



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA PRIVATI: ULTIME NOVITÀ ALLA LUCE DEL D.L. N. 119/2018

Luisa Miletta

Pasquale Saggese

20 DICEMBRE 2018





SOMMARIO

1. PREMESSA.....	3
2. AMBITO SOGGETTIVO	4
3. DEFINIZIONE E CONTENUTO DELLA FATTURA ELETTRONICA	6
3.1 I requisiti della fattura elettronica.....	7
3.2 Il contenuto della fattura elettronica	8
4. CANALI DI TRASMISSIONE	12
5. EMISSIONE E RICEZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE	13
6. CASI PARTICOLARI	15
6.1 Operazioni fuori campo e servizi di pubblica utilità	16
6.2 Autofatture	16
6.3 Fatture in reverse charge	18
6.4 Fatture immediate e differite	18
7. REGISTRAZIONE DELLE FATTURE.....	19
8. I CONTROLLI DEL SISTEMA DI INTERSCAMBIO E LO SCARTO DEL FILE.....	20
9. CONSERVAZIONE.....	22
10. SANZIONI	24
11. DELEGHE AGLI INTERMEDIARI.....	26
11.1 Servizi delegabili	26
11.2 Modalità di conferimento delle deleghe	29
11.3 Gli adempimenti a carico degli intermediari	30
12. TRASMISSIONE DEI DATI DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE	31
13. SEMPLIFICAZIONI.....	32



1. Premessa

Il comma 909 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) ha modificato il D.Lgs. n. 127/2015, che ha istituito, a decorrere dal 1° gennaio 2017, il regime opzionale della trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute, nonché ha concesso l'opportunità ai contribuenti, a decorrere dal 1° luglio 2016, di utilizzare gratuitamente il servizio erogato dall'Agenzia delle entrate di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche.

Il successivo comma 916 ha stabilito che l'obbligo trova applicazione con riferimento *“alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019”*, mentre il comma 917 ha anticipato il predetto obbligo al 1° luglio 2018 per le fatture relative a *“cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori”* (lett. a))¹, nonché per *“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 un'amministrazione pubblica”* (lett. b))².

In relazione al nuovo obbligo, l'art. 1, comma 3, del richiamato D.Lgs. n. 127/2015 – come modificato dalla L. n. 205/2017 – stabilisce che *“Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti³ nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2⁴. 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”*.

Con l'emanazione del Provvedimento prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, corredato dell'Allegato A⁵, l'Agenzia delle entrate ha fissato le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi utilizzando il Sistema di Interscambio.

In pari data sono giunti i primi chiarimenti, riguardanti il comparto dei carburanti e dei subappalti, con la pubblicazione della Circolare n. 8/E; a completamento delle delucidazioni in precedenza fornite è stata emanata una seconda Circolare, la n. 13/E del 2 luglio 2018.

¹ Come è noto, il D.L. 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. Decreto Dignità), convertito dalla L. 9 agosto 2018, n. 96, ha invece posticipato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emettere fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione effettuate dagli impianti stradali di distribuzione, mentre resta confermata al 1° luglio 2018 la decorrenza per le altre cessioni di carburanti.

² Sul punto si veda il nostro documento di ricerca del 27 settembre 2018 *“La fatturazione elettronica nel settore dei subappalti”*.

³ Con riferimento all'ambito soggettivo, si segnala che l'art. 15 del D.L. n. 119/2018, decreto fiscale collegato alla Legge di bilancio 2019, ha eliminato nella norma il riferimento ai soggetti identificati, a seguito della Decisione di esecuzione (Ue) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018 che ha autorizzato l'Italia a introdurre la fatturazione elettronica quale *“misura speciale di deroga”* agli artt. 218 e 232 della direttiva 2006/112/Ce limitatamente ai soggetti passivi *“stabiliti”* sul territorio dello Stato, non anche agli identificati.

⁴ Il formato della fattura elettronica è quello di cui all'allegato A del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, 3 aprile 2013, n. 55.

⁵ Contenente le specifiche tecniche.



Ulteriore Provvedimento sul tema, che riguarda più da vicino i Commercialisti in qualità di intermediari dei soggetti interessati dalla fatturazione elettronica, è stato emanato il 5 novembre 2018, prot. n. 291241, contenente le “Modalità di conferimento/revoca delle deleghe per l’utilizzo dei servizi di Fatturazione elettronica”.

Infine, l’Agenzia delle entrate ha pubblicato nel proprio sito internet, nella sezione Home/Aree tematiche/Fatturazione elettronica, il documento “Risposte ai dubbi più frequenti” (di seguito FAQ).

Nel presente lavoro è illustrato il nuovo obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni fra privati alla luce dei chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate, nonché delle ulteriori novità apportate dal D.L. n. 119/2018 (c.d. decreto fiscale collegato alla Legge di bilancio 2019), convertito nella L. 17 dicembre 2018, n. 136⁶.

2. Ambito soggettivo

Ai sensi dell’art. 1, comma 909, della L. n. 205/2017, l’obbligo di emissione delle fatture elettroniche mediante il Sistema di Interscambio si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in Italia tra soggetti passivi IVA residenti o stabiliti.

Sul punto, la Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 13/E del 2018 ha chiarito che sono esclusi dall’obbligo i soggetti non residenti meramente “identificati” in Italia, a meno che non possa essere dimostrata l’esistenza di una stabile organizzazione. Ciò in conformità alla decisione di esecuzione (Ue) 2018/593 del 16 aprile 2018, con la quale l’Italia ha ottenuto l’autorizzazione delle autorità europee a introdurre nel proprio ordinamento l’applicazione della fatturazione elettronica obbligatoria generalizzata.

L’Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato che è ammessa la possibilità di indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti identificati in Italia, sempre che sia loro assicurata la possibilità di ottenere copia cartacea della fattura, ove ne facciano richiesta (la decisione Ue, infatti, non richiede che il soggetto che riceve la fattura debba essere stabilito in Italia).

Il Legislatore è, infine, intervenuto modificando il testo dell’art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015, eliminando il riferimento ai soggetti identificati in Italia quali obbligati alla fatturazione elettronica.

Sempre con riguardo all’ambito soggettivo di applicazione, la Legge di bilancio ha espressamente esonerato i soggetti passivi che rientrano nel c.d. “regime di vantaggio” (art. 27, commi 1 e 2, del Dl n. 98 del 2011) e quelli che applicano il regime forfettario di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190 del 2014, dagli obblighi di fatturazione elettronica che decorreranno dal 1° gennaio 2019⁷. Tali soggetti resteranno naturalmente destinatari di fatture in formato elettroniche emesse da altri

⁶ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 293 del 18 dicembre 2018.

⁷ È appena il caso di precisare che tali soggetti restano comunque obbligati alla fatturazione elettronica nei confronti delle P.A..



soggetti obbligati; in relazione a tali fatture ricevute elettronicamente, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che tali operatori non hanno l'obbligo di conservare elettronicamente le fatture ricevute nel caso in cui non comunichino al cedente/prestatore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche.

In sede di conversione in legge del D.L. n. 119/2018, la platea dei soggetti esonerati è stata ampliata includendo le associazioni sportive dilettantistiche in regime forfetario agevolato ex L. n. 398/1991⁸ che hanno esercitato l'opzione di cui agli artt. 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000⁹.

Va ricordato che tale regime forfetario si applica alle associazioni sportive dilettantistiche che conseguono proventi derivanti da attività commerciali non superiori alla soglia di 400.000 euro che sono, tra l'altro esonerate dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili. Il D.L. n. 119/2018, pertanto, esonera dalla fatturazione elettronica solo parte delle associazioni che hanno optato per il regime agevolato, mentre quelle che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a 65.000 euro dovranno assicurare che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Infine, in ordine agli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità in capo a soggetti che applicano il regime forfetario opzionale di cui agli artt. 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il D.L. n. 119/2018 dispone che gli stessi siano adempiuti dai cessionari laddove questi ultimi siano soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato¹⁰.

Da ultimo, il D.L. n. 119/2018 prevede l'esonero, per il solo periodo d'imposta 2019, per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, con riferimento alle sole fatture i cui dati sono inviati al Sistema tessera sanitaria¹¹. Si tratta quindi:

- dei soggetti di cui all'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 175/2014: le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri;
- delle strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari (e non accreditate al SSN), ai sensi dell'art. 8-ter del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 (vedi decreto ministeriale del 2 agosto 2016);

⁸ Si tratta delle associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti che svolgono attività sportiva dilettantistica.

⁹ Cfr. art. 10 del D.L. n. 119/2018.

¹⁰ Cfr. art. 10 del D.L. n. 119/2018.

¹¹ Cfr. art. 10-bis del D.L. n. 119/2018.



- delle strutture autorizzate per la vendita al dettaglio dei medicinali veterinari, ai sensi dell'art. 70, comma 2, del D.Lgs. 6 aprile 2006, n. 193 (si veda decreto ministeriale del 2 agosto 2016);
- degli esercizi commerciali che svolgono l'attività di distribuzione al pubblico di farmaci ai quali è stato assegnato dal Ministero della salute il codice identificativo univoco;
- degli esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico che hanno effettuato la comunicazione al Ministero della salute;
- degli iscritti agli albi professionali di:
 - psicologi;
 - infermieri;
 - ostetriche ed ostetrici;
 - medici veterinari;
 - tecnici sanitari di radiologia medica.

