



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Fatturazione elettronica:
chiarimenti della C.M. 14/E/2019**

(Circolare n. 11 del 2 luglio 2019)

Indice

1. Premessa	3
2. Presupposti applicativi	3
2.1. Eccezioni oggettive	3
2.2. Deroghe soggettive	4
3. Fatturazione elettronica e prestazioni sanitarie	6
3.1. Prestazioni sanitarie i cui dati inviati al Sistema tessera sanitaria	6
3.2. Prestazioni sanitarie e opposizione all'utilizzo dei dati per la dichiarazione precompilata	7
3.3. Prestazioni sanitarie i cui dati non sono da inviare al Sistema tessera sanitaria	7
4. Novità in tema di fatturazione in generale e riflessi su quella elettronica	8
4.1. Emissione delle fatture	8
4.2. Annotazione delle fatture emesse	10
4.3. Registrazione degli acquisti	11
4.4. Detrazione dell'IVA	11
4.5. Disposizioni di coordinamento e armonizzazione con la fattura elettronica	12
5. Sanzioni	13
5.1. <i>Esterometro</i>	13
5.2. <i>Spesometro</i>	14
6. Imposta di bollo sulla fattura elettronica	15
7. <i>Reverse charge</i> e autofattura	17
7.1. Autofatture vere e proprie	17
7.2. Inversione contabile	18
7.3. Depositi IVA	19
7.4. Compilazione dei documenti	20
8. Fatturazione in nome e per conto di terzi	21
9. Conservazione e consultazione della fattura elettronica	21

1. Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 14/E del 17 giugno 2019, ha fornito una serie di chiarimenti sulle novità normative introdotte dal D.L. 119/2018 e dalla L. 145/2018 in materia di fatturazione elettronica, tenuto conto degli esiti dei lavori del Forum italiano sulla tematica, nonché dei contributi e della segnalazione di criticità forniti dagli operatori e commentatori. In particolare, sono stati esaminati:

- il profilo **oggettivo e soggettivo** di applicazione della disciplina della fatturazione elettronica;
- la fatturazione elettronica nell'ambito delle **prestazioni sanitarie**;
- le novità in tema di fatturazione in generale e riflessi su quella elettronica;
- l'**imposta di bollo** sulle fatture elettroniche;
- l'**inversione contabile** e l'**autofattura**;
- la **fatturazione in nome e per conto di terzi**;
- la **conservazione** e **consultazione** delle fatture elettroniche.

2. Presupposti applicativi

A sostanziale conferma del quadro delineatosi nel primo semestre di applicazione della fatturazione elettronica, la C.M. 14/E/2019 ha ribadito che dal 1° gennaio 2019 la fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio (SdI) è **l'unica ammessa per documentare cessioni e prestazioni rilevanti ai fini IVA**, salvo le diverse eccezioni (alcune di ordine oggettivo e altre di tipo soggettivo), e che l'introduzione della fattura elettronica tramite SdI ha lasciato *"impregiudicate quelle fattispecie in cui l'operazione può essere documentata diversamente"*.

2.1. Eccezioni oggettive

Tra le eccezioni oggettive agli obblighi di fatturazione elettronica rientrano tutte quelle situazioni nelle quali non vi è obbligo di documentare l'operazione con l'emissione di una fattura. Si pensi, ad esempio, a tutte le **operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta**, ai sensi dell'art. 2, co. 3, e art. 3, co. 4, del D.P.R. 633/1972, oppure che **possono essere documentate diversamente**. Rientrano, in tale ultima ipotesi, le fattispecie che possono essere documentate **tramite scontrino o ricevuta fiscale**, ovvero con la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 127/2015. Tra le altre operazioni che possono essere documentate anche senza la fattura elettronica rientrano anche le ipotesi contemplate dall' art. 73, co. 1, lett. c), del D.P.R. 633/1972, quali, ad esempio:

- le **prestazioni medico-sanitarie** generiche e specialistiche rese dagli esercenti la professione sanitaria a favore degli enti per le quali *"il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dai detti enti tiene luogo della fattura di cui all'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"* (art. 2 del D.M. 31 ottobre 1974);

- **il commercio di quotidiani, periodici e libri** di cui all'art. 74, co. 1, lett. c), del D.P.R. 633/1972, per il quale *"non sussiste l'obbligo di emissione della fattura e il documento di addebito del corrispettivo eventualmente emesso deve recare l'annotazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è assolta dall'editore ai sensi del presente decreto"* (art. 1, co. 5, del D.M. 9 aprile 1993).

Rientrano tra le eccezioni oggettive agli obblighi di fatturazione elettronica anche quelle ipotesi nelle quali **il cedente o il prestatore è esonerato dall'emissione della fattura**, in quanto tale onere ricade sul cessionario o committente, che vi provvede, in assenza di ulteriori ipotesi di esclusione soggettiva, elettronicamente tramite il Sistema di Interscambio, come nel caso dei produttori agricoli di cui all'art. 34, co. 6, del D.P.R. 633/1972.

La C.M. 14/E/2019 ha, inoltre, precisato che in tutti i casi in cui il soggetto, benché non obbligato all'emissione della fattura, vi proceda ugualmente (come potrebbe accadere nell'ipotesi di cessioni di libri e prodotti editoriali), la fattura emessa, costituendo l'originale del documento, dovrà essere necessariamente elettronica e veicolata attraverso il Sistema di Interscambio.

Per il **periodo d'imposta 2019**, come meglio illustrato nel prosieguo, vige, invece, un **divieto** (e non un esonero) di documentare le operazioni effettuate mediante fatturazione elettronica per tutti i **soggetti "tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria"**, i quali *"non possono emettere fatture elettroniche ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria"* (art. 10-*bis* del D.L. 119/2018).

2.2. Derghe soggettive

Il Consiglio Europeo, con la decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del 16 aprile 2018, ha autorizzato l'Italia ad applicare misure speciali di deroga agli artt. 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE e, conseguentemente:

- ad **accettare come fatture solo documenti o messaggi in formato elettronico** se emessi da soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano, diversi da soggetti che beneficiano della franchigia delle piccole imprese;
- a disporre che **l'uso delle fatture elettroniche** emesse da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano **non sia subordinato all'accordo del destinatario**, se stabilito in Italia.

Nel caso di operazioni per le quali vige l'obbligo di fatturazione, **effettuate nei confronti di soggetti identificati in Italia** (tramite identificazione diretta, ovvero tramite rappresentante fiscale) o dagli stessi poste in essere, è prevista la **possibilità** (se le parti sono d'accordo o in caso di scelta del cedente o del prestatore) di ricorrere alla **fattura elettronica**, con dispensa degli adempimenti connessi al c.d. *esterometro* previsti dall'art. 1, co. 3-*bis*, del D.Lgs. 127/2015 e ferma restando, nel caso di scelta unilaterale del cedente o del prestatore di avvalersi di tale possibilità, la necessità che al

committente non residente identificato in Italia venga comunque **messa a disposizione una copia della fattura elettronica o in formato analogico**.

