



CONFINDUSTRIA

FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA PRIVATI

Prime indicazioni operative

8 giugno 2018

SOMMARIO

Premessa.....	3
1. CONTENUTO DELLA FATTURA ELETTRONICA.....	5
2. INVIO DELLA FATTURA ELETTRONICA E EMISSIONE AI FINI IVA	7
2.1 Procedure di trasmissione	7
2.2 Soggetti abilitati alla trasmissione.....	8
2.3 Esito della trasmissione della fattura elettronica	9
2.3.1 Notifica di scarto.....	9
2.3.2 Ricevuta di consegna o di mancato recapito.....	14
2.4 Data di emissione	15
3. CONSEGNA DELLA FATTURA ELETTRONICA E RICEZIONE AI FINI IVA	18
3.1 Soggetti tenuti alla ricezione della fattura elettronica.....	18
3.2 Indirizzamento della fattura elettronica	18
3.3 Procedure di recapito della fattura elettronica	19
3.3.1 Codice destinatario	20
3.3.2 Registrazione “Indirizzo telematico”	23
3.4 Messa a disposizione del ricevente	23
3.5 Data di ricezione della fattura elettronica.....	25
4. INTERMEDIARI	27
5. NOTE DI VARIAZIONE E AUTOFATTURA	30
5.1 Note di variazione	30
5.2 Autofattura	31
6. CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE.....	32
7. OPERAZIONI CON L'ESTERO.....	33
8. SEMPLIFICAZIONI	34
9. LA FATTURAZIONE ELETTRONICA DAL 1° LUGLIO 2018.....	35
9.1 Cessioni di carburante	36

9.1.1 Ambito oggettivo di applicazione	36
9.1.2 Contenuto della fattura elettronica	39
9.1.3 Modalità di pagamento delle cessioni di carburante.....	41
9.1.4 Netting.....	42
9.1.5 Buoni carburante	43
9.1.6 Credito d'imposta	44
9.2 Prestazioni rese da subappaltatori e sub contraenti	45

Premessa

In data 30 aprile 2018, sono stati pubblicati il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757, attuativo delle disposizioni che hanno introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica (o e-fattura) in vigore dal 1° gennaio 2019, e la circolare interpretativa n. 8, in tema di fatturazione e pagamento delle cessioni di carburante soggetti alla nuova disciplina a partire dal 1° luglio 2018.

I due documenti contengono importanti indicazioni operative e sono il risultato dell'intenso e fruttuoso lavoro di collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate, le Associazioni di categoria e le imprese, svolto sia in occasione del Forum sulla fatturazione elettronica sia nel corso di altri momenti di confronto avuti sul tema. A tal riguardo, si ricorda che Confindustria ha partecipato alla consultazione pubblica indetta dal Forum sulla fatturazione elettronica segnalando all'Amministrazione finanziaria le questioni interpretative più rilevanti per le imprese associate e, ove possibile, le soluzioni che potessero semplificare e rendere meno oneroso il processo di adeguamento delle imprese al nuovo adempimento.

È importante segnalare che, nei documenti sopracitati, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato i temi di maggiore interesse, accogliendo in larghissima parte le soluzioni suggerite da Confindustria e dalle sue associate. Tuttavia, il lavoro non è completo, in quanto residuano alcuni aspetti non ancora affrontati che richiedono ulteriori chiarimenti. Prima di entrare nel dettaglio delle indicazioni operative fornite con i due documenti di prassi si anticipa che, le modalità attuative dell'obbligo di fatturazione elettronica verso soggetti privati rimandano alle procedure informatiche, e riprendono alcune delle indicazioni, fornite in passato in occasione dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione¹. Si tratta di un aspetto positivo e condivisibile in quanto, in tal modo, si rende possibile utilizzare le infrastrutture informatiche già rodute, evitando alle imprese, che già fatturano elettronicamente, di stravolgere completamente le proprie procedure. Tuttavia, come si vedrà nel prosieguo del documento, le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, molto opportunamente, presentano profili di novità e semplificazione rispetto a quelle in vigore per la fattura

¹ Introdotto dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244, con entrata in vigore nel 2014.

elettronica PA; in altri termini, tenuto conto dell'esperienza maturata in questi ultimi anni e delle segnalazioni provenienti dalle imprese, l'Amministrazione finanziaria ha tentato di individuare più efficienti modalità applicative. Tuttavia, in entrambi i documenti viene precisato che le regole tecniche fornite dal provvedimento e dalla circolare in commento non si applicano alla fattura elettronica verso la PA, modalità di fatturazione che continua a dover essere adempiuta secondo le indicazioni contenute nel Decreto Ministeriale 3 aprile 2015, n. 55.

In ultimo, segnaliamo che, a quanto ci consta, ad integrazione delle indicazioni contenute nei due citati documenti di prassi, nei prossimi giorni, l'Agenzia delle Entrate dovrebbe pubblicare alcune guide operative e dei video Tutorial al fine di fornire dettagliate istruzioni sulle modalità di utilizzo dei servizi informatici messi disposizione degli operatori.

Il presente documento ha la finalità di illustrare le indicazioni operative fornite dall'Agenzia delle Entrate sul nuovo obbligo di fatturazione elettronica, contenute principalmente nei due documenti di prassi del 30 aprile scorso, integrate con le informazioni recate nel precedente provvedimento del 4 aprile 2018, n. 73203 e con gli ulteriori chiarimenti forniti dall'Agenzia in occasione della riunione straordinaria del Forum sulla fatturazione elettronica, tenutasi lo scorso 18 maggio 2018.

Nell'illustrare la nuova disciplina, ci si riferirà, dapprima, agli aspetti generali dell'obbligo di fatturazione elettronica (contenuti nel provvedimento n. 89757 del 30 aprile u.s.) e si analizzeranno cronologicamente tutte le fasi che caratterizzano l'adempimento; successivamente ci si soffermerà sulle specificità delle operazioni assoggettate al nuovo obbligo dal prossimo 1° luglio 2018 (affrontate nella circolare n. 8 e nel provvedimento n. 73203 del 4 aprile u.s.).

1. CONTENUTO DELLA FATTURA ELETTRONICA

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757 (di seguito, il provvedimento), in attuazione di quanto disposto dall'articolo 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (di seguito Legge di Bilancio 2018) conferma che il nuovo obbligo di fatturazione elettronica si assolve mediante l'invio di un file avente formato **xml** (*eXtensible Markup Language*)², trasmesso unicamente tramite il **Sistema di Interscambio** (di seguito, SdI) utilizzando, quindi, le medesime soluzioni informatiche già adottate per l'emissione della fattura elettronica verso la PA.

La fattura elettronica può essere inviata singolarmente o può essere inviato un lotto di fatture, sempreché siano emesse dal medesimo soggetto nei confronti del medesimo destinatario, nel rispetto dell'articolo 21, comma 3, del DPR n. 633/1972 (di seguito Decreto IVA).

In linea con quanto prospettato da Confindustria, il paragrafo 1.2 del provvedimento chiarisce che i dati da inserire nella fattura elettronica, al fine di consentire la sua corretta emissione, coincidono con i **dati obbligatori richiesti dalla normativa IVA**, ex articoli 21 e 21 bis (in caso di fattura semplificata) del Decreto IVA. Tale precisazione è di particolare rilevanza poiché, una delle principali preoccupazioni rappresentate dalle imprese, era connessa alla possibilità che fosse reso obbligatorio indicare in fattura dati integrativi, talvolta richiesti al fine di ottemperare a specifiche esigenze dei soggetti destinatari oppure di adempiere a disposizioni che esulano dalla normativa fiscale. Occorre rilevare che tali dati potrebbero non essere di semplice reperimento con la conseguenza che, se l'indicazione fosse stata resa obbligatoria, l'emittente avrebbe subito rallentamenti o ostacoli alla tempestiva emissione della fattura, con eventuali conseguenze sanzionatorie. Tuttavia, in considerazione del fatto che la fattura è un documento che, oltre ad adempiere ad un obbligo tributario, consente di gestire molteplici processi aziendali, si condivide la scelta operata dall'Agenzia delle Entrate che, al paragrafo 1.4 del provvedimento, ha sancito la possibilità di integrare il file con

² Ad oggi, l'xml è l'unico formato utilizzabile per emettere fattura elettronica tramite il SdI. Tuttavia, in considerazione del fatto che anche l'Italia dovrà essere pronta a gestire i formati europei, si evidenzia che già oggi si sta lavorando affinché il Sistema di Interscambio possa gestire anche formati differenti, pertanto, in futuro dovrebbe venire meno l'obbligo di utilizzo dell'xml.

ulteriori informazioni o elementi che possano facilitare la gestione e contabilizzazione delle operazioni effettuate. In ogni caso, come da noi richiesto, l'Agenzia conferma che tali ulteriori elementi sono opzionali e non influenzano in alcun modo l'esito dell'invio. Preciso quanto sopra, è opportuno anticipare, però, che per consentire la trasmissione della fattura elettronica il soggetto emittente dovrà sempre compilare il campo del "Codice destinatario", pena lo scarto del documento. Come verrà approfondito in seguito nel paragrafo dedicato, il codice destinatario è un dato che consente il corretto indirizzamento della e-fattura, tuttavia, sempre al fine di non porre ostacoli alla tempestiva emissione della e-fattura, l'Agenzia ha previsto che, laddove l'emittente non conosca tale dato, potrà compilare il campo inserendo un codice convenzionale.

Eccezione: Fattura semplificata

Come detto sopra, la fattura elettronica deve contenere i dati obbligatoriamente previsti dalla normativa IVA, nonché deve essere compilato (anche convenzionalmente) il campo codice destinatario. Detto questo, è opportuno segnalare che, al fine della corretta trasmissione della fattura elettronica semplificata è sempre obbligatorio indicare la partita IVA o il codice fiscale del soggetto destinatario, nonostante l'articolo 21 bis del Decreto IVA non disponga un obbligo in tal senso. In base alla normativa IVA, infatti, la partita IVA o il codice fiscale sono richiesti solamente in via facoltativa, in alternativa alle informazioni relative alla ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente.

Tuttavia, nella fattura elettronica e quindi anche in quella semplificata, inserire uno dei due dati è necessario al fine di consentire il corretto indirizzamento del documento; pertanto, sono dati che non possono essere omessi.

2. INVIO DELLA FATTURA ELETTRONICA E EMISSIONE

AI FINI IVA

2.1 Procedure di trasmissione

Come verrà approfondito nel prosieguo del documento, l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione degli operatori alcuni servizi informatici per facilitare le fasi operative connesse all'obbligo di fatturazione elettronica. Con riguardo alla fase di trasmissione della e-fattura, il paragrafo 2.2 individua più procedure in modo che gli operatori coinvolti possano adottare la modalità più congeniale alla propria struttura e al proprio grado di informatizzazione.

Nello specifico le due procedure che appaiono essere di più immediato utilizzo per l'invio della fattura elettronica, richiedendo un minore impegno in termini di adeguamento informatico, sono:

- la posta elettronica certificata (PEC);
- uno dei servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. L'operatore può decidere di compilare la e-fattura ed inviarla al SdI servendosi della procedura *web* disponibile nel sito dell'Agenzia delle Entrate, oppure utilizzando un software da installare nel PC o un'applicazione (App) per dispositivi mobili (smartphone, tablet, etc.).