3. Definizione e contenuto della fattura elettronica

Ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, *“per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico”*¹².

Il Provvedimento dell'Agenzia del 30 aprile 2018, n. 89757 (di seguito, il Provvedimento) articola la definizione stabilendo che *“la fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato, trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio (da ora in poi, SdI), di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 7 marzo 2008, e da questo recapitato al soggetto ricevente. La trasmissione telematica al SdI può riferirsi ad una fattura singola ovvero ad un lotto di fatture ai sensi dell'articolo 21, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Il provvedimento conferma, quindi, che il nuovo obbligo di fatturazione elettronica si assolve mediante l'invio di un file avente formato XML (eXtensible Markup Language), 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 le Pubbliche amministrazioni.

¹² Sul punto, l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 127/2015 stabilisce che *“A decorrere dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze mette a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, gestito dall'Agenzia delle entrate anche per l'acquisizione dei dati fiscalmente rilevanti, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, secondo il formato della fattura elettronica di cui all'allegato A del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, 3 aprile 2013, n. 55. A decorrere dalla data di cui al periodo precedente, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, mediante l'utilizzo di reti telematiche e anche in formato strutturato, le informazioni acquisite”*. Il successivo comma 6-ter dispone che *“Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo”*.



Come accennato, la fattura elettronica può essere inviata singolarmente o per lotti di fatture, nel caso in cui siano emesse dal medesimo soggetto nei confronti del medesimo destinatario, nel rispetto dell'art. 21, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

3.1 I requisiti della fattura elettronica

Una caratteristica importante della fattura elettronica è il possesso di alcuni requisiti, detti A.I.L. (Autenticità, Integrità e Leggibilità), sanciti dalla legge, riepilogati nella tabella che segue.

REQUISITI AIL	
Autenticità dell'origine (A)	Con tale espressione si intende che l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura deve essere certa
Integrità del contenuto (I)	Con tale espressione si intende che il contenuto della fattura e, in particolare, i dati obbligatori previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, non possano essere alterati.
Leggibilità (L)	Con tale espressione si intende che la fattura deve essere resa leggibile per l'uomo, conformemente a quanto previsto dalle Note esplicative della Direttiva 2010/45/UE, secondo le quali la leggibilità della fattura elettronica è soddisfatta se: <ol style="list-style-type: none">1. il documento e i suoi dati sono resi prontamente disponibili, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa;2. è possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato.

A tal proposito il citato art. 21 stabilisce che *“il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati”*.

La norma, pur richiedendo che il soggetto passivo assicuri la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione, non individua – a differenza di quanto avviene per i requisiti di autenticità dell'origine e integrità del contenuto – le modalità idonee a garantire la leggibilità della fattura.

La legge, dunque, rimette al soggetto emittente l'utilizzo della tecnologia ritenuta più idonea a garantire i requisiti di autenticità e integrità, richiamando a titolo esemplificativo:



- i sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile;
- la firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente;
- i sistemi EDI (*Electronic Data Interchange*) di trasmissione elettronica dei dati;
- le altre tecnologie non specificate, lasciate alla discrezionalità del soggetto passivo.

Con riferimento al requisito della leggibilità, occorre richiamare il contenuto delle citate Note esplicative¹³, che prescrivono la disponibilità, per tutto il periodo di archiviazione, di un visualizzatore adeguato e affidabile del formato elettronico delle fatture. A tale fine, si rappresenta che la fattura può essere resa leggibile anche solo in sede di accesso, ispezione o verifica da parte degli organi accertatori, prescrivendo il legislatore esclusivamente l'obbligo di dotarsi della strumentazione idonea a rendere il formato comprensibile per l'uomo.

Le medesime Note precisano, inoltre, che la leggibilità di una fattura elettronica, dal momento dell'emissione al termine del periodo di archiviazione, può essere garantita in qualsiasi modo, con l'avvertenza, tuttavia, che la firma elettronica avanzata e la trasmissione elettronica dei dati di cui all'art. 233, paragrafo 2, della Direttiva 2006/112/CE non sono di per sé sufficienti per assicurare la leggibilità. Con specifico riguardo al requisito di leggibilità nel tempo, si inseriscono peraltro i dettami dell'art. 3 del D.M. 17 giugno 2014¹⁴.

3.2 Il contenuto della fattura elettronica

Il Provvedimento chiarisce che *“la fattura elettronica contiene obbligatoriamente le informazioni stabilite dall'articolo 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ovvero, nel caso di fattura semplificata, quelle stabilite dall'articolo 21 bis del medesimo decreto, nonché le altre informazioni indicate nelle specifiche tecniche di cui allegato A”*.

Pertanto, è possibile affermare che il contenuto di una fattura elettronica è rappresentato dai seguenti dati:

1. elementi obbligatori di cui agli artt. 21 o 21-bis del D.P.R. n. 633/1972, fiscalmente rilevanti;

¹³ Note Esplicative della Direttiva 2010/45/UE in tema di fatturazione dell'Iva.

¹⁴ La norma prevede che “1. 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 tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;

b) siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

2. Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.

3. Il processo di conservazione di cui ai commi precedenti è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489.”



2. informazioni obbligatorie indicate nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento medesimo (es. tipo di documento emesso, “codice destinatario”), indispensabili ai fini di una corretta trasmissione della fattura al soggetto destinatario attraverso il Sistema di Interscambio;
3. altre informazioni facoltative, previste dalle stesse specifiche tecniche, volte ad agevolare la gestione digitalizzata dei flussi di fatturazione (es. dati relativi all’ordine di acquisto, al trasporto di beni, al pagamento).

Quanto agli elementi obbligatori di cui al D.P.R. n. 633/1972, gli stessi sono riassunti nella tabella che segue:

DATI DA INDICARE IN FATTURA AI SENSI DELL’ART. 21 DEL D.P.R. N. 633/1972	
a	Data di emissione
b	Numero progressivo che la identifichi in modo univoco
c	Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti
d	Numero di partita Iva del soggetto cedente o prestatore
e	Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti.
f	Numero di partita Iva del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell’Unione europea, numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell’esercizio d’impresa, arte o professione, codice fiscale.
g	Natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell’operazione.
g-bis	Data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura (a decorrere dal 1° luglio 2019) ¹⁵ ;
h	Corrispettivi e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all’art. 15, comma 1, n. 2.
i	Corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono.
l	Aliquota, ammontare dell’imposta e dell’imponibile con arrotondamento al centesimo di euro.
m	Data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all’art. 38, comma 4, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.
n	Annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

L’elemento di cui alla lett. g-bis) rappresenta una novità introdotta con il D.L. n. 119/2018, collegata alla possibilità, prevista nel medesimo D.L., che la fattura venga emessa entro dieci giorni dall’effettuazione dell’operazione. Tali previsioni normative, che entreranno in vigore dal 1° luglio

¹⁵ Elemento inserito dall’art. 11 del D.L. n. 119/2018 con decorrenza 1° luglio 2019.



2019, permetteranno di superare l'*impasse* dell'emissione della fattura entro le ore 24,00 del medesimo giorno a quello di effettuazione dell'operazione¹⁶.

La modifica all'art. 21 ha riguardato, dunque, l'inserimento tra i dati obbligatori da indicare nella fattura della data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero quella in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa da quella di emissione della fattura. Pertanto, se ci si avvale del maggior termine per l'emissione della fattura, bisognerà fornire il dato nella stessa.

Quanto ai dati di trasmissione obbligatori, nonché necessari ai fini di un corretto recapito del documento elettronico, vanno seguiti i criteri descritti di seguito.

IdTrasmittente (identificativo fiscale del soggetto trasmittente)

- IdPaese: codice del paese assegnante l'identificativo fiscale al soggetto trasmittente.
- IdCodice: numero di identificazione fiscale del trasmittente (per i soggetti stabiliti nel territorio dello Stato Italiano corrisponde al Codice Fiscale; per i non residenti si fa riferimento all'identificativo fiscale assegnato dall'autorità del paese di residenza). In caso di IdPaese uguale a IT, il sistema ne verifica la presenza in Anagrafe Tributaria: se non esiste come codice fiscale, il file viene scartato con codice errore 00300.

ProgressivoInvio: progressivo che il soggetto trasmittente attribuisce al file che inoltra al Sistema di Interscambio per una propria finalità di identificazione univoca.

FormatoTrasmissione: codice identificativo del tipo di trasmissione che si sta effettuando e del relativo formato. Va sempre valorizzato con "FPR12".