Oltre alle richiamate fattispecie, **nessun obbligo di fatturazione elettronica** (ma solo una facoltà) sussiste per i soggetti individuati dall'art. 1, co. 3, del D.Lgs. 127/2015, vale a dire i soggetti che rientrano nel **regime di vantaggio** di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 98/2011, e quelli che applicano il **regime forfettario** di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, della L. 190/2019. Sono altresì esonerate dagli obblighi di fatturazione elettronica le **associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro** (affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche) che hanno esercitato l'**opzione di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/1991** e nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito, dall'esercizio di attività commerciali, proventi per un importo non superiore a 65.000 euro.

Per tali ultimi soggetti, la C.M. 14/E/2019 ha precisato che l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica ha natura "mista", poiché è subordinato all'esercizio specifico dell'opzione al regime di cui alla L. 398/1991 e dal rispetto della soglia di 65.000 euro per i proventi derivanti dall'attività commerciale: il **venir meno di tali presupposti** (es. il superamento della predetta soglia di ricavi) comporta la reviviscenza dell'**obbligo di fatturazione elettronica**, con l'onere in capo a tali soggetti di assicurarsi che la fattura sia emessa "*per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta*" (con le relative conseguenze, anche in termini di compilazione del documento secondo le indicazioni dell'art. 21, co. 2, del D.P.R. 633/1972). In tal caso, non verificandosi un'ipotesi di "autofattura" o di inversione contabile, è opportuno che la fattura emessa dal cessionario o dal committente rechi l'**annotazione** che "*la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo*". La C.M. 14/E/2019 ha sottolineato che, la suddetta disposizione, avendo natura agevolativa, introduce una **facoltà** e non un obbligo a carico del **cedente** o del **prestatore**, il quale può scegliere di **emettere direttamente la fattura elettronica**, anziché farla emettere per proprio conto dal cessionario o dal committente. Peraltro, nella particolare ipotesi in cui il **cessionario o committente non sia in grado** di emettere la fattura elettronica per conto del prestatore – per mancanza di accordo tra le parti, o esclusione soggettiva dagli obblighi di fatturazione elettronica in capo al cessionario/committente (come nei rapporti tra due soggetti che applicano entrambi il regime forfettario o uno tale regime e l'altro sia un'associazione sportiva dilettantistica) – l'**emissione della fattura elettronica**, tramite il Sistema di Interscambio, **rimane necessariamente in capo al cedente o al prestatore**, che vi può provvedere direttamente, oppure avvalendosi di un terzo.

Un'altra importante precisazione contenuta nella C.M. 14/E/2019 è quella secondo cui l'**esonero** dall'obbligo della fatturazione elettronica previsto per le associazioni sportive dilettantistiche (nei limiti appena richiamati) interessa anche tutti coloro che, in forza di varie disposizioni normative, **possono**

avvalersi della **L. n. 398/1991**, come le associazioni senza fini di lucro e le pro-loco.

3. Fatturazione elettronica e prestazioni sanitarie

L'art. 10-*bis* del D.L. 119/2018 aveva originariamente previsto, per l'anno 2019, l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, con riferimento alle fatture i cui dati sono inviati al Sistema tessera sanitaria. Successivamente l'**art. 1, co. 53, della L. 145/2018**, intervenendo sulla predetta disposizione, ha disposto per tali soggetti, limitatamente all'anno 2019, il **divieto di emissione delle fatture elettroniche**, con riferimento a quelle i cui **dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria**. Da ultimo, l'**art. 9-*bis* del D.L. 135/2018** ha **esteso** tale divieto anche ai soggetti che erogano prestazioni sanitarie i cui **dati non devono essere inviati al Sistema tessera sanitaria**, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche.

3.1. Prestazioni sanitarie i cui dati sono inviati al Sistema tessera sanitaria

In virtù del divieto di emissione di fatture elettroniche per gli operatori sanitari, con riferimento alle prestazioni erogate nei confronti delle persone fisiche, la C.M. 14/E/2019 ha precisato che tali operatori devono, per l'anno 2019:

- continuare a **certificare le prestazioni sanitarie** rese nei confronti delle persone fisiche **in formato cartaceo**, ovvero anche in formato elettronico **senza l'utilizzo del Sistema di Interscambio** come canale di invio;
- **trasmettere i relativi dati al Sistema tessera sanitaria** nel rispetto delle indicazioni contenute nei decreti ministeriali adottati che disciplinano le modalità di trasmissione dei dati al suddetto sistema.

A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in presenza di **fatture contenenti sia spese sanitarie** (ad esempio, visite specialistiche, analisi, ecc.) che **voci di spesa non sanitarie**, come il vitto durante un ricovero, occorre distinguere le seguenti fattispecie:

- qualora **non sia possibile distinguere** la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria, **l'intera spesa deve essere trasmessa al Sistema tessera sanitaria** con la tipologia "altre spese" (codice AA);
- quando dal documento di spesa è **possibile distinguere** la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria, **entrambe le spese vanno comunicate distintamente** al Sistema tessera sanitaria. In particolare, i dati relativi alle **spese sanitarie** devono essere inviati e classificati secondo le tipologie evidenziate negli allegati ai decreti ministeriali, che disciplinano le modalità di trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria: i dati relativi alle **spese non sanitarie** devono essere comunicati con il **codice AA "altre spese"**.

Per entrambe le richiamate ipotesi, è previsto che l'**unica fattura** deve essere emessa in **formato cartaceo**, ovvero in **formato elettronico**, ma con trasmissione attraverso **canali diversi dal Sistema di Interscambio**, ossia in un qualunque formato elettronico secondo le indicazioni contenute nell'art. 21 del D.P.R. 633/1972. Diversamente, nel caso in cui una struttura o un operatore sanitario **fatturi separatamente le prestazioni sanitarie** rispetto a quelle non sanitarie, la C.M. 14/E/2019 ha sottolineato che le **spese non sanitarie devono essere fatturate elettronicamente** solo se non contengono alcun elemento da cui sia possibile desumere **informazioni relative allo stato di salute del paziente**.

Così, ad esempio, una fattura relativa alla **degenza in una struttura sanitaria**, anche se non reca l'indicazione della prestazione eseguita o del motivo del ricovero, dovrà essere emessa con modalità cartacea, ovvero anche in formato elettronico purché non transiti attraverso il Sistema di Interscambio.

3.2. Prestazioni sanitarie e opposizione all'utilizzo dei dati per la dichiarazione precompilata

La C.M. 14/E/2019 ha puntualizzato che, per l'anno 2019, sono **escluse dall'obbligo di fatturazione elettronica** le prestazioni sanitarie rese dai soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria anche nel caso in cui l'interessato abbia manifestato l'opposizione all'utilizzo dei dati ai fini della dichiarazione precompilata. Conseguentemente, al ricorrere di tale fattispecie, gli operatori sanitari saranno tenuti ad emettere la fattura nel consueto **formato cartaceo**, ovvero in **formato elettronico**, purché la trasmissione della stessa avvenga attraverso **canali diversi dal Sistema di Interscambio**.

