

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n. 178-2018/T

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA NEGLI STUDI NOTARILI

di Nicola Forte

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 13/12/2018)

Abstract

Dal 1° gennaio 2019 entrerà in vigore l'obbligo di emissione delle fatture in formato digitale. Saranno esonerati solo i professionisti di "minori dimensioni" in quanto il nuovo adempimento interesserà la maggior parte degli esercenti arti e professioni. La novità non è in grado di incidere sulla disciplina sostanziale dell'Iva, ma solo sulle prassi contrarie alle disposizioni in vigore. Il legislatore ha modificato i termini di emissione delle fatture con decorrenza dal 1° luglio 2019, ma in questo caso è stato necessario un intervento normativo ad hoc. Sono state poi previste alcune semplificazioni con il superamento di alcuni obblighi, come quello relativo alla numerazione delle fatture ricevute, oramai del tutto "obsoleto" rispetto all'emissione dei documenti in formato elettronico. A pochi giorni dall'entrata in vigore della novità tutti gli operatori saranno tenuti ad uno sforzo organizzativo per l'adeguamento delle proprie strutture professionali.

1. Premessa

Dal 1° gennaio 2019 entrerà in vigore, **per tutti i contribuenti**, esercenti arti e professioni e esercenti attività di impresa, **l'obbligo di emettere le fatture in formato elettronico**. La novità è prevista dall'art. 1, comma 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 che così dispone: *"Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2"*.

Il medesimo decreto legislativo prevede che i soggetti di minori dimensioni siano esonerati dal nuovo adempimento. Si tratta dei contribuenti forfetari o dei professionisti che si avvalgono nel periodo di imposta 2019 del regime di "vantaggio" non avendo superato, nel periodo di imposta precedente, il limite di compensi pari a 30.000 euro¹. Tale limite sarà elevato per i contribuenti

¹ Il regime di vantaggio è previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del decreto - legge - luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. Invece il regime forfetario è previsto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successive modificazioni. L'esonero dall'obbligo della fatturazione elettronica non vale per le prestazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione. La precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate in occasione del Telefisco 2018.

forfetari dalla legge di Bilancio 2019, oggetto di approvazione entro la fine dell'anno, a 65.000 euro.

Il tema della digitalizzazione del sistema e del nuovo obbligo è al centro dell'attenzione di tutti gli operatori. Ciò anche a seguito dei rilievi effettuati dal Garante della Privacy relativi alla riservatezza dei dati che "viaggeranno" telematicamente dal soggetto emittente le fatture al destinatario delle stesse.

Conseguentemente la stampa specializzata ha manifestato in più di un'occasione la possibilità che i provvedimenti di fine anno disponessero la proroga o, alternativamente, un'entrata in vigore graduale del nuovo adempimento.

L'introduzione dell'obbligo di emissione delle fatture in formato digitale per la maggior parte degli operatori costituisce una deroga agli articoli 2018 e 232 della direttiva 2006/112/CE². L'Italia ha chiesto di essere autorizzata a derogare alle disposizioni comunitarie motivando la richiesta con il maggior gettito che sarebbe conseguito all'introduzione del nuovo adempimento. Conseguentemente, l'eventuale differimento dell'entrata in vigore della novità significherebbe rinunciare, almeno virtualmente, alle maggiori entrate che sarebbero derivate dall'imposizione della digitalizzazione del sistema. La fattura elettronica dovrebbe, infatti, rappresentare un adempimento finalizzato a contrastare l'evasione fiscale con il recupero di un ammontare ingente di evasione il cui importo risulta dalla relazione illustrativa dei provvedimenti di fine anno.

Alla luce del quadro di riferimento sin qui delineato **è molto improbabile che l'obbligo di emissione delle fatture informato elettronico venga rinviato** oltre la scadenza originaria, coincidente con il 1° gennaio 2019. I professionisti dovranno dunque ultimare nel corso del mese di dicembre l'adeguamento delle strutture organizzative, mettendo a punto le relative procedure, in modo da essere in grado di operare correttamente sin dall'inizio del nuovo anno.

A tal proposito è opportuno premettere che gli studi notarili, anche in virtù dei diversi adempimenti previsti nel tempo dal legislatore, come ad esempio la registrazione telematica degli atti, sono già sufficientemente "informatizzati". Conseguentemente l'impegno finalizzato alla modifica dei processi e all'organizzazione delle strutture notarili nei prossimi mesi non dovrebbe risultare eccessivamente gravoso. Ciò anche tenendo conto che la procedura di formazione, **invio e ricezione** delle fatture in formato elettronico prevede l'utilizzo di strumenti informatici già ampiamente noti ai professionisti quali, ad esempio, **la Posta Elettronica Certificata**.

