

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 34 – DEL 21.05.2018

I NUOVI OBBLIGHI DI FATTURAZIONE ELETTRONICA DAL 1 ° GENNAIO 2019 E ANTICIPAZIONE AL 1° LUGLIO 2018 PER SUBAPPALTI/SUBCONTRATTI E CARBURANTI

PREMESSA

Con la finalità di contrasto all'evasione in ambito IVA, l'**art. 1, comma 909 e commi da 915 a 927, della legge 205/2017** (Legge di Bilancio 2018) ha introdotto e modificato diversi adempimenti in materia di fatturazione elettronica e tracciabilità dei pagamenti, graduando l'entrata in vigore degli stessi.

Le principali novità introdotte sono quelle di seguito elencate:

- ❖ **a decorrere dal 1° gennaio 2019**, l'obbligo di documentare tutte le operazioni tra soggetti passivi IVA residenti (B2B), e verso consumatori finali residenti (B2C), mediante la fattura elettronica. Anche la ricezione di tali fatture avverrà in modalità esclusivamente elettronica, con facoltà per i privati di rinunciare alla propria copia. Sono esonerati unicamente i soggetti passivi rientranti nel regime dei minimi e quelli che applicano il regime forfettario;
- ❖ a decorrere dalla medesima data, come attualmente avviene per la pubblica amministrazione (ex D.M. 3 aprile 2013, n. 55), tutte le fatture elettroniche devono essere consegnate e ricevute tramite il Sistema di Interscambio (SDI). Il sistema, per i privati, è stato semplificato;
- ❖ anche la conservazione delle fatture elettroniche dovrà avvenire in modalità esclusivamente digitale. In tal caso l'Agenzia delle Entrate, tramite il Sistema di Interscambio, dovrebbe garantire la conservazione ai fini fiscali ed ai fini civilistici (si attendono chiarimenti definitivi su questo ultimo aspetto);
- ❖ gli obblighi individuati ai punti precedenti sono **anticipati al 1° luglio 2018** relativamente alle cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, nonché alle prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiere delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica (le disposizioni si applicano solo per i primi subfornitori/subcontraenti e non anche per i fornitori degli stessi);
- ❖ viene introdotto l'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate anche dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non residenti, con esclusione di quelle per cui sono state emesse bollette doganali o fatture elettroniche (viene abolita la comunicazione dati fatture e rimangono gli obblighi di comunicazione per le "residuali" operazioni documentate da fatture cartacee).
- ❖ sempre per contrastare l'evasione settoriale, **a decorrere dal 1° luglio 2018** (salvo eccezioni di cui si darà conto) viene abrogata la scheda carburante. Le spese di carburante per autotrazione sono deducibili, ai fini del reddito e detraibili, ai fini IVA, unicamente se effettuate mediante **strumenti di pagamento tracciati** (carte di credito, debito, bonifici, assegni, ecc..).

Al riguardo, si evidenzia che, al fine di introdurre l'obbligo di fatturazione elettronica per tutti i soggetti passivi stabiliti sul territorio nazionale (fatta eccezione per le piccole imprese di cui all'articolo 282 della direttiva UE), nonché di convogliare tutte le fatture elettroniche nel Sistema di Interscambio (SDI) gestito dall'Agenzia italiana delle Entrate, l'Italia ha chiesto alla Commissione Europea di essere autorizzata a derogare agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE

A motivo di tale richiesta, l'Italia ha sostenuto che il ricorso alla fatturazione elettronica obbligatoria attraverso il SDI:

- consente all'Amministrazione tributaria di acquisire in tempo reale le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute dagli operatori. Di conseguenza, le autorità tributarie potrebbero effettuare controlli tempestivi e automatici in merito alla coerenza degli importi IVA dichiarati e versati;

- l'introduzione di un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica risulterebbe vantaggiosa anche in termini di lotta alla frode e all'evasione, nonché in termini di semplificazione della riscossione delle imposte.

La Commissione Europea, in data 5 febbraio 2018, ha autorizzato l'Italia ad introdurre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica tra soggetti passivi (diversi da quelli che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'articolo 282 della predetta direttiva 2006/112/CE, quali i soggetti minimi, forfettari, ecc...), in deroga alle modalità ordinarie di fatturazione.

La deroga è a termine e si applica dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021.

1) DOCUMENTI LEGISLATIVI E DI PRASSI DI RECENTE EMANAZIONE

Si illustrano nel prosieguo la procedura di fatturazione elettronica introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi B2B e B2C, e si descrivono le specificità di tale adempimento nell'ambito delle cessioni di carburanti e nei subappalti e subcontratti inerenti a contratti d'appalto con la Pubblica Amministrazione, anche alla luce dei seguenti **documenti legislativi e di prassi fino ad oggi intervenuti**:

- **Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30/04/2018, prot. n. 89757/2018**, contenente le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, mediante l'utilizzo del sistema SDI;
- **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 04/04/2018, prot. n. 73203/2018**, con il quale sono stati individuati i mezzi di pagamento ritenuti idonei ai fini della detrazione IVA e delle imposte sui redditi, nel caso di acquisto di carburanti per autotrazione;
- **Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, n. 8/E**, con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti in tema di fatturazione elettronica e modalità di pagamento, relativamente alle cessioni di carburanti e ai contatti di appalto con la P.A.

2) FATTURAZIONE ELETTRONICA PER SUBAPPALTI E SUBFORNITURE NELLA FILIERA DEGLI APPALTI PUBBLICI

Come evidenziato in premessa, l'obbligo di fatturazione elettronica è anticipato al 1° luglio 2018 in materia di subappalti e subcontratti, a norma di quanto disposto dall'art. 1, comma 917, della legge 205/2017.

Infatti, tale disposizione prevede testualmente che le disposizioni in materia di fattura elettronica si applichino alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relativamente alle ***"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. Ai fini della presente lettera, per filiera delle imprese si intende l'insieme dei soggetti, destinatari della normativa di cui all'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei subcontratti. Le fatture elettroniche emesse ai sensi della presente lettera riportano gli stessi codici CUP e CIG di cui all'articolo 25, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, riportati nelle fatture emesse dall'impresa capofila nei confronti dell'amministrazione pubblica"***.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 30 aprile 2018, n. 8/E, ha fornito numerosi chiarimenti in merito all'anticipazione dell'obbligo di adozione della fattura elettronica nel settore dei carburanti, ma purtroppo ha fornito solo alcuni spunti in merito agli obblighi di fatturazione delle suddette prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti, rimandando ad una circolare di prossima emanazione una più completa disamina della disciplina e delle specifiche problematiche in materia.

Certamente, la motivazione di tale allungamento dei tempi per gli attesi chiarimenti ministeriali, risiede nel fatto che la normativa, pur apparentemente semplice, si intreccia con le disposizioni dettate in materia di tracciabilità dei flussi finanziari nella filiera degli appalti pubblici, finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali.