3.3. Prestazioni sanitarie i cui dati non sono da inviare al Sistema tessera sanitaria

La C.M. 14/E/2019 ha **escluso**, per l'anno 2019, dall'obbligo di emissione della **fattura elettronica** anche i soggetti che erogano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche, ma che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera ai fini dell'elaborazione della dichiarazione precompilata. È il caso, ad esempio, dei **podologi, fisioterapisti e logopedisti**, che devono continuare ad emettere le fatture per prestazioni sanitarie nei confronti dei consumatori finali in **formato cartaceo**, ovvero in **formato elettronico**, con trasmissione tramite **canali diversi dal Sistema di Interscambio**.

Un importante chiarimento dell'Agenzia delle Entrate interessa gli operatori che, **prima dell'introduzione di tale divieto** – in vigore dal 13 febbraio 2019, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della L. 12/2019 di conversione del D.L. 135/2018, posteriormente, quindi, alla data di avvio dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica (1° gennaio 2019) – hanno **emesso fatture elettroniche** tramite il Sistema di Interscambio. A questo proposito, la C.M. 14/E/2019 ha precisato che:

- l'Agenzia delle Entrate procederà alla **cancellazione dei file xml delle fatture già pervenute** in caso di mancata adesione al servizio di consultazione, ovvero a quello di conservazione, da parte del cedente/prestatore;
- i **dati relativi a tali fatture**, considerata la loro particolarità e delicatezza, **non saranno messi a disposizione del cliente finale** nell'area autenticata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, neanche in presenza della sua adesione al servizio di consultazione.

4. Novità in tema di fatturazione in generale e riflessi su quella elettronica

La C.M. 14/E/2019 ha, inoltre, fornito gli attesi chiarimenti per la corretta applicazione delle novità introdotte dall'art. 11 del D.L. 119/2018, ai sensi del quale, a decorrere dal 1° luglio 2019, la fattura deve riportare anche la **data di effettuazione dell'operazione**, se diversa dalla data di emissione della stessa.

4.1. Emissione delle fatture

L'art. 11 del D.L. 119/2018, modificando l'art. 21 del D.P.R. 633/1972, ha previsto, per tutte le **fatture emesse dal 1° luglio 2019**:

- l'obbligo di riportare nel documento la "**data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura**" (art. 21, co. 2 lett. g-bis) del D.P.R. 633/1972);
- la **possibilità di emettere le fatture**, ivi comprese quelle elettroniche veicolate tramite il Sistema di Interscambio, **entro dodici giorni** (termine così incrementato in sede di conversione in Legge del D.L. 34/2019) **dall'effettuazione dell'operazione**, determinata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972.

Secondo la C.M. 14/E/2019, poiché "*La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo 'Data' della sezione 'Dati Generali' del file della fattura elettronica*", è possibile assumere che la data riportata in tale campo sia **sempre e comunque la data di effettuazione dell'operazione**, "*in considerazione del fatto che per una fattura elettronica veicolata attraverso lo SdI, quest'ultimo ne attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria) la data (e l'orario) di avvenuta trasmissione*". Conseguentemente, qualora l'operatore decidesse di emettere la fattura elettronica, tramite il Sistema di Interscambio, non entro le ore 24 del giorno dell'operazione (caso tipico della fattura immediata), bensì in uno dei successivi 12 giorni previsti dal novellato art. 21, co. 4, primo periodo, del D.P.R. 633/1972, la **data del documento** dovrà sempre essere valorizzata con la **data dell'operazione** e i 12 giorni citati potranno essere sfruttati per la trasmissione del file della fattura elettronica al Sistema di Interscambio.

Esempio

Nella C.M. 14/E/2019, è stato proposto il caso di una **cessione effettuata il 28 settembre 2019**, precisando che la **fattura "immediata"** dell'operazione potrà, alternativamente, essere:

- **emessa**, ossia generata e inviata al **Sistema** di Interscambio, il **medesimo giorno**, così che "data dell'operazione" e "data di emissione" coincidano e il campo "Data" della sezione "Dati Generali" sia compilato con lo stesso valore (28 settembre 2019);
- generata il **giorno** dell'operazione e **trasmessa al Sistema di Interscambio entro i 12 giorni successivi** (10 ottobre 2019), valorizzando la **data della fattura** (campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file) sempre con la **data dell'operazione** (28 settembre 2019);
- generata e inviata al Sistema di Interscambio in **uno qualsiasi dei giorni intercorrenti tra l'operazione** (28 settembre 2019) e **il termine ultimo di emissione** (10 ottobre 2019), valorizzando la data della fattura (campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file) sempre con la data dell'operazione (28 settembre 2019).

Si tratta, indubbiamente, di un'attesa semplificazione che, come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate, consentirà di evitare *"ulteriori costi operativi in termini di revisione dei sistemi gestionali"*. Occorre, tuttavia, rimarcare come **tali conclusioni non si applichino alle fatture cartacee** (o a quelle elettroniche non inviate mediante il Sistema di Interscambio), in merito alle quali l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il documento che attesta l'operazione **deve contenere entrambe le date** (data di effettuazione dell'operazione e quella di emissione della fattura).

Un'altra importante precisazione contenuta nella C.M. 14/E/2019 è quella secondo cui la possibilità di emettere le fatture, ivi comprese quelle elettroniche veicolate tramite il Sistema di Interscambio, **entro dodici giorni** dall'effettuazione dell'operazione, riguarda **solo le fatture immediate**, poiché per quelle differite resta applicabile la disposizione prevista dall'art. 21, co. 4, lett. a), del D.P.R. 633/1972, secondo cui *"per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime"*.

Esempio

Nella C.M. 14/E/2019 è stato proposto il caso di un'**operazione composta da tre cessioni** documentate con documento di trasporto, effettuate in data 2 settembre 2019, 10 settembre 2019 e 28 settembre 2019, per le quali si intende emettere un'**unica fattura differita**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *"si potrà generare ed inviare la stessa allo Sdi in uno dei qualsiasi giorni*

intercorrenti tra il 1° ed il 15 ottobre 2019, valorizzando la data della fattura (campo "Data" della sezione "Dati generali" del file) con la data dell'ultima operazione (28 settembre 2019)". In altri termini, la data riportata nella fattura elettronica è quella corrispondente all'ultima operazione effettuata nel mese di riferimento, mentre la data di invio al Sistema di Interscambio deve avvenire nell'intervallo temporale intercorrente tra il 1° e il 15 del mese successivo a quello di riferimento.

È stato, inoltre, precisato che **nulla cambia** con riferimento ai **termini più ampi** di emissione della fattura previsti da **disposizioni speciali**, come, ad esempio, quelli contemplati dal D.M. 18 novembre 1976, nel caso di **operazioni effettuate da imprese a mezzo di sedi secondarie** o altre dipendenze (che non provvedono direttamente all'emissione dei documenti), ovvero dall'art. 35-*bis* del D.P.R. 633/1972, nel caso di **eredi di un professionista**.

4.2. Annotazione delle fatture emesse

L'art. 12 del D.L. 119/2018 è intervenuto sull'art. 23 del D.P.R. 633/1972, prevedendo che **dal 24 ottobre 2018 "il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese"**. A tal proposito, la C.M. 14/E/2019 ha sottolineato che la numerazione e la registrazione del documento devono sempre consentire di *"rinvenire con chiarezza il mese di riferimento (ossia di effettuazione dell'operazione)"*, in relazione al quale verrà operata la liquidazione dell'imposta.

