

Ai Signori CLIENTI
Loro Indirizzi

Roma 27 novembre 2018

Informativa n. 10/2018

Oggetto: La fatturazione elettronica

Gentili Clienti,
informo che a decorrere del **1.1.2019**, ai sensi dell'art. 1, comma 3 del D. Lgs. 5.8.2015 n. 127, come modificato dall'art. 1, comma 909 della L. 27.12.2017 n. 205, entrerà in vigore **l'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica**.

Si esegue pertanto una analisi del nuovo adempimento fiscale sulla base della normativa esistente e delle indicazioni fornite sia da Agenzia entrate che dalla stampa specializzata.

Premessa.

L'obbligo di emissione della fattura nel formato elettronico, salve alcune esclusioni di cui si dirà appresso, riguarda tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

L'obbligo non riguarderà pertanto soltanto le operazioni economiche poste in essere tra operatori nazionali soggetti all'imposta sul valore aggiunto (operazioni c.d. *Business to Business – B2B*), ma anche quelle poste in essere da soggetti Iva nei confronti di cessionari e committenti privati (operazioni c.d. *Business to Consumer - B2C*).

Nozione di fattura elettronica.

Viene definita fattura elettronica il documento inalterabile generato elettronicamente (secondo le specifiche tecniche fornite da Agenzia entrate) nel formato XML (*eXtensible Markup Language*), trasmesso al destinatario per il tramite del **Sistema di Interscambio (SdI)**.

Pertanto, il documento generato in formato PDF e trasmesso tramite *mail* ordinaria o posta elettronica certificata direttamente al cliente destinatario non costituisce fattura elettronica.

Parimenti non costituisce fattura elettronica il documento che, ancorché generato con formato XML, viene trasmesso al cliente destinatario direttamente sul suo indirizzo *mail* o di posta elettronica certificata.

Il Sistema di Interscambio.

Il Sistema di Interscambio (SdI) rappresenta il centro di raccolta dei dati informatici gestito da Agenzia delle entrate che, fungendo anche da “**postino**”, da un lato acquisisce le fatture elettroniche emesse dagli operatori economici e dall'altro le recapita ai destinatari.

Il Sistema di Interscambio, oltre all'acquisizione e trasmissione delle fatture elettroniche, esegue una serie di controlli e verifiche, nel particolare:

- verifica se la fattura contiene tutti i dati obbligatori previsti dalla legge;
- controlla se i predetti dati sono esposti correttamente;

- controlla la presenza e correttezza dell'indirizzo telematico del destinatario presso il quale la fattura dovrà essere recapitata;
- controlla il numero di partita Iva del fornitore (c.d. cedente/prestatore) ed il numero di partita Iva ovvero codice fiscale del cliente (c.d. cessionario/committente);
- esegue tutti i controlli formali necessari affinché la fattura possa considerarsi correttamente emessa.

Il SdI non esegue controlli sul merito dell'operazione. Ne deriva, ad esempio, che una fattura elettronica non potrà essere scartata per il fatto di evidenziare un prezzo di vendita inferiore a quello mediamente praticato sul mercato.

Processo di fatturazione elettronica e servizi di supporto dell'Agenzia delle entrate.

Agenzia entrate offre gratuitamente una serie di servizi che consentono di predisporre e trasmettere in modo autonomo le fatture elettroniche, cioè senza avvalersi di intermediari. E' possibile inoltre sottoscrivere direttamente con Agenzia entrate anche specifica convenzione per l'archiviazione sostitutiva delle fatture.

Si osserva che l'utilizzo diretto dei predetti servizi, utilizzabili dall'operatore nei modi di cui si dirà appresso, è consigliato a quei soggetti che devono trasmettere e ricevere un numero limitato di fatture elettroniche.

Nella generalità dei casi, al fine di semplificare e velocizzare le operazioni di trasmissione e ricezione delle fatture elettroniche, è preferibile avvalersi di **un intermediario** o altro soggetto appositamente delegato (commercialista, consulente del lavoro, *Software House*, eccetera).

Si deve infatti osservare che la legge consente di delegare a soggetti terzi l'esecuzione di parte ovvero dell'intero processo di fatturazione elettronica ivi comprendendo la conservazione digitale dei documenti.

In ogni caso, come prima detto, chi volesse procedere in via autonoma all'esecuzione degli adempimenti di fatturazione elettronica non avvalendosi di intermediari, potrà alternativamente e direttamente:

1) accedere al portale dell'Agenzia delle entrate "**Fatture e Corrispettivi**" attraverso le proprie credenziali (*Fiscoonline*, credenziali SPID o Carta Nazionale dei Servizi), formare e generare *on-line* la fattura elettronica nel formato XML, con possibilità di visualizzarla e stamparla anche nel formato PDF, e infine trasmetterla al SdI;

2) scaricare sul proprio *PC* specifico *software* messo a disposizione da Agenzia entrate per la compilazione e generazione della fattura elettronica in formato XML. Detto programma (denominato FEL18), reperibile nella sezione "*software*" del sito *Web* dell'Agenzia delle entrate, consente di predisporre il documento nel formato XML in "*stand alone*", cioè senza connessione *internet*. L'applicazione consente di creare anche un file PDF in modo da ottenere una più facile lettura del documento. Sarà quindi possibile trasmettere il *file* XML generato, avvalendosi del portale "Fatture e Corrispettivi" (in tal caso sono necessarie le credenziali di accesso), oppure tramite la propria Pec all'indirizzo *sdi01@pec.fatturapa.it*. In tale ultima ipotesi, con il primo messaggio di risposta, il SdI comunicherà al soggetto trasmittente **un nuovo indirizzo Pec** da utilizzare per i successivi invii in modo da garantire una gestione più efficiente del processo di trasmissione;

3) scaricare sul proprio *tablet* o *smartphone* la specifica applicazione predisposta da Agenzia entrate denominata **Fatturae**, scaricabile dagli *store* Android o Apple, che consentirà la formazione del *file* XML e la sua trasmissione al SdI direttamente dal proprio dispositivo mobile. Naturalmente per l'uso di tale procedura è necessario disporre di una connessione di rete e delle credenziali di accesso fornite da Agenzia entrate.

4) utilizzare il canale telematico (*FTP o Web Service*) preventivamente attivato con il SdI. In tal caso sarà necessario avviare un **processo di accreditamento** al Sistema di Interscambio in modo da consentire di impostare le regole tecniche di colloquio e trasmissione dati, fra l'infrastruttura informatica del soggetto trasmittente e lo stesso SdI. Al termine di tale procedura il SdI associa al canale telematico attivato un **codice numerico di 7 cifre** (codice destinatario). Occorre precisare che tale procedura è rivolta a quegli operatori caratterizzati da un particolare grado di informatizzazione, capaci di gestire con continuità e con costante presidio di personale il sistema informativo collegato al SdI e che devono trasmettere un numero molto rilevante di fatture elettroniche.

I controlli del Sistema di Interscambio.

Il Sistema di Interscambio, prima di recapitare la fattura al destinatario (cessionario/committente o intermediario) effettua una serie di controlli sulla fattura elettronica che gli è stata trasmessa dal soggetto trasmittente (cedente/prestatore o intermediario).

I controlli sono di varia natura e possono riguardare sia le caratteristiche tecniche del *file* fattura che la presenza e corretta indicazione dei dati obbligatori costituenti l'oggetto della fattura. Il SdI ha **cinque giorni di tempo** per eseguire detti controlli. Se i controlli hanno avuto esito positivo, il sistema recapita la fattura elettronica all'indirizzo telematico del destinatario. In caso di rilevati errori, il SdI comunica al soggetto emittente lo scarto del *file* fattura.

Scarto della fattura elettronica.

Come prima detto, in caso di mancato superamento dei controlli, entro cinque giorni, viene recapitata al soggetto trasmittente una "**ricevuta di scarto**" del *file* fattura, sul medesimo canale con il quale è stato inviato il *file* al SdI. I motivi dello scarto, preventivamente codificati dal sistema dell'Agenzia delle entrate e indicati sinteticamente sulla medesima ricevuta, possono essere diversi e possono ad esempio riguardare:

- le dimensioni del *file* (codice 00003 - dimensioni del *file* superiori a quelle ammesse);
- la data della fattura (codice 00403 - data della fattura successiva a quella di trasmissione);
- la doppia trasmissione della medesima fattura (codice 00404 - fattura duplicata);
- l'errata indicazione del numero di partita Iva del cedente o prestatore (codice 00301 - Partita Iva del cedente/prestatore non valida);
- l'errata indicazione del numero di partita Iva del cessionario o committente (codice 00305 - Partita Iva del cessionario/committente non valida);
- l'errata indicazione del codice destinatario (codice 00311 - codice destinatario non valido);
- l'incongruenza degli elementi contenuti nella fattura (codice 00400 - assenza dell'indicazione della natura dell'operazione in presenza di aliquota Iva pari a zero, codice 00411 - assenza dei dati ritenuta in presenza di fattura soggetta a ritenuta, codice 00421 - imposta non calcolata in presenza di aliquota Iva diversa da zero, eccetera).