Il presente documento intende prendere in esame solo un numero limitato di punti della novità. Ciò al solo fine di consentire agli esercenti la professione notarile di effettuare le migliori scelte gestionali in vista della scadenza del 1° gennaio prossimo. In particolare, sarà evidenziato come l'adeguamento delle strutture notarili possa essere effettuato progressivamente anche più avanti, quindi nei mesi successivi, in quanto alcuni degli adempimenti collegati alla fatturazione elettronica, quali la "conservazione sostitutiva" delle fatture emesse e ricevute, non avranno scadenza immediata.

² La deroga è stata concessa con la decisione di esecuzione UE 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018, pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea

2. I soggetti obbligati

Il nuovo obbligo è, sotto il profilo soggettivo, generalizzato, cioè **riguarderà tutti gli esercenti l'attività d'impresa o di lavoro autonomo**, indipendentemente dalla forma giuridica. Sono state però previste alcune **eccezioni** riguardanti i soggetti di minori dimensioni.

Sono esonerati dal nuovo adempimento, come già anticipato, i contribuenti forfetari che si avvalgono, nel periodo di imposta 2019, del regime forfetario disciplinato dalla legge n. 190/2014 e successive modificazioni. Sono esclusi dal nuovo obbligo anche i contribuenti che, nel medesimo periodo d'imposta, hanno applicato il "regime di vantaggio" o degli "ex minimi". Sarà dunque possibile ricevere, anche nel nuovo anno e nei successivi, fatture in formato cartaceo in grado di documentare gli acquisti di beni e servizi effettuati. Queste fatture saranno emesse, appunto, dai soggetti di "minori dimensioni".

Le fatture emesse in formato cartaceo continueranno a "vivere" anche per ciò che riguarda le prestazioni effettuate da e verso i soggetti "esteri" senza stabile organizzazione del territorio dello Stato. Gli adempimenti resteranno sostanzialmente invariati per ciò che riguarda gli acquisti intracomunitari di beni e di prestazioni di servizi. Le fatture ricevute in formato cartaceo dovranno comunque essere integrate con l'annotazione sul documento della base imponibile, dell'aliquota e dell'Iva. L'impresa acquirente dovrà continuare ad effettuare la duplice registrazione nel libro delle fatture di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 e nel libro degli acquisti di cui al successivo articolo 25 del medesimo decreto.

3. Le fonti normative e la disciplina dell'Iva: considerazioni introduttive

Il nuovo obbligo, come già ricordato, è previsto dall'art. **1, comma 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127**. Le disposizioni di attuazione sono invece contenute nel **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757**, emanato in base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

La fonte citata rappresenta dunque un punto essenziale al fine di comprendere gli adempimenti ed il modo di operare degli esercenti arti e professioni nel procedimento di emissione delle fatture in formato elettronico.

Il provvedimento direttoriale conferma che il nuovo obbligo di fatturazione elettronica si assolve mediante l'invio di un file avente formato XML, trasmesso unicamente tramite il Sistema di Interscambio, utilizzando le medesime soluzioni informatiche già adottate per l'emissione della fattura elettronica verso la Pubblica Amministrazione. Il predetto Sistema non è altro un "postino virtuale" in grado di consegnare le fatture elettroniche ai destinatari delle prestazioni e dei relativi documenti.

Le regole tecniche per l'emissione delle fatture elettroniche nei confronti della PA sono parzialmente diverse e trovano origine del decreto ministeriale n. 55 del 3 aprile 2013. Effettuando un breve confronto si desume che le fatture elettroniche da emettere verso imprese e professionisti privati non richiedono l'apposizione della firma digitale. Tale sottoscrizione è

facoltativa³, diversamente dai documenti emessi nei confronti della PA. Inoltre i soggetti privati non possono rifiutare i documenti recapitati per il tramite del Sistema di Interscambio. L'unica possibilità di correzione, per eventuali errori commessi nell'indicazione dell'imponibile, dell'imposta, o laddove un'operazione venga meno in tutto o in parte, risiede nella possibilità di emettere apposita nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Preliminarmente deve essere evidenziato come il nuovo adempimento non sia in grado di incidere sulla disciplina sostanziale dell'imposta sul valore aggiunto. Il legislatore, come sarà spiegato più avanti, ha previsto delle semplificazioni. Ad esempio, dal 1° luglio 2019, sarà possibile emettere il documento in formato elettronico non più contestualmente all'effettuazione dell'operazione – data dell'incasso – ma entro i dieci giorni successivi. E' stato però necessario un intervento normativo ad hoc realizzato dall'art. 11 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119.