Esempio

Riprendendo l'esempio formulato nel paragrafo precedente, si avrà che la **fattura emessa il 10 ottobre 2019**, per un'operazione **effettuata il 28 settembre 2019**, potrà essere **annotata entro il 15 ottobre 2019** con riferimento al mese precedente (settembre), concorrendo alla relativa liquidazione dell'IVA (ad esempio, per i contribuenti che procedono su base mensile, entro il 16 ottobre 2019 con riguardo al mese di settembre).

La novità potrebbe comportare **alcune problematiche** pratiche laddove, per restare all'esempio, antecedentemente al 10 ottobre 2019, data di trasmissione della fattura relativa a un'operazione di settembre, ne venissero trasmesse altre, riferite ad operazioni successive (si pensi a una fattura del 1° ottobre 2019, relativa a un'operazione effettuata in pari data). In tale circostanza, l'Agenzia delle Entrate ha consigliato di utilizzare **"una specifica codifica"**, che consenta la corretta imputazione dell'imposta nel periodo di riferimento, ovvero **l'adozione di registri sezionali** o di **altri metodi ritenuti idonei**.

La C.M. 14/E/2019 ha precisato che il nuovo termine di annotazione delle fatture emesse ha valenza generale, riguardando **anche quelle variamente differite** di cui all'art. 21, co. 4, del D.P.R. 633/1972, con l'unica **eccezione delle triangolazioni nazionali** (cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente) le cui fatture, emesse entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni, potranno essere **registrate entro il giorno 15 del mese seguente a quello di emissione** (e con riferimento al medesimo mese).

Sempre con riferimento all'art. 23 del D.P.R. 633/1972, la C.M. 14/E/2019 ha evidenziato come la norma continui a disporre che *"per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione"*. Considerata la finalità della norma, volta alla corretta liquidazione dell'imposta, **la data da indicare nel registro delle fatture emesse** è quella riportata nel **campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica**, essendo la stessa coerente con l'effettuazione dell'operazione e, quindi, con l'esigibilità dell'imposta. Tale indicazione **vale anche** per le ipotesi di **fattura cartacea** o di **fattura extra Sistema di Interscambio**.

4.3. Registrazione degli acquisti

L'art. 13 del D.L. 119/2018, modificando l'art. 25 del D.P.R. 633/1972, ha **soppresso** il previgente **obbligo di "numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione"**. A questo proposito, la C.M. 14/E/2019 ha precisato che, ove la numerazione delle fatture risulti comunque utile all'organizzazione imprenditoriale o professionale, il contribuente **potrà continuare a numerare i documenti** relativi agli acquisti effettuati, fermo restando l'obbligo di annotare in un apposito registro le fatture relative a tali acquisti e di attribuire un ordine progressivo alle registrazioni.

4.4. Detrazione dell'IVA

L'art. 14 del D.L. 119/2018 ha apportato significative modifiche all'art. 1, co. 1, del D.P.R. 100/1998, in tema di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, disponendo che **per le fatture ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione, è possibile esercitare il **diritto alla detrazione entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile**. Tale possibilità non è ammessa per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. Ai fini del corretto esercizio del diritto alla detrazione, è, inoltre, necessario che siano soddisfatti i richiamati requisiti, vale a dire la **ricezione e annotazione della fattura**. Conseguentemente, nel caso di un'operazione effettuata il 28 settembre 2019, documentata tramite fattura emessa l'8 ottobre 2019, ricevuta il 10 ottobre 2019 e annotata entro il giorno 15 ottobre 2019, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato con riferimento al mese di settembre 2019. Diversamente, laddove un'operazione del mese di dicembre 2019 venisse documen-

tata con una fattura ricevuta e annotata nel mese di febbraio 2020, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato con riferimento al mese di effettiva ricezione e annotazione del documento.

La C.M. 14/E/2019 ha altresì precisato che le modifiche introdotte in materia di detrazione IVA dal D.L. 119/2018 interessano tutte le fatture emesse, siano esse elettroniche veicolate tramite il Sistema di Interscambio o su altri canali, e si applica anche a coloro che liquidano l'imposta con cadenza trimestrale. Così, ad esempio, per un'operazione effettuata il 29 giugno 2019, documentata tramite fattura emessa l'8 luglio 2019, ricevuta il 13 luglio 2019 e annotata entro il giorno 15 luglio 2019, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato con riferimento al secondo trimestre 2019.

4.5. Disposizioni di coordinamento e armonizzazione con la fattura elettronica

La C.M. 14/E/2019 ricorda che, a partire **dalle operazioni IVA 2020**, per effetto dell'entrata a regime delle disposizioni in materia di fatturazione elettronica e di quelle per la trasmissione telematica dei corrispettivi, saranno **messe a disposizione** dei soggetti passivi IVA, all'interno di un'apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, le **bozze** dei seguenti documenti:

- **registri** di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. 633/1972;
- **liquidazione periodica** dell'IVA;
- **dichiarazione annuale** dell'IVA.

Ciascun contribuente potrà, anche per il tramite di un intermediario abilitato, **convalidare o integrare i dati** contenuti in tali bozze, facendo venire meno l'obbligo di tenuta dei suddetti registri, fatta salva quella del registro di cui all'art. 18, co. 2, del D.P.R. 600/1973: l'obbligo di tenuta dei registri IVA rimane, tuttavia, per le imprese in contabilità semplificata che hanno esercitato l'opzione di cui al successivo co. 5. Sul punto, la C.M. 14/E/2019 ha osservato che coloro che, ricorrendo i requisiti dell'art. 18, co.1, del D.P.R. 600/1973, sono **esonerati dalla tenuta delle scritture contabili**, dovranno comunque **annotare cronologicamente** negli appositi registri i ricavi e le spese sostenute.

Un importante chiarimento contenuto nella C.M. 14/E/2019 riguarda le **fatture elettroniche emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni** per le quali, la nuova lett. g-ter) dell'art. 1, co. 213, della L. 244/2007 (introdotta dall'art. 14-bis del D.L. 119/2018) demanda ad un apposito decreto del Ministero dell'Economia l'individuazione delle **cause che possono consentire il rifiuto** delle stesse, nonché le modalità tecniche con le quali comunicare tale rifiuto al cedente o prestatore, anche al fine di evitare rigetti impropri e di armonizzare le modalità di rifiuto. Sul punto, la C.M. 14/E/2019 ha evidenziato che **il provvedimento in esame non disciplinerà rapporti diversi da quelli con le Pubbliche Amministrazioni**, con l'effetto che la figura tecnica del rifiuto tramite il Sistema di Interscambio, presente nel processo di fatturazione elettronica PA, rimane estranea ai rapporti tra privati (B2B e B2C) documentati con fatture elettroniche trasmesse tramite il Sistema di Interscambio.