CodiceDestinatario: identifica il canale telematico sul quale recapitare la fattura¹⁷; deve contenere un valore alfanumerico di 7 caratteri corrispondente a:

- uno dei codici che il Sistema di Interscambio attribuisce ai soggetti, con canale accreditato in ricezione, che ne abbiano fatto richiesta attraverso la funzione "Richiesta codici destinatario B2B" presente sul sito www.fatturapa.gov.it;
- "0000000", nei casi di fattura destinata ad un soggetto che riceve tramite PEC e questa sia stata indicata nel campo "PECDestinatario";
- "0000000", nei casi di fattura destinata ad un soggetto per il quale non si conosce il canale telematico (PEC o altro) sul quale recapitare il file;

¹⁶ Si veda il successivo § 5.

¹⁷ Per maggiori dettagli, si veda il successivo § 4.



- “XXXXXXX”, in caso di fattura emessa verso soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati in Italia, e inviata allo Sdl al fine di trasmettere i dati di cui al comma 3-bis dell’art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015.

Emissione nei confronti di soggetti consumatori finali (B2C), condomini, enti non commerciali non titolari di partita Iva

L’emittente deve compilare il campo “Codicedestinatario” inserendo il codice convenzionale “0000000” e il campo “CodiceFiscale” inserendo il codice fiscale del proprio cliente. La mancata compilazione di uno dei due campi comporta lo scarto della fattura.

Si ricorda che, a differenza dei casi in cui il documento viene messo a disposizione del destinatario soggetto passivo IVA, il fornitore ha l’obbligo di consegnare copia analogica della fattura al cliente, salvo espressa rinuncia da parte del destinatario¹⁸.

Emissione nei confronti dei soggetti passivi Iva

I soggetti passivi Iva che emettono una fattura elettronica nei confronti di un altro soggetto passivo Iva devono compilare il campo “Codice destinatario” inserendo l’indirizzo telematico comunicato dal proprio cliente che potrà essere costituito alternativamente da:

1. un codice alfanumerico di 7 cifre, in caso il cliente utilizzi i canali accreditati (web service o FTP)¹⁹;
2. il codice convenzionale “0000000”, con contestuale indicazione nel campo “PECDestinatario” dell’indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) comunicato dal cliente;
3. il codice convenzionale “0000000”, nel caso in cui il cliente non abbia comunicato al fornitore il codice destinatario ovvero la PEC attraverso cui intende ricevere la fattura elettronica dallo Sdl.

Nei casi di cui ai punti 1 e 2, lo Sdl mette a disposizione, nelle rispettive aree riservate del portale “Fatture e corrispettivi” dell’Agenzia delle entrate del cedente/prestatore e del cessionario/committente, un duplicato informatico della fattura elettronica, come definito all’art. 1, comma 1, lettera i-*quinquies*), del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (CAD).

In entrambi i casi, se per cause tecniche non imputabili allo Sdl il canale telematico non sia attivo e funzionante e il recapito non fosse possibile, lo Sdl rende disponibile al cliente la fattura elettronica

¹⁸ Si riporta quanto indicato nelle FAQ dell’Agenzia delle entrate “Il condominio non è un soggetto titolare di partita IVA e non emette fattura. Gli operatori IVA residenti o stabiliti che emetteranno fattura nei confronti di un condominio saranno tenuti ad emettere fattura elettronica via Sdl considerando il condominio alla stregua di un ‘consumatore finale’. Pertanto, come previsto dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018:

1. nel compilare la fattura elettronica riporteranno il codice fiscale del condominio nel campo dell’identificativo fiscale CF del cessionario/committente;
2. valorizzeranno il campo ‘codice destinatario’ della fattura elettronica con il codice convenzionale ‘0000000’ e invieranno la fattura elettronica al Sdl;
3. consegneranno una copia della fattura elettronica trasmessa – in formato analogico o elettronico – al condominio. Nella copia dovrà essere esplicitamente detto che si tratta della copia della fattura trasmessa. Si coglie l’occasione per evidenziare che tali regole valgono anche per gli enti non commerciali non titolari di partita IVA”.

¹⁹ Si veda il successivo § 4.



nella sua area riservata, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente. Il fornitore, in tal caso, è obbligato a comunicare tempestivamente al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione nella sua area riservata: tale comunicazione, secondo quanto chiarito dal Provvedimento, può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica.

Nel caso di cui al punto 3, lo Sdl rende disponibile la fattura elettronica al destinatario nella sua area riservata, mentre il duplicato informatico della fattura elettronica è reso disponibile nell'area riservata dell'emittente. Anche per tale fattispecie vale l'obbligo di comunicazione al destinatario che l'originale della fattura elettronica è disponibile nella sua area riservata.

Emissione nei confronti di soggetti che applicano regimi agevolati IVA e soggetti identificati

Per le fatture destinate ad un soggetto che applica il regime di vantaggio (ex art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98), il regime forfettario (ex art. 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) o il regime speciale per i produttori agricoli (ex art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972) valgono le stesse regole descritte in precedenza per i soggetti passivi Iva, come chiarito anche dalle FAQ dell'Agenzia delle entrate.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate è intervenuta nelle FAQ chiarendo che tali operatori hanno l'obbligo di conservare elettronicamente le fatture ricevute nel caso in cui comunichino al cedente/prestatore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche. In mancanza dell'indicazione di un indirizzo telematico, l'Agenzia ha, infatti, precisato che non sussiste neppure l'obbligo di conservare elettronicamente le fatture ricevute messe a disposizione dell'operatore nella sua area riservata.

Servizio di registrazione dell'indirizzo telematico

Va segnalato che per il recapito della fattura elettronica l'Agenzia delle entrate ha reso disponibile un servizio di registrazione dell'"indirizzo telematico" (vale a dire una PEC o un codice destinatario) prescelto per la ricezione dei file. In caso di utilizzo di tale servizio di registrazione, le fatture elettroniche sono sempre recapitate all'indirizzo telematico registrato, indipendentemente dall'indirizzo che il fornitore avrà indicato in fattura.

4. Canali di trasmissione

La predisposizione della fattura elettronica con il formato xml nelle operazioni tra privati segue le indicazioni descritte nel paragrafo 2 dell'Allegato A al Provvedimento "Fatturazione elettronica - Formato della fattura".

Il file così preparato e nominato può essere inviato allo Sdl mediante uno dei quattro diversi canali di trasmissione per l'invio dei file:



1. PEC, un sistema di posta elettronica certificata;
2. un sistema di trasmissione fruibile mediante la specifica funzionalità del servizio Web “Fatture e corrispettivi”;
3. “servizio SdICoop”, un sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello “web service” fruibile attraverso protocollo HTTPS;
4. “servizio SdIFtp”, un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP.

I canali di cui ai punti 3 e 4 necessitano dell’accreditamento preventivo presso lo SdI, attraverso una richiesta con la quale si stipula un Accordo di servizio con lo SdI²⁰.

Per il canale PEC non è, invece, necessario alcun tipo di accreditamento preventivo. L’utilizzo del canale PEC garantisce di per sé l’identificazione del soggetto trasmittente; ciò consente di non ricorrere a procedure di identificazione del soggetto come attività propedeutiche alla trasmissione. Il singolo file (o archivio compresso) da trasmettere costituisce l’allegato del messaggio di posta. Un unico messaggio può contenere diversi file allegati.

La prima volta che il soggetto trasmittente invia una fattura tramite la PEC, deve utilizzare come indirizzo di posta elettronica certificata dello SdI l’indirizzo *sdi01@pec.fatturapa.it*. Poi con il primo messaggio di risposta lo SdI comunica al soggetto trasmittente l’indirizzo PEC che dovrà utilizzare per i successivi invii.

Ove si proceda all’utilizzo di un indirizzo di PEC diverso da quello assegnato dallo SdI non è garantito il buon fine della ricezione del messaggio di posta da parte dello stesso SdI.

5. Emissione e ricezione delle fatture elettroniche

Con riferimento al momento in cui la fattura si considera emessa, occorre confrontare le disposizioni normative di cui all’art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 con il Provvedimento del 30 aprile 2018, sub paragrafo 4.1.

In base all’art. 21, comma 1, ultimo periodo del decreto IVA, *“la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all’atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*.

Il punto 4.1 del citato provvedimento direttoriale prevede che *“la data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo ‘Data’ della sezione ‘Dati generali’ del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli articoli 21 e 21-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633: la fattura elettronica scartata dal SdI a seguito dei controlli di cui ai punti 2.4, 2.5 e 2.6 si considera non emessa”*.

²⁰ La procedura da seguire è quella descritta nel sito www.fatturapa.gov.it alla sezione Strumenti/Gestire il canale.



Effettuando dunque il coordinamento tra l'art. 21 e il Provvedimento, si desume che la fattura elettronica si considera emessa alla data di trasmissione del file allo SdI; tale momento deve coincidere con la data riportata nella fattura. Si giunge a tale conclusione leggendo i chiarimenti della Circolare n. 13/E del 2018 in cui l'Agenzia spiega che, fatte salve le eccezioni contenute nello stesso art. 21, comma 4 (ad esempio le fatture c.d. "differite"), l'emissione della fattura deve essere contestuale all'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Per i casi di fatturazione immediata²¹, tale regola testé descritta dovrà essere declinata come segue, alla luce delle modifiche all'art. 21 da parte del D.L. n. 119/2018:

- dal 1° gennaio al 30 giugno 2019, l'emissione e contestuale trasmissione dovrà essere effettuata entro le ore 24,00 del medesimo giorno dell'effettuazione dell'operazione²²;
- dal 1° luglio 2019 l'emissione potrà essere effettuata entro dieci giorni dall'effettuazione dell'operazione; nel caso in cui la fattura sia emessa successivamente alla data di effettuazione, nel documento dovrà essere indicata la data di effettuazione dell'operazione.