Le altre due procedure utilizzabili per la trasmissione si basano sul collegamento diretto e automatizzato tra il SdI e il sistema informatico dell'operatore. Sono procedure più complesse e, pertanto, probabilmente più adatte ai soggetti con sistemi informatici più avanzati e che devono gestire flussi di fatturazione più consistenti. Le due procedure sono:

- il sistema di cooperazione applicativa, che si basa sulla rete internet e viene definito servizio "web service";
- il sistema di trasmissione basato su protocollo FTP.

Queste ultime due procedure richiedono un preventivo accreditamento al SdI da parte dell'emittente, in seguito al quale all'operatore viene assegnato un numero di 7 cifre - "codice destinatario" - che consente di individuare in modo univoco il soggetto e di associarlo al canale telematico utilizzato per la trasmissione (o, come vedremo in

seguito, per la ricezione). Riguardo a questa specifica tipologia di procedure, giova ricordare che, in occasione della riunione straordinaria del Forum sulla fatturazione elettronica, tenutasi lo scorso 18 maggio, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto ammissibile la possibilità di accreditare più codici destinatario per ogni canale di trasmissione. Tale precisazione soddisfa l'obiettivo di rendere flessibili i sistemi informatici al fine di poter essere utilizzati anche per la trasmissione e la ricezione di fatture elettroniche per conto di soggetti terzi. Sotto quest'ultimo profilo, infatti, è stato precisato che il Sistema di Interscambio, non effettua un controllo di coerenza tra il canale utilizzato per la trasmissione e il soggetto trasmittente.

2.2 Soggetti abilitati alla trasmissione

In attuazione di quanto indicato nell'articolo 1, comma 909, lettera a), punto 3, della Legge di Bilancio 2018³, il provvedimento conferma che la trasmissione della fattura elettronica può avvenire da parte del cedente/prestatore oppure da parte di un soggetto intermediario. Si ricorda che, trasmettere il documento tramite un soggetto intermediario, è attualmente possibile nell'ambito della fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione, in aderenza al principio generale contenuto nell'articolo 21 del Decreto IVA secondo cui il cedente/prestatore emette fattura oppure *"... assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente **ovvero da un terzo**".* A tale riguardo, merita rammentare che nelle prime versioni delle disposizioni che hanno introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica tra soggetti privati non era stata fatta esplicita menzione di tale facoltà; tuttavia, valorizzando il principio contenuto nell'articolo 21, e anche al fine di salvaguardare gli investimenti già sostenuti dalle imprese durante i lavori di definizione della Legge di Bilancio 2018, Confindustria ha immediatamente segnalato l'opportunità di introdurre disposizioni che, in modo inequivocabile, precisassero la possibilità di avvalersi di un intermediario per la fatturazione elettronica tra privati, consentendo a chi oggi si avvale dell'intermediario per la fattura PA di poter sfruttare la procedura adottata estendendola a tutte le e-fatture. È positivo, pertanto, che

³ *"... Gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi tra le parti, di intermediari per la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio, ferme restando le responsabilità del soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio."*

il provvedimento in commento abbia dedicato un'analisi dettagliata alla figura dell'intermediario al quale, come approfondiremo in seguito, possano essere affidate ulteriori funzioni oltre a quelle previste per la fattura elettronica PA.

2.3 Esito della trasmissione della fattura elettronica

Il provvedimento ha disciplinato il tema dell'esito della trasmissione delle fatture elettroniche, distinguendo le notifiche che si possono ricevere in seguito all'invio, le tempistiche di ricezione, nonché le motivazioni sottostanti e la conseguente gestione delle stesse. Il dettaglio di analisi contenuto nel provvedimento è sicuramente apprezzabile e accoglie le sollecitazioni di Confindustria che, sentite le imprese associate, aveva segnalato all'Amministrazione finanziaria la necessità di assicurare agli operatori certezza sull'esito della trasmissione e di prevedere, laddove vi fossero complicazioni successive all'invio, strumenti alternativi per garantire o facilitare la corretta emissione della fattura elettronica.

Prima di entrare nel dettaglio delle varie notifiche inviate dal SdI in seguito alla trasmissione della e-fattura e della loro valenza ai fini fiscali, si reputa opportuno segnalare che, in seguito all'invio della fattura elettronica, il trasmittente riceverà un "avviso di ricezione" da parte del sistema informatico, privo di alcuna valenza agli effetti fiscali; a decorrere da questo momento partiranno i controlli formali sul documento che determineranno il rilascio di una notifica con gli esiti di seguito descritti.

2.3.1 Notifica di scarto

Al pari di quanto accade oggi con la fattura elettronica PA, a seguito alla trasmissione del documento, secondo quanto previsto dai paragrafi 2.4, 2.5, 2.6 del provvedimento, il SdI effettua i controlli formali sulla fattura elettronica che, laddove presenti anomalie, viene scartata; ciò determina, sotto il profilo degli effetti di natura fiscale, la mancata emissione della fattura stessa. Il rilascio della **notifica di scarto** della e-fattura comporta, evidentemente, in capo all'emittente la necessità di doversi attivare per correggere l'anomalia e adempiere alla corretta emissione della fattura in tempi brevi. Per tale ragione è importante che l'emittente abbia un riscontro celere sull'esito dell'invio.

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il Sistema di Interscambio invierà l'eventuale notifica di scarto della e-fattura nel giro di pochi minuti o ore e comunque in un **tempo massimo non superiore ai 5 giorni**, necessario nei periodi di maggiore afflusso (es. fine mese o fine anno).

Sul tema, giova ricordare che, al fine di garantire certezza all'operatore sulla corretta emissione della e-fattura, Confindustria aveva segnalato l'importanza di limitare lo scarto a errori di compilazione in violazione della normativa IVA o discordi alle esigenze della trasmissione elettronica. Per tale ragione, si apprezza che le motivazioni che comportano lo scarto della fattura elettronica siano state dettagliatamente individuate - nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento⁴ – rimandando, di fatto, esclusivamente a errori formali o a incongruenze nella compilazione del file xml della fattura. A titolo esemplificativo, una fattura elettronica potrà essere scartata dal Sdl nel caso in cui sia inviata in un formato differente dal quello *xml* o manchi un dato obbligatorio prescritto dalla disciplina IVA (es. partita IVA dei soggetti coinvolti, data, numero, etc.). Inoltre, sarà scartata una e-fattura che rechi l'indicazione di una data posteriore a quella dell'invio oppure, ancora, comporta lo scarto l'incongruenza tra i dati indicati (es. indicazione dell'aliquota IVA pari a zero e contestuale mancata indicazione della motivazione di non imponibilità, oppure, indicazione di aliquota pari a zero ma imposta diversa da zero, etc.). Si segnala che il Sdl non effettua controlli nel merito dei dati inseriti ma, come detto, controlla esclusivamente l'avvenuta compilazione dei campi obbligatori ai fini della disciplina IVA. L'unico controllo sostanziale che viene eseguito è quello della verifica dell'esistenza della partita IVA o del codice fiscale nell'Anagrafe tributaria mentre non viene fatto lo stesso controllo sugli altri dati anagrafici. Ne consegue che non verrà

⁴ **APPENDICE 1: ELENCO DEI CODICI ERRORE FATTURA**

TIPOLOGIE E MODALITÀ DI VERIFICA

Le tipologie di controllo effettuate mirano a verificare:

- nomenclatura ed unicità del file trasmesso;
- dimensioni del file;
- integrità del documento se firmato con le tecnologie elencate al paragrafo 1.2.1;
- autenticità del certificato di firma, se presente;
- conformità del formato fattura;
- coerenza e validità del contenuto della fattura;
- unicità della fattura;
- recapitabilità della fattura.

scartata una e-fattura compilata con dati anagrafici inesistenti o incongruenti rispetto alla partita IVA o al codice fiscale indicati.

Nuovo invio a seguito dello scarto

Come detto in precedenza, lo scarto della fattura elettronica ne determina la mancata emissione ai fini IVA, comportando per l'emittente l'obbligo di provvedere ad un nuovo invio. In considerazione del fatto che lo scarto potrebbe arrivare anche a distanza di alcuni giorni, è importante chiarire che tale eventualità non comporta, per l'emittente, il rischio di incorrere nella violazione di tardiva fatturazione. In occasione della riunione straordinaria del Forum sulla fatturazione elettronica, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'emittente ha 5 giorni lavorativi di tempo, dal ricevimento della notifica di scarto, per provvedere ad un nuovo invio senza concretizzare una violazione sanzionabile, sempreché il precedente invio fosse avvenuto nei termini normativamente previsti⁵. Nonostante si apprezzi il chiarimento fornito (seppur in modo informale), si osserva che, operativamente, potrebbero sorgere perplessità sulla corretta modalità di compilazione del campo relativo alla data fattura; nello specifico, potrebbe non essere chiaro se, nella nuova e-fattura, debba essere riportata la medesima data indicata nel documento scartato oppure se, considerato il lasso di tempo ammissibile per provvedere al nuovo invio senza commettere una violazione, si possa indicare la data in cui avviene la nuova trasmissione.

È parere di chi scrive che, sebbene, verosimilmente, da un punto di vista informatico, potrebbero essere tecnicamente adottabili entrambe le procedure; tuttavia, indicare la data di effettuazione, in precedenza riportata sulla e-fattura scartata, appare più conforme alla disciplina IVA (sul punto, si rinvia al paragrafo "data di emissione"). Peraltro, consultando le specifiche tecniche allegate al provvedimento in commento, non si riscontra, tra i motivi dello scarto, l'indicazione di una data fattura precedente (anche di più giorni) alla trasmissione della stessa. Di tale interpretazione ne abbiamo avuto ufficiosa conferma durante il seminario sulla Fatturazione elettronica organizzato da Confindustria, in data 6 giugno 2018, nel corso del quale l'Agenzia

⁵ Così come avviene per la trasmissione delle dichiarazioni. Circolare del 24 settembre 1999, n. 195

delle Entrate ha confermato essere più corretto indicare la data della precedente e-fattura scartata. Si tratta di un aspetto di particolare rilevanza su cui è auspicabile un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Merita osservare che l'altra strada ipotizzata - per cui non si possa apporre sul nuovo documento la data della fattura scartata (ad esempio per blocchi informatici), costringendo, quindi, a dover indicare, come data fattura, la data della nuova trasmissione - dovrebbe, in ogni caso, garantire la possibilità di rimandare il momento dell'emissione alla data indicata nella fattura scartata, al fine di evitare il concretizzarsi di una violazione per tardiva fatturazione. Inoltre, per le fatture emesse a fine anno o fine mese, concretizzare una tardiva fatturazione potrebbe accompagnarsi al rischio non riuscire a imputare correttamente la fattura nella liquidazione periodica di riferimento; una eventualità che andrebbe scongiurata.

