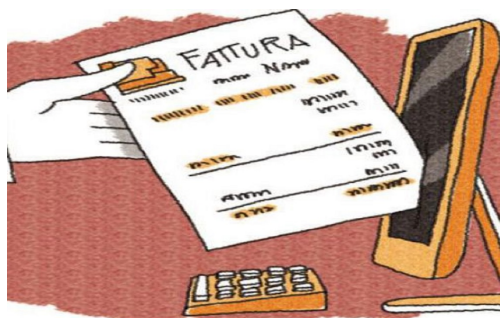


Normativa e prassi

E-fattura: nuovi chiarimenti in una circolare tutta dedicata

17 Giugno 2019

Fattura elettronica: il nuovo documento di prassi delle Entrate risponde ai recenti dubbi emersi dai lavori del Forum sulla fatturazione elettronica e dalle segnalazioni di operatori e contribuenti



Chi deve emetterla? chi ne è esonerato? come e quando va emessa? cosa va fatturato? come comportarsi in caso di fatture che presentano sia spese sanitarie che non? cosa fare con l'imposta di bollo se la fattura viene scartata? Queste e altre domande chiarite nella **circolare n. 14/2019** in tema di fatturazione elettronica via Sistema di interscambio (Sdi).

L'Agenzia delle entrate fornisce nuove precisazioni sull'e-fattura : ambito oggettivo e soggettivo di applicazione, termini e modalità di emissione e registrazione dei documenti, imposta di bollo, criteri di compilazione delle autofatture, nuove disposizioni Iva che hanno impatto sul sistema di fatturazione elettronica, conservazione e consultazione dei documenti emessi, sanzioni applicabili.

I soggetti coinvolti

Come ricorda l'Agenzia, il punto di partenza è la regola generale in tema di operazioni rilevanti ai fini Iva, ossia quella per cui, dal **1° gennaio 2019**, se una fattura va emessa - e, dunque, non si tratta di ipotesi di esclusione dal campo di applicazione dell'Iva, né è possibile ricorrere ad altri strumenti (ad esempio scontrino e ricevuta fiscale, ovvero memorizzazione e invio telematico dei

corrispettivi per coloro che operano nell'ambito del commercio al minuto e delle attività assimilate di cui all'articolo 22 del Dpr n. 633/1972, il decreto Iva) - la stessa **deve essere elettronica tramite Sdi**.

A tale regola, che riguarda tutte le operazioni Iva tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio Italiano, fanno **eccezione** coloro che:

a) **pur non tenuti** - vale a dire i soggetti identificati in Italia, chi rientra nel "regime di vantaggio", in quello "forfettario" o che si avvale della legge, n. 398/1991 (come le associazioni senza fini di lucro e le pro-loco, nonché le associazioni sportive dilettantistiche, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito, dall'esercizio di attività commerciali, proventi fino a 65mila euro) - **possono comunque emettere fatture elettroniche via Sdi**.

In questo caso, peraltro, qualora il cessionario/committente rivesta un'analogha qualificazione soggettiva (pensiamo ai rapporti tra due soggetti che applicano entrambi il regime forfettario o uno tale regime e l'altro sia un'associazione sportiva dilettantistica) e il cedente/prestatore voglia procedere alla fatturazione elettronica via Sdi, senza preventivo accordo della controparte, potrà farlo, ma dovrà consegnarle una copia analogica (o elettronica *extra* Sdi) del documento, nel rispetto della regola generale sul punto, valevole anche nei confronti dei consumatori, individuata dal provvedimento 30 aprile 2018 del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Da notare, la precisazione formulata dall'Agenzia in tema di associazioni sportive dilettantistiche che, ove venga meno l'esonero dalla fatturazione elettronica per perdita dei requisiti legislativamente previsti (ad esempio, il superamento della soglia dei 65mila euro), possono ricorrere all'emissione dei documenti da parte del cessionario/committente. Si tratta di una forma di fatturazione per conto del cedente/prestatore (con le relative conseguenze, anche in termini di compilazione del documento secondo le indicazioni dell'articolo 21, comma 2, del decreto Iva), manifestazione di una facoltà che, se non è possibile esercitare (ad esempio perché manca l'accordo con il cessionario/committente o questi è a sua volta esonerato), comporta l'obbligo per le associazioni di procedere in prima persona all'emissione delle fatture elettroniche tramite Sdi

b) **hanno il divieto di fatturare elettronicamente via Sdi**. Si tratta, per l'anno **2019**, dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, indipendentemente dall'opposizione manifestata dall'interessato, ai quali il legislatore ha equiparato coloro che erogano prestazioni sanitarie i cui dati non devono essere inviati al Sistema TS, se effettuate nei confronti delle persone fisiche (articolo 9-*bis* del Dl n. 135/2018).