Nella **Circolare n. 8/2018**, l'Agenzia, riprendendo le motivazioni al Provvedimento 30/4/2018, n. 89757/2018, si limita a precisare che la fatturazione elettronica, dal 1° luglio 2018 ***"troverà applicazione per i soli rapporti (appalti e/o altri contratti) "diretti" tra il soggetto titolare del contratto e la pubblica amministrazione, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi"***.

A tal riguardo, nelle esemplificazioni riportate nella Circolare, l'Agenzia precisa che, oltre al primo passaggio della filiera (consistente nel contratto d'appalto tra un'impresa e la Pubblica Amministrazione), che già da anni è soggetto all'obbligo della fatturazione elettronica ex D.M. 03/04/2013, n. 55, anche il secondo passaggio della filiera (consistente nei contratti di subappalto/subcontratto tra l'impresa appaltatrice e imprese terze, subaffidatarie dei lavori), **deve essere documentato da fattura elettronica, a partire dal 1° luglio 2018.**

Differentemente, gli eventuali successivi passaggi della filiera (consistenti nei rapporti di fornitura di beni/servizi tra i soggetti subaffidatari e soggetti loro fornitori di beni/servizi), **non ricadono nell'ambito di applicazione obbligatoria della fatturazione elettronica dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2018**, rientrandovi invece, stante l'obbligo generalizzato, a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate non identifica quali siano esattamente le prestazioni, le forniture e/o (come citato dalla circolare) gli "altri contratti", che soggiacciono all'obbligo della fattura elettronica dal 1° luglio 2018.

In attesa dei futuri chiarimenti preannunciati dall'Agenzia delle Entrate, al fine di identificare i soggetti ed i contratti - rientranti nell'ambito oggettivo e soggettivo del nuovo obbligo - si potrebbe fare riferimento alle istruzioni fornite dall'ANAC in materia di tracciabilità dei pagamenti nella filiera degli appalti pubblici.

Tali istruzioni forniscono chiarimenti esaustivi sia in materia di "filiera", che in materia di tipologia di contratti assoggettati all'obbligo di indicazione, nei pagamenti, del codice Identificativo di Gara (CIG) e, ove obbligatorio ai sensi dell'art. 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3, del Codice Unitario Progetto (CUP). Invero, è lo stesso art. 1, comma 917, della Legge di Bilancio 2018 che prevede l'indicazione obbligatoria nel corpo della fattura elettronica del Codice CIG e del Codice CUP.

Così come, nelle motivazioni al citato Provvedimento 30/4/2018, viene precisato che **nel file della fattura elettronica vanno obbligatoriamente riportati il codice CUP e CIG**, indicandoli in uno dei seguenti blocchi informativi "DatiOrdineAcquisto", "DatiContratto", "DatiConvenzione", "DatiRicezione" o "Datifatturecollegate".

A tal fine, si consiglia di visionare la pagina del sito dell'ANAC

<https://www.anticorruzione.it/portal/public/classic/MenuServizio/FAQ/ContrattiPubblici/FAQtracciabilita>.

In merito, si evidenzia altresì che l'ANAC ha precisato che le **prestazioni socio-sanitarie in regime di accreditamento** (par. 3.5 della Determinazione n. 4/2011, aggiornata con delibera n. 556/2017) non sono obbligate a richiedere il codice CIG ai fini della tracciabilità; pertanto anche tutti i subappalti e subcontratti non dovrebbero essere certificati dal 1° luglio 2018 con la fattura elettronica (sempre che i codici CUP e/o CIG sia determinante per tale obbligo).

In particolare, in risposta al quesito D4 (visionabile sul sito Internet) "I servizi sanitari erogati da strutture "accreditate" sono sottoposti agli obblighi di tracciabilità?", l'ANAC ha risposto: "No. Le prestazioni socio-sanitarie, di ricovero, di specialistica ambulatoriale e diagnostica strumentale erogate da soggetti privati in regime di accreditamento ai sensi della normativa nazionale e regionale in materia non possono ritenersi soggette agli obblighi di tracciabilità, in quanto la peculiarità della disciplina di settore non consente di ricondurre agevolmente tali fattispecie nell'ambito del contratto d'appalto, pur se è necessario prendere atto di un'evoluzione giurisprudenziale che ha aperto la strada verso la riconsiderazione della materia. Pertanto, l'Autorità ha ritenuto opportuno inviare il 7 settembre 2016 un Atto di segnalazione al Governo e al Parlamento concernente la proposta di estensione degli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari, previsti dall'art. 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136, ai servizi sanitari e sociali erogati da strutture private accreditate. Resta fermo che le prestazioni in esame debbano essere tracciate qualora siano erogate in forza di contratti di appalto o di concessione (vedi par. 3.5 della Determinazione n. 4/2011 aggiornata con delibera n. 556/2017)".

Particolare riguardo dovranno porre i consorzi di cooperative, laddove acquisiscano appalti pubblici ed assegnino alle proprie consorziate i lavori e/o le forniture. Si ritiene infatti che in tal caso l'obbligo di fattura elettronica sussista già a partire dal 1° luglio 2018.

A tal proposito, è importante rilevare che, in caso di emissione di fattura, con modalità diverse da quelle previste, la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'art. 6 del D.Lgs. 471/1997.

3) FATTURAZIONE ELETTRONICA PER LA CESSIONE DI CARBURANTI

L'art. 1, commi da 917 a 926, della Legge di Bilancio 2018, si occupa della fatturazione elettronica nel caso di cessione dei carburanti, **anticipandone l'obbligo al 1° luglio 2018**, al fine di incrementare i controlli in un settore ritenuto ad alto rischio evasione.

A tal fine, è inoltre stabilito che la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'IVA sono subordinati a modalità di pagamento tracciate.

Seguendo l'ordine degli articoli della legge di bilancio 2018 si evidenzia che l'art. 1, comma 917, dispone che le disposizioni in tema di fattura elettronica, "... si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relative a cessioni di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori", mentre il comma 920 modifica l'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, dispone che "gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto devono essere documentati con la fattura elettronica".

Le due citate disposizioni appaiono non coordinate, in quanto il comma 917 si riferisce unicamente a benzina e gasolio ceduti da chiunque, mentre il comma 920 si riferisce a qualsiasi tipologia di carburante acquistato presso i distributori stradali.

Tuttavia, con un necessario chiarimento interpretativo, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/2018 precisa che **l'anticipazione dell'obbligo di fatturazione elettronica al 1° luglio 2018 riguarda solamente le cessioni di benzina e gasolio, a prescindere che siano effettuate presso impianti stradali o altri luoghi, ed unicamente qualora tali carburanti siano destinati all'autotrazione per motori.**

Pertanto non saranno assoggettati all'obbligo, ad esempio, le cessioni di benzina o gasolio per riscaldamento, per attrezzi, utensili da giardinaggio, ecc..