Ancora in merito alla corretta modalità di compilazione della fattura inviata in seguito ad uno scarto, si ritiene utile dedicare alcune riflessioni anche sul numero progressivo da indicare nel documento. Sul tema, Confindustria, durante le passate interlocuzioni, aveva informato l'Agenzia delle Entrate del fatto che alcune imprese, particolarmente avanzate nel grado di informatizzazione dei processi di fatturazione, provvedono ad immediata contabilizzazione della fattura emessa, con la conseguenza che, nel caso la stessa sia scartata, hanno difficoltà ad riemetterla con il medesimo numero progressivo. Al riguardo, l'Agenzia durante la riunione straordinaria del Forum sulla fatturazione elettronica, ha chiarito che, sebbene formalmente sia più corretto riportare lo stesso numero fattura (così come, riteniamo, la stessa data), non vi saranno contestazioni sui salti di numerazione o sfasamenti tra la data e il numero fattura (data precedente con numero progressivo successivo o viceversa), laddove si possa rilevare che l'errore è connesso ad un precedente scarto. Una tale apertura conferma la volontà dell'Amministrazione di rendere il Sdl un sistema libero che consenta agli operatori di trasmettere la fattura elettronica senza incorrere in ostacoli tecnici; tuttavia, per facilitare il lavoro delle imprese e garantire maggiore certezza dei comportamenti tenuti, sarebbe auspicabile che questo, così come gli altri suggerimenti o indicazioni profusi durante i tavoli di lavoro o occasioni simili, siano comunicati ufficialmente mediante la pubblicazione di un documento di prassi.

Firma elettronica

Il provvedimento in commento, nell'analizzare i motivi che comportano lo scarto, al paragrafo 2.6, affronta il caso della fattura elettronica sulla quale è stata apposta la firma elettronica. Si rammenta che la Legge di Bilancio 2018 non ha disposto uno specifico obbligo di apporre la firma sul documento elettronico; tuttavia, si è ritenuto necessario interrogare l'Amministrazione finanziaria sulla necessità di dover firmare elettronicamente il documento al fine di consentirne l'emissione. Al riguardo, nel provvedimento si chiarisce che, solamente nel caso in cui la e-fattura sia firmata elettronicamente, il Sdl effettuerà i controlli di validità del certificato di firma che, nel caso non risulti idoneo, comporterà lo scarto del file. Da tale chiarimento, si dovrebbe evincere che, diversamente, la semplice mancanza della firma qualificata non comporterà lo scarto della fattura elettronica. Il provvedimento, pertanto, si allinea con quanto evidenziato da Confindustria, in merito all'autenticità della fattura elettronica; in occasione della consultazione pubblica, infatti, era stato chiesto di confermare che l'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica tra soggetti privati non rende obbligatoria l'apposizione della firma elettronica qualificata del soggetto emittente, ritenendo sufficiente inviare al Sdl la fattura in formato *xml*, pur con la necessità di rispettare i principi generali di autenticità dell'origine e di integrità del contenuto della fattura, secondo le modalità indicate dall'articolo 21, comma 3, del Decreto IVA.

Scarto per mancanza di dati non obbligatori ai fini IVA

Come è stato chiarito in precedenza, in via generale si potrebbe affermare che lo scarto della fattura elettronica avvenga solamente a causa della mancata indicazione o dell'incongruenza dei dati obbligatori ai fini IVA. Tuttavia, abbiamo anticipato che, in taluni casi, l'adozione di specifiche procedure informatiche per la ricezione delle e-fatture, rende obbligatoria la compilazione di ulteriori campi, pena lo scarto e la mancata emissione della e-fattura.

Si tratta di una criticità già conosciuta dai soggetti che emettono fatture elettroniche nei confronti della Pubblica Amministrazione, i quali hanno l'obbligo di inserire, nel file *xml*, il codice IPA, cioè il codice che consente di individuare il destinatario e indirizzare correttamente il documento elettronico. Allo stesso modo (come verrà approfondito nel

paragrafo sulla ricezione), nell'ambito della fatturazione elettronica tra privati è possibile ricevere il documento mediante differenti procedure che comportano di dover integrare il file *xml* di un ulteriore dato "Codice destinatario", al fine di agevolare il recapito del documento. Ne consegue che, laddove tale dato sia indicato in modo errato, i controlli formali del Sdl comporteranno lo scarto della fattura elettronica, anche se tutti gli altri dati obbligatori ai fini IVA sono stati indicati correttamente. Tuttavia, si anticipa, che laddove non si conosca il codice destinatario corretto, l'emittente potrà comunque emettere la fattura elettronica inserendo un codice convenzionale. Ciò che rileva, pertanto, è che il campo non sia lasciato vuoto.

CRITICITÀ: Invio di un lotto di e-fatture

Il provvedimento in commento al paragrafo 1.1 chiarisce che la trasmissione al Sdl può riguardare una o più fatture inoltre, al paragrafo 2.4, precisa che nel caso si riceva notifica di scarto, la **fattura o il lotto di fatture** si considerano non emesse. Da quanto descritto emerge che, come accade per la trasmissione dei dati delle fatture, l'anomalia di anche solo un documento comporta lo scarto, e quindi la mancata emissione, di tutte le fatture inviate nel medesimo file. In questi casi, l'emittente è costretto a inviare nuovamente tutte le e-fatture contenute nel file con evidente aggravio in termini di tempi legati all'adempimento. Di tale criticità è suggeribile tenere conto durante la fase di predisposizione dei file per l'invio.

2.3.2 Ricevuta di consegna o di mancato recapito

Il provvedimento in commento - ai paragrafi 4.2 e 4.3 - chiarisce che, una volta superati i controlli da parte del Sdl, se il file non viene scartato, l'emittente riceverà una "**ricevuta di consegna**" della e-fattura oppure, nel caso in cui il recapito non fosse possibile per

motivi tecnici, riceverà una “**ricevuta di mancato recapito**”⁶, che informa il trasmittente della “messa a disposizione” del documento nell’area web privata del destinatario. Le due comunicazioni rappresentano per l’emittente **la prova dell’emissione** della fattura elettronica.

I tempi tecnici necessari per l’invio di una delle due comunicazioni sono gli stessi indicati dall’Agenzia delle Entrate per l’invio della notifica di scarto. Ciò vuol dire che, il SdI effettuerà i controlli formali del documento e, laddove non si rilevino anomalie e non venga prodotta una notifica di scarto, il SdI provvederà a consegnare immediatamente la fattura elettronica al destinatario, inviando al trasmittente uno dei due esiti. L’intera procedura dovrebbe essere eseguita nel giro di quale ora oppure, come detto per lo scarto, potrebbe richiedere un massimo di 5 giorni, nei casi di particolare afflusso delle trasmissioni. Si evidenzia, inoltre, che nel caso non si riesca a consegnare il documento al destinatario, e lo stesso venga “messo a disposizione” nella sua area privata, il SdI continuerà a fare ulteriori tentativi di recapito ogni 12 ore per i 3 giorni successivi. Indipendentemente dall’esito di tali tentativi, il trasmittente può ritenersi certo dell’avvenuta emissione della fattura elettronica sin dal momento della ricezione della ricevuta di mancato recapito.

2.4 Data di emissione

L’articolo 21, del DPR n. 633/1972 dispone che: *“La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all’atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente ...”*. Si ricorda, inoltre, che la fattura deve essere emessa nel momento di effettuazione dell’operazione, a norma dell’articolo 6 del DPR n. 633/1972. Al fine di coniugare esigenze di operatività e praticità concernenti l’utilizzo di procedure informatiche con il rispetto della disciplina fiscale, il provvedimento in commento (paragrafo 4.1), accogliendo le indicazioni di Confindustria, conferma che la fattura elettronica si considera emessa alla **data indicata in fattura**; nello specifico occorre far riferimento alla data indicata nel campo “Data” alla sezione “Dati generali”.

⁶ Tale dicitura è stata comunicata durante la riunione straordinaria del Forum italiano sulla Fatturazione elettronica tenutasi in data 18 maggio 2018.

Naturalmente, nel rispetto della normativa IVA, la data indicata in fattura deve corrispondere al momento di effettuazione dell'operazione, non rilevando il fatto che l'effettiva trasmissione al SdI possa non essere contestuale. Al riguardo, si evidenzia che durante la riunione straordinaria del Forum sulla Fatturazione elettronica, l'Agenzia ha chiarito che la trasmissione della e-fattura dovrebbe avvenire entro le 24 ore dall'effettuazione dell'operazione. Vien da chiedersi se, tale termine debba considerarsi tassativo e se, quindi, al superamento delle 24 ore, qualora si indichi in fattura una data precedente più di un giorno rispetto a quella della trasmissione, il SdI scarnerà il documento impedendone la trasmissione. A nostro avviso, il termine delle 24 ore vuole fornire una indicazione di massima di quello che dovrebbe essere il comportamento corretto al fine di coniugare l'esigenza di rispettare la disciplina IVA con l'utilizzo di procedure informatiche che, non sempre, consentono la tempestiva documentazione. Consultando le specifiche tecniche, si ritiene che lo sfasamento tra la data in fattura e quella della trasmissione – purché successiva - non sia motivo di scarto; tuttavia, sul tema sarebbe utile un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria (si vedano anche le considerazioni esposte nel paragrafo "Nuovo invio a seguito dello scarto").

Per concludere, si evidenzia che, al fine di individuare il momento di emissione della fattura, e quindi di esigibilità dell'imposta, non rileva il momento in cui la fattura viene trasmessa né quella in cui il SdI invia la ricevuta di consegna o l'avviso di messa a disposizione.

Tale interpretazione appare di fatto coerente con quanto già chiarito dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla fattura elettronica PA (in particolare, con la Circolare del Dipartimento delle Finanze del 31 marzo 2014, n. 1 nota n. 7).

Individuare il momento che sancisce l'emissione della fattura elettronica ai fini IVA è importante in quanto, come sopra esposto, la natura stessa di documento elettronico e le tempistiche richieste dai sistemi informatici per la trasmissione e il recapito dei file, potrebbero creare situazioni in cui la data indicata nel documento differisca da quella in cui il file è trasmesso al SdI e/o ricevuto dal destinatario. Non bisogna confondere, pertanto, i momenti rilevanti ai fini IVA dagli altri momenti che sanciscono esclusivamente la finalizzazione delle procedure informatiche.

Per fare il punto si veda il seguente esempio:

Una fattura elettronica, datata 31 gennaio 2019, viene trasmessa al Sistema di Interscambio in data 1 febbraio 2019. Superati i controlli formali, viene fatto un primo tentativo di recapito al destinatario, che non va a buon fine. La fattura elettronica viene “messa a disposizione” del destinatario in data 3 febbraio 2019 e, nello stesso giorno, il trasmittente riceve una “ricevuta di mancato recapito”. Il 5 febbraio 2019, dopo alcuni tentativi di recapito, la trasmissione della fattura elettronica va a buon fine e viene consegnata all’indirizzo telematico del destinatario.

- **Data di Emissione della e-fattura:** 31 gennaio 2019 (data indicata in fattura)
- **Data in cui l’imposta diventa esigibile:** 31 gennaio 2019 (data di effettuazione dell’operazione)
- **Prova dell’emissione della e-fattura:** 3 febbraio 2019.

La data del 5 febbraio 2019 non ha alcuna valenza per il trasmittente, né ai fini fiscali né a fini probatori. Tuttavia, potrebbe avere valore per il destinatario al fine di determinare il momento di ricezione della fattura elettronica (vedasi paragrafo dedicato).

3. CONSEGNA DELLA FATTURA ELETTRONICA E RICEZIONE AI FINI IVA

3.1 Soggetti tenuti alla ricezione della fattura elettronica

Il provvedimento, in maniera speculare a quanto esposto per l'invio, chiarisce che la fattura elettronica può essere consegnata al cessionario/committente o ad un altro soggetto suo intermediario.