Con riferimento alle fatture da emettere a partire dal 1° luglio 2019, sarebbe opportuno – in caso di emissione della fattura in data successiva a quella di effettuazione – prevedere l'indicazione in fattura della sola data di effettuazione dell'operazione, in quanto potrebbe essere lo SdI ad attestare la data di emissione e, dunque, verificare la tempestività dell'emissione stessa.

Per quanto riguarda la ricezione, il momento in cui la fattura elettronica si considera ricevuta dal destinatario differisce in base al canale telematico utilizzato da tale soggetto.

Canale di trasmissione	Momento di ricezione della fattura
Servizio PEC	Data e ora presenti all'interno della ricevuta di consegna inviata allo SdI dal gestore di PEC del soggetto ricevente
Servizio SdI Coop	Data e ora presenti all'interno della "response" del servizio esposto dal soggetto ricevente
Servizio SdI Ftp	Data e ora in cui termina con successo la trasmissione del supporto, espressa secondo lo standard UTC (CET con ora legale)
Messa a disposizione nell'area autenticata dei servizi telematici	Data e ora in cui il soggetto ricevente o suo intermediario prendono visione della fattura nell'area autenticata (*)

(*) Il Provvedimento ha precisato che nel caso di messa a disposizione in area riservata della fattura di cui al punto 3.4, lett. c) e d) (fatture destinate ad un consumatore finale, un soggetto "minimo" o "forfettario" oppure un produttore agricolo esonerato), la data di ricezione coincide con la data di messa a disposizione.

²¹ Il D.L. n. 119/2018 non ha infatti modificato le regole di fatturazione differita di cui al comma 4 dell'art. 21.

²² La Circolare n. 13/E/2018 cita, in tal senso, le Circolari n. 42 del 31 ottobre 1974 e n. 225/E del 16 settembre 1996).



La Circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E dell' Agenzia delle entrate ha precisato che per l'esercizio del diritto di detrazione occorrono due requisiti:

- l'avvenuta esigibilità dell'imposta;
- il possesso di una valida fattura.

Per quanto concerne l'esercizio del diritto in sede di liquidazione periodica, l'art. 1 del D.P.R. n. 100/1998 specifica che: *“entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ...”*.

Tale disciplina è stata, infine, integrata dal D.L. n. 119/2018²³ con la seguente disposizione: *“entro il medesimo giorno (n.d.r. giorno 16) di ciascun mese può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente”*.

Con tale intervento normativo è stata risolta la questione relativa alla possibilità di detrarre nel mese di competenza l'Iva relativa alle fatture ricevute entro il giorno 15 del mese successivo. Tale regola, però, non vale per le fatture ricevute l'anno successivo a quello di emissione, la cui imposta resterà detraibile soltanto all'atto della ricezione della fattura.

Nelle FAQ l'Agenzia, in tema di detrazione, ha altresì chiarito che se il fornitore non emette la fattura elettronica, trasmettendola al Sistema di Interscambio, la fattura non si considera fiscalmente emessa. Pertanto, il cessionario/committente (titolare di partita IVA) non disporrà di un documento fiscalmente corretto e non potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. Questo gli impone di richiedere al fornitore l'emissione della fattura elettronica via Sdl e, se non la riceve, è obbligato ad emettere autofattura ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997. Con la regolarizzazione potrà portare in detrazione l'IVA relativa.

6. Casi particolari

Con riferimento all'obbligo di fatturazione elettronica alcuni dubbi si pongono in relazione ad alcuni casi particolari.

²³ Cfr. art. 14 del D.L. n. 119/2018



6.1 Operazioni fuori campo e servizi di pubblica utilità

Per le operazioni fuori campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto soggettivo, oggettivo ovvero territoriale (ad esempio, le operazioni di cui all'art. 2 comma 3 e art. 74 del D.P.R. n. 633/1972), è noto che l'operatore non debba emettere una fattura, pertanto tali operazioni sono in linea generale escluse dall'obbligo di emissione della fattura elettronica.

Le FAQ dell'Agenzia, proprio su questo punto, hanno chiarito infatti che *“per le operazioni fuori campo di applicazione dell'IVA (ad esempio, le operazioni cosiddette "monofase" di cui all'art. 74 del d.P.R. n. 633/72), le disposizioni di legge stabiliscono che l'operatore non è tenuto ad emettere una fattura. Tali disposizioni non sono state modificate con l'introduzione della fatturazione elettronica, pertanto l'operatore non sarà obbligato ad emettere fattura elettronica”*.

L'Agenzia spiega tuttavia che qualora si intendesse procedere alla fatturazione, le regole tecniche stabilite dal Provvedimento consentono di gestire l'emissione e la ricezione via SdI anche di fatture elettroniche "fuori campo IVA" con il formato xml, utilizzando il Codice Natura "N2".

Con riferimento alle operazioni effettuate nei settori delle telecomunicazioni e dei servizi connessi alla gestione dei rifiuti solidi urbani e assimilati, di fognatura e depurazione, i cui corrispettivi sono addebitati mediante bolletta, il D.L. n. 119/2018, come modificato in sede di conversione, ha disposto la definizione di specifiche regole tecniche per l'emissione tramite lo SdI delle fatture elettroniche.

La finalità della disposizione è quella di preservare i servizi di pubblica utilità. L'intervento normativo è conseguenza dell'emanazione del provvedimento del 15 novembre 2018 da parte del Garante per la privacy, il quale ha rilevato delle criticità nella protezione dei dati personali dei cittadini derivanti dal nuovo obbligo di fatturazione elettronica.

In particolare, per effetto del nuovo comma *6-quater* dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015, viene demandato a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione delle regole tecniche per l'emissione tramite lo SdI delle fatture elettroniche da parte degli operatori che offrono servizi di pubblica utilità, nei confronti di persone fisiche che non operano nell'ambito di attività d'impresa, arte e professione. Tali regole tecniche si applicano solamente alle fatture elettroniche riferite a contratti stipulati con i consumatori finali precedentemente al 1° gennaio 2005, ove non sia stato possibile identificare il codice fiscale degli stessi, anche a seguito dell'utilizzo dei servizi di verifica offerti dall'Agenzia delle entrate.

6.2 Autofatture

Con riferimento alle autofatture relative agli omaggi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che queste vanno trasmesse allo SdI.

L'autofattura, essendo di per sé un documento equiparato a tutti gli effetti a una fattura, deve essere trasmessa allo SdI utilizzando lo stesso codice delle fatture (TD01), salvo per le "autofatture denuncia",



ossia quelle emesse ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997 che hanno un codice diverso (TD20). Sull'utilizzo di questi codici si auspica un chiarimento ufficiale dell'Agenzia.

Particolare attenzione va posta per la registrazione delle autofatture. Ad esempio, per gli omaggi di beni oggetto dell'attività, il cedente/prestatore sarà sia emittente che destinatario del documento che veicolerà tramite lo SdI, che recapiterà la fattura all'indirizzo che troverà indicato nella stessa. Ai fini contabili dovrà, tuttavia, essere presa in considerazione solo quella emessa, in quanto l'autofattura per omaggi deve essere annotata nel registro delle vendite.

Un caso particolare di autofattura di acquisti è rappresentato, invece, dall'autofattura emessa per conto degli agricoltori esonerati, ex art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

Affinché i produttori agricoli possano fruire dell'esonero di cui al citato comma 6, devono aver realizzato nell'anno solare precedente, o prevedere di realizzare in caso di inizio di attività, un volume d'affari inferiore a 7 mila euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella tabella A), parte I, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

L'esonero in questione riguarda il versamento dell'Iva e tutti gli obblighi documentali e contabili (fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della dichiarazione Iva annuale); rimane fermo, tuttavia, l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni nonché delle fatture di vendita emesse – per loro conto – da cessionari e committenti.

I cessionari o committenti degli agricoltori esonerati, che acquistano beni o utilizzano servizi nell'esercizio dell'impresa, devono infatti emettere autofattura con l'indicazione della relativa imposta determinata applicando le percentuali di compensazione nell'ipotesi di cessione dei prodotti agricoli di cui alla citata tabella A), parte I, ovvero le ordinarie aliquote IVA negli altri casi.

I cessionari o committenti devono inoltre consegnare al produttore agricolo esonerato una copia dell'autofattura emessa e registrare separatamente quest'ultima a norma dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Nell'ipotesi in cui venga superato il predetto limite di 7 mila euro, il regime di esonero cessa di avere efficacia a partire dall'anno solare successivo; se invece è superato il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli e ittici di cui alla citata tabella A), parte I, l'applicazione del regime di esonero cessa immediatamente nello stesso anno in cui è avvenuto il superamento di quest'ultimo limite.