Tale interpretazione è supportata anche dalle motivazioni al Provvedimento n. 89757/2018 della stessa Agenzia, in cui viene specificato che nel file delle fatture elettroniche i campi "CodiceTipo" e "CodiceValore", all'interno del blocco "CodiceArticolo", sono compilati inserendo rispettivamente la dicitura "CARB" e uno dei valori indicativi dei tipi di carburante riportati nell'allegato A del citato provvedimento (attualmente solo benzina o gasolio).

Nei casi in cui sia prevista l'indicazione della **targa**, la stessa potrà, facoltativamente, essere inserita nel campo "MezzoTrasporto" del file della fattura elettronica.

Infatti, come spiegato nella circolare dell'Agenzia, a differenza della "scheda carburante", in cui occorre indicare la targa del veicolo, tra gli elementi da indicare nella fattura, sia questa cartacea o elettronica, non è contemplata la targa. Ne consegue che nella fattura elettronica non dovranno essere necessariamente riportati gli elementi identificativi del veicolo, quali targa, modello, ecc., *"fermo restando che tali informazioni, puramente facoltative, potranno comunque essere inserite nei documenti, per le opportune finalità, come ad esempio quale ausilio per la tracciabilità della spesa e per la riconducibilità della stessa ad un determinato veicolo, in primis ai fini della deducibilità"*.

Sempre in materia di documentazione degli acquisti di carburante, l'art. 1, commi 926 e 927, della legge di bilancio 2018 prevede che dal prossimo 1° luglio 2018 vengano abrogate le disposizioni contenute nel D.P.R. 444/1997 che disciplinano l'utilizzo della cosiddetta "scheda carburante", quale strumento mediante il quale certificare gli acquisti di carburante per autotrazione.

Seguendo letteralmente l'interpretazione dell'Agenzia, si avrebbe, da un lato, l'obbligo di certificazione delle cessioni di benzina e gasolio mediante la fattura elettronica e, dall'altra, l'abrogazione della scheda carburante per tutte le tipologie di carburante, con la conseguente impossibilità di documentare gli acquisti, ad esempio, di gas metano o gpl.

In assenza di un coordinamento normativo, occorre fare riferimento a quanto disposto nelle motivazioni al Provvedimento n. 89757/2018, in cui viene precisato che ***"la cessione di altri tipi di carburante, per i quali l'obbligo di fatturazione elettronica decorrerà dal 1° gennaio 2019, andrà documentata con le modalità finora in uso. Resta ferma la possibilità, anche in questi ultimi casi, di emettere la fattura elettronica"***.

A corollario di ciò, la circolare dell'Agenzia n. 8/2018 afferma che, per consentire la deduzione del costo dei carburanti diversi dalla benzina e dal gasolio, nonché la detraibilità dell'IVA relativa, tali costi andranno documentati o con le modalità finora in uso, ossia utilizzando l'abrogata scheda carburante, ovvero facoltativamente mediante l'emissione di fattura elettronica.

Altri problemi potrebbero porsi per gli acquisti multipli (di carburante e di altri beni o servizi, quali riparazioni/sostituzioni, lavaggio, ecc..), che trovano esposizione cumulativa nella medesima fattura. In tal caso la fattura elettronica viene imposta per l'intero documento.

Da ultimo, si precisa che, anche per i carburanti risulterà possibile ricorrere alla fattura differita, qualora le cessioni siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, che contenga tutte le informazioni richieste dal D.P.R. n. 472/1996 – in particolare *"indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti"*. A tal fine, l'Agenzia precisa che, ove contenenti le informazioni necessarie, in luogo del DDT potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche (vedasi punto 2 della Circ. 205/1998).

Per quanto attiene alle **cooperative**, molto spesso, nella filiera degli autotrasporti, i consorzi o le cooperative di artigiani forniscono il carburante agli autotrasportatori soci. In questo caso, occorrerà documentare le cessioni di benzina e gasolio, con fattura elettronica a decorrere dal 1° luglio 2018.

Inoltre, nel mondo agricolo le attrezzature che circolano per strada dovranno documentare gli acquisti con fattura elettronica, ancorché i mezzi siano iscritti all'UMA e non al PRA.

In ogni caso, tutte le cooperative che riforniscano i propri mezzi con benzina o gasolio saranno tenuti a certificare l'acquisto con la fattura elettronica.

4) CESSIONE DI CARBURANTI – TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI

La legge di bilancio 2018, con l'art. 1, commi 922 e 923, ha modificato le regole di detrazione e di deduzione delle spese relative ai carburanti, rispettivamente ai fini IVA e delle imposte sui redditi.

Ai fini delle imposte sui redditi, è stato previsto che le spese di carburante per autotrazione, di cui al **nuovo art. 164, comma 1-bis) del TUIR**, sono deducibili (nella misura di cui al comma 1) se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, DPR 605/1973.

Ai fini IVA, è stato previsto che, per i mezzi indicati al **modificato art. 19 bis-1, comma 1, lettera d) del D.P.R. 633/1972**, la deducibilità è consentita qualora l'effettuazione dell'operazione venga provata tramite il pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, del D.P.R. 605/1973, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Anche in tal caso le norme sono tutt'altro che coordinate: i mezzi di trasporto indicati nell'art. 164 del TUIR non sono i medesimi indicati nell'art. 19 bis-1 del D.P.R. 633/72.

E neppure i mezzi di pagamento sono i medesimi: il TUIR prevede esclusivamente gli strumenti emessi da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione, mentre il decreto IVA prevede anche altri mezzi di pagamento individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Per tentare di porre ordine ad un adempimento che potrebbe creare non poche difficoltà agli operatori è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con **Provvedimento del proprio Direttore n. 73203 del 04/04/2018** e con **circolare 30 aprile 2018, n. 8/E**.