3.2 Indirizzamento della fattura elettronica

Prima di analizzare le disposizioni recate dal provvedimento in materia di indirizzamento della fattura elettronica, giova premettere che tale tematica ha rappresentato un punto cruciale dell'interlocuzione avuta da Confindustria con l'Agenzia delle Entrate durante i lavori di predisposizione dei documenti di prassi oggetto di approfondimento nel presente documento. Avevamo evidenziato, infatti, che ai fini di una più celere e certa gestione della procedura fosse necessario rendere possibile il recapito della fattura elettronica solo in presenza dei dati richiesti dalla normativa IVA, senza esigere ulteriori dati. La richiesta nasceva dalla necessità di evitare alle imprese il lungo e dispendioso lavoro di raccolta di tali dati presso i propri clienti che, oltre a non essere di facile attuazione, avrebbe comportato un significativo allungamento dei tempi di preparazione in vista dell'emissione della e-fattura.

Per tale ragione, è stata evidenziata all'Amministrazione finanziaria la necessità e l'urgenza di trovare soluzioni tecniche che potessero rendere possibile l'emissione della fattura elettronica limitandosi a indicare il solo numero di partita IVA del cessionario o committente.

Alla luce di quanto esposto, pertanto, si apprezzano le soluzioni tecniche fornite dall'Agenzia delle Entrate che, come vedremo dettagliatamente nel prosieguo, permettono, di far recapitare la fattura elettronica anche laddove non si conosca l'indirizzo telematico del destinatario, senza imporre eccessivi oneri procedurali a carico dei cedenti o prestatori.

3.3 Procedure di recapito della fattura elettronica

Al pari di quanto chiarito per la trasmissione, molto opportunamente, il provvedimento prevede, a favore del destinatario, differenti procedure di ricezione della fattura elettronica, che potranno essere valutate e adottate a seconda del livello di informatizzazione proprio del singolo operatore economico interessato al nuovo obbligo. Nello specifico, nel paragrafo 3 il provvedimento prevede che i documenti elettronici potranno essere ricevuti mediante:

- un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);
- un servizio di cooperazione applicativa, tramite il modello “web service” (SdICoop);
- un sistema di trasmissione dati tra terminali basato su protocollo FTP (SdIFTP).

Come già detto in precedenza, la prima procedura è la più immediata, in quanto non richiede un accreditamento ma è sufficiente comunicare al proprio fornitore l'indirizzo PEC che deve essere indicato nella e-fattura. Occorre precisare che, al fine di evitare lo scarto della fattura elettronica, l'emittente che trasmette la e-fattura ad un indirizzo di posta elettronica certificata, oltre ad inserire il suddetto l'indirizzo PEC, deve compilare il campo del codice destinatario inserendo il codice convenzionale di 7 zeri (“0000000”).

Nel caso, invece, si utilizzi una delle due ultime procedure (SdiCoop o SdIFTP), il ricevente deve preventivamente accreditarsi al Sistema di Interscambio e ottenere il “codice destinatario” da comunicare al proprio fornitore al fine di consentire il corretto indirizzamento della e-fattura (si veda quanto esposto nel paragrafo “procedure di trasmissione”).

Si evidenzia che le procedure di ricezione delle fatture elettroniche possono essere utilizzate cumulativamente; conseguentemente, la scelta di una procedura per determinate e-fatture non preclude il successivo utilizzo di una differente procedura. Ciò significa che, il soggetto che vuole ricevere le fatture elettroniche presso indirizzi telematici differenti, dovrà avere cura di comunicare, al proprio fornitore, il codice destinatario o la PEC di riferimento, a seconda della specifica esigenza. Tuttavia, si sottolinea che, nel caso l'indirizzo telematico sia stato registrato, tramite il servizio offerto dall'Agenzia delle Entrate (come commentato nel paragrafo “Registrazione dell'indirizzo telematico”), tale possibilità sembra venire meno. L'Agenzia delle Entrate, al paragrafo

3.3 del provvedimento, infatti, chiarisce che: *"In caso di registrazione, le fatture elettroniche sono sempre recapitate "all'indirizzo telematico" registrato."* con la conseguenza che, l'indicazione della partita IVA registrata prevale sugli altri dati e fa confluire tutte le fatture elettroniche al medesimo indirizzo telematico prescelto e registrato.

3.3.1 Codice destinatario

Il Codice destinatario attribuito all'operatore economico è il dato fondamentale per consentire il corretto indirizzamento della fattura elettronica. Tuttavia, si tratta di un dato non obbligatorio ai fini IVA che, come detto in precedenza, non dovrebbe incidere sulla corretta emissione della fattura.

In considerazione proprio di tali aspetti, merita ricordare che Confindustria, nella risposta alla consultazione precedentemente citata, aveva messo in luce le possibili difficoltà che le imprese avrebbero incontrato qualora si fosse reso necessario reperire tale dato per tutti i clienti. In quella sede, in particolare, evidenziammo che le procedure di censimento del partitario clienti avrebbero generato, in capo alle imprese, non solo oneri amministrativi eccessivi, ma soprattutto possibili rallentamenti dei processi di fatturazione.

In ragione di tali criticità, l'Amministrazione finanziaria ha individuato una soluzione che consente al fornitore di trasmettere la fattura elettronica anche nelle ipotesi in cui non conosca il codice destinatario. In questi casi, infatti, il fornitore potrà compilare tutti i campi obbligatori ai fini IVA e inserire, nel campo del codice destinatario, il **codice convenzionale di 7 zeri** ("0000000"). In tale evenienza, la fattura elettronica viene messa a disposizione del destinatario, che potrà consultarla dalla propria area privata, senza impedire al fornitore di adempiere alla corretta emissione. Il provvedimento chiarisce che l'emittente sarà tempestivamente informato del mancato recapito e, a sua volta, dovrà darne comunicazione al destinatario tramite qualsiasi canale o mediante invio di copia analogica della fattura. Nonostante, dal tenore letterale del provvedimento sembri emergere che l'emittente sia obbligatoriamente tenuto a dare la predetta comunicazione al destinatario, occorre evidenziare che non esiste un vincolo normativo in tal senso, né tantomeno una sanzione in caso di mancata comunicazione. Tanto

rilevato, si osserva, tuttavia, che la comunicazione potrebbe apparire altamente consigliabile, sia per facilitare il processo di fatturazione (elettronica) che per assicurarsi che il destinatario sia formalmente informato dell'esistenza del debito nei confronti del proprio fornitore e, in ultima analisi, poter consentire a quest'ultimo di ottenere il pagamento dell'operazione oggetto di fatturazione.

Al fine di fornire una più chiara panoramica delle diverse casistiche che si potrebbero presentare, si riepilogano, di seguito, le procedure di recapito e le modalità di valorizzazione del predetto campo "codice destinatario" che, come già precisato, dovrà sempre essere compilato, indipendentemente dalla procedura di recapito adottata (eventualmente inserendo il codice convenzionale di 7 zeri nelle ipotesi in cui il fornitore non lo conosca).

❖ ***Emissione nei confronti di soggetti che utilizzano il sistema di cooperazione applicativa o il protocollo FTP.***

Tali soggetti devono comunicare al proprio fornitore il Codice destinatario per consentire il corretto indirizzamento della e-fattura. In particolare:

- se l'emittente compila il campo del codice destinatario inserendo un codice destinatario inesistente, il SdI invierà una notifica di scarto della e-fattura impedendone la corretta emissione;
- diversamente, se il codice inserito è corretto ma per disfunzioni del canale telematico non sia possibile recapitare il file, il SdI metterà la fattura elettronica a disposizione del destinatario in una area riservata sul sito web dell'Agenzia delle Entrate e provvederà a darne comunicazione all'emittente. A sua volta, è consigliabile che l'emittente ne dia comunicazione al proprio cliente tramite qualsiasi canale o mediante invio della fattura in copia analogica.

Nel caso in cui il destinatario non abbia comunicato al fornitore il proprio Codice destinatario, l'emittente dovrà compilare il campo inserendo un codice convenzionale di 7 zeri ("0000000").

❖ ***Emissione nei confronti di soggetti consumatori finali (B2C)***

L'emittente deve compilare il campo "Codicedestinatario" inserendo il codice convenzionale 7 zeri ("0000000") e il campo "CodiceFiscale" inserendo il codice fiscale del proprio cliente. La mancata compilazione di uno dei due campi comporta lo scarto della e-fattura.

Si ricorda che, a differenza dei casi in cui il documento viene messo a disposizione del destinatario soggetto passivo IVA, il fornitore - nel rispetto di quanto disposto normativamente dall'articolo 1, comma 909, lettera a), punto 3, Legge di Bilancio 2018 - ha l'obbligo di consegnare copia analogica della fattura al cliente, salvo espressa rinuncia da parte del destinatario.

❖ ***Emissione nei confronti di soggetti che applicano regimi speciali IVA***

Il soggetto che emette una fattura elettronica nei confronti di un soggetto che applica il **regime di vantaggio** (ex articolo 27, commi 1 e 2 del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98), il **regime forfettario** (ex articolo 1, commi da 54 a 89, Legge 23 dicembre 2014, n.190) o il regime speciale per i **produttori agricoli** (ex articolo 34, comma 6, DPR n. 633/1972) deve compilare il campo "Codice destinatario" inserendo il codice convenzionale 7 zeri ("0000000"). Così facendo, la e-fattura verrà correttamente emessa e messa a disposizione del destinatario che dovrebbe riceverne notizia dall'emittente tramite qualsiasi canale o anche mediante invio di copia analogica della fattura.

❖ ***Emissione nei confronti di soggetti che applicano il sistema di posta certificata (PEC)***

L'emittente deve compilare il campo "Codice destinatario" inserendo il codice convenzionale 7 zeri ("0000000") e il campo "PECDestinatario" inserendo l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC).

Coerentemente con quanto previsto nel caso di compilazione del campo "Codice destinatario", se l'indirizzo PEC è inesistente, il SdI invierà la notifica di scarto della e-fattura; mentre, nel caso in cui l'indirizzo non fosse funzionante, il SdI metterà la fattura elettronica a disposizione del destinatario in una area riservata sul sito web dell'Agenzia

delle Entrate e provvederà a darne comunicazione all'emittente. A sua volta, è consigliabile che l'emittente comunichi al proprio cliente, tramite qualsiasi canale o mediante invio della fattura in copia analogica, che la fattura elettronica è stata correttamente emessa e può essere consultata nell'area web riservata del destinatario.

3.3.2 Registrazione “Indirizzo telematico”

Al fine di poter ricevere le fatture elettroniche, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del ricevente un servizio di **registrazione dell'indirizzo telematico** che consente di collegare la PEC o il Codice destinatario, ottenuto in seguito alla procedura di accreditamento, alla propria partita IVA. La registrazione non è obbligatoria ma è sicuramente consigliabile al fine di semplificare il corretto indirizzamento della e-fattura. In seguito alla registrazione, infatti, è possibile trasmettere la fattura elettronica semplicemente indicando la partita IVA del destinatario e il codice convenzionale di 7 zeri (“0000000”), indipendentemente dal canale utilizzato per il recapito dal destinatario. Il Sistema di Interscambio, in questo modo, sarà sempre in grado di indirizzare tutte le fatture elettroniche all'indirizzo telematico prescelto anche quando il fornitore non lo indica sul documento. Tale servizio potrà essere utilizzato anche dai soggetti che ricevono le e-fatture tramite un intermediario abilitato⁷ e delegato. In tal caso sarà possibile registrare e collegare la propria partita IVA alla casella PEC o al Codice destinatario del soggetto incaricato della ricezione.