5. Sanzioni

Al fine di limitare gli effetti negativi derivanti da possibili ritardi nell'adeguamento dei sistemi informatici al nuovo obbligo di fatturazione elettronica, l'art. 10 del D.L. 119/2018 – modificando l'art. 1, co. 6, del D.Lgs. 127/2015 – ha stabilito che, per il **primo semestre del 2019**, le sanzioni di cui all'art. 6 del D.Lgs. 471/1997 (dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato, con un minimo di 500 euro):

- **non si applicano se la fattura è emessa** in formato elettronico **entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA** del periodo di riferimento (art. 1, co. 1, del D.P.R. 100/1998);
- si applicano **con riduzione dell'80%**, a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA relativa al **periodo successivo**.

La riduzione delle sanzioni si applica **fino al 30 settembre 2019** per i soggetti IVA che **liquidano l'imposta mensilmente**.

La C.M. 14/E/2019 ha sottolineato che la disapplicazione o la riduzione delle sanzioni **non riguarda fattispecie diverse** da quelle dell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997. Conseguentemente, fermi restando i principi generali in tema di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, rimangono **interamente applicabili**, tra le altre, le sanzioni relative all'**omesso versamento dell'IVA** da parte del cedente e all'**utilizzo di crediti non spettanti**, nonché quelle previste in materia di **corretta tenuta e conservazione di scritture contabili**, documenti e registri di cui all'art. 9 del D.Lgs. 471/1997. È stato, inoltre, precisato che, **sino al 30 giugno 2019**, la **disapplicazione o la riduzione delle sanzioni** è applicabile nei confronti di **tutti i contribuenti**, indipendentemente dalle modalità di liquidazione dell'IVA (su base mensile o trimestrale) e che l'**estensione** della riduzione sanzionatoria **al 30 settembre 2019** per i soggetti che liquidano l'imposta su base mensile si intende riferita alle **operazioni effettuate** entro tale giorno. Ad esempio, nell'ipotesi in cui entro il 16 novembre 2019 un contribuente "mensile" emetta una fattura elettronica per documentare operazioni effettuate a settembre 2019, costui potrà beneficiare delle **sanzioni ridotte al 20%**: la data indicata (16 novembre 2019) corrisponde, peraltro, al termine ultimo entro cui i soggetti che effettuano la liquidazione dell'imposta su base trimestrale potranno godere della riduzione della sanzione in riferimento alle fatture del secondo trimestre 2019.

5.1. Esterometro

Tra le sanzioni che non formano oggetto di disapplicazione o riduzione rientrano anche quelle relative all'omesso, incompleto o errato invio dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia e ricevute da soggetti non stabiliti in Italia (c.d. esterometro). Per tali violazioni è applicabile la **sanzione amministrativa** di cui all'art. 11, co. 2-*quater*, del D.Lgs. 471/1997 (analoga a quella prevista per lo spesometro), pari a **2 euro per ciascuna fattura omessa o errata**, entro il **limite massimo di 1.000 euro** per ciascun trimestre, **ridotte della metà** (1 euro per ciascuna

fattura omessa o errata, entro il limite massimo di 500 euro) se la comunicazione viene trasmessa (o trasmessa correttamente) **entro i 15 giorni successivi alla scadenza prevista**.

La C.M. 14/E/2019 ha chiarito che:

- sono tenuti all'invio dell'*esterometro* **tutti i soggetti passivi** residenti o stabiliti nel territorio dello Stato obbligati, per le operazioni tra gli stessi effettuate, alla fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio, ad **eccezione** di coloro che rientrano nel **regime di vantaggio** o che applicano il **regime forfettario**;
- l'esterometro, a differenza del precedente spesometro (abrogato con decorrenza 1° gennaio 2019), non riguarda le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, ma tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

5.2. Spesometro

La C.M. 14/E/2019 ha precisato che l'**abrogazione** dello spesometro, intervenuta a decorrere dal 2019, **non riguarda le operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate in precedenza**, per le quali la comunicazione doveva essere inviata entro il 30 aprile 2019 a prescindere dal fatto che la stessa sia stata predisposta su base trimestrale o semestrale (entro il 30 aprile 2019 dovevano essere inviati i dati del terzo e quarto trimestre 2018, nonché quelli del secondo semestre 2018). Conseguentemente, l'abrogazione dello spesometro a decorrere dal 1° gennaio 2019 **non salva dall'applicazione delle sanzioni** l'omesso o tardivo invio della comunicazione relativa al **secondo semestre 2018**. La C.M. 14/E/2019 ha, inoltre, sottolineato che:

- qualora i dati relativi a due trimestri siano stati trasmessi entro il termine di scadenza normativamente previsto per l'invio semestrale (1° ottobre 2018 per il primo semestre 2018), nessun ritardo può essere contestato, ancorché la presentazione faccia riferimento ai singoli trimestri che compongono il semestre;
- al fine di individuare il **limite massimo delle sanzioni** per l'omessa o irregolare presentazione dello spesometro di cui all'art. 11, co. 2-*bis*, del D.Lgs. 471/1997 (1.000 euro o 500 euro), occorre comunque fare **riferimento a ciascun trimestre**.

Esempio 1

Un soggetto passivo IVA ha omesso, oppure inviato in maniera errata, i dati riferiti a 1.100 fatture, di cui 600 relative al I° trimestre 2018 e 500 relative al II° trimestre 2018.

In tal caso, la sanzione è così determinata:

Trimestre 2018	Invio trimestrale	Invio semestrale
I°	2 euro*600 = 1.200 euro (ridotti a 1.000 euro)	Euro 2* 1.100 = 2.200 Ridotti a euro 2.000
II°	2 euro * 500 = 1.000	(1.000 euro I trimestre + 1.000 II° trimestre)

Esempio 2

Un soggetto ha omesso, o inviato in modo sbagliato, i dati riferiti a 1.100 fatture, di cui 800 relative al I° trimestre e 300 relative al II° trimestre.

In questa ipotesi, la sanzione è individuata come segue:

Trimestre 2018	Invio trimestrale	Invio semestrale
I°	2 euro*800 = 1.600 euro (ridotti a 1.000 euro)	Euro 2* 1.100 = 2.200 Ridotti a euro 1.600
II°	2 euro * 300 = 600	(1.000 euro I trimestre + 600 II° trimestre)

L'esempio appena proposto risulta applicabile anche con riferimento al **III° e IV° trimestre** (ovvero **II° semestre**) **2018**, fermo restando che, per tale periodo, il termine ultimo di invio coincide con il 30 aprile 2019, indipendentemente dalla cadenza di riferimento prescelta.