Il divieto di invio tramite Sdi colpirà, quindi, tutte le fatture contenenti prestazioni:

- sanitarie (visite specialistiche, analisi, eccetera, secondo quanto dettagliatamente descritto nella circolare n. 13/2019) erogate nei confronti delle persone fisiche
- miste (sia spese sanitarie, sia voci di spesa non sanitarie), le quali andranno poi trasmesse al Sistema TS con la tipologia “altre spese” (codice AA) se non distinguibili tra loro, ovvero comunicate separatamente in caso contrario
- non sanitarie (ad esempio il vitto durante un ricovero), quando includono elementi da cui sia possibile desumere informazioni relative allo stato di salute del paziente.

In presenza del divieto, le prestazioni potranno comunque essere documentate tramite fattura analogica o elettronica *extra* Sdi.

Di rilievo l'effetto legato all'equiparazione, avvenuta solo nel corso del 2019, dei soggetti che erogano prestazioni sanitarie i cui dati non devono essere inviati al Sistema TS, a quelli che invece sono tenuti a tale invio.

In questo caso, sottolinea l'Agenzia, qualora i primi, anteriormente all'equiparazione, avessero emesso fatture elettroniche attraverso lo Sdi, seguendo la regola generale, l'Agenzia delle entrate procederà alla cancellazione dei *file xml* pervenuti e i dati delle fatture non saranno messi a disposizione del cliente/consumatore finale nell'area autenticata del sito dell'Agenzia, neppure in presenza della sua adesione al servizio di consultazione.

Di non minore rilievo, in ultimo, la circostanza che allorché sia un terzo a fatturare in nome e per conto del cedente/prestatore - come possibile, ad esempio, in base al generale disposto, tutt'ora vigente, dell'articolo 21, comma 2, del decreto Iva o di altre specifiche disposizioni - le regole sull'esclusione/divieto saranno quelle proprie di tale soggetto (cedente/prestatore) e non del terzo che materialmente opera.

L'emissione e la registrazione dei documenti

Chiarito chi deve emettere fattura elettronica via Sdi, la circolare ne analizza tempi e modi anche in riferimento alle ulteriori novità in tema di fatturazione (elettronica e non) introdotte dal legislatore tra la fine del 2018 e il 2019.

Tra queste merita particolare attenzione il termine di emissione che, dal 1° luglio 2019, in base all'articolo 21 del decreto Iva, potrà essere successivo (di non oltre 10 giorni) rispetto all'effettuazione dell'operazione, pena, tuttavia, la necessità di indicare in fattura, quando diverse, entrambe le date (prestazione ed emissione).

Le naturali difficoltà tecniche per dare concreta attuazione alla previsione nell'ambito elettronico – dove l'emissione deriva dall'invio, senza scarto, allo Sdi e il tracciato dei *file* non è libero – unite alla volontà di semplificare al massimo l'attività degli operatori, hanno portato l'Agenzia a chiarire che la data da riportare, nel relativo campo "Data" della sezione "Dati Generali" del *file*, è sempre una sola, ossia quella di effettuazione dell'operazione, risultando l'emissione attestata dallo Sdi e, dunque, non bisognosa di un'ulteriore autonoma indicazione (come deve avvenire, invece, per le fatture analogiche e per quelle elettroniche *extra* Sdi).

Seguendo i medesimi criteri, qualora nel corso di un mese vengano effettuate più operazioni nei confronti dello stesso soggetto, documentate in un'unica fattura elettronica tramite Sdi (*cf*r articolo 21, comma 4, lettera a), decreto Iva), sarà possibile indicare una sola data, ossia quella dell'ultima operazione.

