

Circolari per la clientela

Fatturazione elettronica - Ulteriori chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

La legge di bilancio 2018 (art. 1 co. 909 e 915-917 della L. 27.12.2017 n. 205) ha disposto l'introduzione della fattura elettronica obbligatoria nelle operazioni tra privati (*Business to Business e Business to Consumer*), a decorrere in generale dall'1.1.2019.

Con decisione di esecuzione 16.4.2018 n. 593, il Consiglio dell'Unione europea ha concesso, tra l'altro, all'Italia di derogare alla disposizione comunitaria (art. 232 della direttiva 2006/112/CE) secondo cui il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accordo del destinatario.

La legge di bilancio 2018 ha infatti anticipato all'1.7.2018 l'obbligo di fatturazione elettronica:

- per le cessioni di carburante per autotrazione (ad esclusione di quelle effettuate presso impianti stradali di distribuzione, il cui obbligo è stato rinviato all'1.1.2019 per effetto delle disposizioni contenute nel DL 28.6.2018 n. 79);
- per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con la Pubblica Amministrazione.

Con la circ. 2.7.2018 n. 13, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in materia di fatturazione elettronica, ad integrazione della precedente circ. 30.4.2018 n. 8.

2 FATTURAZIONE ELETTRONICA NEL SETTORE DEI CARBURANTI

2.1 AMBITO OGGETTIVO E OBBLIGO DI PAGAMENTO CON STRUMENTI "TRACCIABILI"

Dall'1.7.2018 devono essere documentate con fattura elettronica le cessioni di benzina e gasolio per motori effettuate tra soggetti passivi IVA, con esclusione:

- delle vendite poste in essere da coloro che operano nel "regime di vantaggio" di cui all'art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011 e nel regime "forfetario" di cui all'art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014;
- delle vendite effettuate presso impianti stradali di distribuzione, il cui obbligo è stato rinviato all'1.1.2019 per effetto delle disposizioni contenute nel DL 28.6.2018 n. 79.

Sono escluse dall'adempimento, fino al 31.12.2018, le cessioni di carburanti diversi da quelli destinati all'uso in motori per autotrazione; si possono definire tali i motori impiegati nei veicoli che "circolano normalmente su strada".

Nella circ. 2.7.2018 n. 13, per fornire un'elencazione dei veicoli interessati, si portano a titolo esemplificativo quelli indicati negli artt. 53, 54 e 55 del "Codice della strada" (DLgs. 285/92), ovvero:

- i motoveicoli a due, tre o quattro ruote;
- gli autoveicoli, ovvero i veicoli a motore con almeno quattro ruote, che si distinguono in:
 - autovetture;
 - autobus;
 - autoveicoli per trasporto promiscuo;
 - autocarri;
 - trattori stradali (veicoli destinati esclusivamente al traino di rimorchi o semirimorchi);
 - autoveicoli per trasporti specifici;
 - autoveicoli per uso speciale;
 - autotreni;
 - autoarticolati;
 - autosnodati;
 - autocaravan;
 - mezzi d'opera, ovvero veicoli o complessi di veicoli dotati di particolare attrezzatura per il carico e il trasporto di materiali di impiego o di risulta dell'attività edilizia, stradale, di escavazione mineraria e materiali assimilati ovvero che completano, durante la marcia, il ciclo produttivo di specifici materiali per la costruzione edilizia;

- filoveicoli.

Sono quindi esclusi dall'adempimento, sino al 31.12.2018, i rifornimenti di carburanti per:

- aeromobili;
- imbarcazioni;
- veicoli agricoli di varia tipologia come:
 - trattori agricoli e forestali;
 - semoventi;
 - macchine agricole.

La circ. 2.7.2018 n. 13 ricorda che nelle specifiche tecniche allegata al provv. 30.4.2018 n. 89757 vengono elencate le tipologie di benzina e gasolio che devono essere riportate nella fattura elettronica. In particolare:

- con il codice "27101245" viene identificata la vendita di benzina senza piombo con ottani pari o superiori a 95 e inferiori a 98;
- con il codice "27101249" viene identificata la vendita di benzina senza piombo con ottani pari o superiori a 98;
- con il codice "27101943" viene identificata la vendita di oli da gas aventi tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%;
- con il codice "27102011" viene identificata la vendita di olio da gas denaturato in peso di zolfo nell'olio da gas inferiore o uguale a 0,001%.