6. Imposta di bollo sulla fattura elettronica

Le fatture elettroniche sono soggette ad imposta di bollo secondo la disciplina prevista, in generale, per le fatture cartacee. Tali fatture devono riportare l'annotazione che l'imposta è stata assolta ai sensi del D.M. 17 giugno 2014. Il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche avviene secondo le modalità di cui all'art. 6, co. 2, del D.M. 17 giugno 2014, che è stato, tuttavia, modificato dal D.M. 28 dicembre 2018. Per quanto concerne la periodicità e la modalità di pagamento dell'imposta di bollo, si rammenta che per le **fatture elettroniche emesse fino al 31 dicembre 2018**, il pagamento è dovuto in un'unica soluzione, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio** e, quindi, non oltre il 30 aprile 2019. Relativamente alle **fatture elettroniche emesse dal 1° gennaio 2019**, il pagamento è dovuto trimestralmente, **entro il giorno 20 del primo mese successivo** (20 aprile 2019 per il I° trimestre, 20 luglio 2019 per il II° trimestre, 20 ottobre 2019 per il III° e 20 gennaio 2020 per il IV° trimestre 2019). In questo caso, l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta è **calcolato dall'Agenzia delle Entrate** sulla base dei dati contenuti nelle fatture inviate al Sistema di Interscambio ed è comunicato al soggetto passivo all'interno dell'area riservata del portale Fatture e Corrispettivi. Peraltro, il servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate **consente di modificare l'importo proposto**, rettificando il numero di documenti su cui l'imposta è dovuta. Secondo la **C.M. 14/E/2019**, tale servizio rappresenta un'agevolazione legata alle sole fatture elettroniche emesse tramite il Sistema di Interscambio, senza presunzione o vincolo di esautività, risultando i contribuenti coinvolti tenuti alla verifica degli importi proposti, nonché alle integrazioni che si rendessero necessarie (come potrebbe avvenire, ad esempio, nelle ipotesi consentite di fatture elettroniche da sottoporre ad imposta di bollo emesse extra Sistema di Interscambio, di cui l'Amministrazione Finanziaria non è a conoscenza e di cui, conseguentemente, non può aver tenuto conto).

L'Amministrazione Finanziaria procede ad integrare i documenti che non recano l'annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo, rendendo noto al soggetto passivo l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta per il periodo di riferimento.

Il **pagamento del tributo** può essere effettuato mediante il servizio messo a disposizione nella predetta area riservata, con addebito su conto corrente bancario o postale, ovvero utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

La C.M. 14/E/2019 ha, inoltre, ribadito, che:

- le modifiche introdotte alla disciplina dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche non hanno mutato le regole precedentemente in essere, con l'effetto che l'imposta si applica nella misura di **2 euro** per le fatture aventi ad oggetto **corrispettivi non assoggettati ad IVA di importo superiore a 77,47 euro** (fatta salva l'applicazione di specifiche esenzioni);
- la **scadenza trimestrale di versamento** dell'imposta di bollo (giorno 20 del primo mese successivo) riguarda **tutte le fatture elettroniche**, siano esse emesse tramite il Sistema di Interscambio, sia, ove consentito, extra, dovendo comunque riportare la specifica annotazione di assolvimento dell'imposta ai sensi del D.M. 17 giugno 2014;
- concorreranno al calcolo dell'imposta di bollo da versare trimestralmente **le sole fatture elettroniche emesse tramite il Sistema di Interscambio**, per le quali quest'ultimo ha consegnato o messo a disposizione il file della fattura nel trimestre di riferimento;
- per la peculiarità del processo di fatturazione elettronica mediante il Sistema di Interscambio, **la fattura elettronica "scartata"** si considera non emessa e, conseguentemente, in questo caso **non sorgerà neppure il presupposto del tributo**.

Secondo le regole generali contenute nel D.P.R. 642/1972, sebbene l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute sia a carico del soggetto che forma i predetti documenti, sono **solidalmente obbligati** al pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative, **tutte le parti** che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano il documento non in regola con il bollo. Tuttavia, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 642/1972, la parte cui viene consegnato un atto non in regola con le disposizioni sul bollo, alla formazione del quale non abbia partecipato, deve presentarlo all'Agenzia delle Entrate e provvedere alla sua **regolarizzazione** col pagamento della sola imposta, entro 15 giorni dalla data del ricevimento. Al ricorrere di tale ipotesi, la parte che ha provveduto alla regolarizzazione è **esente da qualsiasi responsabilità**, ai fini sia del tributo che sanzionatori, mentre la sanzione è irrogata nei confronti del solo soggetto che ha formato l'atto. Diversamente, qualora nessuna delle parti abbia provveduto al pagamento dell'imposta di bollo, né in sede di formazione, né in un momento successivo tramite regolarizzazione, entrambi i soggetti restano responsabili sia ai fini del pagamento del tributo che ai fini dell'irrogazione della relativa sanzione. Sul punto, la **C.M. 14/E/2019** ha precisato che la suddetta disposizione deve essere adeguata al nuovo contesto tecnico-normativo: conseguentemente, per le **fatture emesse** tramite il Sistema di

Interscambio, ferma restando la solidarietà tra i soggetti coinvolti (ossia chi forma il documento e colui che lo riceve o ne fa uso), l'assolvimento dell'imposta **prescinde dalla soggettività IVA**, con l'effetto che sono obbligati principali al pagamento anche coloro che non hanno tale soggettività in quanto la stessa, per specifica previsione di legge, è tralata su altri. Così, ad esempio, il **singolo partecipante ad un Gruppo IVA** di cui agli artt. 70-*bis* e ss. del D.P.R. 633/1972, seppur sfornito di soggettività passiva IVA, qualora emetta il documento (come possibile in ragione dei modelli organizzativi ritenuti più adeguati) risulterà **obbligato principale all'assolvimento dell'imposta** e il Gruppo che si avvalga della fattura obbligato in solido. Nell'ipotesi contraria, vale a dire di formazione del documento da parte del rappresentante del Gruppo, sarà quest'ultimo obbligato principale e il singolo membro obbligato in solido.

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che, ai fini della **regolarizzazione delle fatture prive dell'imposta di bollo**, l'emissione di tali documenti tramite il Sistema di Intercambio costituisce già presentazione degli stessi all'Amministrazione Finanziaria, senza che si renda necessaria alcuna successiva ripresentazione e fermo restando il versamento dell'imposta, tramite modello F24, entro il quindicesimo giorno successivo alla ricezione.

7. Reverse charge ed autofatture

Sempre in tema di emissione della fattura elettronica, di particolare interesse per tutti i contribuenti sono le ulteriori precisazioni fornite dalla C.M. 14/E/2019 sulle "autofatture", in considerazione della confusione terminologica che spesso accomuna autofatture e ipotesi di inversione contabile (c.d. *reverse charge*).

7.1. Autofatture vere e proprie

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che l'autofattura, sebbene riporti i medesimi elementi di una normale fattura, si differenzia da quest'ultima:

- in quanto l'**emittente** non è il cedente o prestatore, ma il **cessionario** del bene ovvero il **committente** del servizio che assolve l'imposta (ed è dunque obbligato a liquidare l'IVA) in sostituzione del primo;
- cedente o prestatore e cessionario o committente coincidono in un unico soggetto, ovvero l'operazione è a titolo gratuito (art. 2, co. 2, del D.P.R. 633/1972).

