempiere agli obblighi documentali ivi previsti mediante il Sistema di Interscambio, come sopra evidenziato.

Per venire incontro alle sicure problematiche conseguenti alla prima applicazione degli obblighi di fatturazione elettronica, il legislatore ha introdotto con il D.L. 23.10.2018 n. 119 una serie di semplificazioni e di attenuazioni delle sanzioni.

In particolare, è stato individuato, con l'art. 10 DL 119/2018, un periodo transitorio di limitazione delle sanzioni, prevedendo che:

*“All'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, dopo il secondo periodo è inserito il seguente: «Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni di cui ai periodi precedenti:*

*a) non si applicano se la fattura è emessa con le modalità di cui al comma 3 entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100;*

*b) si applicano con riduzione dell'80 per cento a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo.”*

In sede di conversione in legge di suddetto decreto, la misura di attenuazione delle sanzioni per il caso della tardiva emissione delle fatture è stata ulteriormente fatta slittare al 30 settembre 2019 (in luogo del 30 giugno), ma solo per i soggetti cosiddetti “mensili”.



Pertanto, nel **primo semestre 2019** (fino a settembre per i contribuenti mensili) nei confronti del **soggetto emittente** le sanzioni di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 non si applicano se la fattura viene emessa in formato elettronico oltre il termine di cui all'art. 21 del DPR 633/72 ma entro la scadenza per la liquidazione IVA del periodo di riferimento (mensile o trimestrale). Laddove invece la fattura sia emessa oltre quest'ultima data, ma comunque entro il termine per la liquidazione IVA del periodo successivo, è previsto che le sanzioni siano ridotte dell'80%.

Tenuto presente che:

- > le fatture immediate: devono essere emesse entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell'operazione e possono essere trasmesse allo Sdl con qualche giorno di ritardo
- > le fatture differite: devono essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e devono essere attribuite al mese di effettuazione dell'operazione
- > le fatture super-differite devono essere emesse entro la fine del mese solare successivo a quello di consegna /spedizione dei beni, con attribuzione delle stesse al mese di emissione;

la questione del ritardo dovrebbe riguardare soprattutto le fatture immediate.

Relativamente alle fatture immediate, per il primo semestre 2019:

- > non vengono applicate sanzioni se le fatture vengono trasmesse allo Sdl entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA relativa al mese di effettuazione delle operazioni (ad esempio, merce consegnata nel mese di gennaio 2019, con fattura trasmessa allo Sdl entro il giorno 16 febbraio 2019).
- > le sanzioni vengono ridotte dell'80% se le fatture vengono trasmesse allo Sdl entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA relativa al mese successivo rispetto a quello di effettuazione delle operazioni (ad esempio, merce consegnata nel mese di gennaio 2019, con fattura trasmessa allo Sdl entro il giorno 16 marzo 2019).

Riguardo al **soggetto acquirente** che riceve una fattura cartacea da soggetto obbligato alla fatturazione elettronica, il medesimo prima di detrarre l'IVA deve sollecitare l'invio della fattura elettronica al proprio fornitore.

In caso di inerzia da parte del fornitore, occorre espletare la procedura prevista dall'articolo 6 comma 8 del D.Lgs. n. 471/1997. In questa situazione a regime, al fine di non incorrere nella sanzione, il soggetto passivo entro quattro mesi, versata l'IVA (e conseguentemente detratta), è abilitato a compilare il file della fattura elettronica indicando:

- nel campo "TipoDocumento", il codice TD20;
- nella sezione anagrafica del cedente/prestatore, i dati del fornitore;
- nella sezione anagrafica del cessionario/committente, i propri dati.

Come previsto dal provvedimento n. 89757/2018, la trasmissione al Sistema di Interscambio sostituisce l'obbligo di presentazione dell'autofattura all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

Il soggetto acquirente che riceve una fattura cartacea nel **primo semestre 2019** (o fino a settembre) e decide di detrarre subito l'IVA non è sanzionato solo se alternativamente:

- > riceve la fattura elettronica nel mese dell'operazione;
- > emette autofattura come sopra indicato, con versamento dell'IVA, entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA relativa al mese di effettuazione dell'operazione.