In tale ultimo caso, occorre annotare tutte le fatture emesse e ricevute in apposito registro.

Restano invece in ogni caso ferme, sino alla conclusione dell'anno d'imposta, l'applicazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici di cui alla tabella A), parte I, delle percentuali di compensazione e l'obbligo di fatturazione da parte del cessionario o committente.



Al riguardo, l’Agenzia delle entrate nelle FAQ ha precisato che *“in nessun caso, tuttavia, muta in corso d’anno il regime IVA applicabile ai prodotti agricoli, di cui alla Tab. A, parte I, del d.P.R. n. 633 del 1972, che rimangono soggetti alla c.d. aliquota di compensazione, mentre alle cessioni di prodotti diversi si applica l’aliquota IVA propria del bene. Peraltro, atteso che le “autofatture” emesse dai committenti/cessionari e le fatture di acquisto dei soggetti in parola transitano comunque dal Sistema di Interscambio, si ritiene che nessuna ulteriore emissione di fattura debba essere effettuata dagli operatori agricoli che fuoriescono dal regime speciale”*.

6.3 Fatture in reverse charge

L’Agenzia ha avuto modo di chiarire nelle FAQ in maniera definitiva il trattamento delle fatture in *reverse charge*.

Per gli acquisti intracomunitari e per gli acquisti di servizi extracomunitari, l’operatore IVA residente o stabilito in Italia sarà tenuto ad effettuare l’adempimento della comunicazione dei dati delle fatture d’acquisto di cui all’art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 127/2015 (c.d. esterometro).

Per gli acquisti interni per i quali l’operatore IVA italiano riceve una fattura elettronica riportante il Codice Natura “N6” in quanto l’operazione è effettuata in regime di inversione contabile, ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, l’integrazione della fattura ricevuta con l’aliquota e l’imposta dovuta e la conseguente registrazione della stessa ai sensi degli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 non richiede necessariamente il transito per lo SdI. Sul punto, l’Agenzia ha chiarito con la Circolare n. 13/E/2018 che una modalità alternativa all’integrazione della fattura possa essere la predisposizione di un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l’integrazione sia gli estremi della stessa²⁴.

Si può pertanto concludere che la trasmissione allo SdI dell’integrazione della fattura in *reverse charge* sia un adempimento puramente facoltativo che non sarà oggetto di sanzioni qualora il contribuente non ottemperi a tale indicazione.

6.4 Fatture immediate e differite

Nel caso di fattura immediata, il documento deve essere emesso al momento di effettuazione dell’operazione, ex art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Secondo la Circolare n. 225/E/1996 *“l’adempimento in parola deve ritenersi soddisfatto qualora l’operatore emetta la fattura entro le ore 24 del giorno in cui, nei termini sopra esposti, è stata effettuata l’operazione”*.

Dal 1° luglio 2019, il D.L. n. 119/2018²⁵, introduce una norma di valenza generale che consente l’emissione della fattura immediata entro 10 giorni dall’effettuazione dell’operazione. Chi si avvale della possibilità di emettere la fattura in una data diversa da quella di effettuazione dell’operazione

²⁴ Circa gli aspetti operativi sulla predisposizione di tale documento si veda la Risoluzione n. 46/E del 10 aprile 2017.

²⁵ Cfr. art. 11 del D.L. n. 119/2018



dovrà darne evidenza nel documento stesso, indicando quest'ultima data. Il medesimo obbligo non ricorre per chi emette la fattura nello stesso giorno di effettuazione dell'operazione.

Nel caso di fattura differita, inteso come documento riepilogativo di tutte le cessioni e le prestazioni effettuate nel mese nei confronti del medesimo cliente, la stessa può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni ferma restando la liquidazione dell'imposta nel mese di effettuazione dell'operazione.

Tra i casi di fattura differita occorre annoverare anche le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente per le quali la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni (c.d. operazioni triangolari interne).

Per le fatture differite non valgono le nuove disposizioni relative al differimento di 10 giorni del termine di emissione previsto dal D.L. n. 119/2018.

Riprendendo l'esempio proposto dall'Agenzia delle entrate nelle FAQ, per una cessione di beni effettuata il 20 gennaio 2019, nel caso in cui la fattura elettronica "differita" sia emessa il 10 febbraio 2019 si dovrà:

- emettere al momento della cessione (20 gennaio), un DDT o altro documento equipollente (con le caratteristiche stabilite dal D.P.R. n. 472/1996) che accompagni la merce;
- indicare nella fattura elettronica la data del 10 febbraio 2019, con i riferimenti del documento o dei documenti di trasporto (numero e data);
- far concorrere l'iva nella liquidazione del mese di gennaio.

7. Registrazione delle fatture

In tema di registrazione delle fatture attive e passive, il D.L. n. 119/2018²⁶ ha apportato alcune modifiche agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972. Le nuove disposizioni, entrate in vigore dal 24 ottobre 2018, hanno previsto in particolare che:

- per le fatture emesse, il contribuente deve annotarle in apposito registro, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione; fanno eccezione le fatture relative alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, le c.d. operazioni triangolari interne, che sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese;
- per la registrazione degli acquisti, la novità riguarda l'eliminazione dell'obbligo della numerazione progressiva delle fatture e delle bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati

²⁶ Si vedano gli artt. 12 e 13 del D.L. n. 119/2018



nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Si supera così l'ostacolo della protocollazione che non aveva più ragion d'essere vista l'assegnazione da parte dello SdI di un numero univoco quale strumento di identificazione della fattura elettronica. La tracciabilità della fattura rende, infatti, possibile il collegamento biunivoco tra il documento ricevuto e la registrazione contabile risultante dal registro degli acquisti.

A queste due previsioni normative si collega un'altra modifica operata dal D.L. n. 119/2018, già commentata nel precedente paragrafo 5, relativa all'art. 1 del D.P.R. n. 100/1998, con la quale è stata riconosciuta la possibilità di detrarre nel mese di competenza l'Iva relativa alle fatture ricevute entro il giorno 15 del mese successivo. Ne consegue che se, ad esempio, una fattura relativa a un'operazione effettuata il 31 gennaio, viene recapitata dallo SdI al destinatario il 2 febbraio, l'annotazione della stessa nel registro degli acquisti entro il 15 febbraio farà sì che l'Iva indicata in fattura potrà essere detratta con riferimento alla liquidazione di gennaio.

8. I controlli del Sistema di Interscambio e lo scarto del file

Il Sistema di Interscambio esegue una serie di verifiche e controlli prima di procedere alla gestione del flusso delle fatture elettroniche trasmesse, secondo le modalità individuate nelle specifiche tecniche di cui all'Allegato A al Provvedimento. In particolare, lo SdI verifica:

- la nomenclatura e unicità del file trasmesso, al fine di intercettare ed impedire l'invio di un file già trasmesso, nonché acclarare che il nome del file sia conforme alle specifiche tecniche; in caso di esito negativo del controllo (nome file già presente nello SdI o nome file non conforme) il file viene rifiutato (codice errore 00001 o 00002);
- le dimensioni del file, al fine di garantire che il file ricevuto non ecceda le dimensioni ammesse per il rispettivo canale di trasmissione, cioè:
 - 30 MB, nel caso di PEC;
 - 150 MB, nel caso di SDI-FTP;
 - 5 MB, nel caso di SDI-COOP (un solo file alla volta) e web.

In ogni caso il singolo file fattura (fattura o lotto di fatture) non può superare i 5 MB.

- l'integrità del documento, al fine di garantire che il documento ricevuto non abbia subito modifiche successivamente all'eventuale apposizione della firma;
- l'autenticità del certificato di firma, al fine di garantire la validità del certificato di firma utilizzato nel caso sia stata apposta la firma elettronica al documento; infatti, sulla base delle informazioni messe a disposizione dalle "Certification Authorities", si controllerà che il certificato di firma non sia scaduto, revocato o sospeso;



- la conformità del formato fattura, al fine di garantire che il contenuto del documento sia rappresentato secondo le regole definite nelle specifiche tecniche di cui all'Allegato A;
- la coerenza e validità del contenuto della fattura, per garantire la coerenza del contenuto degli elementi informativi per come previsto dalle regole tecniche, nonché per accertare la presenza e la validità dei dati necessari al corretto inoltro del documento al destinatario e prevenire situazioni di dati errati e/o non elaborabili;
- l'unicità della fattura, al fine di intercettare ed impedire l'inoltro di una fattura già trasmessa e elaborata. Nel caso in cui il documento trasmesso sia una nota di credito, la verifica tiene conto anche della tipologia di documento; pertanto è ammessa la presenza di due documenti aventi stesso cedente/prestatore, stesso anno e stesso numero solo qualora uno dei due sia di tipo "TD04" per le fatture ordinarie o "TD08" per le fatture semplificate.

Per ogni fattura o lotto di fatture inviate allo Sdl, quest'ultimo restituisce al soggetto emittente, attraverso lo stesso canale utilizzato per l'invio, una ricevuta. Si riepilogano in tabella le ricevute rilasciate dallo Sdl con le indicazioni previste dal provvedimento e dalle specifiche tecniche.

