

Milano, 12 dicembre 2018

CIRCOLARE CLIENTI N. 12/2018

OGGETTO: OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA. NOVITÀ DEL DECRETO LEGGE DEL 23 OTTOBRE 2018, N. 119

Indice

<i>Premessa</i>	2
<i>Contesto normativo e interpretativo di riferimento</i>	3
<i>Ambito di applicazione dell'obbligo della fatturazione elettronica</i>	3
<i>Definizione, contenuto e predisposizione della fattura elettronica</i>	4
<i>La trasmissione delle fatture elettroniche: il Sistema di Interscambio</i>	5
<i>Trasmissione della fattura elettronica al S.d.I.</i>	5
<i>Recapito della fattura elettronica</i>	6
<i>Notifiche del S.d.I.</i>	7
<i>Data di emissione e ricezione delle fatture</i>	9
<i>Registrazione delle fatture elettroniche emesse e ricevute</i>	10
<i>Autofatture per "regolarizzazione"</i>	11
<i>Abolizione del c.d. spesometro. Incentivi per la tracciabilità dei pagamenti</i>	12
<i>Profili sanzionatori (novità del Decreto n. 119/2018)</i>	13
<i>Le operazioni con soggetti esteri: la trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere</i>	14
<i>Esoneri</i>	15
<i>Servizi a supporto messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate</i>	15
<i>Servizio gratuito di conservazione sostitutiva delle fatture</i>	16

Rag. Giuseppe Pirola
Rag. Sergio Pennuto
Avv. Maurizio Bernardi
Dott. Franco Barro
Dott. Pier Luca Mazza
Dott. Marcello Romano
Avv. Andrea Gottardo
Dott. Lorenzo Bani
Avv. Massimo Di Terlizzi
Dott. Federico Grigoli
Avv. Roberto Padova
Dott. Stefano Tronconi
Avv. Gabriele Bricchi
Dott. Flaviano Maria Ciarla
Dott. Ada A. Garzino Demo
Dott. Guido Gueetta
Dott. Fabio Oneglia
Dott. Paolo Nagar
Dott. Luca Occhetta
Dott. Dario Santagà
Dott. Alberto Santi
Dott. Luca Valdameri
Avv. Piero Marchelli
Dott. Stefano Cesati
Dott. Andrea Vaglie
Dott. Yuri Zugolaro
Dott. Francesco Mantegazza
Dott. Gianfranco Buschini
Dott. Federico Venturi
Dott. Andrea Alberico
Dott. Luca Marvaldi
Dott. Stefano Barletta
Avv. Roberta Di Vieto
Dott. Luca Fossati
Dott. Claudio Schettini
Dott. Giuseppe Cagliero
Dott. Fabio Landuzzi
Dott. Bettina Solimando
Dott. Guido Doneddu
Dott. Rag. Carlo Dori
Dott. Rosita Natta
Dott. Maura Bergamaschi
Dott. Nathalie Brazzelli
Dott. Andrea Cagnani
Dott. Fabio Carusi
Avv. Maria Clelia Chinappi
Avv. Francesca de Fraja F.
Avv. Tonio Di Iacovo
Avv. Anne-Manuelle Gailliet
Avv. Gian Luca Grossi
Dott. Antonella Koenig
Dott. Mosè Metrangolo
Dott. Giuliana Monte
Dott. Mara Palacino
Dott. Andrea Pirola
Dott. Roberta Pirola
Dott. Gianluca Pozzi
Avv. Gianluca Saccoccia
Avv. Pierluigi Samarotto
Dott. Antonello Silvestri
Dott. Monica Valentino
Dott. Marco Vianello
Dott. Emanuela Viotto
Dott. Luca Angeretti
Avv. Alberto Bertuzzo
Dott. Giuseppe Borra
Dott. Barbara Castelli
Dott. Laura Cerliani
Dott. Marco Clementi
Avv. Paolo Consales
Dott. Federico Conte
Dott. Riccardo Di Salvo
Dott. Antonio Ferragù
Dott. Christian Giuliano
Avv. Francesco Lamperti
Dott. Stefania Meschiari
Dott. Marco Michielon
Dott. Filippo Momi
Dott. Carlo Musante
Dott. Luca Neri
Dott. Federico Ragazzini
Avv. Giorgio Recine
Dott. Antonio Ricci
Dott. Emanuela Rondelli
Dott. Andrea Savino
Dott. Giacomo Succi
Dott. Giuseppe Tarantino
Dott. Fabrizio Terenzi
Dott. Cristiana Tironi
Avv. Mario Valentini
Dott. Claudio Vicinanza
Dott. Maddalena Antonini
Avv. Monica Barbieri
Dott. Alessandro Benassi
Avv. Emilia Bontempi
Dott. Massimo Braga
Dott. Andrea Brambilla
Dott. Federico Carducci
Dott. Antonio Carlino
Dott. Giovanni Carofoglio
Dott. Claudio Caserta
Avv. Alessandro Cavallanti
Dott. Giovanni Cereda
Avv. Fabrizio De Luca
Avv. Marco Di LIBerto
Avv. Daniele Ghedi
Dott. Alessandro Giannelli
Dott. Massimiliano Gobbi
Dott. Ignazio La Candia
Dott. Laura Magnani
Avv. Lorenzo Muzii
Dott. Francesca Onoscuri
Avv. Umberto Orso Giacone
Dott. Luca Palma
Avv. Rosanna Pellerino
Avv. Lucia Secchiaroli
Dott. Marco Sensidoni
Dott. Gianni Tanca
Avv. Dario Taroni
Avv. Ermanno Vaglio
Dott. Davide Villa
Dott. Francesco Zondini