*Esempio:*

*In data 15 gennaio 2019, ricevimento merce venduta dal fornitore X, scortata da fattura cartacea.*

*Annotazione della fattura cartacea in pari data con IVA detraibile.*

*Se entro il 16 febbraio 2019 perviene e viene registrata la fattura elettronica trasmessa dallo Sdl oppure, in assenza della fattura elettronica l'acquirente espleta la procedura di cui all'articolo 6, commi 8 e 9 del D.Lgs n. 471/1997 (versamento dell'IVA con F24 e caricamento dell'autofattura nel sistema Sdl) nessuna sanzione.*

*Se quanto sopra ha luogo entro la liquidazione periodica relativa al mese successivo, la sanzione viene ridotta in misura pari all'80% del suo ammontare.*

Dal punto di vista operativo è di tutta evidenza che il monitoraggio relativo alla registrazione di fatture cartacee che devono essere poi trasmesse al

Sdl per una Società di media o grandi dimensioni è di fatto non esperibile. Si ritiene che tale procedura possa essere adottata in specifici e ben monitorate situazioni. Di fatto si suggerisce agli operatori, a partire dal 1° gennaio 2019 di accettare esclusivamente fatture elettroniche Sdl e di non accettare fatture cartacee. Anche l'ipotesi di gestione dell'autofattura "civetta" in termini così ristretti impone prima di tutto un versamento IVA nei confronti dell'Erario e complicherebbe non poco i successivi rapporti con il fornitore stesso. Per gli operatori in scissione dei pagamenti si suggerisce ovviamente di non effettuare pagamenti non riferiti (pagamenti effettuati senza emissione di regolare fattura elettronica) che implicano l'esigibilità dell'imposta alla data del pagamento e che di conseguenza impongono la registrazione ai fini IVA anche in mancanza di emissione della fattura da parte del prestatore / cedente.

A partire dal **secondo semestre 2019**, l'art. 11 del DL 119/2018 modifica l'art. 21 co. 4 del DPR 633/72 stabilendo che, appunto a decorrere dall'1° luglio 2019, la fattura potrà essere emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione, in modo da venire incontro alle esigenze tecniche dei contribuenti.

Si precisa che il differimento del termine di emissione non muta il momento di esigibilità dell'imposta, né i termini per la conseguente liquidazione. In caso di emissione della fattura entro i 10 giorni successivi all'effettuazione dell'operazione, nel documento occorrerà indicare specificamente la data di effettuazione della cessione di beni o della prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, in quanto diversa dalla data di emissione, al fine di far concorrere l'IVA alla liquidazione del periodo di competenza.

Sempre il D.L. 23.10.2018 n. 119 ha introdotto ulteriori disposizioni di semplificazione, qui di seguito riepilogate, entrate in vigore sin dal 24 ottobre 2018.

L'art. 12 del DL 119/2018 ha modificato il termine per la registrazione delle fatture sul registro delle vendite. In particolare, è stato modificato l'art. 23 del DPR 633/72, disponendo che le fatture emesse sono annotate, nell'ordine della loro numerazione, non più entro 15 giorni dall'emissione, bensì entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, e con riferimento al medesimo mese.

Resta ferma l'eccezione prevista per le fatture relative alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente (art. 21 co. 4, terzo periodo, lett. b) del DPR 633/72), le quali devono essere registrate *“entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione, con riferimento al medesimo mese”*.

In sostanza, l'esigibilità e la relativa liquidazione dell'imposta sono sempre e comunque collegate al momento di effettuazione dell'operazione.