Nella circolare in esame viene inoltre precisato che, nel caso in cui, all'atto della cessione, non sia possibile determinare con certezza l'utilizzo di un carburante che sia potenzialmente idoneo ad essere impiegato in motori diversi, si rende necessario procedere alla documentazione della cessione attraverso fattura elettronica, in considerazione delle esigenze di presidio e contrasto ai fenomeni di evasione e frode in ambito IVA.

Obbligo di pagamento con strumenti "tracciabili"

Quanto all'utilizzo dei mezzi di pagamento tracciabili di cui al provv. Agenzia delle Entrate 4.4.2018 n. 73203, ai fini della deducibilità del costo ex art. 164 del TUIR e della detraibilità dell'IVA ex art. 19-bis1 del DPR 633/72, si sottolinea come l'obbligo riguardi tutte le tipologie di carburante, non solo quelle per uso autotrazione.

2.2 FATTURAZIONE DIFFERITA

In considerazione del fatto che l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica è stato anticipato all'1.7.2018 relativamente alle cessioni di carburanti per motori (fatta eccezione per quelle effettuate presso impianti stradali di distribuzione), ci si è chiesti se tale adempimento riguardasse anche le operazioni effettuate in epoca precedente a tale data, ma fatturate successivamente.

La circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13 ha precisato che, al fine di determinare gli obblighi formali, è necessario considerare il momento di emissione del documento. Conseguentemente tutte le fatture che vengono emesse dall'1.7.2018, ivi comprese quelle differite di cui all'art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72, devono essere emesse in formato elettronico e veicolate tramite il Sistema di Interscambio.

3 FATTURAZIONE ELETTRONICA NEI SUBAPPALTI PUBBLICI

La legge di bilancio 2018 (art. 1 co. 917 della L. 27.12.2017 n. 205) ha disposto l'anticipazione all'1.7.2018 dell'obbligo di emissione della fattura elettronica anche con riferimento alle prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con la Pubblica Amministrazione.

L'ambito di applicazione dell'obbligo concerne i soli rapporti diretti tra il soggetto titolare del contratto e l'Amministrazione pubblica, nonché tra il primo e i soggetti di cui egli si avvale nell'ambito di subappalti o "*sub-contratti (...) stipulati per l'esecuzione dell'appalto*". Sono, invece esclusi i successivi passaggi.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, nella circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13 si afferma che l'anticipazione dell'obbligo di fatturazione elettronica trova applicazione esclusivamente nei confronti dei soggetti subappaltatori e subcontraenti "*per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge*". Secondo quanto disposto dall'art. 105 del DLgs. 18.4.2016 n. 50 (Codice dei contratti pubblici):

- è consentito affidare in subappalto le opere o i lavori, i servizi o le forniture compresi nel contratto, previa autorizzazione della stazione appaltante;
- l'affidatario è tenuto a comunicare alla stazione appaltante, prima dell'inizio della prestazione, "*per tutti i sub-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati*".

Sono, quindi, tenuti all'emissione della fattura elettronica:

- i soggetti che operano nei confronti della stazione appaltante pubblica;
- i soggetti che, nell'esecuzione di un contratto di appalto, sono titolari di contratti di subappalto;
- i soggetti che rivestono la qualifica di subcontraenti.

Nella circ. 2.7.2018 n. 13 si precisa che sono da considerarsi esclusi dall'obbligo i soggetti che cedono beni a clienti senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale. È il caso, ad esempio, di chi fornisce beni all'appaltatore, senza conoscere preventivamente l'uso che questi ne farà. Devono ritenersi altresì escluse dall'ambito applicativo della disciplina le prestazioni verso committenti che non siano Pubbliche Amministrazioni, ma enti dalle stesse controllati o variamente partecipati.

Nel caso in cui sia verificata la necessità di emissione della fattura elettronica, occorrerà indicare il CIG (Codice Identificativo Gara) e il CUP (Codice Unitario Progetto) all'interno del documento. Tali indicazioni vanno inserite nei campi "DatiOrdineAcquisto", "DatiContratto", "DatiConvenzione", "DatiRicezione" o "Datifatturecollegate".

Ambito soggettivo di applicazione - Consorzi

Nella circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13, si ricorda come le prestazioni rese dai consorziati nei confronti del consorzio assumano la stessa valenza delle prestazioni che il consorzio rende nei confronti dei terzi, così come avviene nei rapporti fra mandante e mandatario nell'ambito del mandato senza rappresentanza (art. 3 co. 3 del DPR 633/72).

Se ne potrebbe dedurre che, ove il consorzio operi nei confronti della Pubblica Amministrazione, anche le prestazioni rese dai consorziati debbano ritenersi effettuate verso la PA.