Premessa

L'articolo 1, comma 909, della L. 205/2017 (*Legge di Bilancio 2018*) - per effetto delle modifiche apportate al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 - ha previsto con decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio (*S.d.I.*) per le operazioni tra soggetti nazionali. Coerentemente con le Raccomandazioni formulate dalla Commissione Europea¹, con tale intervento normativo è stato esteso ai rapporti fra privati il processo di fatturazione elettronica già vigente nei rapporti con la Pubblica Amministrazione, al fine di favorire la diffusione dei processi di digitalizzazione nelle imprese, nonché di migliorare la capacità dell'Amministrazione Finanziaria di contrastare fenomeni di evasione fiscale.

L'obbligo di emissione delle fatture in formato elettronico, inoltre, è stato anticipato al 1° luglio 2018, per le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, nonché per le prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di contratti di appalto pubblici (cfr. art. 1, comma 917, della *Legge di Bilancio 2018*). Tuttavia, con il Decreto Legge 28 giugno 2018, n. 79, è stato disposto il rinvio dell'obbligo di fatturazione elettronica dall'1° luglio 2018 all'1° gennaio 2019, limitatamente alle cessioni di benzina e gasolio effettuate presso impianti stradali di distribuzione.

Da ultimo, il Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 247/2018) - attualmente in corso di conversione in Legge - ha previsto importanti novità (*rectius*: semplificazioni dei processi) in materia di fatturazione elettronica, relative in particolare all'avvio della fatturazione elettronica (cfr. *art. 10*). Peraltro, tale Decreto ha previsto maggiori termini per l'emissione e l'annotazione delle fatture².

In particolare, in conseguenza della novella normativa, per il primo semestre 2019 è stata prevista:

- la possibilità di trasmissione della fattura entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica IVA, senza applicazione di sanzioni;
- una consistente riduzione delle sanzioni pari all'80%, qualora la fattura sia trasmessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica IVA.

¹ Cfr. Comunicazione della Commissione UE del 2 Dicembre 2010 – COM (2010) 712 - "*Sfruttare i vantaggi della fatturazione elettronica in Europa*" ove si auspica che entro il 2020 la fatturazione elettronica divenga il principale modo di fatturazione in Europa.

² Cfr. per un commento la *Tax Newsletter 16-31 ottobre 2018*, alla quale si rimanda.

Contesto normativo e interpretativo di riferimento

Le disposizioni di riferimento che regolano i nuovi obblighi di fatturazione elettronica sono contenute nel citato D.Lgs 127/2015 (“Decreto”) che, nella versione previgente, prevedeva a partire dal 2017 un regime opzionale di trasmissione dei dati delle fatture all’Agenzia delle Entrate, oltre alla possibilità per i contribuenti di adottare la fattura elettronica tramite il sistema di interscambio su base volontaria. Per l’introduzione dell’obbligo di fatturazione elettronica, stante la contrarietà di un siffatto obbligo alle disposizioni della Direttiva IVA (Direttiva 2006/112/CEE), l’Italia ha richiesto ed ottenuto dal Consiglio UE, tramite la Decisione del Consiglio UE n. 2018/593 del 16 aprile 2018, apposita autorizzazione all’implementazione degli obblighi in discussione sino al 31 dicembre 2021.

Le regole di emissione e trasmissione delle fatture elettroniche sono state definite con il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018 n. 89757 (“Provvedimento”); L’Agenzia delle Entrate ha inoltre fornito chiarimenti mediante le Circolari del 30 aprile 2018 n. 8/E (“Circolare 8/E”), e del 2 luglio 2018 n. 13/E (“Circolare 13/E”).

Ambito di applicazione dell’obbligo della fatturazione elettronica

L’art. 1, comma 3, del Decreto, alla luce delle recenti modifiche apportate dal Decreto n. 119/2018, ha previsto che l’obbligo di fatturazione elettronica interessa le operazioni “effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato”³. Dal tenore letterale della disposizione (ove viene fatto generico riferimento ai soggetti residenti) consegue che l’ambito applicativo della disposizione riguarda sia i rapporti tra imprese (b2b) sia le operazioni rivolte a privati consumatori residenti (b2c).

Con particolare riferimento al soggetto tenuto all’emissione del documento in modalità elettronica, gli obblighi riguardano i soggetti passivi IVA di cui all’art. 4 e 5 del D.P.R. 633/72, ed in particolare:

- società ed enti stabiliti in Italia;
- imprenditori, artisti e professionisti residenti in Italia;
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri.