Occorre considerare che la fattura scartata si considera "**non emessa**".

In caso di scarto, il soggetto trasmittente, **entro cinque giorni** dalla data di ricezione della ricevuta di scarto, fatte le opportune correzioni, potrà, senza applicazione di sanzioni, eseguire un secondo invio del *file* scartato. Si suggerisce di ricompilare la fattura emessa con la stessa data e numerazione di quella scartata.

Ovviamente se il motivo dello scarto è rappresentato dalla "duplicazione della fattura" e se la fattura scartata è perfettamente identica a quella precedentemente inviata, non dovendosi procedere ad alcuna correzione, il soggetto interessato si limiterà, senza alcuna conseguenza, a non trasmettere nuovamente il *file* scartato, proprio perché la fattura scartata viene considerata come non emessa.

Firma digitale solo facoltativa.

Per espressa previsione normativa l'apposizione della firma digitale sulle fatture elettroniche *B2B* ovvero *B2C* **non è obbligatoria**. Quindi, nella fatturazione tra operatori economici privati e tra operatori economici e consumatori privati è **puramente facoltativo** munire il *file* XML di firma digitale. Infatti, come espressamente previsto dall'allegato A – specifiche tecniche – al provvedimento del Direttore dell'Agenzie delle entrate del 30.4.2018, il SdI gestisce sia fatture elettroniche prive di firma digitale che fatture elettroniche sulle quali è apposta tale firma. Tuttavia, qualora si scegliesse di apporre la firma digitale, questa dovrà essere valida; diversamente il *file* sarà scartato.

Rimane invece in vigore l'obbligo di firma digitale nel caso di fatture emesse nei confronti della pubblica amministrazione (Fatture PA).

Indirizzo telematico e canale di ricezione della fattura elettronica. QR-Code.

E' bene dire che il processo di fatturazione elettronica investe non solo l'emittente la fattura ma anche il destinatario. Quest'ultimo, eseguita l'operazione di acquisto e salvi alcuni casi di cui si parlerà poi, non si vedrà più consegnare la fattura cartacea. Il SdI infatti la recapiterà presso il suo indirizzo telematico. L'**indirizzo telematico** rappresenta quindi il **recapito** dove il contribuente decide di ricevere la fattura elettronica.

L'indirizzo telematico può essere dato alternativamente da:

- un codice numerico di 7 cifre, denominato "codice destinatario";
- una casella di posta elettronica certificata (Pec).

Occorre osservare che il codice numerico di 7 cifre viene assegnato da Agenzia entrate dopo un articolato processo di accreditamento finalizzato all'apertura di **un canale telematico diretto** con Agenzia entrate (*Web Service o FTP*), che, come prima visto, è suggerito ai soggetti economici di grandi dimensioni con elevato grado di informatizzazione che sviluppano un flusso dati molto rilevante.

Ne deriva che, la maggior parte dei soggetti, caratterizzati da un minor grado di informatizzazione e che vorranno dar corso al processo di fatturazione elettronica **in modo autonomo**, utilizzeranno come canale telematico di ricezione quello della "posta elettronica certificata". A tale riguardo è importante dire che la casella di posta elettronica certificata di ricezione, **non necessariamente deve essere quella propria del soggetto ricevente**, ben potendo essere appartenente ad altro soggetto (ad esempio al proprio commercialista). Va peraltro specificato che anche qualora si volesse utilizzare una casella propria per ricevere le fatture elettroniche, essa **non dovrà necessariamente coincidere con quella obbligatoria di legge**, già utilizzata ad esempio da professionisti (comunicata agli ordini professionali), società e ditte individuali (comunicata al registro delle imprese), ben potendosi, al fine di non confondere la ricezione delle fatture con la ricezione di altri messaggi, creare uno nuovo indirizzo di posta elettronica certificata **dedicato esclusivamente alla ricezione delle fatture elettroniche**.

Appare utile osservare che, poiché la fattura verrà emessa nel formato elettronico **anche nei confronti del privato consumatore** o del soggetto Iva forfettario, anche questi ultimi potrebbero avere interesse a comunicare quale indirizzo telematico di recapito una casella di posta elettronica certificata. In detta situazione i medesimi si vedranno recapitare la fattura elettronica sulla Pec, evitando di ricercare il documento, qualora fosse necessario, nella propria area riservata dell'Agenzia delle entrate.

A questo punto si analizza il processo di registrazione del proprio indirizzo telematico.

Il soggetto interessato, facendo uso delle proprie credenziali di accesso (*Fisconline*, credenziali SPID o Carta Nazionale dei servizi), potrà registrare il proprio indirizzo telematico sul portale dell'Agenzia delle entrate "Fatture e Corrispettivi" sezione "Fatturazione Elettronica" - pulsante

“Registra l’indirizzo telematico dove ricevere le fatture”. Sarà necessario indicare, a scelta, il codice destinatario (codice numerico di 7 cifre che identifica un canale *Web Service* o *FTP*) o, in alternativa, l’indirizzo Pec prescelto. E’ bene sapere che l’indirizzo registrato **potrà essere modificato** dal contribuente **in qualsiasi momento** attraverso la funzione “aggiorna” o anche del tutto eliminato mediante il pulsante “elimina”.

Occorre inoltre osservare che la registrazione del proprio indirizzo telematico **è del tutto facoltativa**.

In caso di mancata registrazione e in assenza anche di comunicazione al fornitore del canale di ricezione prescelto, il SdI recapiterà la fattura elettronica nell’area riservata del contribuente del richiamato portale “Fatture e Corrispettivi” nella sezione “Dati rilevanti ai fini Iva”.

Appare comunque importante evidenziare che la preventiva registrazione al SdI del canale di ricezione prescelto è sicuramente consigliata in quanto consente **l’associazione automatica** tra numero di partita Iva o codice fiscale del contribuente e suo indirizzo telematico. In detta situazione, indipendentemente dal fatto che l’indirizzo telematico venga comunicato o meno al proprio fornitore, il SdI recapiterà la fattura elettronica **sempre sul canale di ricezione prescelto dal destinatario** (codice destinatario o Pec), preventivamente registrato.

Quindi ne deriva che, in caso di preventiva registrazione dell’indirizzo telematico nel richiamato portale dell’Agenzia delle entrate, non appare necessario comunicare al proprio fornitore il canale di ricezione della fattura elettronica poiché il SdI, recapiterà la fattura comunque sull’indirizzo scelto dal cliente destinatario mediante **associazione** con il suo numero di partita Iva o codice fiscale.

Al fine di agevolare i contribuenti Iva nel fornire ai propri fornitori senza errori i dati necessari all’emissione della fattura elettronica, il portale dell’Agenzia delle entrate “ Fatture e Corrispettivi” mette a disposizione un servizio *Web* attraverso cui è possibile generare un codice a barre bidimensionale denominato *QR-Code*, contenente i dati anagrafici, il codice fiscale, il numero di partita IVA e l’indirizzo telematico del cessionario/committente.

Il *QR-Code*, potrà essere mostrato dal destinatario della fattura all’emittente al fine di consentire a quest’ultimo di acquisire automaticamente, grazie ad apposito lettore, i propri dati identificativi.

Il *QR-Code* generato potrà essere stampato su carta, se ottenuto in formato PDF, o salvato su *smartphone* o *tablet*, se ottenuto in formato immagine.

Anche il *QR-Code*, in caso di variazione dei dati anagrafici o anche dell’indirizzo telematico, può essere modificato in qualsiasi momento.

Recapito della fattura elettronica.

Se i controlli prima descritti vanno a buon fine, il SdI recapita la fattura elettronica all’indirizzo telematico indicato nel *file* fattura (campi “Codice Destinatario” e “Pec Destinatario”) ed invia al soggetto che ha trasmesso il *file* una “ricevuta di consegna” all’interno della quale sono indicate la data e l’ora esatta in cui la consegna è avvenuta.

Abbiamo anche prima visto che nel caso in cui il soggetto destinatario della fattura abbia preventivamente registrato presso il portale dell’Agenzia delle entrate il proprio indirizzo telematico, indipendentemente da quanto indicato dal fornitore sulla fattura elettronica a tale proposito, il SdI recapiterà la fattura elettronica sempre all’indirizzo telematico (Pec o codice identificativo a sette cifre) preventivamente registrato mediante associazione con la partita Iva o codice fiscale del soggetto destinatario.