All'emissione seguirà l'annotazione nei registri Iva, che il legislatore ha reso possibile, con decorrenza dal 24 ottobre 2018, *"entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni"* (articolo 23, comma 1, decreto Iva).

Coniugando le indicazioni già fornite con l'ulteriore previsione secondo la quale, al momento della registrazione, per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la sua data di emissione (*cf*r il comma 2 del medesimo articolo 23), la circolare precisa che tale data potrà essere quella contenuta nell'omonimo campo della sezione "Dati Generali" del *file* della fattura elettronica, ossia, come già visto, quella di effettuazione dell'operazione, ferme restando le necessarie rettifiche laddove, dopo la registrazione, la fattura sia scartata dallo Sdi (e sia, dunque, non emessa).

Non strettamente legata alla fatturazione elettronica, ma a questa applicabile, è poi la nuova regola che consente di portare in detrazione l'Iva, qualora la fattura sia ricevuta e annotata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (*cf*r articolo 1, comma 1, Dpr n. 100/1998), in riferimento a quest'ultimo (mese precedente).

Al quesito se tale meccanismo operi anche in riferimento a coloro che liquidano l'imposta su base trimestrale (non espressamente menzionati nel citato articolo 1, comma 1, del Dpr n. 100/1998), l'Agenzia risponde di sì e, così, ad esempio, per un'operazione del 29 giugno 2019, documentata tramite fattura emessa l'8 luglio 2019, ricevuta il 13 e annotata entro il 15 del medesimo mese, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato con riferimento al secondo trimestre 2019.

Sempre in tema di emissione, di sicuro interesse per tutti i contribuenti sono le ulteriori precisazioni fornite dall'Amministrazione sulle "autofatture".

Senza pretesa di esaustività e rinviando alla circolare per tutti i dettagli del caso, in merito alle prime va evidenziato come il documento di prassi, fatta chiarezza sulla confusione terminologica che spesso accomuna autofatture e ipotesi di inversione contabile (*reverse charge*), detta alcune direttrici operative:

a) **se vi è obbligo di emettere una vera e propria autofattura** (ossia quando l'emittente non è il cedente/prestatore, ma il cessionario del bene ovvero il committente del servizio che assolve l'imposta in sostituzione del primo, nonché quando cedente/prestatore e cessionario/committente coincidono in un unico soggetto, ovvero l'operazione è a titolo gratuito), **questa dovrà essere elettronica via Sdi** (con l'unica eccezione delle prestazioni rese da soggetti *extra Ue*, per le quali vige l'"esterometro" di cui all'articolo 1, comma 3-*bis*, del Dlgs n. 127/2015, salvo la scelta per la fatturazione elettronica via Sdi).

Alla controparte esclusa dagli obblighi di fatturazione elettronica, che non intenda avvalersi della stessa su base volontaria, andrà comunque consegnata una copia analogica (o informatica) del documento

b) nei casi di ***reverse charge***, se questo è **interno**, o comunque la fattura che si deve integrare è già stata veicolata tramite Sdi, **il documento integrato non ha obbligo di essere inviato allo Sdi** (pur potendo, qualora si vogliano ridurre gli oneri di consultazione e conservazione del documento stesso). Parimenti, nelle ipotesi di ***reverse charge esterno*** (ad esempio, acquisti da soggetti passivi stabiliti in altri Paesi Ue), **l'obbligo di fatturazione elettronica non trova spazio**, sostituito dal citato esterometro, che potrà comunque essere evitato laddove il fornitore comunitario abbia seguito, per sua scelta, le regole italiane ed emesso la fattura elettronica via Sdi

c) nella peculiare ipotesi di **estrazione dei beni dai depositi Iva** (*cf*r l'articolo 50-*bis*, comma 6, del Dl 30 agosto 1993, n. 331/1993), considerando che gli stessi vi sono stati normalmente introdotti per effetto di una importazione e l'operazione originaria è stata quindi documentata mediante una bolletta doganale - mentre le cessioni dei beni ivi presenti lo sono con fattura elettronica via Sdi, se effettuate tra operatori italiani, ovvero con documento analogico o elettronico *extra Sdi*, qualora uno degli operatori non sia né residente, né stabilito sul nostro territorio (ipotesi in cui troverà applicazione l'esterometro) - **l'autofattura emessa allo scopo di assolvere l'imposta non avrà obbligo di essere elettronica tramite Sdi.**

Fa eccezione - e si dovrà dunque ricorrere all'autofattura elettronica - il caso in cui il valore del bene estratto è diverso da quello del bene introdotto/ceduto all'interno del deposito (tipicamente a causa di lavorazioni subite) e, quindi, la fattura è strumentale a individuare tale valore e la corretta

base imponibile.