I soggetti identificati ai fini IVA in Italia (ovvero soggetti esteri che abbiano ottenuto una partita IVA italiana mediante identificazione diretta ovvero indiretta) sono, invece, esclusi dall’obbligo di emissione della fattura in modalità elettronica. La Circolare 13/E ha, tuttavia, precisato che dal lato passivo è ammessa la possibilità per i fornitori di

³ L’art. 1 nella sua formulazione originaria prevedeva che l’obbligo di fatturazione elettronica dovesse essere applicato alle “cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato”. Il Decreto n. 119/2018, anche a seguito dei chiarimenti forniti con la Circolare 13/E, ha definitivamente eliminato il riferimento ai soggetti identificati i quali sono, pertanto, esclusi dall’ambito di applicazione della disciplina.

indirizzare la fattura elettronica a soggetti cessionari/committenti “*identificati*” ai fini IVA in Italia, sempreché venga assicurata a quest’ultimi la possibilità di ottenere, su richiesta, copia cartacea del documento.

Definizione, contenuto e predisposizione della fattura elettronica

La fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato XML, conforme alle specifiche tecniche di cui all’allegato A del Provvedimento, trasmesso per via telematica al S.d.I. e da questo recapitato al soggetto ricevente, non contenente macroistruzioni o codici eseguibili tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati.

La fattura elettronica dovrà obbligatoriamente contenere tutte le informazioni prescritte dalla normativa IVA (artt. 21 e 21-*bis* del D.P.R. 633/1972⁴), nonché le altre informazioni necessarie ai fini di una corretta trasmissione della fattura al soggetto ricevente ovvero l’indicazione di un “codice destinatario”, ovvero di un indirizzo di posta elettronica certificata.

A integrazione delle informazioni obbligatorie, la fattura elettronica in formato XML consente comunque di inserire facoltativamente ulteriori dati utili alla gestione del ciclo attivo e passivo, nonché di allegare documenti e fornire dettagli nell’apposito campo <Allegati>.

Per quanto concerne la sottoscrizione digitale del file della fattura, il S.d.I. gestisce sia fatture elettroniche prive di firma elettronica che fatture alle quali sia apposta firma elettronica. Nel caso in cui il file della fattura sia firmato elettronicamente, il S.d.I. effettuerà un controllo sulla validità del certificato di firma che, in caso di esito negativo, determinerà lo scarto del file e l’invio di apposita ricevuta⁵.

⁴ Con riferimento alla fattura semplificata, è opportuno segnalare che è sempre obbligatorio indicare la partita IVA o il codice fiscale del soggetto destinatario, malgrado l’articolo 21 bis del Decreto IVA non disponga un obbligo in tal senso. L’inserimento di uno dei due dati è, infatti, necessario al fine di consentire il corretto indirizzamento del documento.

⁵ Cfr. Allegato A al Provvedimento n. 89757/2018, pag. 9 “*Nel caso si scelga di apporre la firma elettronica, il S.d.I. verifica che le fatture elettroniche siano:*

- firmate digitalmente con certificato di firma elettronica qualificata rilasciato da un certificatore accreditato, presente nell’elenco pubblico dei certificatori gestito dall’Agenzia per l’Italia Digitale così come disciplinato dall’art. 29, comma 1, del DLGS 7 marzo 2005 n. 82 e successive modifiche. I formati ammessi per firmare elettronicamente la fattura sono i seguenti:

1. *CAdES-BES (CMS Advanced Electronic Signatures) con struttura aderente alla specifica pubblica ETSI TS 101 733 V1.7.4, così come previsto dalla normativa vigente in materia a partire dal 1 settembre 2010;*
2. *XAdES-BES (XML Advanced Electronic Signatures), con struttura aderente alla specifica pubblica ETSI TS 101 903 versione 1.4.1, così come previsto dalla normativa vigente in materia a partire dal 1 settembre 2010;*

La trasmissione delle fatture elettroniche: il Sistema di Interscambio

Il Sistema di Interscambio è la struttura istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e gestita dalla SOGEI attraverso la quale avviene la trasmissione delle fatture elettroniche e già utilizzata nell'ambito della fatturazione elettronica nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

Le fatture possono essere trasmesse al S.d.I. direttamente dal soggetto obbligato ad emetterle, ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. 633/1972, ovvero per suo conto da parte di un intermediario. Specularmente, anche il cessionario/committente potrà ricevere le fatture dal S.d.I. avvalendosi di un intermediario, comunicando al cedente/prestatore "l'indirizzo telematico" dell'intermediario stesso, ovvero indicando tale indirizzo in apposito servizio di registrazione fornito dall'Agenzia delle Entrate⁶.

Le fatture elettroniche possono essere trasmesse al S.d.I. tramite:

- un file XML contenente una singola fattura;
- un file XML contenente un lotto di fatture; o
- più file di cui alle lettere a) e b) contenuti in un unico file compresso in formato .zip.

Trasmissione della fattura elettronica al S.d.I.

La trasmissione della fattura elettronica al S.d.I., a cura del cedente/prestatore o di un intermediario incaricato, deve essere effettuata (Cfr. Provvedimento 89757/2018 par. 2.2) mediante:

- Posta elettronica certificata "PEC". Il file da trasmettere costituisce l'allegato del messaggio di posta. Un unico messaggio può contenere diversi file allegati. Il messaggio, con i relativi allegati, non deve superare la dimensione di 30 MB;
- Servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Oltre alla possibilità di utilizzare il servizio web del portale "fatture e corrispettivi" presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate, sono a disposizione dei contribuenti, gratuitamente, una procedura web – un'applicazione utilizzabile da dispositivi mobile – e un software da installare su PC;

- firmate in formato XAdES con certificato di firma elettronica rilasciato dall'Agenzia delle Entrate. Nell'ambito del formato di firma XML l'unica modalità accettata è quella "enveloped". Inoltre la firma XAdES deve presentare i Reference con URI="" oppure con URI="#iddoc" dove iddoc indica l'identificativo del documento da firmare: non è possibile quindi omettere l'attributo URI all'interno degli elementi Reference".