Nella ricevuta di consegna è riportato il nome che è stato assegnato al *file* dal soggetto che ha predisposto la fattura, un numero attribuito dal SdI, che identifica univocamente il *file* fattura e un ulteriore codice, definito *hash*, che consente di garantire l’integrità del *file* stesso.

In ogni caso, un duplicato della fattura elettronica è sempre messo a disposizione sia del cliente destinatario che del fornitore emittente nelle rispettive aree riservate di “Consultazione – Dati rilevanti ai fini Iva” del portale dell’Agenzia delle entrate “Fatture e Corrispettivi”. Il duplicato della fattura elettronica ha il medesimo valore giuridico del *file* originale della fattura.

Nel caso in cui la consegna della fattura elettronica non vada a buon fine e quindi non sia possibile recapitare il documento presso l’indirizzo del destinatario, perché ad esempio la casella Pec indicata non è attiva oppure è piena o anche perché il canale telematico *FTP* o *Web Service* indicato è spento o non funzionante, il SdI, leggendo il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del cliente (cessionario/committente), metterà comunque a disposizione il duplicato della fattura elettronica nell’area riservata di “Consultazione – Dati rilevanti ai fini Iva” del portale “Fatture e Corrispettivi”.

In detta situazione la fattura elettronica si considera emessa, **ma non consegnata**. Il SdI invierà al soggetto che ha trasmesso il *file* fattura una “**ricevuta di impossibilità di consegna**” all’interno della quale è indicata la data di messa a disposizione del file sul portale “Fatture e Corrispettivi”.

A tale proposito, è importante osservare che l’unico documento utilizzabile ai fini fiscali dal cliente destinatario (ad esempio per la detraibilità dell’Iva) è la fattura elettronica. Quest’ultimo dovrà pertanto essere portato a conoscenza della mancata consegna della fattura.

Per tale motivo il fornitore emittente la fattura, una volta ricevuto il messaggio di “impossibilità di consegna”, è tenuto con qualsiasi mezzo (Pec, mail ordinaria, telefono, eccetera) ad **avvisare** il cliente destinatario che la fattura emessa non è stata recapitata, ma che è comunque disponibile nella sua area riservata dell’Agenzia delle entrate. Il Cliente destinatario potrà a questo punto consultarla, scaricarla dalla predetta area ed utilizzarla ai fini fiscali. La data di detraibilità dell’Iva, come si dirà in seguito, scatterà infatti solo dal momento di visualizzazione e scarico della fattura.

Nell’area riservata di “Consultazione - Dati rilevanti ai fini Iva” del portale “Fatture e Corrispettivi” sia il fornitore che il cliente potranno infatti individuare le fatture elettroniche consegnate, marcate da una spunta di colore “verde” e quelle non consegnate, ancora da visionare e scaricare, contrassegnate da un simbolo “rosso” di *alert*. Il cliente destinatario della fattura non consegnata, individuata detta fattura nella propria area riservata, cliccando sul simbolo della “lente di ingrandimento” potrà visualizzare e scaricare la fattura elettronica. Il simbolo “rosso” di *alert* si trasformerà in un simbolo “verde” di spunta e presa visione. Da tale momento il cliente destinatario potrà utilizzare il documento elettronico ai fini fiscali.

Occorre infine precisare che, il “*download file* fattura”, al momento, consente di scaricare la fattura elettronica **esclusivamente nel formato XML**. Pertanto, salvo modifiche sulla piattaforma a cura di Agenzia entrate, per poter leggere la fattura elettronica nel formato PDF occorrerà dotarsi di specifico *software*.

E’ il caso di ricordare che, a differenza di quanto accade per le fatture emesse nei confronti della PA, il *file* fattura **non è soggetto ad accettazione da parte del destinatario**. Quindi nel caso in cui si riceva un documento ritenuto errato, come per il passato, occorrerà contattare l’emittente del documento ed invitarlo ad eseguire l’opportuna rettifica. Attenzione però: vista la specificità della fattura elettronica, che rappresenta un documento immodificabile, non ci si potrà accordare con il fornitore per una semplice correzione del documento. Per ogni rettifica sarà necessario emettere la corrispondente nota di variazione, soggetta anch’essa al transito obbligatorio dal SdI.

I soggetti esonerati dalla fatturazione elettronica.

Per espressa previsione normativa sono esonerati dall’obbligo di emissione della fattura elettronica:

- i soggetti che hanno aderito al regime di vantaggio di cui all’art. 27, commi 1 e 2 del D.L. 98/2011 (c.d. regime dei minimi);

- i soggetti che hanno aderito al regime “forfettario” di cui all’art. 1, commi da 54 a 89 della L. 190/2014 (c.d. regime forfettario);

- i produttori agricoli esonerati di cui all’art. 34, comma 6 del D.P.R. 633/72 (con volume d’affari Iva non superiore a 7.000 euro).

Detti soggetti, pertanto, in via generale, **non hanno l’obbligo** di emettere la fattura nel formato elettronico, fermo restando la loro facoltà di emettere comunque la fattura elettronica.

E’ stato anche chiarito che, nel corso del periodo d’imposta, detti soggetti potranno anche emettere parte delle proprie fatture nel formato elettronico e parte nella ordinaria forma analogica.

E’ bene precisare che detta facoltà viene meno e la fattura dovrà essere emessa sempre nel formato elettronico qualora il committente sia la Pubblica Amministrazione ovvero un ente della P.A. In detta ipotesi non vi è alcun esonero e la fattura dovrà essere emessa sempre nel formato elettronico.

Occorre inoltre osservare che nel caso in cui il contribuente minore (minimo o forfettario) fosse obbligato o volesse facoltativamente emettere la fattura nel formato elettronico, poiché le fatture emesse non espongono l’Iva ed al superamento della soglia di euro 77,47 sono soggette all’imposta di bollo, utilizzando lo strumento elettronico occorrerà **assolvere l’imposta di bollo in modo virtuale**.

In detta ipotesi si dovrà procedere al versamento dei bolli dovuti, a congruaglio, entro il 120esimo giorno dopo la chiusura dell’esercizio annuale, mediante F24.

Se da un lato i soggetti sopra indicati (minimi, forfettari e piccoli agricoltori) sono esonerati dalla emissione della fattura elettronica, e quindi potranno continuare ed emettere e consegnare le proprie fatture nel formato cartaceo ovvero trasmetterle nel formato PDF, lo stesso non potrà dirsi nel caso di ricezione delle fatture (ciclo passivo). Il provvedimento delle entrate del 30.4.2018 stabilisce infatti che se il cliente è un contribuente in regime di vantaggio o forfettario ovvero un piccolo agricoltore, il fornitore non esonerato **dovrà emettere comunque la fattura nel formato elettronico**. In tal caso dovrà indicare nella fattura emessa nel campo codice destinatario il codice “0000000”. Tuttavia egli, su richiesta dell’interessato, dovrà rilasciare al suo cliente una copia della fattura emessa su carta (o anche trasmessa in PDF via mail ordinaria) comunicandogli che potrà consultare e scaricare l’originale della fattura elettronica nella sua area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate, Area “Consultazione - Dati rilevanti ai fini Iva” del portale “Fatture e Corrispettivi”.

Infatti, se da un lato detti soggetti (minimi, forfettari e piccoli agricoltori) non hanno l’obbligo di registrare la fatture ricevute (in effetti non devono né detrarre l’Iva e né dedurre il costo relativo alle fatture ricevute), dall’altro, invece, hanno **l’obbligo di conservare** le fatture ricevute afferenti gli acquisti riguardanti la loro attività.

Non avendo la copia della fattura consegnata su carta (copia di cortesia) alcun valore fiscale, i predetti soggetti, ai fini dell’adempimento di recupero e conservazione delle fatture ricevute, dovranno giocoforza acquisire le fatture nel formato digitale (*file XML*) attraverso il sito internet dell’Agenzia delle entrate portale “Fatture e Corrispettivi”.

Anche se non previsto, i contribuenti minimi, forfettari o piccoli agricoltori potrebbero allora comunicare ai propri fornitori un proprio indirizzo telematico (ad esempio al propria Pec), al fine di vedersi recapitare le fatture digitali sul proprio indirizzo di posta elettronica certificata, senza eseguire le ricerche sul portale dell’Agenzia delle entrate.

Ma vi è di più. Come peraltro chiarito da Agenzia entrate nel video-*forum* organizzato il 12.11.2018 da “Il Sole24ore”, anche minimi e forfettari, ancorché esclusi dal ciclo attivo della fatturazione elettronica, al fine di ottemperare all’obbligo di conservazione delle fatture ricevute, sono tenuti a conservare le fatture digitali ricevute **in modalità elettronica**. Il servizio di conservazione elettronica sostitutiva è fornito gratuitamente da Agenzia delle entrate, mediante apposita convenzione.