Da evidenziare come, nel descrivere le modalità di compilazione dei documenti nelle varie ipotesi di *reverse charge* e autofattura (cfr punto 6.4), la circolare dedichi specifica attenzione sempre all'estrazione dei beni dai depositi Iva, prevedendo, in tal caso, che i dati del cessionario/committente debbano essere inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente" del *file* fattura da inviare allo Sdi (tipo documento "TD01"), con utilizzo, qualora i beni siano diversi dai carburanti, del blocco 2.2.1.3 "CodiceArticolo" e inserimento, nel campo 2.2.1.3.1 "CodiceTipo", del valore "DEP", nonché del valore "0" nel campo 2.2.1.3.2 "CodiceValore".

L'imposta di bollo

In tema di imposta di bollo, rammentato che dal 1° gennaio 2019 le modalità di assolvimento, nell'ambito dei documenti informatici fiscalmente rilevanti, sono diverse a seconda che si parli di fatture (dove il pagamento avviene telematicamente su base trimestrale entro il giorno 20 del primo mese successivo) o di altri documenti (per i quali il pagamento è sempre telematico, ma avviene annualmente in un'unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, ossia entro il 30 aprile di ogni anno), la circolare richiama l'attenzione sul rispetto delle precedenti regole generali in materia, che non sono mutate, seppure da leggere nel nuovo contesto tecnico-normativo. Ne deriva che:

- per stabilire se una fattura o un documento vanno assoggettati al bollo, deve farsi riferimento al relativo testo unico (Dpr n. 642/1972), alla tariffa allo stesso allegata, nonché ai chiarimenti via via forniti dall'Amministrazione finanziaria
- la fattura elettronica scartata dallo Sdi, e quindi non emessa, non è da sottoporre a imposta
- il pagamento del bollo prescinde dal fatto che l'obbligato sia un soggetto passivo Iva
- vige sempre la solidarietà tra tutte le parti (cedente/prestatore e cessionario/committente) coinvolte nell'emissione delle fatture o che ne fanno uso.

Di rilievo il chiarimento sul servizio che, in base all'articolo 6 del Dm 17 giugno 2014, l'Agenzia delle entrate offre ai contribuenti, vale a dire rendere preventivamente noto l'ammontare dell'imposta, inserendo l'informazione nel portale Fatture e Corrispettivi, così da consentirne il pagamento tramite F24 o con addebito su conto corrente.

Tale servizio può tenere in considerazione le sole fatture inviate tramite Sdi e non scartate nel trimestre di riferimento, con l'ovvia conseguenza che il *quantum* calcolato andrà integrato in riferimento a tutte le fatture elettroniche *extra* Sdi da assoggettare a imposta.

Consultazione e conservazione delle fatture emesse

Ribadito che l'adesione all'apposito servizio gratuito offerto dall'Agenzia delle entrate garantisce per quindici anni, salvo revoca da parte del contribuente, una conservazione delle fatture elettroniche transitate dallo Sdi, valida a ogni effetto (non solo tributario) - indipendentemente dalla circostanza che il transito sia avvenuto su base volontaria o per obbligo, ovvero che il soggetto si avvalga anche di un sistema diverso di conservazione - l'Amministrazione finanziaria punta la sua attenzione sull'ulteriore servizio di consultazione dalla stessa offerto.

Questo, in particolare, consente la consultazione delle copie conformi all'originale delle fatture transitate nello Sdi e di una parte dei dati fiscalmente rilevanti di cui all'articolo 21 del decreto Iva ("dati fattura" di cui al punto 1.2 del provvedimento 30 aprile 2018).