In ultimo, si ricorda che il soggetto registrato non potrà ricevere le fatture elettroniche ad indirizzi telematici differenti; tuttavia, l'indirizzo telematico prescelto può essere modificato in ogni momento e senza alcuna limitazione.

3.4 Messa a disposizione del ricevente

Indipendentemente dalla procedura utilizzata per la ricezione della fattura elettronica, qualora il documento sia compilato correttamente e trasmesso ad un canale telematico esistente ma, per qualsivoglia ragione, momentaneamente non attivo o non in grado di

⁷ Articolo 3, comma 3, DPR n. 322/1998

ricevere il documento, il sistema non scarnerà l'e-fattura ma la metterà a disposizione del ricevente nella sua area web, dandone comunicazione all'emittente.

Si tratta di una soluzione fortemente voluta dalle imprese associate e sollecitata da Confindustria al fine di evitare situazioni vissute in passato con riguardo alla fattura elettronica PA, nelle quali l'emittente si vedeva rifiutata la fattura con la richiesta di ripetere l'invio di un documento (seppur corretto) a causa di inefficienze del sistema informatico o a causa di altre "mancanze" non derivanti da obblighi normativi.

Approfondimento: Rifiuto o accettazione della fattura elettronica

L'obiettivo di dare certezza agli operatori e di ridurre al minimo gli ostacoli alla corretta emissione della fattura elettronica è stato il filo conduttore che ha guidato il lavoro di Confindustria durante le interlocuzioni dei mesi scorsi con l'Agenzia delle Entrate. Con questo spirito, oltre ad aver sottolineato l'importanza di ridurre le motivazioni dello scarto, si è suggerito di non riproporre la possibilità di rifiutare o di accettare le fatture elettroniche tramite SDI, oggi possibile per le e-fatture PA.

Si ricorda, infatti, che nelle specifiche tecniche di funzionamento del SdI allegate al provvedimento attuativo della fattura elettronica PA, ***"... per ogni fattura recapitata al soggetto ricevente il SdI permette, allo stesso, entro il termine di 15 giorni dalla prima comunicazione inviata al soggetto trasmittente ... di inviare una notifica di accettazione/rifiuto (notifica di esito committente) della fattura ..."***. In seguito alla notifica di rifiuto l'emittente si trova costretto ad annullare l'e-fattura e a provvedere ad una nuova emissione. Si tratta di una possibilità che ha comportato sovente difficoltà operative nella gestione del processo di fatturazione dei soggetti coinvolti, nonché allungamenti, talvolta ingiustificati, dei termini di pagamento.

Al fine di superare tali criticità - che con l'avvio dell'obbligo generalizzato della fattura elettronica sarebbero presumibilmente proliferate - Confindustria ha evidenziato la necessità di eliminare la procedura di rifiuto/accettazione al fine di riportare la gestione dei contraddittori tra le parti alle ordinarie pratiche commerciali senza fornire, invece, uno strumento così pervasivo sui processi di fatturazione. Si apprezza, pertanto, che il provvedimento attuativo del nuovo obbligo di fatturazione, e le specifiche tecniche allegate, non contemplino, per il

destinatario della fattura elettronica, la possibilità di comunicare una notifica di accettazione o rifiuto del documento, evitando all'emittente di dover monitorare per lungo tempo il processo di fatturazione. In questo modo, una volta superati i controlli formali del SdI, la fattura non dovrà più essere emessa, salvo i casi di rettifiche normativamente disposte.

Merita osservare che tale procedura di rifiuto/accettazione dovrebbe essere rivista anche per le fatture elettroniche emesse nei confronti della PA. In tal senso, Confindustria ha suggerito all'Amministrazione di circoscrivere i motivi del rifiuto e di prevedere che siano puntualmente motivati in modo da consentire all'emittente di individuare e correggere l'anomalia e di procedere al corretto invio del documento.

3.5 Data di ricezione della fattura elettronica

Come accennato in precedenza, una volta superati i controlli formali, il SdI recapita al destinatario la fattura elettronica e trasmette all'emittente una "ricevuta di consegna" con la data del recapito al destinatario. Diversamente, nei casi in cui la fattura elettronica non può essere recapitata, il fornitore riceve dal SdI una comunicazione che riporta la data di "messa a disposizione" della fattura elettronica al destinatario.

Per l'emittente, le due comunicazioni rappresentano la **prova della corretta emissione** della fattura elettronica che, va ricordato, ai fini IVA si concretizza il giorno della data indicata in fattura. Coerentemente con il predetto indirizzo interpretativo, la data di consegna o di messa a disposizione della fattura non assumono, quindi, rilevanza ai fini IVA.

Per il destinatario, invece, la **data di ricezione** della fattura assume grande rilievo ai fini IVA, poiché determina la **decorrenza dei termini per poter esercitare il diritto alla detrazione**.

Si ricorda, infatti, che a seguito della modifica degli articoli 19 e 25 del DPR 633/1972, sono stati significativamente ridotti i termini per esercitare la detrazione dell'IVA e la

registrazione delle fatture d'acquisto. L'attuale formulazione dell'articolo 25, infatti, dispone che le fatture di acquisto debbano essere registrate al più tardi entro il termine della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura.

Inoltre, con la Circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, al fine della detrazione dell'IVA, è necessaria la duplice condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso della fattura d'acquisto. Ne consegue che, individuare con precisione in quale momento una fattura elettronica debba considerarsi ricevuta dal destinatario è fondamentale al fine di stabilire il termine massimo entro il quale debba essere registrata la fattura di acquisto e di conseguenza esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA.

Di seguito, si riportano i momenti in cui una fattura elettronica si considera ricevuta ai fini IVA, distinti in base al canale telematico attivato per la ricezione.

- Il soggetto che riceva la e-fattura tramite **PEC** dovrà riferirsi alla data indicata nella ricevuta di consegna inviata al SdI dal gestore della PEC.
- Il soggetto che riceva la e-fattura tramite il **servizio SdICoop** dovrà riferirsi alla data presente all'interno della "response" del servizio esposto dal soggetto ricevente.
- Il soggetto che riceva la e-fattura tramite il **servizio SdIFTP** dovrà riferirsi alla data in cui termina con successo la trasmissione del supporto, espressa secondo lo standard UTC.
- Nel caso in cui, per impossibilità di consegna, la fattura sia "**messa a disposizione**", il destinatario dovrà riferirsi alla data in cui si prende visione della fattura nell'area autenticata del sito istituzionale (data che potrebbe differire dalla data di messa a disposizione che rileva per il trasmittente ai fini della prova dell'emissione).

Per completezza si evidenzia che la data di presa visione non rileva per le fatture messe a disposizione dei consumatori privati o dei soggetti che applicano regimi speciali IVA, in quanto non esercitano il diritto alla detrazione. Per tali soggetti, la data ricezione della e-fattura coincide con la data di messa a disposizione.

4. INTERMEDIARI

Come già anticipato nei precedenti paragrafi in tema di emissione e ricezione, il provvedimento direttoriale chiarisce che la fattura elettronica possa essere trasmessa e recapitata tramite un terzo soggetto intermediario diverso dal fornitore o dal cliente.

L'intermediario deve preventivamente accreditarsi al Sistema di Interscambio; in questo modo, pertanto, al fine di consentire la ricezione della fattura elettronica sarà necessario comunicare al fornitore il suo indirizzo telematico (PEC o Codice destinatario) oppure la sua partita IVA, se si tratta di un soggetto che ha provveduto alla registrazione dell'indirizzo telematico.

Occorre sottolineare che non è necessaria alcuna delega per incaricare un soggetto intermediario alla trasmissione/ricezione delle fatture elettroniche ma è sufficiente che si tratti di un soggetto accreditato o registrato al SdI. Inoltre, non è richiesto che l'intermediario sia un soggetto abilitato ex articolo 3, DPR n. 322/1998.

Diversamente, al fine di svolgere altre funzioni (si rinvia, al riguardo, alla tabella riassuntiva sotto riportata), il provvedimento prevede la possibilità di avvalersi solamente di intermediari, individuati dal predetto articolo 3, appositamente delegati dal fornitore o dal cliente. Al riguardo si segnala che, tra i vari servizi informatici messi a disposizione degli operatori, è stato reso possibile anche delegare un intermediario tramite il servizio web disponibile nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, si segnala che, in seguito ad apposita delega sarà possibile servirsi della figura di un soggetto intermediario al fine di:

- consultare e acquisire le fatture elettroniche messe a disposizione nella propria area riservata del sito istituzionale dell'Agenzia dell'Entrate;
- consultare i dati delle operazioni effettuate con l'estero;
- consultare i dati delle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2017, comunicati tramite spesometro;
- utilizzare il servizio di registrazione dell'indirizzo telematico per conto dell'operatore;
- iscriversi e utilizzare il servizio di conservazione (ma in questo caso si può delegare qualsiasi soggetto, vedi paragrafo sulla conservazione).

Tabella riassuntiva

Attività	Soggetto abilitato (articolo 3, co. 3, DPR n. 322/1998)	Soggetto qualsiasi	Delega
Trasmissione FE		✓	
Recapito FE		✓	
Registrazione dell'indirizzo telematico	✓		✓
Consultazione e acquisizione FE "messe a disposizione"	✓		✓
Consultazione dati fatture trasmessi	✓		✓
Utilizzo servizio di conservazione		✓	✓

Flusso semplificato

Allo scopo di semplificare le procedure di invio e di ricezione delle fatture elettroniche si accoglie con favore la possibilità introdotta nel provvedimento attuativo di utilizzare un **“flusso semplificato”** nei casi in cui il canale di invio della fattura elettronica coincida con quello di ricezione.

Approfondimento: Flusso semplificato

Le specifiche tecniche allegate al provvedimento in commento descrivono una procedura di trasmissione e ricezione della fattura elettronica più immediata che consiste nei seguenti passi:

- il SdI riceve il file fattura;
- il SdI effettua i controlli sul file fattura ricevuto;
- in caso di controlli non superati, il SdI invia al soggetto trasmittente la ricevuta di scarto;
- in caso di esito positivo dei controlli, il SdI invia la ricevuta di consegna senza trasmettere il file fattura.

L'adozione del flusso semplificato di recapito dei file fattura è vincolata al soddisfacimento di tutte le condizioni seguenti:

- il cessionario/committente deve aver registrato “l'indirizzo telematico” preferito per la ricezione dei file;
- “l'indirizzo telematico” deve essere uno dei canali che richiedono accreditamento (web-service o FTP) e non può essere una casella di Posta Elettronica Certificata;
- il file fattura perviene al SdI attraverso il medesimo canale corrispondente “all'indirizzo telematico”;
- in fase di accreditamento, il soggetto deve indicare che intende utilizzare anche il flusso semplificato.