⁶ Il servizio di "registrazione dell'indirizzo telematico", al pari del servizio di "consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" possono essere delegati ad un intermediario, nel rispetto dei requisiti e delle procedure stabilite dall'Agenzia delle Entrate con Provvedimento n. 117689 del 13 giugno 2018.

- Web Services S.d.I.Coop, un sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, con servizio esposto tramite modello “web service”;
- FTP, un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

La trasmissione delle fatture tramite *Web Services S.d.I.Coop* ed FTP è subordinata alla procedura c.d. di “accreditamento del canale” che avviene tramite la sottoscrizione, mediante firma digitale da parte del soggetto trasmittente, di uno specifico accordo di servizio⁷ volto a definire le regole tecniche di colloquio tra l’infrastruttura telematica del soggetto trasmittente e il S.d.I.

Al termine della procedura di accreditamento è possibile ottenere l’attribuzione di uno o più (max 100) “codice destinatario” che potranno essere utilizzati ai fini della ricezione in alternativa all’indirizzo PEC. La dimensione massima del file allegato al messaggio, con riferimento al servizio S.d.I.Coop, deve essere di 5 MB mentre, con riferimento alla trasmissione tra terminali remoti basato su protocollo FTP, la dimensione massima del supporto contenente i file deve essere di 150 MB.

Recapito della fattura elettronica

Il S.d.I. recapita la fattura, al cessionario/committente o ad un suo intermediario incaricato, attraverso modalità analoghe a quelle previste per la trasmissione ed in particolare:

- Posta elettronica certificata “PEC”;
- Web Services S.d.I.Coop, un sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, con servizio esposto tramite modello “web service”;
- FTP, un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Come già rilevato per la trasmissione delle fatture, la ricezione delle fatture tramite Web Services S.d.I.Coop ed FTP necessita di preventivo accreditamento presso il S.d.I.

La veicolazione della fattura al destinatario è guidata dalla valorizzazione dei seguenti campi presenti nel file XML: <PECDestinatario> ovvero <CodiceDestinatario> laddove il destinatario (ovvero un suo intermediario) si sia accreditato presso il S.d.I. ricevendo apposito codice destinatario.

⁷ La sottoscrizione dell’accordo di servizio ai fini dell’accreditamento del canale avviene attraverso la compilazione della modulistica on line presente sul sito dell’Agenzia delle Entrate.

Ai fini del recapito delle fatture, l’Agenzia delle Entrate rende disponibile un apposito “servizio di registrazione dell’indirizzo telematico”⁸ ove potranno essere indicati la PEC o il codice destinatario prescelti per la ricezione del file (che potranno anche appartenere all’intermediario designato alla ricezione delle fatture). In caso di registrazione, le fatture elettroniche verranno sempre recapitate all’indirizzo telematico (PEC o codice destinatario) registrato. Nel caso in cui, per cause tecniche non imputabili al S.d.I., il recapito non fosse possibile la fattura verrà comunque messa a disposizione del cessionario e del cedente (duplicato informatico) nell’area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente; in tal caso inoltre, vi è l’obbligo, per il cedente/prestatore, di informare tempestivamente la controparte per vie diverse dal S.d.I.⁹.

L’utilizzo della PEC quale strumento per la ricezione delle fatture potrebbe causare notevoli inconvenienti nel caso, probabile, in cui la casella PEC venga saturata in breve tempo e non consenta di ricevere ulteriori messaggi. In tali casi il Sistema di Interscambio rileverà l’impossibilità di recapito con conseguente necessità di gestire tale situazione (si veda oltre).

Notifiche del S.d.I.

Per ogni file correttamente ricevuto, il S.d.I. effettua controlli propedeutici all’inoltro della fattura, o del lotto di fatture, al destinatario.

- a) In caso di mancato superamento dei controlli viene recapitata al soggetto trasmittente sul medesimo canale con cui è stato inviato il file al S.d.I. una “ricevuta di scarto”, in formato XML. La fattura elettronica (o le fatture) di cui al file scartato non si considera emessa.
- b) Nel caso di esito positivo dei controlli, il S.d.I., a seguito dell’avvenuto recapito della fattura elettronica al cessionario/committente, invierà al soggetto

⁸ Il servizio di registrazione consiste nella comunicazione allo S.D.I. dell’indirizzo di ricezione delle fatture prescelto (codice destinatario ovvero indirizzo di posta elettronica certificata) dal destinatario ed ha la sola finalità di garantire la ricezione del documento, anche in ipotesi di una diversa indicazione riportata in fattura dall’emittente. Tale servizio non deve essere confuso con la procedura di accreditamento presso lo S.d.I. mediante la quale possono essere attivati canali di trasmissione/ricezione massiva delle fatture (FTP o S.D.I.Coop) e che consente l’ottenimento del codice destinatario.