La consultazione, possibile solo previa adesione al servizio stesso, potrà avvenire, per i soggetti passivi d'imposta, all'interno dell'area riservata del sito dell'Agenzia, dal 1° luglio 2019 e sino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte dello Sdi, con cancellazione entro i trenta giorni successivi.

A chi non ha aderito, l'Amministrazione renderà comunque disponibili i dati sino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui si presenta la dichiarazione di riferimento (quindi, aderendo nel 2019, per una fattura emessa e ricevuta nello stesso anno, il 2028).

Ciò, tenendo in considerazione che ciascuna delle parti ha una decorrenza legata alla propria dichiarazione di riferimento, così che, laddove la fattura via Sdi riguardi un'operazione effettuata in un certo anno (ad esempio il 30 dicembre 2020), ma il documento sia emesso e ricevuto in quello successivo (ad esempio il 3 gennaio 2021), il cedente/prestatore potrà consultare i dati fino al 31 dicembre 2029 (ottavo anno successivo alla dichiarazione Iva per il 2020) e il cessionario/committente sino al 31 dicembre 2030 (ottavo anno successivo per la dichiarazione 2021).

Sanzioni

Una delle parti di maggiore interesse della circolare riguarda l'aspetto sanzionatorio, caratterizzato dalla particolarità che il legislatore, per il primo semestre 2019 (articolo 1, comma 6, Dlgs n. 127/2015) ha deciso che le sanzioni di cui all'articolo 6 del Dlgs n. 471/1997 (inerenti la "*violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*"):

- **non si applicano** se la fattura elettronica via Sdi è regolarmente emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'Iva relativa all'operazione documentata

- **sono ridotte dell'80%** se la fattura elettronica è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione Iva del periodo successivo (previsione che lo stesso articolo 1, comma 6, proroga al 30

settembre 2019 per i soggetti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta con cadenza mensile).

In merito, dalla lettera della norma, l'Agenzia trae che sebbene la disapplicazione/riduzione delle sanzioni sino al 30 giugno 2019 si applichi tanto ai soggetti che liquidano l'Iva mensilmente, quanto trimestralmente, la stessa non si estende a fattispecie diverse da quelle espressamente individuate.

Inoltre, la proroga della riduzione concessa ai contribuenti che liquidano l'imposta su base mensile deve intendersi limitata alle sole operazioni effettuate entro il 30 settembre 2019, con l'effetto che, nella sostanza, il 16 novembre 2019 costituirà il termine ultimo entro cui tutti i soggetti che effettuano la liquidazione Iva (sia su base mensile per le operazioni al 30 settembre 2019, sia su base trimestrale in riferimento al secondo trimestre 2019) potranno godere del beneficio.

Tra le sanzioni che non subiscono disapplicazione o riduzione vi sono anche quelle per l'omesso, incompleto o errato invio dell'esterometro (ossia dei 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 cui è stata emessa una bolletta doganale e per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche via Sdi).

All'adempimento, che dal 1° gennaio 2019 ha sostituito, per la parte di rapporti con l'estero, la comunicazione prevista dallo spesometro (articolo 21, DI n. 78/2010) - norma la cui abrogazione, come precisa l'Agenzia, non riguarda tuttavia le operazioni rilevanti ai fini Iva effettuate entro il 31 dicembre 2018, per le quali detta comunicazione doveva essere fatta entro il 30 aprile 2019 (con le conseguenti possibili sanzioni individuate nel punto 4.2 del documento di prassi) - sono tenuti, secondo la legge, *"I soggetti passivi di cui al comma 3"* (cfr articolo 1, comma 3-bis, Dlgs n. 127/2015).

Cosa intendere con tale espressione, considerato che nel comma citato figurano anche soggetti in precedenza esclusi dallo spesometro e ora dalla fatturazione elettronica via Sdi (ad esempio, a coloro che applicano il regime forfettario)?

L'Agenzia fugge qualsiasi dubbio anche su questo punto, limitando espressamente l'obbligo dell'esterometro ai soli contribuenti tenuti alla fatturazione elettronica via Sdi.

di

Pier Paolo Del Franco

URL: <https://fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/e-fattura-nuovi-chiarimenti-circolare-tutta-dedicata>