Con il provvedimento n. 73203/2018 l'Agenzia ha affermato che:

- ❖ si considerano idonei a provare l'effettuazione delle operazioni i seguenti mezzi di pagamento:
 - a) assegni bancari e postali (circolari e non), vaglia cambiari;
 - b) altri pagamenti elettronici previsti dall'art. 5 del D.Lgs. n. 82/2005, quali, a titolo esemplificativo:
 - addebito diretto in conto,
 - bonifico bancario postale,
 - bollettino postale,
 - carte di debito, di credito, prepagate o altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente;
- ❖ i suddetti mezzi di pagamento devono essere utilizzati per documentare le spese per l'acquisto di **carburanti (tutti i tipi) e di lubrificanti per autotrazione;**
- ❖ **i suddetti mezzi di pagamento risultano idonei, oltre che a consentire la detraibilità ai fini IVA, anche a dedurre il costo ai fini delle imposte sui redditi,** ancorché, la deducibilità del costo non sia subordinata solamente all'utilizzo di tali strumenti (che sono idonei a dare prova di chi ha sostenuto la spesa), bensì anche alla presenza dei requisiti di inerenza, competenza e congruità previsti dal TUIR;
- ❖ inoltre, sebbene l'intero articolo 164 del TUIR si riferisca ad autovetture, autocaravan, ciclomotori, i motocicli e mezzi adibiti ad uso pubblico, e non anche ad autocarri e trattori stradali, dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/2018 emerge invece che l'utilizzo delle forme di pagamento qualificato sopra elencate è obbligatorio **indipendentemente dal veicolo di riferimento,** includendo espressamente in tale categoria le autovetture, gli autocarri, i trattori stradali, i motoveicoli, siano essi **in uso esclusivo o in uso promiscuo,** ed indipendentemente altresì dal soggetto passivo utilizzatore e dal *quantum* (di quantità di carburante/costo);
- ❖ sempre il provvedimento 73203/2018, prevede che le disposizioni sulla tracciabilità trovano obbligatoria applicazione anche nelle ipotesi in cui il pagamento avvenga in momenti diversi rispetto alla cessione, come ad esempio accade nei **contratti di "netting",** laddove il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative di carburante/lubrificante in favore del contribuente, il quale utilizza, per il prelievo di carburante, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera (ad esempio, "Eni card", "Multicard", "Esso card", ecc..).

Il sistema è considerato valido, ai fini di deducibilità IRPEF/IRES del costo sostenuto e della detrazione della relativa IVA, a patto che nei rapporti tra il gestore dell'impianto di distribuzione e società petrolifera, nonché tra l'utente e la società petrolifera (per la cessione/ricarica della tessera magnetica) il pagamento venga effettuato con le modalità tracciate sopra individuate (bonifico, assegno, ecc..), e ciò **ancorché non vi sia la contestualità tra il pagamento, la fatturazione e la cessione del carburante;**

- ❖ oltre a ciò, in considerazione del fatto che molto spesso sono i dipendenti delle imprese che di volta in volta utilizzano gli automezzi, e che pertanto potrebbe non essere agevole documentare tali acquisti con l'utilizzo di carte aziendali di debito/credito/prepagate, con la circolare n. 8/2018, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso - nel caso dei dipendenti che effettuano il rifornimento presso un distributore stradale durante una trasferta di lavoro - la validità del pagamento, effettuato con **carta di debito/credito/prepagata del dipendente** stesso, qualora il relativo ammontare venga poi rimborsato al dipendente avvalendosi sempre di una delle modalità "tracciabili" individuate dalla legge di bilancio (ad esempio, tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione).

Questa tracciabilità garantisce la riferibilità della spesa al datore di lavoro e ne consente la deduzione ai fini IRPEF/IRES e la detrazione ai fini IVA.

Considerato che la circolare precisa che il rimborso deve avvenire nel rispetto "degli ulteriori criteri previsti dal TUIR", in attesa di precisazioni ulteriori, si auspica che anche nell'ipotesi di trasferte nel territorio comunale, per tali somme a rimborso non sussista il presupposto l'imponibilità del costo in capo al dipendente;

- ❖ ai fini della deduzione del costo e della detrazione della relativa IVA, sono ritenuti altresì validi dall'Amministrazione Finanziaria i **servizi offerti dai vari operatori di settore (come card, applicazioni smartphone/tablet, dispositivi elettronici vari)**, che consentono l'acquisto di carburante con addebito diretto del costo sul conto corrente o carta di credito del cliente finale, ovvero che attingono ad una provvista da questi mantenuta presso l'operatore del servizio e periodicamente ricostituita in ragione del consumo effettuato. Anche in tale caso, l'obbligo di regolazione di tutti i rapporti con modalità tracciate di pagamento, è condizione necessaria per la deducibilità delle spese e la detrazione della IVA relativa.
- ❖ un ultimo aspetto che viene trattato dal più volte richiamato provvedimento n. 73203/2018, ed in modo maggiormente esaustivo dalla Circolare n. 8/2018 dell'Agenzia delle Entrate, è quello relativo ai **buoni carburante**.

Anche a tal riguardo viene precisato che l'obbligo di pagamento con strumenti tracciabili e l'idoneità dello stesso ai fini della deducibilità del costo e della detraibilità IVA, sussiste anche se il pagamento avviene in un momento diverso (in quest'ipotesi, antecedente) rispetto alla fatturazione e alla cessione del carburante.

Si ricorda che i suddetti buoni possono essere "monouso" (servono ad acquistare un unico tipo di bene con medesima aliquota IVA), ovvero "multiuso" (che consentono l'acquisto di più beni, anche ad aliquote IVA diverse).

L'emissione dei buoni "multiuso" continua a costituire operazione fuori campo iva (art.2, comma 3, lett. a), D.P.R. 633/72) e la fattura elettronica andrà emessa solo al momento dell'utilizzo per l'acquisto di carburante.

Nel caso dei buoni "monouso", l'Agenzia invece cambia il precedente indirizzo (esposto nella circolare n. 30 del 1° agosto 1974), affermando che già al momento dell'emissione del buono occorre emettere fattura elettronica con IVA ed effettuare il pagamento "tracciato".

Identica distinzione viene fatta tra i buoni carburante/carte ricaricabili e non ricaricabili "monodistributore" (che consentono di rifornirsi presso un unico distributore di carburante) e quelli "pluridistributore" (che consentono di rifornirsi presso vari distributore di carburante), in quanto per i primi l'operazione deve essere necessariamente documentata da fattura elettronica e da forme di pagamento qualificato già al momento della cessione o ricarica del buono carburante/carta, mentre per i secondi la cessione/ricarica rappresenta un'operazione fuori campo IVA ex art. 2, co. 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, che tuttavia deve essere accompagnato dal pagamento con mezzi qualificati, anche se la fatturazione elettronica avverrà al momento della cessione del carburante.

Stante il cambiamento di indirizzo dell'Amministrazione Finanziaria in merito al trattamento IVA dei buoni "monouso" e buoni carburante/carte ricaricabili e non ricaricabili "monodistributore", le nuove indicazioni dell'Agenzia delle Entrate troveranno applicazione unicamente per quelli emessi successivamente al 31 dicembre 2018, mentre fino a tale data non verranno applicate sanzioni, qualora il contribuente si sia uniformato ai vecchi documenti di prassi.

5) FATTURA ELETTRONICA - INTRODUZIONE

Come evidenziato in premessa, l'art. 1, comma 909, della legge di bilancio 2018, modificando l'art.1 del D.Lgs. n. 127/2015 ha introdotto l'obbligo, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, di emettere esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio.