⁹ Qualora il cessionario/committente non abbia comunicato al cedente/prestatore il proprio “indirizzo telematico”, ovvero laddove il destinatario sia un consumatore finale o un soggetto esonerato dall’obbligo di fatturazione elettronica (soggetto che rientra nel “regime forfetario” o nel “regime di vantaggio”), il campo <CodiceDestinatario> dovrà essere valorizzato con il codice “0000000”. In tale circostanza, il S.d.I. metterà a disposizione all’interno dell’area web riservata dell’Agenzia delle entrate un duplicato informatico della fattura.

trasmittente un'apposita "ricevuta di consegna", anch'essa in formato XML, contenente l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario.

- c) Laddove, al contrario, il recapito non fosse possibile per cause tecniche non imputabili al S.d.I. (ad esempio, casella PEC piena o non attiva), il Sistema renderà disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate, comunicando tale informazione, unitamente alla data di messa a disposizione del file, al soggetto trasmittente mediante apposita "ricevuta di impossibilità di recapito", affinché quest'ultimo comunichi – per vie diverse dal S.d.I. – che la fattura elettronica è disponibile nella predetta area riservata.

Le ricevute dello SDI vengono emesse entro il termine massimo di 5 giorni dall'invio del file al S.d.i. Le ricevute "di consegna" e "di impossibilità di recapito" (caso b) e c) di cui sopra) attestano che la fattura è (stata) emessa ai fini IVA, anche se quest'ultimo caso genera ulteriori obblighi in capo al soggetto emittente che deve comunque informare il cessionario dell'impossibilità di recapito. Viceversa la notifica di scarto (caso a) di cui sopra, comporta la necessità di rimettere la fattura provvedendo alla correzione degli errori riscontrati dallo S.d.I. in quanto la stessa si considera come non emessa ai fini IVA. Con riferimento alla procedura di reinoltro della fattura a seguito di scarto, la Circolare 13/E, in linea con quanto già espressamente previsto dal Provvedimento, ha precisato che qualora - come avviene nella maggior parte dei casi - l'operazione sia già stata annotata in contabilità è possibile operare - in alternativa alla semplice ritrasmissione del (medesimo) documento - una volta corretto degli errori che ne hanno determinato lo scarto - una variazione contabile mediante nota di credito "interna" da non trasmettere allo S.d.I. e provvedere alla emissione allo S.d.I. di un "nuovo" documento sul quale, in linea di principio, si dovrebbe riportare la medesima data ed il medesimo numero progressivo della fattura originariamente scartata¹⁰.

Tuttavia, sono ammesse anche le seguenti procedure alternative:

1. Emissione di una fattura con nuovo numero e data (coerenti con gli ulteriori documenti emessi nel tempo trascorso dal primo inoltro tramite S.d.I.), per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata da S.d.I. e successivamente stornata con variazione contabile interna onde rendere comunque evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;
2. Emissione di una fattura come al punto precedente, ma ricorrendo ad una specifica numerazione che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratta

¹⁰ In tali ipotesi, si ritiene che l'eventuale incoerenza tra la data e la numerazione della fattura, nonché nella sequenza di numerazione progressiva non sarà oggetto di sanzioni, ove il contribuente possa rilevare che l'incoerenza è determinata dallo scarto della fattura originariamente emessa.

di un documento rettificativo del precedente, variamente viziato e scartato dal S.d.I. Si pensi a numerazioni quali "1/R" o "1/S" volte ad identificare le fatture, inserite in un apposito registro sezionale, emesse in data successiva in luogo della n. 1 (nell'esempio fatto) prima scartata dal S.d.I. Così, ad esempio, a fronte delle fatture n. 1 del 2/01/2019 e n. 50 dell'1/03/2019 (uniche 2 fatture del contribuente scartate dal S.d.I. sino a quella data), potranno essere emesse la n. 1/R del 10/01/2019 e la n. 50/R dell'8/03/2019 annotate nell'apposito sezionale¹¹.

Con riferimento alla tempestività della riemissione della fattura, si precisa che la stessa non sarà considerata tardiva nel caso in cui avvenga entro 5 giorni dal ricevimento della notifica di scarto. Al fine di poter agevolmente dimostrare il rispetto delle citate indicazioni è consigliabile procedere alla conservazione digitale di tutti i documenti citati, nonché delle relative ricevute (di scarto e di consegna) onde consentire gli opportuni riscontri in sede di controllo.

Data di emissione e ricezione delle fatture

Il Provvedimento stabilisce che per data di emissione della fattura debba farsi riferimento alla data indicata nel documento che rappresenta uno degli elementi obbligatori della fattura ai sensi degli artt. 21 e 21-*bis* del D.P.R. 633/1972 da indicare nell'apposito campo <Data> contenuto nella sezione <DatiGenerali> del file della fattura elettronica.