L'Amministrazione finanziaria ha peraltro ribadito che l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza con quelle che intervengono fra mandante e mandatario "*opera, ai fini IVA, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo*".

Si può quindi affermare che l'obbligo di emissione della fattura elettronica in capo a consorzi aggiudicatari di appalti nei confronti della PA non si possa estendere automaticamente ai rapporti fra consorziati e consorzio, ma debba applicarsi solo con riferimento ai rapporti "diretti" fra il consorzio, titolare del contratto, e la Pubblica Amministrazione, e a quelli tra il consorzio e i soli consorziati di cui il primo si avvale in conformità alle disposizioni dell'art. 105 del DLgs. 18.4.2016 n. 50.

4 SOGGETTI NON RESIDENTI

Per potere introdurre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, lo Stato italiano ha dovuto richiedere una particolare deroga agli artt. 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE, disposizioni che prevedono, tra l'altro, che la fattura possa essere emessa in formato elettronico solo previo consenso del cessionario o committente.

L'autorizzazione richiesta è stata concessa con decisione del Consiglio dell'Unione Europea 16.4.2018 n. 593, nella quale è stato precisato che l'accettazione di fatture, documenti o messaggi solo in formato elettronico è consentita esclusivamente nel caso in cui questi siano emessi da soggetti passivi "stabiliti" sul territorio italiano.

L'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, così come novellato dalla legge di bilancio 2018, aveva, invece, disposto che l'obbligo di fatturazione elettronica riguardasse *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato"*.

Alla luce del contenuto della decisione del Consiglio UE 16.4.2018 n. 593 e dei chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13, ne consegue che l'obbligo di emissione della fattura elettronica riguarda esclusivamente i soggetti stabiliti nel territorio dello Stato.

Non possono considerarsi tali i soggetti non residenti che dispongono semplicemente di un numero di identificazione IVA, dal momento che tale circostanza *"non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione"*.

5 TERMINI PER LA TRASMISSIONE AL SISTEMA DI INTERSCAMBIO

Le norme che hanno introdotto l'obbligo di adozione della fattura elettronica non hanno derogato alle disposizioni del DPR 633/72 e, in particolare, a quelle concernenti i termini di emissione della fattura, regolate dall'art. 21 co. 4 del DPR 633/72.

Fatte salve, quindi, le eccezioni contenute nel citato art. 21 (è il caso, ad esempio, delle c.d. fatture differite), il documento dovrà essere emesso contestualmente alla data di effettuazione dell'operazione.

Tuttavia, l'emissione della fattura entro le ore 24 del giorno di cessione deve essere valutata tenendo conto del processo per la creazione e la trasmissione al Sistema di Interscambio del documento elettronico.

Benché l'art. 21 co. 4 del DPR 633/72 disponga che la fattura si ha per emessa *"all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente"*, potrebbe verificarsi il caso che l'iter di emissione, pur avviato tempestivamente, si concluda oltre le ore 24 dello stesso giorno. Si aggiunga che, per espressa previsione del provv. 30.4.2018 n. 89757 (punto 4.1), la data di emissione della fattura è quella indicata nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica.

Viene quindi concesso, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, che il file della fattura elettronica possa essere inviato con un "minimo ritardo", che si ritiene tale se, comunque, non viene pregiudicata la corretta liquidazione dell'imposta.

6 FATTURA ELETTRONICA SCARTATA - MODALITÀ CONCERNENTI IL NUOVO INVIO

Il Sistema di Interscambio (Sdl) procede ad un controllo dei file fattura che vengono trasmessi dai cedenti o prestatori. A seguito del controllo, che può riguardare le dimensioni del file, il numero identificativo IVA del cessionario o committente, la corretta indicazione dell'aliquota d'imposta, ecc., il Sdl può recapitare, entro 5 giorni, una ricevuta di scarto.

In tali ipotesi la fattura scartata, o il lotto di fatture contenute nel *file*, non si ritiene emessa. Il cedente o prestatore che abbia già proceduto alla registrazione del documento, potrà emettere una nota di variazione ai soli fini interni.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nel corso di un recente video-forum, sarà consentito procedere a una nuova creazione e trasmissione del documento entro 5 giorni dalla ricevuta di scarto.

In questo caso la fattura elettronica dovrebbe essere emessa preferibilmente con la stessa data e la medesima numerazione della fattura originaria.