5. NOTE DI VARIAZIONE E AUTOFATTURA

5.1 Note di variazione

Nel nuovo quadro regolatorio, anche le note di variazione in aumento o in diminuzione ai fini IVA, dal prossimo 1° gennaio 2019, dovranno obbligatoriamente essere trasmesse in formato elettronico (dal prossimo 1° luglio 2018 quelle riguardanti il settore dei carburanti e degli appalti pubblici). Nel paragrafo 6.1 del provvedimento, l'Agenzia delle Entrate conferma che tali documenti dovranno rispettare le medesime procedure informatiche descritte per le fatture elettroniche. Nulla cambia con riguardo ai presupposti e ai casi di emissione che continueranno ad essere, anche a fronte del nuovo obbligo di emissione in formato elettronico, quelli specificamente individuati dall'articolo 26 del Decreto IVA⁸. Tale precisazione nasce dall'esigenza di evidenziare che nel caso in cui siano commessi errori in fase di trasmissione della fattura elettronica, la stessa potrà essere rettificata tramite nota di variazione ai fini IVA solamente nei casi normativamente previsti. A tal riguardo è utile evidenziare, però, che il sistema di fatturazione elettronica consentirà di ridurre i casi di errata fatturazione ordinariamente correggibili, nel caso delle fatture cartacee, mediante l'emissione della nota di credito ex articolo 26, comma 3 del Decreto IVA. Questo perché, laddove sia trasmessa una fattura elettronica con errori di compilazione che comportano lo scarto del file – si pensi, a titolo esemplificativo, all'indicazione di un'aliquota IVA non congruente con il valore dell'imposta – la fattura elettronica non si considera emessa, quindi, non sarà necessario emettere una nota di credito ai fini IVA per rettificarla. In tali casi, si dovrà provvedere a un nuovo invio e l'eventuale contabilizzazione del documento scartato, dovrà essere rettificato mediante una nota interna. Diversamente, nel caso in cui l'errore in fattura non sia tra quelli rilevabili dal SdI e, pertanto, il documento non venga scartato e la fattura risulti emessa – si pensi, ad esempio, all'errata indicazione della ragione sociale del cliente – al fine di correggere l'operazione sarà necessario emettere una nota di credito ai fini IVA. Al riguardo, nel paragrafo 6.2 del provvedimento, si chiarisce che le richieste di correzioni

⁸ Merita ricordare che il tema è, da tempo, oggetto di studio e monitoraggio da parte di Confindustria che, in ogni occasione, segnala la necessità di una modifica normativa finalizzata a rendere possibile il recupero dell'IVA sui crediti non riscossi caduti in procedure concorsuali, senza dover attendere l'infruttuosità della procedura stessa.

non devono essere gestite tramite SdI; pertanto, dovranno essere comunicate al fornitore mediante i canali ordinari.

5.2 Autofattura

Il paragrafo 6.4 del provvedimento chiarisce che, anche il documento fiscale “autofattura”, che il cessionario/committente ha l’obbligo di emettere al fine di regolarizzare l’operazione (ex articolo 6, comma 8, lettere a) e b), DLGS n. 471/1997) quando non riceve la fattura dal proprio fornitore o riceve una fattura irregolare, deve essere emesso in formato elettronico tramite Sistema di Interscambio. La procedura di regolarizzazione, oltre all’emissione dell’autofattura prevede la consegna della stessa ad un ufficio territoriale dell’Agenzia delle Entrate. Con la fatturazione elettronica a regime, tale adempimento non sarà più necessario in quanto sarà sufficiente la trasmissione dell’autofattura al SdI.

6. CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

L'articolo 1, comma 909, lett. a), n. 8, della Legge di Bilancio 2018 ha disposto che le fatture e gli altri documenti trasmessi tramite il SdI si debbano intendere conservati ai sensi dell'articolo 3 del DM del 17 giugno 2014, che disciplina i documenti informatici fiscalmente rilevanti. Tale formulazione ha fatto sorgere dubbi tra gli operatori in merito alla valenza di tale conservazione ai fini civilistici. A tal proposito, si deve evidenziare che, nonostante il citato decreto si riferisca a documenti informatici fiscalmente rilevanti, l'articolo 3 impone che la conservazione di tali documenti avvenga nel rispetto delle disposizioni civilistiche infatti, la norma recita: *"... I documenti informatici sono conservati in modo tale che: a) siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole ..."*. Durante le fasi di consultazione, Confindustria aveva evidenziato la necessità di fugare i dubbi interpretativi, chiarendo che il servizio di conservazione offerto avesse duplice valenza (fiscale e civilistica). Nel provvedimento in commento, l'Agenzia delle Entrate affronta la questione limitandosi a precisare che il servizio di conservazione offerto è conforme alle regole tecniche di conservazione dei documenti informatici imposte dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013. Nonostante le indicazioni contenute nel provvedimento non siano di estrema chiarezza al fine di indirizzare la questione sottoposta, si reputa opportuno rilevare in questa sede che, durante la riunione straordinaria del Forum italiano sulla fatturazione elettronica, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'idoneità della procedura di conservazione, da essa eseguita, a soddisfare anche le regole previste dal codice civile.

Infine, si evidenzia che, il paragrafo 7.2 del provvedimento in commento, precisa che la conservazione dei documenti informatici non è automatica ma richiede la preventiva adesione al servizio da parte dell'operatore o di un suo intermediario. Tale adesione potrà essere comunicata accedendo all'area riservata sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Da ultimo si fa presente che, come per l'emissione e la ricezione delle e-fatture, anche l'utilizzo del servizio di conservazione può essere gestito avvalendosi di un soggetto intermediario che non deve per forza essere un professionista abilitato. Tuttavia, ai fini della conservazione, il soggetto in questione dovrà essere stato appositamente delegato.

7. OPERAZIONI CON L'ESTERO

Come più volte ricordato, l'articolo 1, comma 909 della Legge di Bilancio 2018 ha introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni effettuate tra soggetti residenti, stabiliti e identificati nel territorio dello Stato; diversamente, per le operazioni effettuate da e verso operatori esteri, la medesima norma ha disposto l'obbligo di comunicarne i relativi dati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di emissione o ricezione della fattura.

Al riguardo, Confindustria ha, sin da subito, espresso la propria preoccupazione in merito al rischio di costringere le imprese a gestire differenti modalità di fatturazione e di comunicazione dati, con conseguente duplicazione dei costi amministrativi. Del resto, la norma citata dispone il venir meno dell'obbligo di trasmissione dei dati nei casi in cui le fatture siano trasmesse tramite SdI e, pertanto, è stato ipotizzato potesse essere reso possibile consentire la trasmissione della fattura in formato elettronico anche nei confronti di altri soggetti non abilitati alla ricezione, ai quali, al pari di quanto avviene per i consumatori finali, la fattura dovrebbe essere consegnata nelle modalità ordinarie. Alla luce di ciò, pertanto, la soluzione prevista nel provvedimento, che ha reso possibile la trasmissione delle fatture emesse verso soggetti esteri anche nel caso in cui non si disponga di un Codice destinatario valido, è particolarmente apprezzabile. In questi casi, la fattura emessa potrà essere mandata al SdI nel formato elettronico *xml* e il campo potrà essere compilato inserendo il codice convenzionale di 7 X ("XXXXXXX")⁹, senza determinare lo scarto del documento¹⁰.

I soggetti che non si avvarranno di tale possibilità saranno, invece, obbligati ad adempiere mensilmente alla trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute indicando:

- i dati identificativi del cedente/prestatore;

⁹ Specifiche tecniche - Allegato A al provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018

¹⁰ Si informa che durante il seminario sulla fatturazione elettronica organizzato da Confindustria, in data 6 giugno 2018, l'Agenzia ha confermato che la trasmissione della fattura emessa in formato elettronico nei confronti di soggetti esteri, rappresenta una procedura alternativa alla trasmissione telematica dei dati fatture ma non può essere equiparata all'adempimento di fatturazione elettronica. La norma introduttiva dell'obbligo di fatturazione elettronica, infatti, riguarda esclusivamente i soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, quindi non vi ricadono le operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti.

- i dati identificativi del cessionario/committente;
- la data del documento;
- la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione);
- il numero del documento;
- la base imponibile, l'aliquota IVA applicata e l'imposta oppure la tipologia dell'operazione.

In conformità a quanto esposto da Confindustria nella sua risposta alla consultazione pubblica indetta su questi temi dal Forum italiano sulla fatturazione elettronica, si ribadiscono le nostre perplessità sulla frequenza mensile dell'obbligo di trasmissione dei dati. A tal proposito, si auspica che a seguito dell'entrata in vigore della fatturazione elettronica, si apra la strada per l'introduzione di ulteriori interventi normativi finalizzati ad attuare una generalizzata semplificazione del sistema fiscale che porti a rivedere, altresì, la quantità e frequenza delle scadenze in ambito IVA.

8. SEMPLIFICAZIONI

Nei mesi passati, Confindustria si è spesa per sensibilizzare le istituzioni sulla necessità di predisporre delle procedure di adempimento semplici ed efficienti e di fornire strumenti informatici che supportino le imprese nel processo di adeguamento e sperimentazione del nuovo obbligo di fatturazione elettronica.

Per tale ragione è apprezzabile la scelta dell'Agenzia delle Entrate di prevedere varie procedure informatiche utilizzabili per l'emissione e per la ricezione delle e-fatture, nonché l'attivazione di un'area web riservata, all'interno della quale sarà possibile eseguire una serie di operazioni (es. la registrazione, la conservazione, la delega, etc.)

Per completezza, si evidenzia che, oltre ai servizi descritti in precedenza nei singoli punti del documento, l'Agenzia delle Entrate ha, altresì, previsto un servizio web che consente la generazione di un codice a barre bidimensionale - il c.d. QR-code – tramite il quale il fornitore, in seguito a scansione, tramite un dispositivo apposito (smartphone, tablet, etc.), può acquisire automaticamente le informazioni utili per trasmettere la fattura elettronica al proprio cliente.

9. LA FATTURAZIONE ELETTRONICA DAL 1° LUGLIO 2018

Come detto in premessa, l'Agenzia delle Entrate ha emanato, contestualmente al provvedimento direttoriale, una circolare con i primi chiarimenti relativi al tema della fatturazione elettronica e del pagamento dei carburanti (soggetti, come noto, ad una specifica disciplina introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, che diventerà efficace a decorrere dal 1° luglio 2018). Tali chiarimenti integrano le indicazioni fornite sul tema dall'Agenzia delle Entrate, lo scorso 4 aprile 2018, con il provvedimento n. 73203.

Il settore dei carburanti è stato oggetto di numerosi interventi normativi, ad opera della Legge di Bilancio 2018, aventi il comune obiettivo del contrasto all'evasione e alle frodi IVA, particolarmente diffuse nel settore. Probabilmente per tale ragione, il settore dei carburanti è stato eletto pioniere del nuovo obbligo di fatturazione elettronica che, assieme a talune prestazioni effettuate nell'ambito degli appalti pubblici, partirà, come sopra accennato, il 1° luglio 2018 in anticipo rispetto alla generalità dei contribuenti e, quindi, dei settori produttivi.

È importante evidenziare che le formulazioni delle disposizioni della Legge di Bilancio 2018, che hanno introdotto le predette modifiche, non sono omogenee tra loro e si riferiscono, di volta in volta, ad operazioni oggettivamente diverse. Un tale disallineamento, apparentemente non giustificato da particolari esigenze di controllo dell'Amministrazione, determina profonda incertezza tra gli operatori rendendo più gravoso il lavoro di preparazione ai futuri adempimenti. Per questo motivo e per la brevità dei tempi a disposizione delle imprese per prepararsi al nuovo obbligo di fatturazione elettronica, è stata particolarmente sentita, in questi mesi, l'urgenza di ottenere chiarimenti in merito all'ambito di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica in vigore dal 1° luglio 2018 – con particolare riguardo al suo profilo oggettivo - e alle modalità di applicazione.