Rientrano nell'obbligo di autofatturazione:

- **alcune operazioni "interne"**, quali, ad esempio, gli acquisti da produttori agricoli (art. 34, co. 6, del D.P.R. 633/1972);
- la **regolarizzazione dell'omessa o irregolare fatturazione** (art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997);
- gli acquisti di beni e servizi da **soggetti residenti in uno Stato extraUe** e territorialmente

rilevanti ai fini IVA in Italia, per i quali l'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972 richiede l'applicazione dell'imposta in capo al cessionario o committente soggetto passivo d'imposta in Italia;

- l'**autoconsumo** e la **destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** (tipiche operazioni dell'impresa individuale che intende attribuire i beni alla sfera personale);
- gli **omaggi di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa** o di quelli estranei, ma di valore unitario superiore ad euro 50 e per i quali è stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto.

Nelle richiamate ipotesi, qualora vi sia l'obbligo di emettere autofattura, la stessa dovrà necessariamente essere elettronica, **tramite il Sistema di Interscambio**, ad eccezione di quelle relative alle operazioni intercorse con soggetti extraUE di cui all'art. 17, co. 2, del D.P.R. 633/1972), le quali possono essere gestite nei modi ordinari e comunicate con l'*esterometro* di cui all'art. 1, co. 3-*bis*, del D.Lgs. 127/2015, salvo la scelta di avvalersi facoltativamente dell'autofattura elettronica inviata al Sistema di Interscambio.

Alla **controparte esclusa dagli obblighi di fatturazione elettronica**, che non intenda avvalersi della stessa su base volontaria, andrà comunque **consegnata una copia analogica** (o informatica) del documento, come peraltro prescritto anche da specifiche disposizioni di settore (art. 34, co. 6, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972, per i produttori agricoli).

7.2. Inversione contabile

La C.M. 14/E/2019 ha osservato che nel *reverse charge*, a differenza delle ipotesi di autofattura, il cedente o prestatore documenta l'operazione con l'emissione di un documento, senza addebito dell'IVA, che è **integrato dal cessionario o committente**, il quale provvede all'assolvimento dell'imposta.

Rientrano nella fattispecie dell'inversione contabile **specifiche operazioni**:

- **con l'estero**, nelle ipotesi di acquisti da soggetti passivi stabiliti in altri Paesi UE (c.d. *reverse charge* esterno);
- con **soggetti passivi d'imposta residenti o stabiliti in Italia**, come, ad esempio, nei casi di cessioni di rottami, bancali in legno e oro da investimento (art. 74 del D.P.R. 633/1972), prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici di cui all'art. 17, co. 6, del D.P.R. 633/1972 (c.d. *reverse charge* interno).

La C.M. 14/E/2019 ha chiarito che, nei casi di inversione contabile, se questa è **interna** (ad esempio, come nel caso del *reverse charge* in edilizia), il **cessionario o committente** può predisporre un documento (da allegare al file della fattura ricevuta) contenente sia i **dati necessari per l'integrazione**, sia gli **estremi della fattura stessa**, con successivo invio del documento stesso tramite il Sistema di Interscambio, così da ridurre gli oneri di conservazione e consultazione. Diversamente, nelle ipotesi di *reverse charge* esterno, come gli acquisti da soggetti passivi stabiliti in altri Paesi Ue, **l'obbligo di fatturazione elettronica non trova spazio**, restando comunque fermo l'obbligo comunicativo dell'*esterometro*, che potrà essere evitato laddove il fornitore comunitario emetta, per

propria scelta, la fattura elettronica tramite il Sistema di Interscambio e, pertanto, con le regole italiane.

7.3. Depositi IVA

Ai sensi dell'art. 50-*bis*, co. 6, del D.L. 331/1993, l'estrazione dei beni da un deposito IVA può essere effettuata solo da soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto e comporta il pagamento del tributo. In particolare, il **soggetto che procede all'estrazione** annota nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972 una fattura emessa ai sensi del precedente art. 17, co. 2, del medesimo Decreto. Sul punto, la C.M. 14/E/2019 ha preliminarmente osservato che l'estrazione di un bene dal deposito IVA rappresenta un'**ipotesi di reverse charge**, che può dar luogo, a seconda delle varie situazioni, all'emissione di una **autofattura** o all'**integrazione della fattura ricevuta dal cedente**, in cui il documento, integrato con i dati della sua registrazione, deve essere consegnato in dogana al fine di ottenere lo svincolo della garanzia prestata per l'introduzione dei beni nel deposito IVA importati in libera pratica. In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha altresì ricordato che:

- il bene estratto dal deposito IVA vi è stato in genere introdotto per effetto di una **importazione**, documentata mediante una bolletta doganale, **non risultando soggetta**, per espressa previsione dell'art. 1, co. 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015, all'obbligo di **fatturazione elettronica**, né alla comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate e ricevute;
- le successive **cessioni del bene** avvenute all'interno del deposito – seppur **non imponibili** ai fini IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, del D.L. 331/1993 – devono, invece, essere **documentate con fattura**, la quale sarà **elettronica e trasmessa tramite il Sistema di Interscambio**, qualora entrambe le parti **siano soggetti passivi residenti o stabiliti in Italia** e non sussistano eventuali eccezioni sia di carattere oggettive e/o soggettive; **analogica o elettronica extra Sdl, ove uno degli operatori non sia un soggetto passivo** residente o stabilito in Italia, nel qual caso troverà applicazione la disciplina dell'esterometro di cui si è detto in precedenza.

In virtù di quanto appena osservato, consegue che, **al momento dell'estrazione** di beni da un deposito IVA, la cessione del bene avvenuta dentro il deposito è già stata documentata e si renderà necessaria una **mera integrazione del documento originario**, al fine di assolvere il debito d'imposta. In tale ottica, secondo la C.M. 14/E/2019, onde consentire la massima semplificazione, l'operatore sarà tenuto ad **inviare il documento integrato al Sistema di Interscambio con l'obbligo di conservazione dello stesso**, anche usufruendo del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall'Agenzia delle Entrate.

Una importante precisazione contenuta nella C.M. 14/E/2019 è quella che riguarda le ipotesi in cui il **valore del bene estratto sia diverso da quello del bene introdotto/ceduto** all'interno del deposito (tipicamente a causa di lavorazioni subite). Al ricorrere di tale ipotesi, a parere dell'Agenzia delle Entrate si dovrà ricorrere all'**autofattura elettronica tramite il Sistema di Interscambio**, in

considerazione del fatto che il documento emesso al momento dell'estrazione assume una funzione ulteriore perché è strumentale ad individuare il valore del bene estratto e la corretta base imponibile.