Da ultimo è opportuno segnalare che, sulla base di un emendamento alla manovra di bilancio 2019 approvato dalla Commissione Finanze del Senato recentemente, potrebbero rimanere esclusi dalla fatturazione elettronica le società sportive dilettantistiche che per l'attività commerciale svolta abbiano optato per il regime forfettario di cui alla legge 398/91. L'esclusione si verificherebbe qualora i ricavi commerciali dei predetti enti non abbiano superato nell'anno precedente (2018) l'importo di euro 65.000.

La conservazione elettronica sostitutiva delle fatture.

Per conservazione elettronica sostitutiva si deve intendere il procedimento informatico tramite il quale un documento informatico (ovvero un *file*) avente determinate caratteristiche, viene **conservato digitalmente** in modo sicuro, secondo precisi *standard*. La procedura di conservazione, effettuata secondo i requisiti previsti dalla norma, fa sì che il documento informatico diventi **immodificabile** rendendo le successive copie di tale documento opponibili ai terzi.

La conservazione sostitutiva delle fatture rappresenta quindi l'anello finale del processo di digitalizzazione.

La norma prevede che la fattura elettronica (*file* XML conforme al tracciato previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30.4.2018) sia sottoposta al **processo di conservazione sostitutiva**.

Il servizio, come detto, è messo a disposizione dei contribuenti da Agenzia delle entrate in modo gratuito, ma per poterne usufruire è necessario sottoscrivere apposita convenzione con Agenzia entrate (Accordo di servizio). L'adesione è effettuabile via *Web*, accedendo alla piattaforma "Fatture e Corrispettivi", selezionando l'area "Esercizio delle opzioni - Adesione al servizio di conservazione sostitutiva".

Dal momento dell'adesione tutte le fatture che transiteranno dal SdI saranno automaticamente portate in conservazione, mentre per quelle eventualmente emesse e ricevute prima dell'adesione stessa, sarà possibile procedere a porre in conservazione manualmente, effettuando l'*upload* del *file* nella sezione "Conservazione" della piattaforma "Fatture e Corrispettivi".

Posto che l'adesione avviene via *Web*, è necessario che il contribuente che intenda aderire sia in possesso delle credenziali di accesso al sito "Fatture e Corrispettivi". In alternativa sarà possibile delegare il servizio di conservazione sostitutiva ad un intermediario o società di servizi.

Occorre precisare che la conservazione sostitutiva riguarda solo le fatture elettroniche e non anche quelle ricevute nel formato analogico ad esempio dai contribuenti forfettari, per le quali la conservazione sarà eseguita nel modo tradizionale (cioè su carta).

Inoltre è importante sapere che il servizio di conservazione sostitutiva riguarda qualsiasi fattura elettronica transitata dal SdI, e dunque anche quelle emesse nei confronti della PA.

Il servizio di conservazione sostitutiva **dura tre anni** ed è revocabile in qualsiasi momento. Agenzia entrate, in prossimità della scadenza della convenzione, invierà al contribuente apposito avviso di scadenza.

Appare utile inoltre osservare che, poiché il servizio di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche può essere fornito anche da terzi (es. *Software House*) unitamente ad altri servizi (gestione dei cicli attivi e passivi della fatturazione elettronica), nulla vieta al contribuente di procedere alla conservazione sostitutiva delle fatture su **due o più differenti canali** (quello gratuito dell'Agenzia entrate e quello di una o più *Software House*). In ogni caso, laddove si volesse revocare l'accordo sottoscritto con Ade (Agenzia entrate), basta collegarsi con il sito area "Conservazione sostitutiva" cliccando su "Revoca" in luogo di "Adesione".

Infine Agenzia entrate ha precisato che ogni operatore (in genere *Software House*), conformemente alla propria organizzazione aziendale, potrà portare in conservazione le fatture elettroniche anche in un formato diverso da quello XML (ad esempio nel formato PDF, JPG o TXT).

La fatturazione verso i consumatori finali privati.

Le fatture in formato elettronico dovranno essere emesse anche nei confronti dei “privati” consumatori finali **non in possesso del numero di partita Iva**. Transitando dette fatture per il Sistema di Interscambio dell’Agenzia delle entrate, il fornitore dovrà comunque indicare nella fattura l’indirizzo telematico del contribuente destinatario. Nella maggioranza dei casi, non essendo il privato consumatore dotato di una Pec, o comunque non avendo il medesimo sottoscritto alcuna convenzione con una *Software House* o altri intermediari, il fornitore indicherà nel campo destinatario il codice “0000000”. In detta situazione, come prima visto per i soggetti minimi e forfettari, il cliente privato potrà ricercare e scaricare la fattura elettronica originale attraverso l’area riservata del portale dell’Agenzia delle entrate “Fatture e Corrispettivi - Dati rilevanti ai fini Iva”.

In ogni caso il fornitore ha l’obbligo di rilasciare al cliente privato consumatore una “**copia di cortesia**” della fattura **nel formato cartaceo** ovvero analogico.

Su detto documento sarà importante evidenziare che trattasi di “*Copia della fattura trasmessa al Sistema di Interscambio dell’Agenzia delle entrate. Il documento originale, avente validità fiscale, potrà essere reperito nell’area riservata dell’Agenzia delle entrate, portale Fatture e Corrispettivi - Consultazioni - Dati rilevanti ai fini Iva*”.

Il privato consumatore potrebbe infatti avere interesse ad acquisire la fattura nel formato elettronico avente “valenza fiscale” in quanto il documento potrebbe essere utilizzato ad esempio nella propria dichiarazione dei redditi per esercitare il diritto ad una specifica detrazione (si pensi alla detrazione per gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all’art. 16-bis del TUIR) o anche per richiedere al Giudice l’emissione di un decreto ingiuntivo.

Si ribadisce ancora che tutte le fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il SdI, sono messe a disposizione del contribuente attraverso il servizio accessibile dalla *home page* del portale “Fatture e Corrispettivi - Consultazioni - Dati rilevanti ai fini Iva”.

La fatturazione verso i condomini ed enti non commerciali.

Condomini ed enti non commerciali sono di norma “soggetti non Iva”. Ma anche loro sono interessati, quanto meno relativamente al ciclo passivo (fatture ricevute), ai nuovi adempimenti in tema di fatturazione elettronica.

Infatti dal 1° gennaio 2019 l’e-fattura sarà obbligatoria anche per tutte le operazioni tra soggetti passivi Iva e soggetti privati non economici (*B2C*).

Quindi i condomini saranno interessati ad esempio per le fatture ricevute dai propri fornitori per i servizi di manutenzione o per i lavori ristrutturazione degli edifici.

Gli enti non commerciali, come ad esempio le ONLUS, anche se non svolgono in via sussidiaria alcuna attività commerciale, potranno ricevere fatture elettroniche relativamente allo svolgimento della propria attività istituzionale.

Quanto prima detto in tema di privati consumatori vale pertanto anche per detti soggetti.

Pertanto, i medesimi, riceveranno per l’acquisizione di beni o di servizi “fatture di cortesia” non aventi valenza fiscale. Ma detti soggetti, il più delle volte dovranno utilizzare i documenti per fini fiscali. Basti pensare alla imputazione ai singoli condomini delle spese riguardanti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio ai fini dell’esercizio della detrazione Irpef del 50 per cento; oppure alla redazione da parte delle ONLUS del rendiconto del 5 per mille che costituisce un adempimento fiscale a tutti gli effetti. Anche se Agenzia entrate non si è ancora espresso sul punto, si ritiene che

la fattura di cortesia non sia sufficiente per l'esecuzione di detti adempimenti. Ragione per cui anche i predetti soggetti si vedranno costretti a recuperare le fatture ricevute nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi".

In via generale si può dire che il *download* del *file* XML appare necessario non solo per esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, ma anche quando il documento dovrà essere utilizzato dal soggetto destinatario per un qualsiasi scopo di natura fiscale e tributaria.

In definitiva si può dire che potrebbe rendersi utile anche per i predetti enti dotarsi di una Pec sulla quale far pervenire le fatture elettroniche ricevute ovvero fornire delega ad un intermediario per la gestione del ciclo passivo delle fatture.

I dati obbligatori della fattura elettronica.

Come la fattura cartacea, anche quella elettronica dovrà contenere le informazioni stabilite dall'art. 21 del D.P.R. 633/72 e cioè:

- la data di emissione del documento;
- il numero progressivo della fattura, che la identifichi in modo univoco;
- la ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio e numero di partita Iva del cedente o prestatore;
- la ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio, numero di partita Iva del cessionario o committente o il suo codice fiscale nel caso in cui non agisca in qualità di soggetto passivo;
- la natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione;
- i corrispettivi e gli altri dati necessari per la determinazione della base imponibile;
- l'aliquota, l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta con arrotondamento al centesimo di euro.