Alla luce di quanto detto, pertanto, si apprezzano gli sforzi dell'Agenzia delle Entrate di pubblicare il provvedimento attuativo e la circolare con un margine di tempo che garantisca il rispetto dei 60 giorni previsti dall'articolo 3, comma 2 dello Statuto del Contribuente (Legge del 27 luglio 2000, n. 212), relativa all'efficacia temporale delle norme tributarie; tuttavia, è indubbio che un adempimento di tale portata innovativa richiede un periodo ben più ampio per l'implementazione e per consentire ai soggetti

coinvolti di applicarlo in un quadro di certezza, nel rispetto delle indicazioni fornite. Inoltre, non si può ignorare che, nonostante i chiarimenti ottenuti, residuino alcune criticità interpretative che non hanno trovato soluzione e che probabilmente potranno essere affrontate, con maggiore contezza, durante i primi mesi di applicazione della nuova disciplina.

Alla luce di quanto esposto si ritiene che, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe tenere in debita considerazione l'incertezza operativa in cui si muoveranno le imprese dal 1° luglio 2018 e valutare i primi mesi di applicazione come un periodo di sperimentazione utile non solo per le imprese ma anche per l'Amministrazione stessa, chiamata a testare i processi informatici coinvolti. Stante questa situazione, si dovrebbe valutare l'eventuale disapplicazione delle sanzioni – peraltro particolarmente gravose – per comportamenti difformi a quelli indicati nei documenti in commento, almeno fino a quando la fatturazione elettronica entrerà a pieno regime per tutti i soggetti privati.

Si tratta, evidentemente, di un auspicio su cui Confindustria continuerà a confrontarsi con l'Amministrazione finanziaria.

Di seguito si riportano i principali chiarimenti forniti con la circolare in commento.

9.1 Cessioni di carburante

9.1.1 Ambito oggettivo di applicazione

L'ambito oggettivo di applicazione della fatturazione elettronica per le cessioni dei carburanti è stato uno dei punti più controversi delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2018. Si ricorda, infatti, che l'articolo 1, comma 917, della Legge di Bilancio 2018, introduce l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, al contempo, però, le altre disposizioni antifrode che hanno riguardato il settore dei carburanti, si riferiscono a tipologie di cessioni differenti, comportando, come precisato nel paragrafo precedente, non trascurabili incertezze negli operatori. Per citarne alcune, si ricorda, a titolo esemplificativo, che le disposizioni che introducono l'obbligo di pagamento elettronico nel

settore dei carburanti si riferiscono alle “*Spese di carburante per autotrazione*”, al fine di consentire la deduzione del costo (articolo 1, comma 922); mentre, al fine della detrazione dell’IVA, l’articolo 1, comma 923 rimanda ai: “... *carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell’articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale ...*”¹¹. Entrambe le definizioni differiscono da quella sopracitata del comma 917 ed, anche, da quella riportata dal comma 920 che introduce l’obbligo di fatturazione elettronica – in luogo della certificazione dei corrispettivi disposta dall’articolo 22 del Decreto IVA – per “*Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione ...*”.

L’incoerenza normativa delle disposizioni riguardante il settore dei carburanti è stata segnalata da Confindustria al fine di sollecitare chiarimenti da parte dell’Amministrazione finanziaria che sono parzialmente arrivati con la circolare in commento, ma che sicuramente non sono sufficienti a fugare tutti i dubbi esistenti sul tema. La circolare, infatti, nell’individuare l’ambito oggettivo di applicazione dell’obbligo di fatturazione elettronica, riporta la formulazione del comma 917 aggiungendo che, al fine di rispettare la *ratio* del complesso delle disposizioni antifrode introdotte dalla norma, si debbano considerare esclusivamente le cessioni di **benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori ad uso autotrazione.**

Da tale chiarimento ne consegue che non sono coinvolti dalla nuova disciplina la benzina e il gasolio destinati ai mezzi diversi (es. gruppi elettrogeni, attrezzi da giardinaggio, etc.) e gli altri carburanti per autotrazione diversi dalla benzina o dal gasolio (es. GPL, metano, etc.). Si tratta sicuramente di un’indicazione che consente di limitare il campo di applicazione dell’obbligo di fatturazione elettronica che partirà dal 1° luglio pv. Tuttavia, tale chiarimento non risolve il problema del rispetto degli altri adempimenti, quali, a titolo esemplificativo, il pagamento elettronico, che in questi primi mesi potrebbe richiedere il monitoraggio di operazioni diverse da quelle assoggettate a fatturazione elettronica, con evidente duplicazione degli sforzi da parte delle imprese coinvolte.

¹¹ Articolo 19-bis1, comma 1, lettera d) del DPR n. 633/1972

Criticità: Soggetti Split payment

L'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante comporterà un significativo aumento delle operazioni da assoggettare al meccanismo dello split payment, ex articolo 17-ter del Decreto IVA. Si ricorda, infatti, che, ad oggi, gli acquisti di carburante sono documentati tramite scheda carburante con la conseguenza che, nonostante l'acquirente sia un soggetto split payment, la disciplina non viene applicata¹²; pertanto, l'acquirente corrisponde al gestore dell'impianto di distribuzione il totale del corrispettivo, comprensivo dell'IVA addebitata a titolo di rivalsa. Dal prossimo luglio, invece, in considerazione del fatto che a seguito dell'acquisto del carburante scatterà l'obbligo di emettere una fattura elettronica, anche sugli acquisti di benzina e gasolio per autotrazione si dovrà applicare lo split payment (e dal prossimo 1° gennaio 2019 per tutti gli altri acquisti di carburante), con la conseguenza che – laddove il cliente sia un soggetto split payment - il gestore dell'impianto incasserà solo l'importo pari all'imponibile del rifornimento erogato, in quanto l'imposta dovrà essere versata dall'acquirente. Oltre la sopra descritta estensione del campo oggettivo di applicazione dello split payment, si reputa importante evidenziare un'ulteriore criticità riguardante i casi in cui vi sia sfasamento tra il momento del pagamento del corrispettivo e quello di emissione della fattura elettronica. Quando il pagamento avviene anticipatamente rispetto all'emissione della fattura elettronica, l'acquirente soggetto a split payment dovrà corrispondere l'intero importo (imponibile e imposta) al fornitore - perché altrimenti il rifornimento non potrebbe essere erogato – nonostante poi sia, altresì, tenuto al versamento dell'IVA all'Erario. Si tratta, a titolo esemplificativo, del caso in cui si effettuano rifornimenti presso gli impianti stradali durante l'orario di chiusura dell'esercizio. Il cliente dovrà necessariamente pagare l'intero importo tramite strumenti elettronici per consentire l'erogazione del carburante ma, trattandosi di un soggetto split payment, sarà altresì tenuto a versare l'IVA all'Erario. La fattura

¹² Articolo 9 del Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2015: "1. Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015."

che riceverà in seguito dal gestore dell'impianto, infatti, dovrà indicare l'applicazione della disciplina.

Dalle motivazioni sopra descritte, si può comprendere che il meccanismo dello split payment mal si concilia con le modalità di erogazione dei carburanti, motivo per il quale sarebbe auspicabile che l'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica sia un'occasione per rivedere gli ambiti applicativi della scissione dei pagamenti e introdurre ulteriori casistiche di esonero¹³.

9.1.2 Contenuto della fattura elettronica

L'obbligo di fatturazione elettronica per i carburanti è soggetto alle stesse modalità applicative individuate per la e-fattura emessa dal 1° gennaio 2019, quindi, anche il contenuto del documento deve rispettare le norme del decreto IVA¹⁴. Il chiarimento fornito con la circolare del 30 aprile scorso, è conforme a quanto sollecitato da Confindustria al fine di evitare che, per talune operazioni, si renda obbligatoriamente necessaria l'indicazione di dati diversi da quelli richiesti dalla disciplina IVA. Ne consegue che, a differenza di quanto avviene oggi ai fini della compilazione della scheda carburante, dal 1° luglio 2018 non sarà più necessario indicare in fattura il numero di targa o altri dati identificativi del veicolo sul quale si effettua il rifornimento. Tuttavia, come richiesto durante i lavori che hanno preceduto la presentazione della risposta di Confindustria alla recente consultazione indetta dal Forum italiano sulla fatturazione elettronica, sarà possibile inserire dati opzionali che agevolino gli operatori nella gestione dei processi contabili. Al riguardo, a titolo esemplificativo, per taluni soggetti potrebbe essere comunque utile integrare la fattura elettronica con il numero di targa (come avviene per obbligo nella scheda carburante) che dovrà essere indicato nel campo "AltriDatiGestionali". Si evidenzia che nelle motivazioni finali del provvedimento commentato nei paragrafi precedenti, l'Agenzia conferma la possibilità di indicare la targa affermando erroneamente che il dato debba essere inserito nel campo

¹³ Così come recentemente avvenuto in occasione della pubblicazione della Circolare del 7 novembre 2017 n. 27.

¹⁴ Artt. 21 e 21-bis, DPR n. 633/1972

“MezzoTrasporto”. Dell’errore ne è stata fatta ufficiale correzione mediante la ripubblicazione delle specifiche tecniche, allegate al provvedimento n. 89757, avvenuta in data 5 giugno 2018.

Infine, nelle citate motivazioni finali del provvedimento, l’Agenzia fornisce ulteriori indicazioni sulla modalità di compilazione dei campi “CodiceTipo” e “CodiceValore”, che devono essere compilati inserendo la dicitura “CARB”, nel primo e uno dei valori indicativi del tipo di carburante (riportati nelle specifiche tecniche) nel secondo. Il passaggio del provvedimento potrebbe sollevare interrogativi sull’obbligatorietà della compilazione dei predetti capi. Al riguardo, riteniamo che tali campi consentano la puntuale descrizione della natura del bene oggetto dell’operazione, pertanto, potrebbe essere preferibile valorizzarli nonostante la mancata compilazione, probabilmente, non determini lo scarto del documento. Come detto in precedenza, infatti, anche per i carburanti, la circolare in commento, conferma l’obbligatorietà di inserire solamente i dati richiesti dalla normativa fiscale, e la natura del bene potrebbe, probabilmente, essere comunicata nel campo obbligatorio “Descrizione”.

Infine, nella circolare in commento è stato chiarito che, laddove si effettuino altre operazioni diverse oltre quella del rifornimento, che confluiscono nella medesima fattura, l’obbligo di fatturazione elettronica vigente per la cessione del carburante prevale sulle altre modalità di documentazione, comportando l’obbligo di emissione della fattura elettronica con riferimento a tutte le operazioni oggetto di tale fattura.

Inoltre, l’Agenzia delle Entrate evidenzia che, salvo i casi in cui vi siano specifiche deroghe, l’obbligo di fatturazione elettronica nel settore del carburante non incide sull’applicazione delle ordinarie regole IVA in materia di fatturazione. Pertanto, è stato chiarito che:

- è possibile emettere fatture differite anche per le cessioni di carburante nel rispetto delle disposizioni contenute nell’articolo 21, lett. a), comma 4, del Decreto IVA. Ne consegue, pertanto, che ai fini dell’emissione della fattura differita, i rifornimenti debbano essere documentati in modo che sia possibile individuare le parti e i dettagli dell’operazione. A tal fine, nelle motivazioni al provvedimento n. 89757, è stato confermato che potranno essere utilizzate anche le ricevute prodotte dalle attrezzature automatiche.