Contrariamente a quanto avviene ora per la fattura elettronica "facoltativa", dal 1° gennaio 2019 ed anticipatamente dal 1° luglio 2018 per i carburanti e per i subappalti/subcontratti, il formato e le modalità di trasmissione della fattura elettronica obbligatoria saranno rispettivamente l'XML e il sistema d'interscambio (SDI), analogamente a quanto già avviene per il regime obbligatorio per la fatturazione verso la P.A.

Per regolamentare i nuovi obblighi, l'Agenzia delle Entrate, con il citato provvedimento n. 89757/2018, ha fornito le istruzioni che danno attuazione al suddetto art. 1, comma 909, introducendo anche una serie di semplificazioni, che potranno aiutare i contribuenti ed i loro intermediari nel processo di fatturazione elettronica.

La fattura elettronica viene definita, da tale provvedimento, come un **documento informativo, in formato strutturato, trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio (SDI) e da questo recapitato al soggetto ricevente.**

La fattura elettronica è un file esclusivamente in formato XML (eXtensible Markup Language), non contenente macroistruzioni o codici eseguibili tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati, conforme alle specifiche tecniche di cui all'allegato A del citato provvedimento.

Si ritiene pertanto che, con riferimento ai nuovi adempimenti, non siano più attuali le istruzioni emanate con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 24/6/2014, dove veniva affermato che: «*circostanza determinante per distinguere le fatture elettroniche da quelle cartacee non è, di per sé, il tipo di formato originario – elettronico o cartaceo utilizzato per la sua creazione – bensì la circostanza che la fattura sia in formato elettronico quando viene trasmessa (o messa a disposizione), ricevuta ed accettata dal destinatario*».

Ora, sia per chi la emette (e la trasmette), che per chi la riceve, la fattura è considerata comunque elettronica e come tale va trattata.

Sempre la Circolare 18/2014 precisava che «*il destinatario della fattura elettronica può decidere o meno di "accettare" tale processo. In particolare, qualora non lo accetti ai fini fiscali, potrà materializzare il documento – garantendone la leggibilità – invece di stabilizzarne la prova informatica attraverso un processo di conservazione elettronica. Pertanto, la stampa e la conservazione analogica del documento ricevuto elettronicamente rappresentano un comportamento concludente per esprimere l'intenzione del destinatario di non accettare la fattura come "elettronica" (pur procedendo, viceversa, al suo pagamento e alla sua registrazione)*».

Tale facoltà non è più ammessa, in quanto dal 1° gennaio 2019 tutti i soggetti IVA (con esclusione solo dei soggetti in regime forfettario, i contribuenti minimi ed i produttori agricoli esonerati di cui all'art. 34, comma 6 del DPR 633/72, ossia con volume d'affari non superiore a 7.000 euro), saranno obbligati all'emissione della fattura in forma elettronica, anche nei confronti dei consumatori finali (ove non sia ammessa l'emissione dello scontrino, della ricevuta fiscale e/o l'esonero dalla certificazione).

Così come, contrariamente a quanto fino ad ora ammesso in materia di fattura elettronica facoltativa, non sarà più possibile "stampare" la fattura ricevuta elettronicamente e considerare la stessa cartacea.

La nuova fatturazione elettronica obbligatoria sarà tale sia per il cedente che per il cessionario, con la conseguenza che la stessa andrà ricevuta, conservata, registrata con modalità esclusivamente elettroniche.

Al fine di non ingenerare confusione sul nuovo obbligo, occorre altresì evidenziare che per le **fatture elettroniche emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni**, il citato Provvedimento n. n. 89757/2018 ha espressamente statuito che restano valide le disposizioni e le regole tecniche di cui al Decreto Ministeriale 3 aprile 2013, n. 55.

6) FATTURA ELETTRONICA – PREDISPOSIZIONE E SEMPLIFICAZIONI

Per la predisposizione del file della fattura elettronica, in formato XML, l'Agenzia delle Entrate mette gratuitamente a disposizione:

- un software da installare sul proprio PC
- una procedura web
- un'applicazione utilizzabile da dispositivi mobile (app).

Tali strumenti potranno certamente risultare utili per le piccole imprese che non abbiano una mole importante di fatture e che non debbano automatizzare il processo di integrazione con i propri gestionali. Peraltro né l'app, né le procedure web consentiranno di gestire il processo di acquisizione delle fatture passive (verosimilmente l'adempimento più complesso).

Inoltre, per semplificare le procedure di acquisizione dei dati dei propri clienti, l'Agenzia metterà a disposizione un'app dedicata che, tramite un servizio web, genererà un codice a barre bidimensionale, cosiddetto QR-CODE, che, come già avviene per la Tessera Sanitaria per i privati, potrà essere mostrato all'emittente della fattura per consentire a quest'ultimo, se dotato di apposito lettore, di acquisire in automatico i dati identificativi IVA del proprio cliente.

Anche tale strumento sarà utile se collegato alle proprie procedure gestionali, consentendo di velocizzare il processo e, soprattutto, di evitare errori nei dati del cliente che potrebbero compromettere l'esito di invio delle fatture al SDI, in special modo se il QR-CODE conterrà anche la scelta effettuata dal cliente in merito alla modalità di ricezione della fattura (PEC, codice destinatario, ecc.).

Tutti i servizi web saranno accessibili tramite SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale), credenziali Fisconline/Entratel, CNS (Carta nazionale dei servizi).

L'App invece è accessibile unicamente tramite credenziali Fisconline/Entratel.

Altra importante semplificazione riguarda l'eliminazione, per la fattura tra privati (B2B), della "notifica di esito committente", che consiste nella notifica di rifiuto o di accettazione della fattura da parte del committente/cessionario. Tale modalità rimane, per ora, unicamente per le fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione.

7) FATTURA ELETTRONICA – CONTENUTO E MODALITÀ DI TRASMISSIONE

La fattura elettronica deve **obbligatoriamente contenere tutte le informazioni previste dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972** - che sono le medesime delle fatture cartacee - nonché tutte le informazioni aggiuntive indicate nelle specifiche tecniche di cui all'allegato A del provvedimento prot. n. 89757/2018.

In particolare, ai sensi di quest'ultimo provvedimento, occorre indicare:

- 1) tutte le informazioni necessarie ai fini di una corretta trasmissione al SDI e al destinatario (esaminate nel prosieguo);
- 2) le informazioni necessarie a consentire una completa dematerializzazione del processo di ciclo passivo attraverso l'integrazione del documento con i processi ed i sistemi gestionali di pagamento;
- 3) eventuali ulteriori informazioni che possono risultare utili sulla base delle tipologie di beni/servizi ceduti/prestati e delle esigenze informative intercorrenti tra singolo fornitore e singolo cliente (ad esempio, i dati del contratto, della convenzione, del DDT, ecc..).

Questi ultimi due punti manifestano la grande attenzione che dovranno porre tutti i contribuenti nella fase di scelta dei sistemi di fatturazione, trasmissione, ricezione e gestione delle fatture elettroniche.

