

Lissone, 23/07/2018
Circolare n° 11

**Oggetto: FATTURAZIONE ELETTRONICA - ULTERIORI CHIARIMENTI
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Gentile Cliente,

sperando di fare cosa gradita, Le proponiamo gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla fatturazione elettronica¹

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.

La legge ha inoltre 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.

¹ Fonte: Circolare Eutekne n. 27/2018

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"*.

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

- aeromobili;
- imbarcazioni;
- veicoli agricoli di varia tipologia.

Nella circolare 2.7.2018 n. 13 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.

Obbligo di pagamento con strumenti "tracciabili"

Quanto all'utilizzo dei mezzi di pagamento tracciabili di cui al provvedimento 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.

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 passaggi successivi.

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.

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 (SdI) procede ad un controllo dei file fattura che vengono trasmessi dai cedenti o prestatori. A seguito del controllo il SdI 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, 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.

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).

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.

Ricordiamo che il servizio di conservazione offerto dall'Agenzia delle Entrate può essere utilizzato per le sole fatture elettroniche, e non per altri tipi di documento informatico.

Per ogni ulteriore informazione, lo Studio Corno è a vostra disposizione.

Cordiali Saluti.

Prof. Fabio Corno