In aggiunta ai predetti dati la e-fattura dovrà recare il **codice destinatario** (codice di sette cifre) ovvero la **Pec del destinatario** ove si desidera che la fattura venga recapitata. Abbiamo visto che nel caso in cui il cliente non fornisca alcun indirizzo telematico l'emittente la fattura elettronica indicherà nel campo codice destinatario il codice "0000000".

E' il caso di ricordare che nel caso in cui il cliente dovesse comunicare, in luogo del codice destinatario di sette cifre, un indirizzo Pec, il fornitore, nella fase compilativa della fattura elettronica, dovrà comunque valorizzare il campo "codice destinatario" con il valore "0000000" mentre nel campo "Pec" dovrà indicare l'indirizzo di posta elettronica certificata comunicato dal cliente.

Inoltre dovrà essere codificata la **natura dell'operazione** nel caso in cui la medesima non evidenzia imposta.

Nel particolare occorre compilare il campo "Natura" con le sottoespresse sigle:

- per le operazioni escluse da Iva, con la sigla N1;
- per le operazioni non soggette a Iva, con la sigla N2;
- per le operazioni non imponibili, con la sigla N3;
- per le operazioni esenti dall'imposta, con la sigla N4;
- per le operazioni soggette al regime del margine con Iva non esposta, con la sigla N5;
- per le operazioni soggette all'inversione contabile (*reverse charge*), con la sigla N6;
- per le operazioni soggette a modalità speciali di determinazione ed assolvimento dell'Iva, con la sigla N7.

Per le operazioni fuori campo Iva, come ad esempio le operazioni monofase di cui all'art. 74 del D.P.R. 633/72, Agenzia entrate ha precisato che per dette operazioni non sussiste l'obbligo di emissione di fattura. Qualora però l'operatore voglia certificare dette operazioni mediante emissione di fattura, la fattura dovrà essere di tipo elettronico. In tal caso il codice "Natura" da utilizzare è N2.

E' bene comunque precisare che, al di là degli elementi obbligatori previsti dalla norma ordinaria, il tracciato di compilazione della fattura elettronica, attraverso la consultazione di apposite tabelle, prevede l'**obbligatoria** compilazione di ulteriori campi dove indicare **specifici codici**. I codici riguardano:

- i dati relativi al regime fiscale adottato dal cedente/prestatore;
- i dati relativi al tipo di documento;
- i dati relativi alla tipologia della ritenuta (qualora l'operazione sia soggetta a ritenuta fiscale);
- i dati relativi alla tipologia di cassa previdenziale del prestatore (se il corrispettivo è soggetto al contributo integrativo previdenziale);
- le modalità di pagamento.

Appare comunque possibile inserire anche ulteriori informazioni e notizie, se ritenute utili dal soggetto emittente, come ad esempio l'IBAN per l'accredito dell'operazione. Oppure tramite la funzione "Personalizza fattura" appare possibile inserire il proprio "logo" e scegliere tra due modelli attualmente disponibili.

Infine, appare utile ricordare che, qualora l'operazione preveda l'imposta di bollo, in quanto non imponibile o esente (per importi superiori a euro 77,47), il bollo non potrà più essere assolto mediante la consueta applicazione sul documento originale della marca. Occorrerà invece corrispondere l'imposta mediante pagamento del modello F24 entro 120 giorni dalla conclusione del periodo d'imposta. Generalmente il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo.

I termini di emissione della e-fattura. La non applicabilità delle sanzioni.

Per quanto riguarda la data di emissione della fattura elettronica si può dire che, la circostanza che una fattura venga emessa in formato elettronico piuttosto che in quello cartaceo non rileva ai fini del rispetto delle ordinarie disposizioni previste dall'art. 21 del D.P.R. 633/72. Restano quindi fermi i principi generali in tema di obblighi di fatturazione, i quali prevedono **una stretta correlazione** fra emissione del documento e momento di effettuazione dell'operazione.

A norma dell'art. 21, comma 1, ultimo periodo del D.P.R. 633/72, "*la fattura cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente*". Lo stesso art. 21, comma 4, primo periodo, dispone che la fattura debba essere "*emessa al momento di effettuazione dell'operazione*".

In estrema sintesi, in via generale e salvo alcune deroghe, **il momento di effettuazione dell'operazione** implica l'obbligo di emissione della fattura, che a sua volta, si considera emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione.

Giova ricordare che il momento di effettuazione dell'operazione può essere diverso a seconda della tipologia di operazione posta in essere.

Ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/72, in via generale, l'operazione si considera effettuata:

- al momento della data di stipula del rogito notarile per le cessioni di beni immobili;
- al momento della consegna o spedizione per le cessioni di beni mobili;
- al momento del pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi.

La principale deroga riguarda le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto. In detta ipotesi può essere emessa una sola fattura per tutte le vendite eseguite nel mese nei confronti del medesimo cessionario. La fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle consegne o spedizioni dei beni (a dire il vero questo termine è poco utilizzato dagli operatori atteso che l'Iva di queste vendite deve essere sempre computata nella liquidazione periodica del mese a cui si riferiscono. Gli operatori pertanto ritengono più pratico emettere la fattura a fine mese).

Va inoltre tenuto presente che, se anteriormente alla data in cui si verificano gli eventi riportati ovvero 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 di pagamento.

Da quanto sopra esposto ne deriva che, individuato il giorno di effettuazione dell'operazione, **entro le ore 24 del medesimo giorno**, l'operatore deve predisporre la fattura, datarla, consegnarla o spedirla ovvero trasmetterla al cliente destinatario o comunque metterla a sua disposizione.

Queste regole sono già vigenti; quindi valgono anche per la fattura analogica.

Per quanto riguarda la fattura elettronica Agenzia delle entrate, stabilendo che la "data" continua ad essere un elemento obbligatorio della fattura (deve infatti essere indicata nel campo "data" della sezione "Dati Generali" del *file* di fattura elettronica), ha precisato che la fattura elettronica **potrà considerarsi emessa** quando il Sistema di Interscambio abbia consegnato al soggetto trasmittente la ricevuta di recapito ovvero la ricevuta di "impossibilità di consegna". Poiché il SdI ha tempo 5 giorni per seguire i controlli e consegnare al soggetto trasmittente la "ricevuta di recapito" o di "impossibilità di consegna", potrebbe verificarsi che le predette ricevute vengano recapitate in data successiva a quella di trasmissione della fattura al Sistema di Interscambio. In detta ipotesi Agenzia entrate, per riparare allo sfasamento, ha stabilito che **"il documento deve intendersi emesso con la data riportata nella fattura"**.

Ma ciò non toglie che risulti praticamente impossibile per gli operatori rispettare il termine di emissione della fattura. Si pensi ad una vendita eseguita in chiusura di giornata, la cui fattura dovrebbe essere trasmessa al SdI entro le ore 24 del giorno medesimo, oppure a un professionista che avendo emesso un preavviso di notula, dovrebbe ogni giorno verificare la data di accredito del bonifico.

Per ovviare a questa impossibilità pratica di adempiere, l'art. 10 del Decreto fiscale n. 119/18, entrato in vigore il 24.10.2018, ha introdotto per **il primo semestre 2019** una **moratoria sulle sanzioni amministrative** applicabili in caso di omessa fatturazione le quali, è bene dirlo, vanno dal 90 al 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non documentato o registrato.

In sostanza viene prevista l'inapplicabilità delle sanzioni nel caso in cui la fattura venga comunque trasmessa al SdI **entro il termine** (mensile e trimestrale) **della prima liquidazione Iva utile**.

Detto altrimenti: un contribuente mensile ha tempo fino al 16.2.2019 per trasmettere al SdI le fatture con data di emissione gennaio 2019. Parimenti un contribuente trimestrale ha tempo fino al 16.5.2019 per trasmettere al SdI le fatture con data rientrante nel primo trimestre 2019.

E' inoltre prevista la riduzione delle sanzioni dell'80 per cento, nel caso in cui, superato il termine anzidetto, le fatture vengano trasmesse al SdI successivamente, ma entro il termine della liquidazione Iva del periodo successivo.

Dal **primo luglio 2019** le cose cambieranno in quanto in luogo della sospensione delle sanzioni entrerà in vigore un diverso termine di invio delle fatture elettroniche emesse e trasmesse al SdI.

L'art. 11 del D.L. 119/18 ha infatti introdotto a partire dal 1° luglio 2019 **il termine di 10 giorni**, decorrente dalla data di effettuazione dell'operazione, entro il quale la fattura dovrà essere emessa e trasmessa al SdI.