Indicazioni del provvedimento sui controlli dello Sdl	
Ricevuta di scarto	È la notifica inviata dallo Sdl al soggetto trasmittente nei casi in cui non sia stato superato uno o più controlli tra quelli effettuati dallo Sdl sul file ricevuto. La fattura in tal caso si considera non emessa. Il cessionario non ha ricevuto alcun documento fiscale tramite lo Sdl e quindi non effettuerà nessuna registrazione contabile in attesa di ricevere il documento corretto. Il cedente/prestatore che abbia già annotato la fattura nei registri Iva può effettuare una nota di variazione contabile valida ai fini interni senza trasmettere la stessa allo Sdl allo scopo di rettificare la predetta registrazione.
Ricevuta di consegna	È la ricevuta inviata dallo Sdl al soggetto trasmittente per comunicare l'avvenuta consegna del file al destinatario. L'operazione ai fini fiscali è da intendersi positivamente conclusa e quindi non è necessario effettuare azioni aggiuntive rispetto ai normali processi contabili e gestionali.
Ricevuta di mancato recapito	È la ricevuta inviata dallo Sdl al soggetto trasmittente nei casi in cui la fattura, pur avendo superato i controlli dello Sdl, non sia stata consegnata al destinatario. Il cedente/prestatore deve comunicare al cessionario soggetto passivo Iva, utilizzando canali alternativi allo Sdl, che la fattura elettronica è a sua disposizione nella area web riservata dell'Agenzia delle entrate anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica.
Notifica di metadati del file fattura al destinatario	È il file inviato dallo Sdl al soggetto ricevente insieme al file fattura e contenente i dati principali di riferimento del file utili per l'elaborazione, ivi compreso l'identificativo dello Sdl.



Il momento di invio della ricevuta di scarto ovvero di superamento dei controlli e recapito o messa a disposizione della fattura elettronica da parte dello SdI non è sincrono rispetto al momento di trasmissione della fattura stessa allo SdI. I tempi di elaborazione da parte dello SdI dell'esito dell'invio possono variare da pochi minuti sino a 5 giorni effettivi.

Nei casi in cui la fattura è scartata, l'emittente ha 5 giorni effettivi (non lavorativi) dalla data di ricezione dell'esito per trasmettere allo SdI la fattura elettronica corretta senza incorrere in alcuna sanzione.

Per quanto riguarda la modalità di re-inoltro della fattura, l'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 13/E/2018 ha spiegato che la fattura elettronica deve essere nuovamente inviata preferibilmente con la data ed il numero del documento originario.

Qualora non sia possibile reiterare l'invio della fattura precedentemente scartata con stesso numero e data, occorrerà procedere seguendo una delle due strade suggerite dalla stessa Agenzia:

- emissione di una fattura con nuovo numero e data (coerenti con gli ulteriori documenti emessi nel tempo trascorso dal primo inoltro tramite SdI), per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata dallo SdI al fine rendere evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;
- emissione di una fattura nelle modalità di cui al punto precedente, ma ricorrendo ad una specifica numerazione che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratti di un documento rettificativo di una fattura precedentemente scartata. Ad esempio, a fronte delle fatture n. 1 del 2/1/2019 e n. 50 dell'1/3/2019 (uniche 2 fatture del contribuente scartate dallo SdI sino a quella data), potranno essere emesse la n. 1/R del 10/1/2019 e la n. 50/R dell'8/3/2019 annotate nell'apposito sezionale.

9. Conservazione

L'art. 39, comma 3, del D.P.R. 633/1972, in tema di conservazione delle fatture, stabilisce che:

- le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze adottato ai sensi dell'art. 21, comma 5, del D. Lgs. n. 82/2005 (CAD);
- le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.

La disciplina applicativa relativa alla conservazione elettronica, di cui al citato art. 39 è stata emanata con il D.P.C.M 3 dicembre 2013 e, in seguito, con il D.M. 17 giugno 2014, adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del CAD, che disciplina in particolare gli obblighi da osservare ai fini della conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari.



L'art. 3 del Decreto ministeriale stabilisce che i documenti informatici sono conservati in modo tale che:

- siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
- siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

Viene ribadito che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità²⁷, e utilizzano i formati previsti dal CAD e dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71 del CAD (D.P.C.M. 3 dicembre 2013 e D.C.P.M. 13 novembre 2014) ovvero utilizzano i formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico.

Viene, inoltre, sancito che per la conservazione di documenti informatici, comprensivi di copie informatiche e di copie per immagine di un documento analogico, occorre l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione. In altri termini deve essere utilizzata una marcatura temporale a chiusura del pacchetto oggetto di conservazione. Infine, viene stabilito che il processo di conservazione va completato, anche per le fatture elettroniche, entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi²⁸.

Va ricordato che chi emette/riceve fatture elettroniche, ha facoltà di conservare le stesse tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza²⁹.

Sul tema della conservazione elettronica nel Provvedimento del 30 aprile 2018 l'Agenzia ha precisato che i cedenti/prestatori e i cessionari/committenti residenti, stabiliti o identificati in Italia possono conservare elettronicamente, ai sensi del D.M. 17 giugno 2014, le fatture elettroniche e le note di variazione trasmesse e ricevute attraverso lo SdI, utilizzando il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, conforme alle disposizioni del D.P.C.M. 3 dicembre 2013. Per usufruire del servizio di conservazione gratuito l'operatore aderisce preventivamente all'accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate. L'adesione al servizio di conservazione e il successivo utilizzo del servizio stesso sono consentiti attraverso intermediari, anche

²⁷ Per maggiori dettagli circa i requisiti richiamati si veda il paragrafo 3.1

²⁸ Si vedano le Risoluzioni n. 46/E/2017 e n. 9/E/2018

²⁹ Sul punto, si veda la Risoluzione n. 81/E/2015



diversi da quelli individuati dall'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998, appositamente delegati dal cedente/prestatore o cessionario/committente.

Nella Circolare 13/E/2018 l'Agenzia ha poi chiarito che il servizio gratuito messo a disposizione è fruibile sia per le fatture elettroniche "B2B" e "B2C" (fattura elettronica verso privati) che per le fatturePA (fatture elettroniche nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni). Inoltre, è stato meglio precisato che ciascun operatore, conformemente alla propria organizzazione aziendale, potrà portare in conservazione anche copie informatiche delle fatture elettroniche in uno dei formati (ad esempio "PDF", "JPG" o "TXT") contemplati dal D.P.C.M. 3 dicembre 2013 e considerati idonei a fini della conservazione.

Riguardo alla conservazione in modalità elettronica delle fatture elettroniche destinate ai soggetti minimi, forfetari e non residenti identificati, le FAQ dell'Agenzia hanno precisato che: *"Gli operatori che rientrano nel regime di vantaggio o nel regime forfettario e gli operatori identificati (anche attraverso rappresentante fiscale) in Italia non hanno, invece, l'obbligo di emettere le fatture elettroniche; tali soggetti non hanno neppure l'obbligo di conservare elettronicamente quelle ricevute nel caso in cui il soggetto non comunichi al cedente/prestatore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche"*.

La risposta fornita dall'Agenzia afferma l'esistenza di un obbligo di conservazione elettronica delle fatture ricevute nel solo caso di comunicazione al cedente/prestatore dell'indirizzo PEC ovvero del codice destinatario; occorre tuttavia segnalare che il cedente/prestatore potrebbe acquisire autonomamente dal registro pubblico INIPEC l'indirizzo PEC del soggetto, ad esempio, minimo o forfettario e inviare la fattura a detto indirizzo all'insaputa di questi ultimi. In tal caso, l'obbligo di conservazione non deriverebbe da una scelta consapevole del soggetto ricevente, ma dall'iniziativa del soggetto emittente fattura e, pertanto, si potrebbe concludere per la non sussistenza di detto obbligo. Sul punto sarebbe auspicabile una conferma da parte dell'Agenzia con gli opportuni chiarimenti in merito alle modalità con le quali, in tal caso, il soggetto ricevente può dimostrare che l'indicazione nella fattura dell'indirizzo PEC non deriva dalla sua iniziativa.

10. Sanzioni

Il regime sanzionatorio relativo agli obblighi di fatturazione elettronica deve tener conto di quanto stabilito dal nuovo comma 6 dell'art. 1 del D.Lgs n. 127/2015, secondo cui, in caso di emissione di una fattura con modalità diverse da quelle previste (formato elettronico), la fattura si considererà non emessa.

L'emissione di una fattura in formato cartaceo (o in altro formato diverso da quello utilizzabile sullo SdI) in luogo della fattura elettronica viene equiparata così alle ipotesi di omessa fatturazione, con applicazione delle sanzioni previste dall'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, compresa fra il 90% e il 180% dell'imposta non correttamente documentata (e in ogni caso non inferiore a 500 euro).



Resta fermo che, se la violazione non incide sulla corretta liquidazione dell'imposta, la sanzione è dovuta nella misura da 250 a 2.000 euro.