Alla luce delle modifiche apportate dall'art. 11 del Decreto Legge n. 119/2018 all'articolo 21, comma 4, del Decreto IVA, a partire dal 1° luglio 2019, la fattura immediata potrà essere emessa entro 10 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6 del medesimo Decreto. È stata, quindi, risolta in via normativa le difficoltà degli operatori ad eseguire la trasmissione nel termine stringente individuato nel momento di effettuazione dell'operazione, nonché è stata superata l'interpretazione della Circolare 13/E che aveva espressamente individuato tale termine nelle ore 24 del giorno di effettuazione. Per i soggetti che si avvarranno di tale maggior termine, sarà obbligatorio riportare nella fattura sia la data di emissione della fattura sia quella di effettuazione dell'operazione¹². Nessuna conseguenza si riscontra, invece, in relazione alla "fatturazione differita" per la quale la fattura può essere trasmessa al SDI entro il 15° giorno successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 21, comma 4, lett. a) del Decreto IVA.

¹¹ Si evidenzia che tale esempio, tratto dalla Circolare 13, implica la possibilità di derogare alla progressività delle numerazioni riportate nel registro IVA sezionale.

¹² In tale ipotesi si ritiene che la fattura dovrà essere trasmessa nel giorno individuato nella data di emissione riportata nel documento.

La previsione normativa introdotta con il Decreto Legge n. 119/2018, pur ampliando il termine per l'emissione delle fatture, non muta l'esigibilità dell'imposta e la conseguente liquidazione, la quale dovrà sempre essere effettuata avendo a riferimento la data di effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'art. 6 del testo IVA, e non quella di emissione della fattura.

La decorrenza dei nuovi termini di emissione è stata fissata al 1° luglio 2019, in modo da consentire un congruo termine per l'adeguamento dei sistemi informativi. Come già anticipato, per il primo semestre 2019, è stata invece prevista la possibilità di trasmissione della fattura entro il 15° giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazioni senza applicazione di sanzioni, oltre ad una consistente riduzione pari all'80% delle sanzioni qualora la trasmissione della fattura avvenga entro il 15° giorno del secondo mese successivo all'effettuazione.

Con riferimento alla data di ricezione da parte del destinatario, nel caso di esito positivo del recapito della fattura, la data di ricezione (riportata nella "ricevuta di consegna") è resa disponibile al destinatario con le modalità proprie del canale di ricezione prescelto. Laddove il cessionario/committente sia un consumatore finale o un soggetto esonerato dall'obbligo di fatturazione elettronica, la data di ricezione coinciderà con quella di messa a disposizione della fattura nell'area web riservata.

In caso di impossibilità di recapito della fattura, invece, la data di ricezione ai fini fiscali coinciderà con la data di presa visione della stessa sull'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate (l'avvenuta presa visione della fattura sarà, inoltre, comunicata al cedente/prestatore da parte del S.d.I.).

Registrazione delle fatture elettroniche emesse e ricevute

Il Decreto Legge n. 119/2018 ha introdotto delle sostanziali modifiche con riferimento all'obbligo di registrazione delle fatture emesse e ricevute (cfr. le modifiche apportate agli artt. 23 e 25 del Decreto IVA).

In particolare, l'articolo 12 del tale Decreto - che ha modificato l'articolo 23, primo comma, del Decreto IVA - ha previsto uno slittamento dei termini per l'annotazione delle fatture emesse¹³, disponendo che le stesse devono essere registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni.

Con riferimento invece agli obblighi di registrazione degli acquisti di cui all'art. 25 del Decreto IVA, le novità introdotte con il Decreto n. 119/2018 hanno riguardato:

¹³ Nella previgente formulazione dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 era previsto l'obbligo di annotazione della fattura entro il termine di 15 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione.

- l'eliminazione (cfr. art. 13) dell'obbligo di numerazione progressiva del documento (i.e. sono state risolte le criticità derivanti dal fatto che per i files ricevuti attraverso il sistema di intercambio non risultava possibile indicare tale numerazione sul file XML essendo quest'ultimo immodificabile¹⁴);
- la possibilità (cfr. art. 14) di detrarre l'IVA nel periodo di esigibilità dell'operazione, a condizione che il documento sia ricevuto anteriormente al termine per effettuare la liquidazione dell'imposta, fatta eccezione "*per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente*" (ossia nella maggior parte dei casi per quei documenti relativi ad operazioni esigibili nell'ultimo periodo di liquidazione) che sono ricevuti nell'anno successivo. Per tali documenti restano validi i chiarimenti della Circolare Ministeriale n. 1/2018, con la conseguenza che per tali operazioni la detraibilità è ancorata al momento di ricevimento della fattura e, dunque, all'anno successivo.

Autofatture per "regolarizzazione"

Qualora la fattura non sia stata emessa, o sia stata emessa in modo irregolare, il cessionario/committente potrà adempiere alle disposizioni contenute nell'art. 6, comma 8, del D. Lgs. 471/97¹⁵, trasmettendo l'autofattura al S.d.I. inserendo nel campo <TipoDocumento> del file il codice convenzionale "TD20".

Il soggetto trasmittente dovrà indicare i dati del fornitore nella sezione anagrafica del cedente/prestatore, inserendo i propri in quella del cessionario/committente.

¹⁴Tale novità desta alcune perplessità in quanto, stando al tenore letterale della disposizione, risulterebbe applicabile anche a documenti non ricevuti attraverso il SDI, sebbene la relazione illustrativa precisa che tale adempimento risulta automaticamente assolto (solo) per le fatture trasmesse attraverso il SDI.