L'art. 13 del DL 119/2018 ha abolito l'obbligo di numerazione progressiva delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali ricevute (l'adempimento risulta peraltro assolto, in via automatica, per le fatture elettroniche che siano inviate tramite il Sistema di Interscambio). È stato così modificato l'art. 25 co. 1 del DPR 633/72 che, nella sua nuova stesura, prevede esclusivamente che il soggetto passivo annoti sul registro degli acquisti le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa arte o professione, ivi comprese quelle emesse ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 633/72.

L'art. 14 del DL 119/2018 ha modificato infine l'art. 1 co. 1 del DPR 100/98 in materia di liquidazioni periodiche IVA. La nuova norma prevede che anche l'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione può essere computata in detrazione entro il termine previsto per la liquidazione periodica relativa al mese di effettuazione.

Si evidenzia che la nuova disposizione non si applica per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.

È di tutta evidenza come la gestione informatica di tale agevolazione non sia assolutamente semplice.

# Appendice

Qui di seguito si riportano alcune indicazioni relative alla modalità di compilazione di una fattura elettronica.

## 1. HEADER (TESTATA)

### 1.1 Dati Trasmissione

Blocco sempre obbligatorio contenente informazioni che identificano univocamente:

- Il soggetto che trasmette
- Il documento trasmesso
- Il formato in cui è stato trasmesso il documento
- Il soggetto destinatario

Per soggetto trasmittente si intende:

- > il cedente / prestatore
- > oppure l'intermediario incaricato (dal cedente / prestatore) di trasmettere la fattura elettronica allo Sdl.

Formato di trasmissione:

- > FPA12: Fattura nei confronti della PA
- > FPR12: Fattura PA o B2B/C

Codice Destinatario: identifica il canale telematico per recapito fattura; è un codice di 7 caratteri corrispondente:

- 1) al codice alfanumerico che lo Sdl ha attribuito ai soggetti con canale accreditato (SDISFTP o SDICOOP)
- 2) al codice convenzionale «0000000» nei casi di fattura destinata:
  - a soggetto che riceve tramite PEC,
  - a consumatore finale o a contribuente minimo e forfetario,
  - a soggetto riguardo al quale non si conosce il canale telematico di recapito (PEC o altro)

- 3) al codice convenzionale «XXXXXXX» nel caso di fattura emessa verso soggetti non residenti, non stabiliti e non identificati in Italia, inviata a Sdl al fine di trasmettere i dati di fatturazione ed evitare di presentare l'esterometro.

Per il momento tale possibilità è prevista solo per le fatture emesse.

L'indirizzo PEC del destinatario ("PEC Destinatario") comunicato dal medesimo o reperito mediante INIPEC o altri strumenti (in tal caso il codice destinatario da indicare è: 0000000).

## **1.2 Cedente / Prestatore**

Blocco sempre obbligatorio contenente dati relativi al Cedente/Prestatore (Fornitore).

Rientra in tale ambito anche il Cedente / Prestatore non residente che ha aperto una posizione IVA in Italia a mezzo identificazione diretta (attualmente: presso il Centro Operativo di Pescara) e che decide di avvalersi della possibilità di emettere fattura elettronica (pur non essendo obbligato alla stessa).

Tra i dati da inserire vi sono anche:

- il codice EORI (per le imprese italiane è costituito da IT + partita IVA)
- il regime fiscale (apposito codice RF desumibile da Tabella riportata sopra)

Riguardo al Cedente / Prestatore devono essere indicati i dati relativi:

- alla sede, italiana o estera
- alla stabile organizzazione, nel caso di società aventi sede all'estero, con stabile organizzazione in Italia, le quali pongono in essere l'operazione mediante tale stabile organizzazione.

Per le sole società, occorre indicare anche i dati relativi all'iscrizione al Registro delle Imprese ("Iscrizione REA").

È inoltre prevista l'indicazione:

- dei Contatti: telefono, fax, email
- del Riferimento Amministrazione: eventuale riferimento utile al destinatario per automatizzare la gestione amministrativa dell'operazione in fattura.

### **1.3 Rappresentante Fiscale (del cedente / Prestatore)**

Blocco da valorizzare nei casi in cui il cedente / prestatore si avvalga di un rappresentante fiscale in Italia.