A tal riguardo, è inoltre importante evidenziare che l'art. 21 consente che la fattura sia emessa, oltre che dal cedente, anche dal cessionario o da un terzo: in tal caso nella testata delle fatture elettroniche andranno indicati "CC", nel caso in cui la fattura sia emessa da parte del cessionario/committente e "TZ" nel caso in cui la fattura sia stata emessa da un terzo (anche intermediari) per conto del cedente/prestatore.

Per quanto attiene la **trasmissione della fattura elettronica**, è indubbio che questa rappresenti la fase più delicata del processo di fatturazione elettronica.

In merito, occorre innanzi tutto segnalare una differenza fondamentale rispetto alla fatturazione elettronica nei confronti della pubblica amministrazione: se il D.M. 3 aprile 2013, n. 55, prevede che, al fine di assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità, la fattura elettronica nei confronti della P.A. deve essere sottoscritta con firma elettronica qualificata o digitale, per contro, negli scambi tra soggetti privati, ai suddetti fini non è obbligatoria la firma elettronica o digitale, costituendo questa una delle varie modalità utilizzabile dai soggetti emittenti, al fine di garantire l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura, anche se si ritiene che sarà probabilmente lo strumento maggiorante adottato, soprattutto da parte delle piccole e medie imprese.

Invero, secondo l'art. 21, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, *"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"*.

Al riguardo, è appena il caso di evidenziare che, qualora sia inserita la firma digitale, il SDI verifica che le fatture elettroniche siano firmate digitalmente con un certificato di firma elettronica qualificata rilasciato da un Certificatore accreditato. L'elenco degli accreditati è gestito dall'Agenzia per l'Italia Digitale.

Per quanto riguarda gli altri sistemi (EDI e controllo di gestione), utili riferimenti sono contenuti nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E/2014, tuttora valida in materia.

A norma del prot. n. 89757/2018, l'invio delle fatture elettroniche al SDI può avvenire con diverse modalità, alternative tra loro:

- a) un sistema di posta elettronica certificata (**servizio PEC**);
- b) **servizi informatici** messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate, quali la procedura web e l'app, sopra descritti (**Fatture e corrispettivi**);
- c) un sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, con servizio esposto tramite modello **"web service"**, fruibile attraverso protocollo HTTPS (servizio SDICoop);
- d) un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su **protocollo FTP** (servizio SDIFtp).

Solo l'utilizzo della PEC non richiede altri interventi, essendo a tal fine sufficiente avere un indirizzo PEC valido.

Occorre tuttavia prestare attenzione a quanto segue: la prima volta che il soggetto trasmittente invia una fattura tramite PEC, deve utilizzare l'indirizzo pubblicato sul sito www.fatturapa.gov.it (attualmente SDI01@pec.fatturapa.it): con il primo messaggio di risposta il SDI comunica al soggetto trasmittente l'indirizzo PEC che dovrà utilizzare per i successivi invii. Un utilizzo di PEC diverso non garantisce il buon fine della ricezione da parte del SDI.

Le ultime due modalità (SDICoop e servizio SDIFtp) sono sistemi tipici delle software house e/o delle grandi imprese e possono essere utilizzati solo previo processo di accreditamento al Sistema di Interscambio.

La procedura di accreditamento è disponibile sul sito www.fatturapa.gov.it, al percorso *Home - Strumenti - Accreditare il canale*.

Al termine di tale procedura il SDI associa almeno un codice numerico di 7 cifre ("codice destinatario"). Tale codice potrà essere quello prescelto e predefinito per la ricezione delle fatture passive (come meglio esposto in seguito).

Invece, l'invio tramite il web è disponibile in un'area del servizio web "Fatture e corrispettivi".

Una volta trasmessa la fattura, il SDI effettua i primi controlli.

Le **tipologie di controllo** effettuate mirano a verificare:

- la nomenclatura ed unicità del file trasmesso;

- le dimensioni del file; l'integrità del documento;
- l'autenticità del certificato di firma, se presente;
- la conformità del formato fattura;
- la coerenza e validità del contenuto della fattura (ad esempio mancata indicazione del codice fiscale per i consumatori finali o P.IVA per i soggetti IVA, incoerenza tra imponibile, aliquota IVA e IVA indicata, ecc...);
- l'unicità della fattura;
- la recapitabilità della fattura (mancata indicazione del codice destinatario o PEC).

Una delle novità introdotte dal provvedimento prot. 89757/2018 è l'introduzione nelle ricevute di un codice alfanumerico che caratterizza univocamente il documento (hash calcolato con algoritmo SHA-256) per ogni file fattura elaborato. Ogni qualvolta si invia un file al SDI, questi verifica l'unicità del file trasmesso attraverso un controllo dell'hash (impronta informatica del file), a prescindere dal nome del file; in caso di esito negativo del controllo il file viene rifiutato.

Qualora la fattura non superi i primi controlli, il SDI invia una "ricevuta di scarto". In tal caso la fattura si ha per non emessa e il cessionario/committente non riceve nessuna fattura. E' possibile emettere una nota di variazione ad uso interno, rielaborare il file fattura e rinviarlo corretto.

Attenzione: il momento dell'invio della ricevuta di scarto, ovvero di superamento dei controlli e recapito o messa a disposizione della fattura elettronica da parte del SDI, non è sincrono rispetto al momento di trasmissione della fattura stessa al SDI.

I tempi di elaborazione da parte di SDI possono variare da pochi minuti sino a 5 giorni, anche in conseguenza dei momenti di elevata concentrazione degli invii delle fatture elettroniche (es. fine mese o fine anno).

Ai fini fiscali, il provvedimento prot. 89757/2018 individua come data di esigibilità dell'imposta la **data riportata nella fattura** ai sensi degli art. 21 e 21-bis, D.P.R. n. 633/1972, ossia quella riportata nel campo "Data" della sezione "DatiGenerali" del file della fattura elettronica.

In caso di scarto, che, come visto, può avvenire anche diversi giorni dopo la trasmissione, occorre verificare che non siano decorsi i termini ultimi di emissione della fattura.

L'Agenzia non chiarisce le conseguenze fiscali di un eventuale ritardo nella trasmissione della fattura elettronica, considerando che, come noto, ai sensi degli artt. 21 e 23 del D.R.P. n. 633/1972, la fattura deve essere emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione.

Infatti, ad oggi non è stato ancora chiarito se le sanzioni di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, inerenti alla fattura tardiva, troveranno applicazione anche nei casi in cui la trasmissione della fattura elettronica avvenga in una data successiva a quella riportata sulla stessa, ancorché la relativa IVA a debito concorra correttamente a confluire nella liquidazione IVA del periodo di riferimento, in base al principio dell'esigibilità.