- è possibile registrare un documento riepilogativo per i rifornimenti inferiori a 300 euro effettuati nell'arco di un mese.
- anche per le cessioni di carburante valgono gli esoneri soggettivi previsti per la fattura elettronica in vigore dal 1° gennaio 2019 (es. regime di vantaggio).

9.1.3 Modalità di pagamento delle cessioni di carburante

Come anticipato, la circolare in commento integra il provvedimento n. 73203 dell'Agenzia delle Entrate nel quale erano state chiarite le modalità di pagamento del carburante obbligatorie al fine di consentire la detrazione dell'IVA e la deduzione del costo dal reddito d'impresa imponibile. Si ricorda che, mentre l'articolo 1, comma 922 della già citata Legge di Bilancio 2018, obbliga al pagamento tramite carte di debito, carte di credito o carte prepagate ai fini della deducibilità delle *"spese per gli acquisti di carburanti per autotrazione"*, l'articolo 1, comma 923 della medesima legge, introduce l'obbligo ai fini della detrazione dell'IVA sugli acquisti di: *"... carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale ..."* (ex articolo 19-bis1, comma 1, lettera d) del Decreto IVA).

I due commi inquadrano differenti tipologie di operazioni e, inoltre, solo ai fini della detrazione IVA si contempla la possibilità di individuare forme di pagamento elettronico parimenti idonee alle carte. Confindustria ha evidenziato tale incongruenza, chiedendo di allineare le disposizioni ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi.

Il provvedimento n. 73203, accogliendo tali suggerimenti, ha confermato che, dal 1° luglio 2018, sarà consentito il pagamento mediante assegni bancari e postali, vaglia, bonifici e altri strumenti elettronici che permettano l'addebito sul conto corrente nonché le tessere magnetiche adottate nell'ambito dei contratti di "netting" e i buoni carburante. Inoltre, superando l'incongruenza normativa contenuta nella Legge di Bilancio 2018, nel provvedimento si chiarisce che tali modalità di pagamento valgono anche ai fini della deduzione del costo.

È importante evidenziare, però, che il provvedimento del 4 aprile evidenzia l'obbligo di pagamento elettronico per *"... per l'acquisto di carburanti e lubrificanti per autotrazione..."*

indicando, un ambito oggettivo di applicazione differente da quello individuato dalla norma recata dalla Legge di Bilancio 2018 e, soprattutto, ancora una volta, non coincidente con le operazioni rientranti nell'obbligo di fatturazione elettronica.

Ad integrazione di quanto chiarito nel provvedimento n. 73203, nella circolare in commento, l'Agenzia ritorna sul tema per dare risposta ad ulteriori quesiti presentati dalle imprese.

In coerenza con la logica emersa nel provvedimento si conferma la valenza delle altre modalità di pagamento elettronica, anche mediata da parte di altri soggetti, purché l'operazione risulti tracciata. A tal riguardo, a titolo esemplificativo, l'Agenzia conferma la validità, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione del costo, dell'acquisto di carburante effettuato dal dipendente in trasferta che paga attraverso mezzi elettronici propri oppure dei pagamenti elettronici effettuati utilizzando specifici servizi offerti da operatori del settore (es. app. card, paypal, etc.).

9.1.4 Netting

In merito ai contratti di netting merita evidenziare che il provvedimento n. 73203 precisa che il sistema di pagamento tramite le carte emesse dalle compagnie petrolifere è valido purché, entrambi i pagamenti, sia quello tra la compagnia petrolifera e l'utente, sia quello tra il gestore dell'impianto e la compagnia petrolifera, avvengano con mezzi diversi dal contante. Occorre evidenziare, tuttavia, che il rapporto tra il gestore e la casa madre si formalizza in una somministrazione di prestazione continuative¹⁵ diversa dalla cessione di carburante che, pertanto, non dovrebbe essere assoggettata dall'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° luglio 2018. Tale dubbio interpretativo è stato portato all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, al fine di chiedere chiarimenti sull'estensione del nuovo obbligo nell'ambito dei contratti di netting. Si evidenzia, che nei documenti di prassi in commento, l'Agenzia non si è espressa in modo esplicito sulla questione; dell'appena prospettata interpretazione, tuttavia, si potrebbe forse trarre indiretta conferma dalla circolare n. 8, nella quale si precisa che l'obbligo di pagamento

¹⁵ Risoluzione del 4 luglio 1996, n. 106

elettronico in fase di cessione/ricarica delle carte utilizzate nell'ambito del "netting" non si accompagna necessariamente all'obbligo di fatturazione elettronica.

Con tale affermazione, l'Agenzia parrebbe riconoscere che, in virtù delle nuove disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, per alcune operazioni si potrebbe essere obbligati al pagamento elettronico, al fine della detrazione dell'IVA e della deduzione del costo, senza però essere assoggettati all'obbligo di fatturazione elettronica. L'introduzione dell'obbligo di pagamento tramite mezzi elettronici, infatti, persegue l'obiettivo di rendere tracciabili le operazioni ma non può essere interpretato come implicita estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica ad altre operazioni diverse dalle cessioni di carburante.

Tuttavia, considerato che il gestore dell'impianto ricade tra i soggetti investiti dal nuovo obbligo in vigore dal prossimo luglio, probabilmente emettere fattura elettronica, anche per le operazioni effettuate in virtù di un contratto di netting, non dovrebbe comportare un ulteriore aggravio. Ad ogni modo, alla luce dei dubbi che residuano sul tema, è auspicabile che l'Agenzia delle Entrate fornisca ulteriori chiarimenti.

9.1.5 Buoni carburante

Di particolare rilevanza sono i chiarimenti che l'Agenzia delle Entrate ha fornito, nella circolare in commento, sul momento in cui, ai fini IVA, scatta l'obbligo di fatturazione elettronica dell'operazione di cessione o ricarica dei buoni carburante.

Le interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate recepiscono, di fatto, le indicazioni contenute nella Direttiva n. 1065/2016 che, modificando la Direttiva n. 112/2006 (Direttiva IVA) distingue, ai fini del trattamento IVA, i buoni monouso dai buoni multiuso. Tali indicazioni comportano, in sostanza, di dover modificare la modalità di fatturazione dei buoni carburante tenuta fino ad oggi. A tal proposito si ricorda che le regole di fatturazione dei buoni carburante sono state oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 30 del 1° agosto 1974, nella quale si equiparava la cessione di un buono carburante valido per l'acquisto di benzina agevolata, alla cessione di un titolo di legittimazione, alla quale non si accompagna l'obbligo di fatturazione. La cessione del carburante, infatti, viene fatturata nel momento dell'utilizzo del buono.

La sopra citata direttiva n. 1065/2016, invece, modifica la disciplina dei buoni d'acquisto focalizzando l'analisi sulla tipologia del buono emesso. Nello specifico la direttiva chiarisce che i **"buoni monouso"** riguardano operazioni per le quali *"... il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono"*. Ne consegue, in questo caso che, nel momento in cui viene ceduto il buono, l'operazione di cessione del bene acquistabile con il buono si considera effettuata, facendo sorgere l'obbligo di fatturazione. Diversamente, i buoni con caratteristiche differenti da quelli monouso, si considerano **"buoni multiuso"** e sono equiparati a titoli di legittimazione, che non devono essere fatturati al momento della loro cessione. A titolo esemplificativo, si considerano multiuso i buoni carburante che danno diritto a rifornirsi presso più distributori oppure i buoni che consentono l'acquisto di più beni e/o servizi anche diversi dalla cessione di carburante. In questi casi, l'operazione finale non è stata pre-individuata; essa si concretizza al momento dell'utilizzo del buono, ed è in questo momento che l'operazione si considera effettuata ai fini IVA, facendo sorgere l'obbligo di fatturazione.

Nella circolare n. 8, l'Agenzia indica che la predetta distinzione tra buoni monouso e buoni multiuso debba essere applicata anche ai buoni carburante, rendendo non più applicabili le modalità di fatturazione tenute fino ad oggi per i buoni carburante. Tuttavia, si chiarisce che le indicazioni contenute nel documento si applicano ai buoni carburanti emessi dopo il 31 dicembre 2018, rendendo non sanzionabili i comportamenti difforni alle indicazioni fornite nella circolare.

9.1.6 Credito d'imposta

L'Agenzia delle Entrate affronta il tema del credito d'imposta introdotto dall'articolo 1, comma 924 della Legge di Bilancio 2018 spettante agli esercenti degli impianti di carburante in virtù dell'obbligo di pagamento elettronico in vigore dal prossimo 1° luglio 2018. Il credito d'imposta è, infatti, commisurato alle commissioni addebitate per le transazioni ed è pari al 50% dei costi sostenuti. Si rileva che la circolare in commento non fornisce alcuna indicazione sulle modalità di utilizzo di tale credito ma si limita solamente a confermare che il credito è riconosciuto a tutti gli esercenti di impianti di

carburante che svolgono l'attività di rifornimento a qualsiasi titolo (es. proprietà, affitto, etc.).

9.2 Prestazioni rese da subappaltatori e sub contraenti

Le medesime difficoltà emerse in merito all'individuazione del campo oggettivo di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica nel settore dei carburanti si ripropongono anche per l'individuazione delle prestazioni di servizi nell'ambito degli appalti pubblici. L'articolo 1, comma 917 della Legge di Bilancio 2018 introduce l'obbligo di fatturazione elettronica anche per le *"... prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con una amministrazione pubblica"*. La norma precisa che, per "filiera delle imprese" si intende l'insieme dei soggetti che intervengono, a qualunque titolo, nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, compresi quelli di natura intellettuale. Tale formulazione è apparsa sin da subito poco chiara e, in special modo, preoccupava che, operando un'interpretazione letterale, l'obbligo di fatturazione elettronica si sarebbe dovuto estendere anche ai soggetti diversi dal subappaltatore o dal sub contraente. Nella circolare e nel provvedimento si fa un primo tentativo chiarificatore, anticipando, inoltre, che la disciplina sarà oggetto di uno specifico documento di prassi. L'Agenzia delle Entrate precisa che l'obbligo di fatturazione elettronica, in partenza dal 1° luglio 2018, riguarda esclusivamente le operazioni effettuate in virtù di un rapporto diretto tra il soggetto titolare di un contratto con la PA (appalto o altro tipo di contratto) e il soggetto di cui si avvale per la realizzazione di alcune opere, mentre, nel caso questi ultimi si avvalgano di soggetti terzi, nei passaggi successivi si potrà continuare a fatturare in modalità cartacea. Tale obbligo di fatturazione elettronica si aggiunge a quello, in vigore dal 2014, riguardante le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, che continueranno a dover essere fatturate secondo le disposizioni del Decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55. Al riguardo, occorre evidenziare che l'Agenzia delle Entrate conferma, come disposto dal citato comma 917, l'obbligo di inserire, anche nella fattura elettronica emessa dal subappaltatore/subcontraente, il medesimo Codice

Identificativo Gara (CIG) o Codice Unitario Progetto (CUP) che viene indicato in fattura dal soggetto titolare del contratto con la PA e che dovranno essere riportati in uno dei seguenti blocchi informativi: “DatiOrdineAcquisto”, “DatiContratto”, “DatiConvenzione” o “Datifatturecollegate”.

È evidente che le indicazioni contenute nei due documenti di prassi in commento sono insufficienti a chiarire tutti i dubbi delle imprese, in quanto residua, altresì, da definire il perimetro oggettivo di applicazione. Si auspica che l'Agenzia provveda in tempi utili a colmare le lacune interpretative della norma.