In pratica tutte le fatture elettroniche emesse a partire dal 1° luglio 2019, dovranno indicare un nuovo elemento, cioè **la data di effettuazione dell'operazione**. Entro 10 giorni da tale data, la fattura dovrà pertanto essere predisposta e trasmessa al SdI. Tutto lascia pensare che la data di emissione della fattura debba coincidere con quella di trasmissione al SdI. Sul punto si attendono conferme.

E-fattura: detrazione dell'Iva sugli acquisti. Abrogazione della numerazione progressiva degli acquisti.

E' necessario premettere che a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'eventuale "copia di cortesia" della fattura rilasciata dal fornitore, non ha alcuna valenza fiscale. Infatti la fattura emessa con un formato diverso da quello elettronico si considera **non emessa**. Quindi, il cessionario o committente, per poter **detrarre l'Iva assolta sull'acquisto**, dovrà necessariamente acquisire il *file* fattura XML, che il SdI dovrebbe recapitare sul suo indirizzo telematico pre-registrato ovvero su quello comunicato al fornitore.

Abbiamo visto che nel caso in cui il recapito non fosse possibile (SdI non riesce a consegnare perché ad esempio il contribuente non ha comunicato o registrato alcun indirizzo telematico), il cessionario o committente potrà prendere visione e scaricare il *file* fattura dalla piattaforma dell'Agenzia delle entrate "Fatture e Corrispettivi", area "Consultazioni – Dati rilevanti ai fini Iva". Lo stesso eseguirà la ricerca della fattura, entro un certo intervallo temporale alla voce "Fatture trasmesse dai tuoi clienti/fornitori - fatture ricevute". Individuato il documento, cliccando sulla "lente di ingrandimento" si entrerà nel dettaglio del documento e sarà possibile visualizzare la fattura e scaricarne il *file* XML.

E' importante evidenziare il momento di "presa visione del documento" memorizzato dal Sistema di Interscambio dell'Agenzia delle entrate mediante una spunta di colore "verde" (nel caso di eseguito recapito il documento risulta già contrassegnato da una spunta di colore verde), costituisce anche il momento a partire dal quale il cessionario/committente potrà registrare e detrarre l'Iva assolta sull'acquisto. Infatti solo dal predetto momento la fattura potrà considerarsi ricevuta e quindi registrabile con la conseguente detrazione dell'Iva.

Un problema che rimane ancora aperto si verifica quando il fornitore, usufruendo dalla moratoria sulle sanzioni, emetta il documento successivamente all'effettuazione dell'operazione, ma entro il termine di liquidazione Iva del periodo di riferimento. L'esempio potrebbe essere dato dalla vendita di un bene con consegna eseguita il giorno 10 gennaio 2018. Il fornitore, in costanza di moratoria e senza incorrere in alcuna sanzione, potrebbe trasmettere al SdI il *file* fattura il 16.2.2018 per poter far confluire l'Iva a debito nella liquidazione del mese in cui l'operazione è stata effettuata (gennaio 2018). In detta situazione è chiaro che il cliente, prima del 16 febbraio 2018, non potrà né ricevere sul proprio indirizzo telematico, né scaricare dal portale dell'Agenzia delle entrate l'e-fattura.

Ci si chiede quindi se, in detta ipotesi, il cliente possa registrare e detrarre l'Iva sull'acquisto nel mese di gennaio oppure soltanto a partire dall'effettivo momento di ricevimento della fattura elettronica, con l'ovvia conseguenza di poter detrarre l'Iva sull'acquisto eseguito nel mese di gennaio, soltanto dal mese di febbraio in poi. Un chiarimento sulla questione appare necessario.

Da ultimo è opportuno segnalare che il decreto collegato alla manovra fiscale di fine anno (D.L. 119/18) all'art. 13, modificando l'art. 25 del D.P.R. 633/72, ha abrogato con effetto dal 1° gennaio 2019 **l'obbligo della numerazione progressiva delle fatture ricevute**. Il nuovo comma 1 del summenzionato articolo prevede infatti che *" il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'art. 17"*. In sostanza viene eliminato il cosiddetto "**protocollo acquisti**" cioè la numerazione progressiva delle fatture e bollette doganali relative agli acquisti eseguiti. Simmetricamente è stato altresì abrogato l'obbligo di riportare il numero progressivo così attribuito, nel registro degli acquisti. La semplificazione, che a detta di molti operatori Iva, appare più una complicazione, è giustificata dal fatto che la fattura, transitando dal SdI in quanto elettronica e risultando pertanto tracciabile, rende automaticamente possibile **il collegamento biunivoco** tra il documento ricevuto e la registrazione contabile risultante dal libro degli acquisti.

In realtà sussistono incertezze sulla semplificazione adottata perché la numerazione interna delle fatture ricevute consente di fatto una identificazione unica del documento ricevuto, utile all'utente anche per fini amministrativi e commerciali. Aggiungasi inoltre che molte fatture verranno ricevute ancora nel formato analogico come ad esempio quelle ricevute dai fornitori che si avvalgono del regime forfettario di cui alla legge 190/2014, non obbligati all'emissione delle fatture nel formato elettronico.

Dette fatture infatti non passano attraverso il SdI e ci si chiede allora come possa considerarsi automaticamente assolto il collegamento biunivoco tra documento ricevuto e registrazione contabile.

Alcuni addetti ai lavori suggeriscono l'istituzione di un **registro sezionale** degli acquisti "non elettronico" ove registrare, previa numerazione progressiva, le fatture non elettroniche.

La gestione del "Reverse charge" nella e-fattura.

Relativamente alle operazioni attive soggette all'inversione contabile di cui all'art. 17, commi 5 e 6 del D.P.R. 633/72 (*reverse charge*), si dovrà emettere ordinaria fattura elettronica senza esposizione dell'Iva, indicando nel capo "natura" dell'operazione, il codice N6.

Con riferimento invece alle fatture ricevute soggette al *reverse*, per la quali il soggetto ricevente deve procedere all'integrazione del documento di acquisto mediante indicazione della corrispondente Iva con contestuale registrazione del medesimo documento nel registro delle fatture emesse al fine di neutralizzare l'Iva integrata, il soggetto destinatario ha due possibilità:

- emettere autofattura elettronica con trasmissione al SdI e laddove si sia aderito alla conservazione digitale a cura dell'Agenzia delle entrate, il documento sarà conservato automaticamente;
- producendo un separato documento riportante l'integrazione eseguita, senza eseguire alcuna trasmissione al SdI. In questo caso però poiché l'operazione non passa tramite il SdI ai fini della conservazione sostitutiva del documento occorrerà appoggiarsi ad una *Software House*.

La questione merita chiarimenti.

Le fatture di fine anno e le note di variazione.

Altro chiarimento di interesse reso da Agenzia entrate riguarda la decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica. La questione risulta di particolare interesse con riferimento alle operazioni effettuate alla fine dell'anno 2018.

Si pensi alle fatture relative ad operazioni effettuate a dicembre 2018 rappresentate da fatture datate 31 dicembre 2018, ma ricevute dai clienti nei primi di gennaio 2019. Alla luce di quanto precisato da Agenzia entrate, queste fatture continuano ad essere emesse nel formato analogico, visto che il disposto normativo dispone che l'obbligo della fatturazione elettronica vale per le fatture emesse dal 1° gennaio 2019. Attenzione però all'emissione delle note di variazione Iva: se il presupposto che legittima la nota di variazione di credito o debito si verifica nel 2019, l'emissione della nota di credito o debito, ancorché riferita ad operazioni effettuate nel 2018, dovrà essere eseguita con il formato elettronico.

Inoltre, atteso che per le operazioni fuori campo o non soggette Iva, in via generale, non sussiste obbligo di emettere fattura, si può concludere che nel caso di nota di credito emessa oltre i termini di cui all'art. 26, comma 2 del D.P.R. 633/72, e pertanto fuori del campo applicativo dell'Iva, la medesima potrà essere emessa anche nel formato analogico, senza farla transitare per il SdI. Nel caso in cui il soggetto Iva volesse comunque emettere le predette note di variazione nel formato elettronico, allora adotterà la procedura prevista dalla norma, indicando al campo "natura" il codice N2.

La fattura elettronica per prestazioni sanitarie.

Ci si chiede se gli esercenti professioni sanitarie, che già trasmettono le fatture al sistema Tessera Sanitaria debbano o meno emettere la fattura elettronica con conseguente trasmissione del documento al SdI.