7.4. Compilazione dei documenti

Rinviano al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 89757/2018 per le definizioni e le modalità di compilazione dei documenti, con relativa tipologia, per l'invio al Sistema di Interscambio, la **C.M. 14/E/2019** ha precisato che il **"TipoDocumento"**, ossia la tipologia del documento oggetto della trasmissione (fattura, acconto/anticipo su fattura, acconto/anticipo su parcella, nota di credito o debito, parcella, autofattura), è costituito da:

- **"TD01" per gli acquisti in *reverse charge* interno**, nonché per tutte le tipologie di autofatture, ovvero altro documento contenente i dati necessari per l'integrazione;
- **"TD20" per le sole autofatture relative alla regolarizzazione** dell'omessa o irregolare fatturazione (art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997);

Relativamente alle **autofatture**, è stato altresì specificato che, per l'invio al Sistema di Interscambio:

- in caso di emissione di autofattura per **integrazione della fattura elettronica ricevuta** in *reverse charge* interno, i dati del cessionario/committente devono essere inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" che nella sezione "Dati del cessionario/committente";
- in ipotesi di **autofattura per omaggi** ovvero per autoconsumo, i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente", mentre la fattura, e quindi la relativa imposta, andrà annotata solo nel registro IVA vendite;
- nell'eventualità dell'**autofattura per acquisti da soggetti non residenti** o stabiliti nel territorio dello Stato (es. acquisti di servizi extra UE, acquisti di beni all'interno di un deposito IVA dopo un passaggio al suo interno tra soggetti extra UE, ...), **in luogo dell'esterometro è possibile emettere un'autofattura elettronica**, compilando le sezioni **"Dati del cedente/prestatore"** con l'identificativo Paese estero e l'identificativo del soggetto non residente/stabilito, **"Dati del cessionario/committente"** con l'identificativo al soggetto italiano che emette e trasmette tramite il Sistema di Interscambio e **"Soggetto Emittente"** con valorizzazione del codice "CC" (cessionario/committente);
- nel caso di **autofattura relativa alla regolarizzazione** dell'omessa o irregolare fatturazione, nella sezione **"Dati del cedente/prestatore"** devono essere inseriti quelli relativi al fornitore che avrebbe dovuto emettere la fattura, mentre nella sezione **"Dati del cessionario/committente"** devono essere esposti quelli relativi al soggetto che emette e trasmette il documento tramite il Sistema di Interscambio. Nella sezione **"Soggetto Emittente"**, deve, invece, essere utilizzato il codice "CC" (cessionario/committente).

Nel descrivere le modalità di compilazione dei documenti nelle varie ipotesi di *reverse charge* e

autofattura, la C.M. 14/E/2019 ha dedicato specifica attenzione all'**estrazione dei beni dai depositi IVA**, prevedendo, in tal caso, che i dati del cessionario o del committente debbano essere inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente" del file fattura da inviare al Sistema di Interscambio (tipo documento "TD01"), con utilizzo, qualora i beni siano diversi dai carburanti, del blocco 2.2.1.3 "CodiceArticolo" e inserimento, nel campo 2.2.1.3.1 "CodiceTipo", del valore "DEP", nonché del valore "0" nel campo 2.2.1.3.2 "CodiceValore".

8. Fatturazione in nome e per conto di terzi

Al ricorrere di specifiche fattispecie, la fattura deve o può essere emessa dall'acquirente o committente ovvero da un soggetto terzo anziché dal cedente o prestatore, come nei seguenti casi:

- **per le società sportive dilettantistiche** che hanno optato per il regime di cui alla L. 398/1991 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito, dall'esercizio di attività commerciali, proventi superiori a 65.000 euro, la fattura può essere emessa dal committente o dal cessionario, come disposto dall'art. 1, co. 3, ultimo periodo, del D.Lgs. 127/2015;
- relativamente ai **beni assegnati a seguito di espropriazione immobiliare**, come stabilito dall'art. 6, co. 2, del D.P.R. 633/1972, la fattura è emessa dal professionista delegato alle operazioni di vendita;
- relativamente ai **beni oggetto di custodia giudiziale**, la fattura è emessa dal custode giudiziario, in sostituzione del contribuente, essendo tale formalità strettamente funzionale alla riscossione dei canoni locatizi, che rientra tra i compiti fondamentali del custode.

La C.M 14/E/2019 ha precisato che, in tali circostanze, le **modalità di assolvimento** o di eventuale esclusione dagli obblighi di fatturazione elettronica sono quelle **proprie del soggetto tenuto alla fatturazione**, posto che il terzo agisce in nome e per conto dell'obbligato. Conseguentemente, in caso di fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio riguardante un esproprio, il **professionista delegato** deve:

- indicare nel campo "cedente/prestatore" i dati del soggetto esecutato;
- riportare "TZ (Terzo)" nel campo "Soggetto emittente" senza compilare la sezione "Terzo intermediario o Soggetto emittente" (il professionista delegato agisce per conto di un altro soggetto);
- inviare all'esecutato una copia (analogica/informatica) della fattura.

9. Conservazione e consultazione delle fatture elettroniche

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 119/2018, l'art. 1, co. 6-*bis*, del D.Lgs. 127/2015 prevede che gli obblighi di conservazione previsti dall'art. 3 del D.M. 17 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso il Sistema di Interscambio, e memorizzati dall'Agenzia delle Entrate. Sul punto, la **C.M. 14/E/2019**, richiamando le indicazioni già fornite in precedenti documenti di prassi (C.M. 13/E/2018 e C.M.

8/E/2018), ha ribadito che:

- per chi aderisce all'**accordo di servizio**, tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute tramite il Sistema di Interscambi saranno portate in conservazione nel rispetto delle norme vigenti;
- il servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate **garantisce la conservazione per un periodo di quindici anni**, a meno che il contribuente decida di revocarlo e rientrare in possesso di tutte le fatture conservate utilizzando la funzione di "export";
- la conservazione delle fatture elettroniche, avente efficacia sia civilistica che fiscale, **riguarda tutti i documenti** (fatture elettroniche, note di variazione, autofatture, ecc.) **e allegati**, veicolati tramite il Sistema di Interscambio, sia su base obbligatoria che volontaria;
- **ciascun contribuente è libero**, pur avendo aderito al servizio gratuito di conservazione offerto dall'Agenzia delle Entrate, di **conservare ulteriormente**, in proprio o avvalendosi di un soggetto professionale terzo, **fatture elettroniche e documenti veicolati tramite il Sistema di Interscambio**.

La C.M. 14/E/2019 ha confermato che i soggetti passivi IVA possono consultare le copie conformi all'originale delle fatture transitate tramite il Sistema di Interscambio nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, previa **adesione al servizio di consultazione e acquisizione dei file**. Si rammenta che il termine a decorrere dal quale è possibile aderire a tale servizio, originariamente fissato al 3 maggio 2019, poi differito al 31 maggio 2019, è stato ulteriormente rinviato al 1° luglio 2019.

I file delle fatture elettroniche trasmesse al Sistema di Interscambio sono disponibili nell'area riservata fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema e cancellati entro i 60 giorni successivi. Diversamente, in caso di mancata adesione al servizio sono conservati esclusivamente i dati fattura (fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento). Ad esempio, nel caso di un'operazione effettuata il 30 dicembre 2019, **fatturata elettronicamente tramite il Sistema di Interscambio** il 3 gennaio 2020, con fattura consegnata e registrata dal cessionario/committente il giorno successivo:

- laddove una o entrambe le parti abbiano **aderito al servizio di consultazione**, la fattura sarà consultabile nell'area riservata dell'aderente sino al 31 dicembre 2022;
- i dati fattura saranno consultabili sino al 31 dicembre 2028 per il cedente/prestatore e fino al 31 dicembre 2029 per il cessionario/committente.

La C.M. 14/E/2019 ha, infine, evidenziato che le **due tipologie di documenti consultabili**, originali trasmessi o duplicati informatici degli stessi, hanno la **medesima valenza**.