Se ciò fosse impossibile (ad esempio per le procedure amministrativo-contabili interne all'azienda), è comunque consentito:

- emettere una fattura con nuova numerazione e data, coerenti con gli altri documenti nel frattempo emessi dal soggetto passivo; il documento deve risultare comunque collegato alla fattura precedentemente scartata e stornata con una variazione contabile interna, in modo da rendere "evidente la tempestività" della stessa fattura rispetto all'operazione documentata;
- emettere una fattura con diversa data rispetto a quella scartata e con una specifica numerazione da cui emerga chiaramente che trattasi di documento rettificativo del precedente.

Esempio

La società X emette la fattura n. 1, datata 8.1.2019. La fattura viene scartata dal Sistema di Interscambio.

Soluzione a

La società corregge la fattura ed emette un documento che riporta lo stesso numero e la medesima data.

Soluzione b

Il programma contabile della società non consente l'emissione di una fattura con la stessa numerazione e data. Nei giorni successivi all'8 gennaio sono state emesse ulteriori fatture.

La società emette una nota di variazione ai soli fini interni per procedere alla rettifica contabile del documento scartato, ed emette una nuova fattura, che riporti un collegamento con la precedente, con un nuovo numero e una diversa data (es. fattura 6 del 14.1.2019).

Soluzione c

La società si trova nella condizione descritta al punto precedente. Il programma contabile della società non consente l'emissione di una fattura con la stessa numerazione e data e nei giorni successivi all'8 gennaio sono state emesse ulteriori fatture.

La società emette una nota di variazione ai soli fini interni per procedere alla rettifica contabile del documento scartato, ed emette una nuova fattura, da cui emerge che si tratta di un documento che rettifica quello precedentemente scartato, con una specifica numerazione e una diversa data. Il documento verrà annotato in un apposito registro sezionale.

Ad esempio, nel caso di specie, potrà essere emessa la fattura 1/R del 14.1.2019.

7 REGISTRAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le disposizioni dettate in tema di fatturazione elettronica non hanno inciso sugli obblighi di registrazione delle fatture emesse (art. 23 del DPR 633/72) e ricevute (art. 25 del DPR 633/72).

Va peraltro sottolineato come, dal momento che la fattura elettronica, in considerazione della sua natura, non risulta modificabile, né integrabile, la protocollazione e/o l'integrazione del documento (ai sensi, ad esempio, all'art. 17 del DPR 633/72) possono essere effettuate "secondo le modalità già ritenute idonee in precedenza" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13, § 3.1).

A titolo esemplificativo si possono richiamare le precisazioni contenute nella ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46 (indicate nella circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13), secondo cui, ad esempio, nel caso in cui sia necessaria l'integrazione del documento comprovante un acquisto in regime di inversione contabile (si pensi, ad esempio, alle operazioni di cui all'art. 17 co. 6 del DPR 633/72), si potrà predisporre un altro documento, da allegare, in conservazione, all'immagine della fattura oggetto di integrazione, che contenga sia i dati necessari per l'effettuazione del "reverse" che gli estremi del documento integrato.

8 CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Ai fini tributari, la creazione, emissione, trasmissione, conservazione, copia, duplicazione, riproduzione, esibizione, validazione temporale e sottoscrizione dei documenti informatici deve avvenire nel rispetto delle regole tecniche contenute nel CAD (Codice dell'amministrazione digitale, di cui al DLgs. 7.3.2005 n. 82) e dell'art. 21 co. 3 del DPR 633/72, in materia di fatturazione elettronica.

La procedura di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari deve, inoltre, essere conforme ai principi dettati dall'art. 3 del DM 17.6.2014.

8.1 FORMATI AMMESSI PER LA CONSERVAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di portare in conservazione copie delle fatture elettroniche anche in formati diversi dall'XML (*eXtensible Markup Language*), come, ad esempio, i formati PDF, JPG o TXT, che sono compresi fra quelli individuati dal decreto attuativo del Codice dell'amministrazione digitale (Allegato 2 del DPCM 3.12.2013).

Nella circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13 viene altresì precisato come sia possibile conservare le fatture elettroniche emesse e/o ricevute anche al di fuori del territorio nazionale, purché in Paesi con i quali "esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza".

8.2 SERVIZIO DI CONSERVAZIONE OFFERTO DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

È possibile aderire, attraverso modalità *on line*, ad un apposito accordo di servizio con l'Agenzia delle Entrate che consente di portare in conservazione, a norma del DM 17.6.2014, tutte le fatture emesse o ricevute tramite il Sistema di Interscambio.

Mediante tale servizio gratuito sarà possibile conservare sia le fatture relative alle operazioni B2B (*Business to Business*) e B2C (*Business to Consumer*) che quelle nei confronti della Pubblica Amministrazione (B2G, *Business to Government*), dal momento che tali documenti transitano tutti attraverso il Sdi.