8) FATTURA ELETTRONICA – MODALITÀ DI RECAPITO DELLA FATTURA A CESSIONARI/COMMITTENTI

La fattura elettronica è recapitata dal SDI al soggetto cessionario/committente.

Il SDI recapita la fattura elettronica attraverso le seguenti modalità:

- PEC
- Servizio "web service"
- Sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Le modalità di cui alle lettere b) e c) e possono essere utilizzate solo previo accreditamento al Sistema di Interscambio (vedi sopra).

Per il recapito della fattura elettronica, l'Agenzia delle Entrate mette gratuitamente a disposizione un servizio di registrazione, che consente di scegliere la modalità di ricezione dei files, ossia che permette di indicare l'"indirizzo telematico" a cui il cessionario/committente intende ricevere le fatture passive e che è collegato alla propria Partiva IVA.

L' "indirizzo telematico" prescelto può essere di due tipi:

- **la PEC, ovvero**
- **il "codice destinatario", che è un codice numerico di 7 cifre.**

Per effettuare tale scelta, occorre accedere ai servizi web "Fatture e corrispettivi" e selezionare "Registrazione della modalità prescelta per la ricezione del file fattura".

Una volta indicato l' "indirizzo telematico" prescelto, il SDI consegnerà tutte le fatture elettroniche a tale indirizzo, a prescindere da quello di volta in volta possa essere indicato nelle fatture da parte degli emittenti.

SI CONSIGLIA ALLE **COOPERATIVE** (O AI CSA DA ESSE DELEGATI A TALE SCOPO) DI REGISTRARSI, PER EVITARE CHE I LORO FORNITORI INDICHINO INDIRIZZI NON GRADITI (COME AD ESEMPIO, LA PEC REPERITA AL REGISTRO IMPRESE IN LUOGO DEL "CODICE DESTINATARIO", LA PEC NON PIÙ UTILIZZATA O NON UTILIZZATA PER IL SERVIZIO FATTURAZIONE PASSIVA, ECC...).

Quanto segue, è di interesse sia per i soggetti che, in qualità di cessionari/committenti di un'operazione, devono ricevere fatture elettroniche passive, sia per i soggetti che, in qualità di cedenti/fornitori di un'operazione, devono inviare le fatture elettroniche all' "indirizzo telematico" dei propri cessionari/committenti.

Al momento della trasmissione della fattura elettronica, il soggetto emittente deve:

- a) inserire il "codice destinatario" di 7 cifre** ricevuto dal proprio cliente nel campo "CodiceDestinatario";
in alternativa,
b) inserire il codice convenzionale "0000000" nel codice destinatario e compilare il campo "PECDestinatario" con l' indirizzo PEC del soggetto cessionario:

In entrambi i casi, qualora non sia tecnicamente possibile il recapito, ad esempio per casella piena o non attiva, o indirizzo non funzionante, il SDI rende disponibile una copia della fattura sull'area riservata del cessionario sul sito web dell'Agenzia delle entrate e comunica al cedente tale informazione.

Il cedente è tenuto a comunicare tempestivamente (non tramite SDI) che l'originale della fattura è a disposizione del cessionario sul sito web delle entrate. La comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di copia informatica o analogica della fattura elettronica.

Diverso è il caso in cui il "codice destinatario" del cessionario/committente sia inesistente o errato, in quanto in tal caso vi è lo scarto della fattura;

- c)** occorre inserire il codice convenzionale "0000000" anche qualora il cessionario non abbia comunicato al cedente né la PEC né il codice destinatario. Anche in tal caso l'Agenzia mette a disposizione del cessionario sul sito la fattura, lo comunica al cedente il quale comunica e mette a disposizione una copia al cessionario (vedi sopra);

- d)** anche nel caso in cui il destinatario sia un soggetto in regime dei minimi, in regime forfettario o un produttore agricolo esonerato di cui all'art. 34 del DPR n. 633/1972 (volume d'affari non superiore a 7.000 euro), occorre inserire nel codice destinatario il valore "0000000".

Il caso è analogo al precedente.

Il SDI mette a disposizione la fattura nell'area riservata del cessionario e lo comunica al cedente. Il cedente è tenuto a comunicare tempestivamente che l'originale della fattura è a disposizione del cessionario sul sito web delle entrate. La comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di copia informatica o analogica della fattura elettronica;

- e)** se il destinatario è un consumatore finale, nel campo codice destinatario occorre indicare "0000000". Il campo IDFiscaleIVA non va compilato, mentre il campo CodiceFiscale, sì.

Anche in questo caso il SDI mette a disposizione sul sito la copia per il cessionario e lo comunica al cedente. Il cedente consegnerà una copia informatica o analogica della fattura, comunicandogli che il documento è a disposizione sul sito.

Per quanto riguarda la data di ricezione delle fatture elettroniche passive, si evidenzia che, contrariamente a quanto avviene per il cedente/prestatore, per il cessionario/committente la fattura non si considera ricevuta nella data di emissione indicata nella fattura, bensì:

- ❖ nel caso di PEC, alla data presente all'interno della ricevuta di consegna inviata al sistema dal gestore di PEC del soggetto ricevente;
- ❖ nel caso di utilizzo del canale SDIcoop, alla data di ricezione indicata all'interno della response del servizio esposto dal soggetto ricevente;
- ❖ nel caso di utilizzo del canale Ftp, alla data in con cui termina con successo la trasmissione del supporto;
- ❖ nei casi di mancato recapito e di messa a disposizione in area riservata della fattura, essa si reputa ricevuta alla data di presa visione della stessa sul sito web dell'Agenzia delle Entrate da parte del cessionario/committente.

Solamente dalle date sopra indicate il soggetto passivo potrà procedere con la registrazione e la detrazione dell'IVA esposta in fattura, in quanto è alle suddette date che, sulla base del combinato disposto degli artt. 19 e 25 del DPR n. 633/1972, il momento di effettuazione dell'operazione è avvenuto e si è in possesso di un formale documento di acquisto.

In merito alla gestione delle fatture passive ricevute permangono ancora svariati dubbi.

Primo fra tutti, quello relativo al trattamento delle fatture elettroniche ricevute a partire dal 1° luglio 2018, relative alle specifiche fattispecie dell'acquisto di carburanti o di servizi di subappalti/subcontratti.

Nel periodo transitorio, infatti, accanto alle predette fatture elettroniche ricevute per tali acquisti specifici, i contribuenti continueranno a ricevere le fatture anche in modo tradizionale (cartacee, PDF, via mail, ecc.). Queste ultime, presumibilmente, nella stragrande maggioranza dei casi continueranno ad essere trattate quali documenti analogici.

Pertanto, ci si chiede, in particolare, quali siano le modalità di protocollazione delle fatture elettroniche ricevute.

L'art. 25 del D.P.R. n. 633/72 tuttora prescrive che "il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati e importati".