¹⁵ Ai sensi dell'art. 6 co. 8 del D. Lgs. del 18 dicembre 1997 n. 471 "*Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, 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, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:*

- *se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del D.P.R 633/72;*
- *se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta".*

Il Provvedimento ha chiarito che la trasmissione dell'autofattura al S.d.I. sostituisce la presentazione della stessa, in formato analogico, all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio¹⁶.

Abolizione del c.d. spesometro. Incentivi per la tracciabilità dei pagamenti

A partire dal 1° gennaio 2019, come previsto dall'art. 1, comma 916, della *Legge di Bilancio 2018*, è abrogato l'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture (c.d. spesometro)¹⁷. L'obbligo di comunicazione sarà abolito a partire dal 2019, restando ancora in vigore con riferimento al 2017 ed al 2018.

Per i soggetti che garantiranno la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500,00 Euro è previsto uno specifico incentivo, ossia la riduzione di due anni dei termini di accertamento ordinariamente previsti ai fini IVA (cfr. art. 57, comma 1, del D.P.R. 633/1972) e delle Imposte sui Redditi, di cui all'art. 43, comma 1, del D.P.R. 600/73¹⁸. Da tale riduzione sono esclusi i soggetti che effettuano le attività commerciali di cui all'art. 22 D.P.R. n. 633/72 (cd. commercio al minuto e attività assimilate), salvo che essi abbiano esercitato l'opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, prevista dall'art. 2, comma 1, del D. Lgs. n. 127/2015.

¹⁶ Per completezza si segnala che, oltre alle autofatture per "regolarizzazione", rientrano nel campo di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica anche le autofatture emesse per omaggi. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nelle FAQ consultabili all'interno dell'area dedicata alla fatturazione elettronica sul sito web dell'Agenzia le fatture emesse per omaggi vanno emesse come fatture elettroniche ed inviate al Sistema d'interscambio.

¹⁷ L'art. 1, comma 916, della L. 205/2017 stabilisce che "Le disposizioni di cui ai commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019. A decorrere dalla medesima data l'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, è abrogato".

¹⁸ L'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di accertamento dovrà essere comunicata, pena esclusione dal beneficio, nella dichiarazione annuale dei redditi in base a quanto previsto dall'art. 4 del D.M. 4 agosto 2016, ai sensi del quale "I contribuenti comunicano, con riguardo a ciascun periodo d'imposta, l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza di cui all'art. 3, comma 1, lettera d), del decreto legislativo nella relativa dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi. La modalità di comunicazione è definita con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate con cui sono approvati i modelli dichiarativi e le relative istruzioni. La mancata comunicazione comporta l'inefficacia della riduzione dei termini di accertamento".

Profili sanzionatori (novità del Decreto n. 119/2018)

Qualora l'operazione rilevante non venga documentata mediante fattura emessa in formato strutturato XML e trasmessa al S.d.I., ovvero laddove non provveda alla regolarizzazione di una fattura scartata, la fattura si considererà come non emessa rendendo applicabili le stesse sanzioni previste in caso di violazione degli obblighi di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA, ossia:

- ***per il soggetto cedente***: si renderanno applicabili le sanzioni disposte dall'art. 6, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, il quale prevede una sanzione compresa tra il 90% ed il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non documentato o registrato in modo adeguato;
- ***per il soggetto cessionario***: nei casi in cui la fattura non sia stata emessa o sia stata emessa in modo irregolare, il cessionario/committente dovrà adempiere alle disposizioni contenute nell'art. 6, comma 8 del D. Lgs. n. 471/97, trasmettendo l'autofattura per "regolarizzazione" al S.d.I. e inserendo il codice convenzionale "TD20" nel campo <TipoDocumento> del file. Nella sezione anagrafica del cedente/prestatore il soggetto trasmittente dovrà indicare i dati del fornitore, inserendo i propri in quella del cessionario/committente.

Laddove il cessionario non provveda a regolarizzare la fatturazione, si renderanno applicabili le sanzioni previste dal sopraccitato art. 6, comma 8, pari al 100% dell'imposta, con un minimo di Euro 250. Tuttavia, come già osservato in precedenza, al fine di ridurre gli effetti negativi dei possibili ritardi nell'adeguamento dei sistemi informatici, il Decreto n. 118/2018 ha previsto per il primo semestre 2019:

- la non applicabilità delle sanzioni se la fattura è trasmessa al SDI entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica;
- la riduzione delle sanzioni dell'80%, a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA del periodo successivo¹⁹.

¹⁹ Come precisato nella Relazione Illustrativa al Decreto ha precisato che dette attenuazioni si applicano anche con riferimento al cessionario/committente che abbia erroneamente detratto l'imposta ovvero non abbia proceduto alla regolarizzazione. In particolare, laddove il cessionario abbia detratto l'imposta in assenza di una fattura elettronica, le sanzioni non verranno applicate a condizione che il documento sia emesso, anche avvalendosi della regolarizzazione disposta dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997, entro i termini della propria liquidazione periodica, le sanzioni verranno invece applicate in misura ridotta, nel caso in cui la regolarizzazione avvenga entro i termini della liquidazione periodica successiva.