In caso di operazioni non imponibili, esenti, non soggette ad imposta o soggette a *reverse charge*³⁰, la sanzione si applica nella misura dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati correttamente (e in ogni caso non inferiore a 500 euro). Se tale violazione "*non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000*".

Il cessionario o committente che abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, per non incorrere nella sanzione di cui al comma 8 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro), deve adempiere agli obblighi documentali previsti dal medesimo comma 8, avvalendosi, anche in questo caso, dello Sdl.

Ciò significa che se non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, l'acquirente deve trasmettere allo Sdl, entro il trentesimo giorno successivo, previo pagamento dell'imposta, l'autofattura compilando, nel file XML, il campo "*TipoDocumento*" con il codice "TD20" e le sezioni anagrafiche del cedente/prestatore e del cessionario/committente. La trasmissione dell'autofattura allo Sdl sostituisce così l'obbligo normativo di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

Sul regime sanzionatorio in oggetto è intervenuto il D.L. n. 119/2018, nel cui art. 10 è stato disposto che per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni:

- a) non si applicano se la fattura è emessa correttamente entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 100/1998;
- b) si applicano con riduzione dell'80%, a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo.

In sede di conversione in legge è stata poi aggiunta una norma che estende l'efficacia di tali disposizioni fino al 30 settembre 2019 per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile³¹.

Con riferimento al regime sanzionatorio previsto per la prima parte del 2019, la non sanzionabilità delle fatture emesse con ritardo entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica potrebbe arrecare un pregiudizio al cessionario/committente derivante dalla circostanza che la fattura, laddove riferita ad un'operazione effettuata ad esempio a gennaio da parte di un contribuente trimestrale che

³⁰ Per maggiori dettagli sul regime sanzionatorio relativo alle operazioni soggette a *reverse charge*, si vedano i commi da 9-bis a 9-bis dell'art. 6 in commento.

³¹ Cfr. art. 10 del D.L. n. 119/2018.



emette la fattura a maggio in prossimità della scadenza della prima liquidazione periodica del 2019, comporterebbe per il cessionario/committente la possibilità di detrarre l'imposta corrispondente soltanto nel periodo di emissione della fattura (maggio) e non in quello di effettuazione dell'operazione (gennaio), con un evidente "incolpevole" rinvio dell'esercizio del diritto alla detrazione.

11. Deleghe agli intermediari

Con Provvedimento n. 291241 del 5 novembre 2018 sono state definite le modalità di conferimento/revoca delle deleghe per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica.

Gli intermediari abilitati possono utilizzare i servizi di fatturazione elettronica, resi disponibili attraverso il portale "Fatture e corrispettivi", per conto dei propri clienti (operatori economici) che abbiano conferito loro una specifica delega.

Sono delegabili i seguenti servizi:

1. consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici;
2. consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA;
3. registrazione dell'indirizzo telematico;
4. fatturazione elettronica e conservazione delle fatture elettroniche;
5. accreditamento e censimento dispositivi.

I servizi di cui ai punti 1, 2 e 3 sono delegabili esclusivamente ai soggetti intermediari di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998, mentre i servizi di cui ai punti 4 e 5 sono delegabili anche a favore di soggetti diversi dagli intermediari³².

La durata di ciascuna delega non può essere superiore a due anni e ogni servizio è delegabile fino a un massimo di quattro soggetti.

11.1 Servizi delegabili

Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici

Con il conferimento della delega al servizio, l'intermediario potrà:

- ricercare, consultare e acquisire le fatture elettroniche emesse e ricevute dal soggetto delegante attraverso il Sistema di Interscambio; i file delle fatture elettroniche sono disponibili fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema di Interscambio;

³² Si veda il combinato disposto dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015 e del Provvedimento del 30 aprile 2018, sub § 5.



- consultare i dati trasmessi con riferimento alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute dal soggetto delegante verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (operazioni transfrontaliere);
- consultare le comunicazioni dei prospetti di liquidazione trimestrale dell'IVA del soggetto delegante;
- consultare i dati IVA delle fatture emesse e ricevute dell'operatore IVA, rilevabili dalle comunicazioni di cui all'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 e successive modificazioni, nonché gli analoghi dati, trasmessi da altri soggetti, relativi a operazioni commerciali in cui il medesimo operatore IVA risulta controparte;
- consultare gli elementi di riscontro fra quanto comunicato con i prospetti di liquidazione trimestrale dell'IVA e i dati delle fatture emesse e ricevute;
- esercitare e consultare le opzioni previste dal D.Lgs. n. 127/2015, per conto del soggetto delegante;
- consultare le notifiche e le ricevute del processo di trasmissione/ricezione delle fatture elettroniche, delle comunicazioni dei dati rilevanti ai fini IVA (dati fattura e dati dei corrispettivi), delle comunicazioni dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;
- indicare al Sistema di Interscambio "l'indirizzo telematico" preferito per la ricezione dei file contenenti le fatture elettroniche, cioè una PEC o un "codice destinatario", da parte del delegante;
- generare il codice a barre bidimensionale (QR-Code) per l'acquisizione automatica delle informazioni anagrafiche IVA del soggetto delegante e del relativo "indirizzo telematico".

Consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA

Con il conferimento della delega al servizio, l'intermediario potrà:

- consultare le comunicazioni dei prospetti di liquidazione trimestrale dell'IVA del soggetto delegante;
- consultare i dati IVA delle fatture emesse e ricevute dall'operatore IVA, rilevabili dalle comunicazioni di cui all'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 e successive modificazioni, nonché gli analoghi dati, trasmessi da altri soggetti, relativi a operazioni commerciali in cui il medesimo operatore IVA risulta controparte;
- consultare gli elementi di riscontro fra quanto comunicato con i prospetti di liquidazione trimestrale dell'IVA e i dati delle fatture emesse e ricevute;
- esercitare e consultare le opzioni previste dal D.Lgs. n. 127/2015 per conto del soggetto delegante;



- consultare le notifiche e le ricevute del processo di trasmissione/ricezione delle fatture elettroniche, delle comunicazioni dei dati rilevanti ai fini IVA (dati fattura e dati dei corrispettivi), delle comunicazioni dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA (il monitoraggio delle ricevute può essere consentito solo se, oltre a tale delega, il delegato ha anche la delega alla "Fatturazione elettronica");
- generare il codice a barre bidimensionale (QR-Code) per l'acquisizione automatica delle informazioni anagrafiche IVA del soggetto delegante e del relativo "indirizzo telematico".

Registrazione dell'indirizzo telematico

Con il conferimento della delega al servizio, l'intermediario potrà:

- indicare al Sistema di Interscambio "l'indirizzo telematico" preferito per la ricezione dei file contenenti le fatture elettroniche, cioè una PEC o un "codice destinatario", da parte del delegante;
- generare il codice a barre bidimensionale (QR-Code) per l'acquisizione automatica delle informazioni anagrafiche IVA del soggetto delegante e del relativo "indirizzo telematico".

Fatturazione elettronica e conservazione delle fatture elettroniche

Con il conferimento della delega al servizio, il soggetto delegato potrà, per conto del delegante:

- predisporre e trasmettere tramite Sistema di Interscambio fatture elettroniche attraverso le funzionalità rese disponibili nel portale dedicato alla Fatturazione Elettronica;
- gestire il servizio di conservazione delle fatture elettroniche (adesione al servizio, conservazione delle fatture elettroniche, richiesta di esibizione di fatture elettroniche conservate, revoca del servizio ed eventuale export di tutte le fatture elettroniche conservate);
- visualizzare lo stato dell'adesione al servizio di conservazione delle fatture elettroniche;
- consultare le notifiche e le ricevute del processo di trasmissione/ricezione delle fatture elettroniche, delle comunicazioni dei dati rilevanti ai fini IVA (dati fattura e dati dei corrispettivi), delle comunicazioni dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA (il monitoraggio delle ricevute può essere consentito solo se, oltre a tale delega, il delegato ha anche la delega alla "Consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA");
- generare il codice a barre bidimensionale (QR Code) per l'acquisizione automatica delle informazioni anagrafiche IVA del soggetto delegante e del relativo "indirizzo telematico".

Accreditamento e censimento dispositivi

Con il conferimento della delega al servizio, il soggetto delegato potrà, per conto del delegante:

- accreditare e censire i dispositivi per la trasmissione dei file con i dati dei corrispettivi;



- definire il ruolo (gestore, fabbricante) che il delegante assume nel processo di trasmissione dei file con i dati dei corrispettivi;
- visualizzare il ruolo definito al punto precedente.