Allo stato attuale, salvo modifiche normative dell'ultima ora ed a meno che il professionista non sia un soggetto minimo o forfettario, a partire dal 1° gennaio 2019 anche i professionisti sanitari **saranno obbligati all'emissione della fattura elettronica** con conseguente trasmissione al SdI del *file* fattura, adempiendo così, in caso di convenzione con Agenzia entrate, anche all'obbligo della conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche.

L'obbligo di trasmissione dati al sistema Tessera Sanitaria, che riguarda anche le aziende ospedaliere, le farmacie, i presidi di specialistica ambulatoriale, gli istituti sanitari privati, eccetera, deriva infatti da altre finalità che la legge persegue. Inoltre le informazioni trasmesse non corrispondono esattamente a quelle da indicare nella fattura elettronica.

Semmai si tratta di capire se l'obbligo di emissione della fattura elettronica possa considerarsi sostitutiva dell'obbligo di trasmissione dati al sistema Tessere Sanitaria.

Sul punto si attendono conferme.

Un emendamento alla manovra di bilancio 2019, già approvato dalla Commissione Finanze del Senato, potrebbe escludere **medici e farmacisti** dall'obbligo della fatturazione elettronica.

L'emendamento è stato inserito per porre rimedio ai rilievi mossi dal Garante per la protezione dei dati personali che, con un recentissimo provvedimento, avrebbe posto in evidenza una serie di criticità in tema di trattamento dei dati sensibili, derivanti dalla fatturazione elettronica.

L'e-fattura nei subappalti con la Pubblica amministrazione.

Già dal 1° luglio 2018 è in vigore l'obbligo della fatturazione elettronica per le prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti nell'ambito dei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

Secondo il dettato normativo l'obbligo di fatturazione elettronica si applica *“alle prestazioni rese da soggetti subappaltatori e sub contraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi e forniture stipulato con un'amministrazione pubblica”*.

Detti soggetti pertanto, ricorrendone i presupposti, già procedono alla fatturazione delle operazioni eseguite nella modalità elettronica attraverso il portale “FatturePa”. A differenza delle ordinarie fatture elettroniche il *file* fattura dovrà essere firmato digitalmente ed il contenuto della fattura prevede ulteriori campi riferiti all'appalto pubblico, come ad esempio il codice gara (CIG) o il codice progetto (CUP), i cui dati vengono forniti normalmente direttamente dalla stazione appaltante.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 2.7.2018 ha fornito alcuni importanti chiarimenti.

Si ricorda che è subappaltatore colui che esegue direttamente una parte del contratto mentre è definito sub contraente colui che, per vincolo contrattuale, esegue un'attività nei confronti del dell'appaltatore.

Solo i dati di tali soggetti devono essere comunicati alla stazione appaltante (la PA nel caso di specie) con obbligo di indicazione in fattura del codice identificativo di gara (CIG) ovvero del codice unico di progetto (CUP).

Agenzia entrate con la circolare predetta chiarisce che l'obbligo di fatturazione elettronica (attualmente in vigore) ricade solo su tali soggetti (subappaltatori e subcontraenti) per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge.

Rimangono pertanto **esclusi** tutti coloro che cedono beni ad un cliente senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale con comunicazioni verso la stazione appaltante. E' il caso ad

esempio del soggetto che fornisce beni all'appaltatore senza sapere quale utilizzo egli ne farà, utilizzandoli quest'ultimo magari sia per l'appalto pubblico che per una fornitura privata.

Agenzia entrate ha inoltre chiarito che l'obbligo di fatturazione elettronica non sussiste:

- se il committente a monte dell'appalto non è una Pubblica Amministrazione propriamente detta, ma è solo un soggetto controllato e/o partecipato in vario modo da PA;

- per le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio aggiudicatario di un appalto nei confronti della PA, né per le prestazioni derivanti da rapporti interni nei quali il consorzio non è il diretto referente della PA ma si inserisce nella filiera dei contratti su subappalto.

Ovviamente dal 1° gennaio 2019 anche i predetti soggetti, attualmente esclusi, saranno obbligati ed emettere la fattura elettronica utilizzando però la procedura prevista per la fatturazione elettronica ordinaria.

Esterometro.

Per le operazioni effettuate da e verso altri paesi UE ed extraUE, non sussiste obbligo di fatturazione elettronica. Sussiste invece l'obbligo, con cadenza mensile, di **comunicare le operazioni effettuate con l'estero** attraverso il cosiddetto "esterometro". Tuttavia, se un'operazione è fatturata in modalità digitale, questa potrà ritenersi esclusa dall'adempimento.

Si tratta quindi di un nuovo obbligo di trasmissione, in esclusiva modalità telematica, **delle operazioni transfrontaliere** intrattenute con soggetti non stabiliti in Italia, escluse le operazioni documentate da bolla doganale e quelle transitate volontariamente in modalità elettronica dal Sistema di Interscambio.

La *ratio* dell'adempimento è facilmente intuibile: visto che le operazioni con l'estero non transitano dal SdI, salvo che su base volontaria, allora i relativi dati dovranno essere trasmessi con una sorta di "spesometro" specificatamente dedicato a questo tipo di operazioni.

La comunicazione delle operazioni transfrontaliere dovrà essere seguita in tempi assolutamente ristretti: la trasmissione telematica dei dati dovrà infatti essere 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 quanto riguarda le operazioni passive, cioè quelle ricevute, è molto improbabile che il fornitore "non nazionale" emetta la fattura elettronica con correlata trasmissione al Sistema di Interscambio. Pertanto si può affermare che le fatture dei fornitori esteri, a meno che non trattasi di operazioni certificate da bolle doganali, dovranno essere sempre incluse nella nuova comunicazione.

Relativamente alle fatture attive, cioè quelle emesse, sarà invece possibile evitare la comunicazione laddove su base volontaria si emetta la fattura nel formato elettronico, procedendo quindi con la trasmissione delle informazioni al Sistema di Interscambio.

Il "codice destinatario", ovvero il campo deputato ad accogliere l'identificativo del canale di ricezione del destinatario, dovrà essere valorizzato con i caratteri "XXXXXXX".

Inoltre affinché il *file* sia accettato, è necessario apporre **la firma digitale sul documento**, firma che nella fatture *B2B* o *B2C* che interessano i soggetti nazionali o stabiliti, è invece del tutto opzionale.

E' importate osservare che il soggetto estero (destinatario della fattura) non riceverà il documento elettronico dal Sistema di Intercambio. Quindi una copia della fattura in formato analogico dovrà comunque essere trasmessa al cliente secondo gli ordinari canali (posta, mail, eccetera).

Da ultimo Agenzia entrate ha chiarito che, nel caso in cui il soggetto Iva nazionale, operando sia in Italia che all'estero, emetta fatture sia in formato elettronico che analogico, non vi è alcun obbligo di adottare una distinta numerazione delle fatture emesse ben potendosi effettuare un'unica numerazione.

In termini pratici: un soggetto passivo nazionale può emettere la fattura n.1 in formato elettronico e la n. 2 e n. 3 in formato analogico e via discorrendo.

La delega e il servizio svolto dagli intermediari.

Nell'ottica di facilitare i soggetti obbligati agli adempimenti di fatturazione elettronica, e la cosa riguarda soprattutto chi è tenuto a gestire un numero rilevante di documenti ovvero chi non ha dimestichezza con le procedure informatiche, è possibile **delegare** determinati servizi ad intermediari abilitati o società di servizi appositamente autorizzati.

E' bene premettere che alcuni servizi sono delegabili esclusivamente agli intermediari abilitati di cui all'art. 3, del D.P.R. 322/1998 incaricati delle trasmissioni delle dichiarazioni (commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro iscritti negli albi professionali, Caf, periti ed esperti iscritti nei ruoli delle camere di commercio, eccetera).

I servizi delegabili riguardano:

- a) la consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici;
- b) la consultazione dei dati rilevanti Iva;
- c) registrazione dell'indirizzo telematico;
- d) la fatturazione elettronica e conservazione delle fatture elettroniche;
- e) l'accreditamento e censimento dispositivi.

I primi tre servizi, individuati alle lettere a), b) e c), sono delegabili esclusivamente a favore degli intermediari abilitati. I servizi di cui alle lettere d) ed e) sono invece delegabili anche a favore di società di servizi e di informatica come le *Software House*.

La delega può essere conferita direttamente dal delegante mediante accesso (tramite le proprie credenziali) alla sua "area riservata" dell'Agenzia delle entrate oppure presentando il modello cartaceo presso un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle entrate. Nel primo caso la delega è immediatamente efficace.

La delega può essere altresì conferita consegnando il modello cartaceo all'intermediario abilitato che, ai fini della sua attivazione, procederà alla trasmissione dei dati essenziali della delega all'Agenzia delle entrate.