Dovrebbe trattarsi dell'ipotesi in cui un soggetto estero che pone in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi in Italia decide di aderire alla procedura di fatturazione elettronica mediante la sua posizione IVA italiana.

Si ricorda che nel caso di operazioni poste in essere nel territorio dello Stato, da parte di soggetti esteri (non stabiliti nel nostro Paese) nei confronti di soggetti passivi d'imposta italiani, i relativi adempimenti devono essere svolti da questi ultimi mediante la procedura di "reverse charge" (di cui all'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633/1972).

Gli obblighi IVA gravano invece in capo ai Cedenti / Prestatori nel caso di cessioni di beni / prestazioni di servizi, considerate effettuate in Italia (in base alle regole di territorialità di cui all'articolo 7 e seguenti), nei confronti di consumatori finali italiani o di soggetti esteri non stabiliti nel nostro Paese.

Dovrebbe essere questo il caso preso in considerazione dal presente paragrafo.

### **1.4 Cessionario / Committente**

Blocco sempre obbligatorio contenente dati relativi al Cessionario / Committente (Cliente).

Tra i dati da inserire vi è anche il codice EORI.

Riguardo al Cessionario / Committente devono essere indicati i dati relativi:

- alla sede, italiana o estera
- alla stabile organizzazione, nel caso di società aventi sede all'estero, con stabile organizzazione in Italia, le quali pongono in essere l'operazione mediante tale stabile organizzazione;
- all'eventuale rappresentante fiscale in Italia.

Il rappresentante fiscale può, ad esempio, essere coinvolto in un'operazione di cessione nel caso di cessione di beni posta in essere da parte di impresa italiana nei confronti di un soggetto estero, con introduzione dei beni in deposito ordinario italiano.

Il rappresentante fiscale può, ad esempio, essere coinvolto in un'operazione di prestazione di servizi nel caso di servizi specifici (in

deroga), considerati effettuati in Italia, resi da parte di impresa italiana nei confronti di impresa estera dotata di rappresentante fiscale in Italia.

### **1.5 Terzo Intermediario Soggetto emittente**

Occorre indicare i dati relativi al soggetto terzo che emette la fattura per conto del Cedente / Prestatore.

### **1.6 Soggetto emittente**

Da valorizzare in tutti i casi in cui la fattura è emessa da un soggetto diverso dal Cedente / Prestatore:

CC: se la fattura è emessa dal Cessionario / Committente (cd. "self invoicing")

TZ: se la fattura è emessa da un terzo (cd. "fatturazione in appalto", "outsourcing"). I dati relativi a tale soggetto, come sopra riportato, sono indicati nel blocco 1.5.

## **2. BODY (CORPO)**

### **2.1 Dati Generali**

2.1.1 Dati Generali Documento (Tipo documento, Divisa, Data, Numero, Dati Ritenuta, Dati Bollo, Dati Cassa Previdenza, Dati Ordine di acquisto, Dati contratto, Dati Convenzione, etc.)

### **2.2 Dati Beni Servizi**

Blocco sempre obbligatorio. Contiene natura, qualità, quantità e gli elementi necessari a determinare il valore dei beni e/o dei servizi formanti oggetto dell'operazione.

2.2.1 Dettaglio Linee (Blocco contenente le linee di dettaglio del documento).

In sintesi:

- × Numero Linea: è il numero di riga di dettaglio del bene/servizio (n. massimo: 9999 righe)
- × Tipo cessione/prestazione: solo in presenza di sconto (SC); premio (PR); abbuono (AB); spesa accessoria (AC);
- × Codice Articolo:



- Codice tipo: indica la tipologia di codice articolo: TARIC, CPV, EAN. Se la fattura è relativa alla cessione di gasolio o benzina, l'elemento deve essere valorizzato con la dicitura "CARB";
- Codice valore: indica il valore del codice articolo corrispondente alla tipologia; ad esempio:(benzina senza piombo ottani = > 95 e < 98: "27101245"); (benzina senza piombo ottani = > 98: "27101249");
- × Descrizione: natura e qualità dei beni/servizi
- × Quantità: se il bene/servizio è oggettivamente quantificabile: numero unità cedute/prestate. In caso contrario può essere omessa;
- × Unità di misura: solo se compilato il campo quantità;
- × Data inizio periodo e Data fine periodo: solo per servizio la cui erogazione si sviluppa nel tempo;
- × Prezzo unitario: prezzo unitario IVA esclusa, o valore normale per i beni oggetto di sconto o abbuono;
- × Sconto Maggiorazione: Tipo (SC/MG); Percentuale: es: 5.00; Importo
- × Prezzo totale del bene/servizio (prezzo unitario moltiplicato per quantità) al netto di sconto, IVA esclusa; nel caso in cui sia stato incassato (e fatturato) un acconto il medesimo deve essere riportato in un riga di dettaglio con il segno meno;
- × Aliquota IVA: ad es. 22.00; se si tratta di operazione non imponibile, esente, etc. IVA indicare:0.00 e compilare campo Natura)
- × Ritenuta: in presenza di ritenuta d'acconto o d'imposta occorre indicare: SI.
- × Natura: solo se l'operazione è senza IVA (si veda Tabella riportata nel seguito)
- × Altri dati gestionali: tipo dato: targa; Riferimento testo: indicare la targa veicolo fornito

Lo sconto può essere gestito sia all'interno della linea articolo (con conseguente riduzione della base imponibile dell'articolo) sia con una linea specifica (in tal modo lo sconto viene a riguardare l'importo complessivo).

### 2.2.2 Dati Riepilogo

Dati riepilogo: campi obbligatori da ripetere per ogni aliquota IVA o per ogni natura IVA e per modalità di versamento imposta: scissione dei pagamenti od ordinaria).

Aliquota IVA: esempio 22.00.

Imponibile/ importo: base imponibile su cui è stata calcolata l'IVA oppure l'importo qualora sia stato compilato il campo Natura; va sempre indicato l'intero e 2 decimali anche se = zero, esempio 2585.00.

Imposta (IVA): prodotto dell'aliquota IVA x imponibile; se è stato valorizzato il campo Natura l'importo è pari a zero: in tale ultimo caso occorre indicare 0.00

L'operazione (Aliquota IVA moltiplicata per Imponibile /100 ) può dare un risultato contenente più di 2 cifre decimali: in questo caso il valore da riportare nel campo Imposta deve essere arrotondato alla 2° cifra decimale; l'arrotondamento va effettuato per difetto, se la 3° cifra decimale è inferiore a 5, per eccesso se la 3° terza cifra decimale è uguale o maggiore di 5.

### **2.3 Dati Veicoli**

Blocco da compilare solo in caso di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi.

Data: data di prima immatricolazione o iscrizione pubblici registri;

Totale percorso: totale Km percorsi /ore navigate o volate.

### **2.4 Dati Pagamento**

Dati pagamento: informazioni relative alle condizioni, modalità e termini di pagamento dell'operazione: da indicare se si vuole dare evidenza delle informazioni relative al pagamento.

Informazioni facoltative ma se compilate devono rispettare le codifiche previste dal tracciato; ad esempio Condizioni pagamento (TP01: pagamento a rate; TP02: pagamento completo; TP03: anticipo)

Beneficiario pagamento: solo se diverso dal fornitore;

Modalità pagamento: MP01:contanti, MP02:assegno, MP03:assegno circolare, MP8:carta credito, etc. etc.

### **2.5 Allegati**

E' possibile allegare alla fattura elettronica file di qualsiasi formato (es. Pdf, XML, Jpeg, TIFF, Txt, ecc.) per integrare il contenuto del documento fattura.

Attenzione al «peso» dei file; alcuni intermediari offrono «canali di cortesia» di dialogo con i clienti per inviare con modalità alternative i documenti necessari per «completare» la transazione.