Ci si chiede se il codice hash possa in qualche modo sopperire al protocollo. Certamente è univoco ma forse non progressivo?

In attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, verosimilmente occorrerà "protocollare" separatamente le fatture elettroniche da quelle cartacee, istituendo un sezionale a parte (scelta fortemente consigliata). Quantomeno per il fatto che sono soggette a modalità di conservazione differenti. Infatti, le fatture elettroniche vanno obbligatoriamente conservate in modalità elettroniche ed anche i registri in cui vengono imputate vanno conservati elettronicamente.

9) FATTURA ELETTRONICA – CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

Come indicato dall'art. 1, comma 909, punto 8) della legge n. 205/2018 e come stabilito con il provvedimento prot. 89757/2018, i cedenti/prestatori ed i cessionari/committenti sono obbligati a conservare le fatture elettroniche e le note di variazione, trasmesse e ricevute attraverso il SDI, ai sensi del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014.

A tal proposito, si evidenzia che anche l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione un servizio gratuito di conservazione sostitutiva delle fatture, conforme al D.P.C.M. 3 dicembre 2013, che è usufruibile previo accordo con l'Agenzia delle entrate.

10) FATTURA ELETTRONICA – IL RUOLO DEGLI INTERMEDIARI

Gli intermediari avranno un ruolo fondamentale nei processi legati alla digitalizzazione della fatturazione.

Il provvedimento prot. 89757/2018 individua due categorie di intermediari: uno abilitato e uno non abilitato. Solamente al primo vengono riservate alcune attività in via esclusiva.

Gli **intermediari abilitati** vengono individuati nei soggetti di cui all'art. 3, comma 3 del D.P.R. n. 322/1998: sono, di fatto, gli intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni tramite Entratel per conto dei contribuenti.

Il D.P.R. 322/1998, tra le altre, individua la categoria degli "altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze", nell'ambito della quale sono comprese:

- le società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1 lettere a), b) e c) del D.Lgs. 241/97 (articolo 2, lettera a) del D.D. 18 febbraio 1999);
- le società cooperative e società consortili cooperative i cui aderenti siano, per più della metà, soci delle associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1 lettere a), b) e c) del D.Lgs. 241/97 (articolo 2, lettera a) del DD 18 febbraio 1999);
- i soggetti che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale.

L'allegato A al provvedimento prot. 89757/2018 inquadra l'**intermediario non abilitato**, che è rappresentato da qualsiasi soggetto terzo, incaricato dal cedente/prestatore o dal cessionario/committente di emettere o trasmettere o ricevere per proprio conto le fatture elettroniche veicolate dal SDI.

Dunque, in linea con quanto già accade nel processo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione, per la gestione delle fasi di:

- predisposizione;
- trasmissione e
- ricezione

delle fatture elettroniche, i contribuenti possono avvalersi di qualsiasi intermediario, anche diverso da quelli previsti dal D.P.R. n. 322/1998.

Vi sono invece attività che possono essere svolte unicamente dagli **intermediari abilitati** a Entratel.

In particolare, si tratta delle:

- attività di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici messi a disposizione nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate;
- attività di registrazione del canale di ricezione e dell'indirizzo telematico prescelto per la ricezione del file (forse questa è l'attività più rilevante per consentire la semplificazione del processo).

Per poter svolgere entrambe le attività sopra indicate, per conto dei propri clienti, gli intermediari abilitati a Entratel devono essere delegati dai clienti stessi.

La delega può essere conferita e revocata dal cedente/prestatore (per la consultazione) o dal cessionario/committente (per la consultazione e per la scelta del canale di ricezione) attraverso le funzionalità rese disponibili nel sito Web dell'Agenzia delle entrate (utilizzando i propri codici SPID, Fisconline, CNS), oppure presentando l'apposito modulo presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate.

Gli intermediari possono inoltre svolgere un ruolo importantissimo nella fase di conservazione delle fatture elettroniche: infatti, sia l'adesione al servizio di conservazione sostitutiva, che il suo successivo utilizzo

sono consentiti ai contribuenti anche attraverso gli intermediari, che per queste attività possono essere anche quelli non abilitati.

Alcune considerazioni finali sul ruolo dei Centri Servizi per le cooperative

Alla luce del quadro normativo sopra illustrato, considerate le importanti novità ed i notevoli riflessi operativi della nuova fatturazione elettronica obbligatoria, le cooperative, così come gli altri contribuenti, dovranno scegliere con cura e tempestività i sistemi di fatturazione, trasmissione, ricezione e gestione delle fatture elettroniche.

I Centri Servizi sono direttamente coinvolti in questo processo di digitalizzazione, dovendo assumere un ruolo fondamentale di intermediari nella fatturazione elettronica, cogliendone le opportunità e cercando di individuare il servizio più idoneo, da fornire ad ogni singola realtà cooperativa assistita.

Infatti, i servizi forniti dai CSA in materia possono essere molteplici e differenti in funzione delle dimensioni/organizzazione delle varie cooperative.

In linea generale, occorre tenere presente che il Centro servizi può porsi quale soggetto che predispose le fatture attive per conto del cliente in formato XML, ovvero che riceve le fatture attive da parte del proprio cliente e le converte in formato XML (qualora non siano già predisposte in tale formato), vi appone la propria firma digitale e procede alla trasmissione delle stesse al SDI; riceve le fatture passive del cliente attraverso il SDI, sul proprio "indirizzo telematico"; segue, poi, per conto del cliente tutte (o parte delle) fasi successive: la presa in carico di tutte le ricevute di andata e ritorno (compresi gli scarti per non conformità, ecc..), l'acquisizione automatica delle registrazioni attive e passive, l'automatizzazione delle procedure di incasso e pagamento, la predisposizione automatica dei dichiarativi, la conservazione sostitutiva, ecc..

In altri termini, i CSA possono intervenire in vario modo nel complesso processo di fatturazione elettronica obbligatoria, attiva e passiva, dei propri clienti.

Al riguardo, è importante ricordare che le fatture emesse con modalità diverse da quelle elettroniche, nonché le fatture elettroniche scartate dal SDI per svariati motivi, si considerano non emesse, con conseguente applicazione delle sanzioni previste dall'art. 6 del D.Lgs. 471/1997 e delle ulteriori sanzioni collegate e discendenti dall'omessa fatturazione.

Auspiciando la conferma legislativa/ministeriale di una disapplicazione delle sanzioni nella prima fase di avvio del procedimento obbligatorio di fatturazione elettronica, e/o della possibilità del doppio binario per l'acquisto dei carburanti (scheda carburante e fattura elettronica) - come palesato nei giorni scorsi da articoli di stampa specializzata - si rimane in attesa di un ulteriore intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate, che sia atto a dirimere le numerose questioni controverse, tuttora esistenti in materia.