La durata della delega è stabilita dal soggetto delegante entro il limite di **due anni** dal conferimento; in assenza di tale indicazione, la durata è automaticamente fissata in due anni. E' comunque prevista la possibilità di revocare la delega in qualsiasi momento.

E' bene precisare che le deleghe possono essere conferite anche a soggetti diversi (al massimo 4). Quindi sarà possibile delegare ad esempio il proprio commercialista per la consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e delegare il servizio di fatturazione elettronica e conservazione delle fatture elettroniche ad una *Software House*.

Le deleghe sopra rappresentate non consentono la consultazione del "cassetto fiscale" (dati riguardanti l'anagrafica del contribuente, le dichiarazioni presentate, i versamenti effettuati, eccetera).

Per detto servizio, conferibile solo agli intermediari abilitati, sarà necessario trasmettere un secondo modulo (nuovo modello approvato con provvedimento del 5.11.2018). In tal caso la delega ha la durata massima di quattro anni.

Il delegato dovrà registrare le deleghe ricevute su apposito registro cronologico cartaceo.

E' bene chiarire che il servizio di ricezione delle fatture elettroniche presso l'indirizzo telematico comunicato al fornitore o preventivamente registrato **non è un servizio delegabile**. Infatti, detto servizio, non appare compreso tra quelli sopra evidenziati espressamente previsti dalla norma. Quindi, nel caso in cui ci si avvallesse di una *Software House* per il servizio di fatturazione elettronica e di conservazione sostitutiva dei documenti elettronici, quest'ultima opererà su delega esclusivamente per la formazione e trasmissione del *file* fattura e dei servizi connessi alla

fatturazione attiva delle operazioni (notifiche di avvenuta consegna, notifiche di ricevute di scarto eccetera).

La messa a disposizione delle fatture ricevute nel formato PDF, che verranno indirizzate dal SdI nel formato XML presumibilmente su un canale gestito dalla *Software House*, viene di fatto eseguita nei confronti del soggetto Iva interessato senza conferimento di alcuna delega.

Le piattaforme di gestione in commercio.

Diverse sono le offerte proposte nel mercato da svariate *Software House* o società di servizi per l'elaborazione degli adempimenti connessi alla fatturazione elettronica. In realtà, nella maggioranza dei casi, le offerte arrivano da società di servizi e consulenza, associazioni di categoria, ordini professionali, albi, eccetera, che si appoggiano a società informatiche.

Le offerte possono comprendere pacchetti “tutto compreso” senza limiti quantitativi di documenti gestiti, oppure con limiti quantitativi (ad esempio fino a 1.000 fatture emesse e via dicendo).

Sappiamo che la fatturazione elettronica investe l'operatore sia per le fatture da emettere (ciclo attivo) che per le fatture da ricevere (ciclo passivo).

L'operatore soggetto Iva potrà quindi, ad esempio, affidare alla società di servizi esclusivamente la gestione del ciclo passivo delle fatture (recapito fatture ricevute in formato PDF) riservandosi invece di eseguire in proprio, attraverso i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, la gestione del ciclo attivo o anche viceversa.

Per i soggetti che gestiscono la contabilità in proprio, è consigliabile prima verificare se la società che fornisce il programma di contabilità e di gestione, fornisce anche i servizi di fatturazione elettronica e quelli connessi al ciclo passivo delle fatture. In caso affermativo, costi permettendo, è preferibile appoggiarsi a dette società, se non altro per ottenere alcuni automatismi contabili.

Infatti, ogni operatore Iva dovrà cercare di ottimizzare i tempi. Pertanto il programma di contabilità, integrato con i servizi di fatturazione elettronica, dovrebbe essere in grado di accogliere già in sede di fatturazione delle operazioni verso i clienti, tutti gli elementi previsti dalla norma in tema di fatturazione elettronica prima visti, generare il *file* XML, trasmetterlo al SdI, mettere a disposizione senza collegarsi con Agenzia entrate le ricevute di consegna, di scarto, ovvero di impossibilità di consegna riguardanti le fatture trasmesse.

Per quanto riguarda il ciclo passivo, se affidato alla società informatica, si potrà ottenere la messa a disposizione delle fatture ricevute già in formato PDF, pronte per le registrazioni contabili.

E' bene osservare che, per quanto il meccanismo sia automatico, gli elementi propri della fattura elettronica dovranno comunque essere sempre inseriti manualmente dall'operatore. Se ad esempio la fattura è esente da Iva, l'operatore sarà comunque tenuto ad indicare il codice natura (nella fattispecie N4) a meno che tale parametro non sia automaticamente collegato ad uno specifico codice di esenzione Iva già previsto dal programma di contabilità.

E' anche opportuno considerare che molti programmi di contabilità sono già in grado di generare il *file* XML secondo le specifiche tecniche stabilite da Agenzia entrate. L'operatore Iva quindi, esternamente al programma di contabilità, potrebbe inviare il *file* collegandosi al portale della Agenzie delle entrate “Fatture e Corrispettivi”. Attraverso le specifiche funzionalità “importa *file* XML” e “invia” trasmetterà il *file* fattura al SdI. Alternativamente potrebbe trasmettere il *file* fattura tramite la propria Pec, come prima visto, senza collegarsi al sito dell'Agenzia delle entrate.

A tale proposito, come detto in precedenza, Agenzia entrate trasmetterà le ricevute di consegna, scarto, o di impossibilità di consegna, sempre sul canale di trasmissione utilizzato. Quindi nel caso si siano utilizzati i servizi della *Software House*, sarà la medesima che consegnerà le predette ricevute all'operatore Iva (il SdI recapiterà le ricevute sul canale di trasmissione della *Software House* che le girerà successivamente all'operatore Iva).

Se invece la trasmissione è avvenuta direttamente a cura dell'operatore, le ricevute potranno essere prelevate dal medesimo dalla propria "area riservata" dell'Agenzia delle entrate se la trasmissione è avvenuta *on-line* oppure dalla propria "Pec" se la trasmissione è avvenuta per il tramite del canale di posta elettronica certificata.

L'operatore, come prima detto, potrebbe decidere di utilizzare i servizi della *Software House* soltanto per il ciclo attivo (fatture emesse) e gestire in proprio il ciclo passivo (fatture ricevute). In tal caso riceverà le fatture elettroniche riguardanti gli acquisti sul canale di ricezione comunicato al fornitore o preventivamente registrato (di solito Pec). Poiché le fatture elettroniche verranno recapitate sulla Pec nel formato XML, l'operatore, per una facile lettura del documento, dovrà, convertirle in un formato leggibile (PDF) facendo uso di specifico software scaricabile dalla rete.

Per i soggetti che affidano la contabilità al proprio commercialista le strade sono diverse. Si potrà agire in proprio, utilizzando in modo diretto i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate oppure affidandosi, come prima visto, ai servizi offerti dalle *Software House* utilizzando le loro piattaforme.

Si potranno anche gestire in modo diverso il ciclo attivo da quello passivo.

E' bene comunque precisare che, in entrambi i casi, occorrerà definitivamente abbandonare l'abitudine di formare la fatture secondo i vecchi sistemi (su carta, su *file word*, su *file excel*, eccetera). Sarà importante invece fare uso direttamente dell'applicazione informatica prescelta.

Per i predetti soggetti sarà inoltre possibile condividere, mediante apposita convenzione, la medesima piattaforma utilizzata dal commercialista. Detto altrimenti: il consulente **concederà in uso** ai propri clienti la propria piattaforma per l'invio e ricezione delle fatture elettroniche. L'operatore Iva, tramite un apposito *link* e munito di un'apposita *password*, avrà a disposizione, "*in cloud*", una propria area digitale dove gestire il servizio di fatturazione elettronica. Chiaro che, in detta situazione, fermo restando la completa autonomia dell'operatore, ci sarà una migliore interazione con lo Studio incaricato di redigere la contabilità.

Lo Studio avrà, ad esempio, la possibilità all'interno del proprio portale di visualizzare la posizione dei propri clienti e scaricarne i contenuti o addirittura, su specifico incarico, gestire per conto degli stessi la totalità dei servizi connessi alla fatturazione elettronica ovvero solo parte di essi.

Conclusioni.

Sicuramente il cambiamento è radicale e direi, per certi versi, anche "epocale", visto che dovranno completamente essere abbandonati i vecchi sistemi di fatturazione in precedenza utilizzati per adoperarne dei nuovi. Una proroga sembra improbabile, anche se la moratoria sulle sanzioni, che si spera possa interessare almeno tutto il 2019, metterà al riparo i contribuenti da possibili ritardi, errori ed omissioni, sicuramente verificabili nella prima fase di applicazione dei nuovi adempimenti.

Cordiali saluti
Bruno Vaudo