11.2 Modalità di conferimento delle deleghe

Le deleghe agli intermediari possono essere conferite mediante tre modalità:

1. presentando l'apposito modulo in un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate, eventualmente incaricando un altro soggetto mediante conferimento di apposita procura speciale;
2. attraverso le specifiche funzionalità rese disponibili nella propria area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle entrate; pertanto, il contribuente, accedendo al proprio cassetto fiscale, potrà indicare quale servizio intende delegare a quale soggetto e per quanto tempo, fermo restando il limite di due anni di efficacia della delega;
3. ad opera dello stesso intermediario delegato, mediante la seguente procedura:
 - acquisizione del modulo di delega firmato dal delegante con l'indicazione dei servizi delegati (non è necessaria l'autentica della firma);
 - istituzione di un apposito registro cronologico con l'indicazione del numero e della data della delega, del codice fiscale del delegante e degli estremi del documento d'identità dello stesso;
 - invio massivo (attraverso il servizio Entratel) o puntuale (utilizzando una funzionalità web resa disponibile nella propria area riservata) dei dati per l'attivazione della delega, con l'indicazione dei seguenti elementi di cui al punto 6.1 del Provvedimento:
 - i servizi oggetto delega;
 - la data di scadenza della delega;
 - la data di conferimento e il numero della delega annotato nell'apposito registro cronologico delle deleghe;
 - la tipologia e il numero del documento di identità del sottoscrittore della delega;
 - una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con cui l'intermediario dichiara di aver ricevuto specifica delega in relazione ai servizi indicati nell'elenco, che l'originale del modulo è conservato per 10 anni presso la sua sede o ufficio, e che i dati dei deleganti e delle deleghe corrispondono a quelli riportati nei moduli di conferimento delle deleghe;
 - i seguenti elementi di riscontro necessari a garantire l'effettivo conferimento della delega all'intermediario, relativi alla dichiarazione IVA presentata da ciascun soggetto delegante nell'anno solare antecedente a quello di conferimento della delega: importo



corrispondente al volume d'affari e importi corrispondenti all'imposta dovuta e all'imposta a credito.

Qualora per il soggetto delegante non risulti presentata una dichiarazione IVA nell'anno solare antecedente a quello di conferimento della delega, lo stesso intermediario dovrà procedere all'invio del modulo tramite PEC.

L'invio via PEC è permesso ai soggetti ai quali è stata conferita procura speciale per la presentazione del modulo presso un ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate e ai quali è riconosciuta la possibilità di autenticare la firma del delegante in virtù di quanto previsto dall'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973. Per il corretto invio della PEC occorre seguire i seguenti passaggi (punto 4.8 del Provvedimento):

- predisporre un file contenente:
 - le copie delle deleghe sottoscritte dai deleganti, unitamente alle copie dei documenti di identità dei sottoscrittori stessi;
 - un prospetto, prodotto secondo lo schema riportato in allegato al Provvedimento del 5 novembre 2018, contenente gli elementi essenziali delle deleghe conferite;
 - la dichiarazione sostitutiva, resa ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, con cui si attesta di aver ricevuto specifica procura alla presentazione dei moduli, la rispondenza di quanto riportato nel file di cui sopra con quanto indicato nei moduli stessi e l'impegno a conservare gli originali dei moduli per 10 anni dalla data della loro sottoscrizione, nella consapevolezza delle conseguenze penali derivanti da dichiarazioni mendaci o dall'utilizzo di atti falsi nonché in caso di esibizione di atti contenenti dati non più corrispondenti a verità;
- firmare digitalmente il file di cui al punto precedente e inviarlo tramite PEC all'indirizzo *delegafatturazioneelettronica@pec.agenziaentrate.it*.

Si ribadisce che la parte del modulo relativa all'autentica della firma va compilata solo in caso di conferimento di procura per la consegna delle deleghe in ufficio e nel caso di invio dei moduli tramite PEC.

Si ricorda, infine, che, a decorrere dal 5 novembre e fino al sessantesimo giorno successivo alla predetta data (quindi, fino al 4 gennaio 2019), è possibile utilizzare il precedente modulo pubblicato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 giugno 2018, prot. 117689.

11.3 Gli adempimenti a carico degli intermediari

Gli intermediari delegati, successivamente alla corretta attribuzione della delega loro conferita, sono assoggettati a specifici obblighi in tema di conservazione, gestione e registrazione dei modelli di delega.

In particolare, l'Agenzia delle entrate nel Provvedimento del 5 novembre ha previsto che gli intermediari delegati e i soggetti che hanno trasmesso i moduli di delega tramite PEC conservino i



moduli acquisiti, unitamente alle copie dei documenti di identità dei deleganti, e individuino uno o più responsabili per la gestione dei suddetti moduli.

I moduli acquisiti direttamente in formato elettronico (invio massivo o puntuale dei dati per l'attivazione delle deleghe) sono conservati elettronicamente nel rispetto delle regole tecniche e delle linee guida di cui al CAD (D.Lgs. n. 82/2005).

I moduli acquisiti devono essere numerati e annotati, giornalmente, in un apposito registro cronologico, con indicazione dei seguenti dati:

- numero progressivo e data della delega/revoca;
- codice fiscale e dati anagrafici/denominazione del contribuente delegante;
- estremi del documento di identità del sottoscrittore della delega/revoca.

Sulle modalità di tenuta del registro, l'Agenzia è intervenuta con le FAQ chiarendo che questo può essere tenuto con qualsiasi modalità, anche in formato elettronico (in forma tabellare o foglio elettronico), e che eventuali moduli già acquisiti dai clienti prima del 5 novembre – data di approvazione dei nuovi modelli – e non ancora presentati possono essere registrati con data 5 novembre 2018, inserendo nel registro una annotazione sul fatto che l'acquisizione della delega è avvenuta prima della data di emanazione del Provvedimento.

L'Agenzia delle entrate ricorda, infine, che saranno effettuati controlli sui moduli acquisiti anche presso le sedi degli intermediari.

Qualora fossero riscontrate irregolarità nella gestione delle deleghe/revoche si procede, tra l'altro, alla revoca dell'abilitazione all'utilizzo dei servizi Entratel di cui all'art. 8, comma 1, primo periodo del Decreto dirigenziale 31 luglio 1998, nonché all'applicazione di eventuali sanzioni penali.

12. Trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere

Il comma 3-bis dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015 prevede che gli operatori Iva residenti trasmettano telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Il Provvedimento del 30 aprile 2018 ha poi elencato le informazioni che tali soggetti sono tenuti a comunicare con riguardo alle suddette operazioni:

- dati identificativi del cedente/prestatore;
- dati identificativi del cessionario/committente;
- data del documento comprovante l'operazione;



- data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione);
- numero del documento;
- base imponibile;
- aliquota Iva applicata e l'imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.

La trasmissione telematica (c.d. "esterometro") è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione. Per data di ricezione si intende la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'Iva.

Infine, per le sole fatture emesse, le comunicazioni possono essere eseguite trasmettendo allo Sdl la fattura emessa, in un file nel formato XML e compilando solo il campo "CodiceDestinatario" valorizzando l'elemento con "XXXXXXX". In altri termini, è possibile "trasformare" le fatture emesse verso l'estero in fatture elettroniche, adempiendo, in questo modo, all'obbligo di invio della comunicazione. L'esonero non si estende invece alle fatture elettroniche ricevute dall'estero.

L'Agenzia delle entrate nelle FAQ ha confermato che tale adempimento non ha eliminato l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni e di servizi, sia resi che ricevuti (elenchi INTRASTAT)³³.

13. Semplificazioni

Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 15 del D.L. n. 119/2018 sostituisce integralmente l'art. 4 del D.Lgs. n. 127/2015, relativo alle semplificazioni amministrative e contabili connesse all'introduzione della fatturazione elettronica.

Si ricorda che il previgente art. 4 prevedeva che nell'ambito di un programma di assistenza on line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, ai soggetti passivi dell'Iva esercenti arti e professioni e alle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, compresi coloro che avessero esercitato l'opzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127/2015, l'Agenzia delle entrate metteva a disposizione:

- a) gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'Iva;

³³ Per la semplificazione degli obblighi comunicativi dei contribuenti in relazione agli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, cfr. Prov. 25 settembre 2017, prot. n. 194409/2017 emanato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica.



- b) una bozza di dichiarazione annuale dell'Iva e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;
- c) le bozze dei modelli F24 di versamento recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso. Per i soggetti che si fossero avvalsi degli elementi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, sarebbe peraltro venuto meno l'obbligo di tenuta dei registri di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Con la nuova formulazione dell'art. 4 si prevede che, a partire dalle operazioni Iva 2020, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito di un programma di assistenza online basato sui dati dalla stessa acquisiti, metta a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata, le bozze dei seguenti documenti:

- registro delle fatture emesse;
- registro delle fatture e delle bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati;
- liquidazione periodica dell'Iva;
- dichiarazione annuale dell'Iva.

Per i soggetti passivi che convalidano ovvero integrano nel dettaglio i dati proposti nelle bozze dei registri IVA, viene meno l'obbligo di tenuta dei registri delle fatture emesse e degli acquisti (previsti dagli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972). L'obbligo di tenuta dei registri IVA permane, invece, per i soggetti che optano per la tenuta dei registri secondo le modalità di cui all'art. 18, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 (c.d. metodo della "registrazione" per i contribuenti in contabilità semplificata).

Resta salva la tenuta dei registri cronologici dei ricavi percepiti e delle spese sostenute nell'esercizio dell'attività, previsti dall'art. 18, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973.

Si prevede, infine, che le disposizioni necessarie per l'attuazione delle disposizioni in esso contenute siano adottate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.