Le operazioni con soggetti esteri: la trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere

Con riferimento alle operazioni intercorse con soggetti esteri, gli operatori dovranno trasmettere - entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data indicata nel documento emesso ovvero a quello di ricezione²⁰ comprovante l'operazione - apposita comunicazione periodica dei dati delle fatture mediante il formato "XML Schema" (xsd c.d. comunicazione transfrontaliera) contenente le seguenti informazioni:

- 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.

Come previsto dal comma 3-bis dell'art. 1 del Decreto, la comunicazione è facoltativa per tutte le operazioni per le quali sia stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche tramite il S.d.I.

Si segnala che nonostante il tenore letterale della disposizione, l'esclusione dagli obblighi di comunicazione per le operazioni che siano documentate con fattura elettronica trasmessa mediante lo S.d.I., sembrerebbe avere un portata applicativa limitata ad eventuali operazioni intercorse con soggetti esteri con partita IVA italiana, che abbiano emesso o ricevuto la fattura elettronica su base volontaria, posto che ai sensi del comma 2, dell'art. 1 del Decreto²¹ per i soggetti esteri (senza partita IVA italiana) non sembra possibile avvalersi del S.d.I.

Per le sole fatture emesse, la comunicazione potrà essere eseguita trasmettendo al S.d.I. l'intera fattura emessa utilizzando il formato XML previsto per la fattura elettronica (di cui all'allegato A del Provvedimento) in luogo del formato "XML Schema" previsto per la comunicazione, indicando nel campo <CodiceDestinatario> il codice convenzionale "XXXXXXX". Tale possibilità consentirebbe la gestione dell'intero ciclo attivo attraverso il solo formato XML fattura, adempiendo sia agli obblighi di fatturazione elettronica che a quelli di comunicazione transfrontaliera, fermo restando che in quest'ultimo caso

²⁰ Con il Provvedimento è stato precisato che "Per data di ricezione si intende la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'IVA".

²¹ Il comma 2 dell'art. 1 del Decreto prevede 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 [...].

occorre prevedere comunque alla trasmissione della fattura alla controparte estera secondo canali ordinari.

Esoneri

Sono esonerati dall'obbligo di emissione di una fattura elettronica, i soggetti di minori dimensioni che si avvalgono del "*Regime di vantaggio*" previsto dall'art. 27 comma 3 del Decreto Legge n. 98/11 o del "*Regime forfettario*", di cui all'art. 1 della Legge n. 190/14.

Sono altresì escluse dagli obblighi di fatturazione elettronica le operazioni intercorse con soggetti esteri oltre quelle operazioni per le quali vigono specifici esoneri dalla fatturazione, quali ad esempio le operazioni c.d. di commercio al minuto, elencate all'art. 22 del D.P.R. 633/72.

Servizi a supporto messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, al fine di semplificare e automatizzare il processo di fatturazione elettronica, ha messo a disposizione dei soggetti passivi i seguenti servizi:

- Software installabile su PC per la predisposizione della fattura elettronica;
- App, accessibile mediante le credenziali Fisconline /Entratel, e procedura web per la predisposizione e la trasmissione al S.d.I. della fattura elettronica;
- Servizio web che permette la creazione di un codice a barre bidimensionale QR-code (Quick-Response code) che consentirà l'acquisizione automatica delle informazioni anagrafiche IVA del cessionario/committente e del relativo "indirizzo telematico";
- Servizio di registrazione mediante il quale il cessionario/committente, o l'intermediario da questi incaricato, può indicare al Sistema di Interscambio il canale e "l'indirizzo telematico" utilizzabili per la ricezione dei file. Avvenuta la registrazione, il S.d.I. utilizzerà tale modalità per il recapito delle fatture elettroniche e delle note di variazione, indipendentemente da quanto indicato nel campo <CodiceDestinatario> del file. Tale servizio potrà essere utilizzato al fine di indicare i dati dell'intermediario cui si desidera far pervenire le fatture;
- Servizio di ricerca, consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche messe a disposizione nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate. I file saranno disponibili sino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di ricezione da parte del S.d.I.;
- Servizi web informativi, di assistenza e sperimentazione dei processi a cui è possibile accedere mediante SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale), credenziali Fisconline/Entratel o CNS (Carta Nazionale dei Servizi).

Servizio gratuito di conservazione sostitutiva delle fatture

Come previsto dall'art. 3 del D.M. 17 giugno 2014, i documenti informatici devono essere conservati in modo che siano: *i)* rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del codice dell'amministrazione digitale e le norme tributarie che regolano la corretta tenuta della contabilità; *ii)* consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici almeno in relazione a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data, nel caso in cui queste informazioni siano previste obbligatoriamente.

Il procedimento di conservazione elettronica si conclude con l'apposizione di un riferimento temporale sul pacchetto di archiviazione, opponibile a terzi.

Al fine di adempiere agli obblighi di conservazione delle fatture, i contribuenti interessati potranno utilizzare, con riferimento alle fatture elettroniche e alle note di variazione trasmesse e ricevute tramite S.d.I., il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, aderendo preventivamente all'accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito web dell'Agenzia dell'Entrate. L'adesione e l'utilizzo del servizio sono consentite anche attraverso intermediari appositamente incaricati.

Il presente documento non costituisce parere professionale, ma ha solo scopo informativo.