In tutti gli altri casi, al di fuori di queste specifiche eccezioni⁴, le disposizioni di cui al D.P.R. n. 633/1972 continueranno a trovare applicazione senza alcuna novità. Ad esempio gli esercenti la professione notarile potranno continuare ad applicare **la disciplina di cui al DM 31 ottobre 1974**, che consente di **emettere le fatture entro i 60 giorni successivi** dalla costituzione ed erogazione al notaio di un fondo "indistinto" di compensi e spese. Dal 1° gennaio prossimo **sarà ancora possibile**, in presenza di tutte le condizioni previste dal citato decreto ministeriale, **emettere la fattura elettronica** entro il predetto **termine di 60 giorni**.

L'unico effetto che si realizza a seguito dell'entrata in vigore del nuovo obbligo riguarda la necessità di "abbandonare" le prassi ed i comportamenti consolidati assunti nel tempo dai professionisti, frequentemente in contrasto con la disciplina sostanziale di cui al citato D.P.R. n. 633/1972. Ad esempio nell'ipotesi in cui il professionista commetta un errore nell'indicazione dell'importo imponibile nella fattura non sarà possibile chiedere al destinatario di "annullare informalmente" il documento ricevuto, provvedendo successivamente, ad emettere la fattura corretta recante la stessa data e lo stesso numero. Questo comportamento era irregolare in passato e continuerà ad esserlo anche ora, all'indomani del nuovo obbligo. Tuttavia, dal 1° gennaio prossimo il Sistema di Interscambio consentirà di "tracciare" ogni operazione e trasmissione dei singoli documenti. La prassi irregolare dovrà necessariamente essere superata e l'annullamento del documento dovrà essere effettuata formalmente con l'emissione di una nota di variazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, anch'essa in formato digitale. L'invio al destinatario che ha ricevuto la fattura errata, dovrà essere effettuato, come per le fatture, tramite il sistema di interscambio.

³ Anche se la sottoscrizione digitale è facoltativa il Sistema di interscambio procede comunque ad effettuare il controllo sulla validità del certificato e nel caso in cui sia scaduto procede a scartare il documento trasmesso.

⁴ Il decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 ha previsto ulteriori novità finalizzate a semplificare gli adempimenti dei contribuenti in materia di Iva. Questi interventi sono completamente scollegati dal nuovo adempimento della fatturazione elettronica. In particolare, l'art. 12 ha semplificato le modalità di annotazione delle fatture emesse; l'articolo 13 ha semplificato la procedura di registrazione delle fatture di acquisto ricevute abrogando l'obbligo di numerazione dei documenti all'atto della ricezione degli stessi; l'art.14 ha reso più "flessibile" l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva da esercitarsi ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

4. Il contenuto della fattura elettronica e le modalità di invio anche a mezzo PEC

Il paragrafo 1.2 del provvedimento direttoriale dell'Agazia delle entrate citato chiarisce che i dati da inserire nella fattura elettronica, al fine di consentire la sua corretta emissione, coincidono con i dati obbligatori richiesti dalla normativa Iva di cui agli articoli 21 e 21 bis del D.P.R. n. 633/1972.

Devono quindi continuare ad essere indicati, ad esempio, la ditta, la denominazione e la ragione sociale delle parti, cioè del cedente ed il cessionario, il numero di partita Iva, il codice fiscale, e in generale ogni altro elemento previsto dal citato art. 21. Sarà però necessario prestare **particolare attenzione alla parte anagrafica** in quanto il Sistema di Interscambio effettua operazioni di controllo formale sulla fattura emessa in formato digitale. Pertanto, se il file in formato XML recasse l'indicazione di un codice fiscale errato, la fattura sarà "scartata" dal Sistema e non si considererà emessa.

Le disposizioni di attuazione di cui al provvedimento direttoriale del 30 aprile 2018, **non hanno reso obbligatorio indicare** in fattura ulteriori **dati integrativi**, oltre a quelli di cui al citato art. 21. Tuttavia, come precisato dallo stesso provvedimento delle entrate, ed in particolare al punto 1.4, sarà comunque possibile, sia pure facoltativamente, integrare il file con ulteriori informazioni o elementi in grado di semplificare la gestione e la contabilizzazione delle operazioni effettuate.

Per ciò che riguarda le procedure di trasmissione dei documenti elettronici deve osservarsi come siano stati posti sul mercato numerosi software applicativi in grado di semplificare l'adempimento. Secondo le indicazioni fornite dal paragrafo 2.2 del provvedimento del Direttore dell'Agazia delle entrate citato, la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio potrà essere effettuata, indifferentemente in base alle quattro modalità alternative ivi indicate.

Nell'ambito di queste diverse modalità di trasmissione, quella di **più immediato utilizzo** e che richiede il **minor impegno** in termini di adeguamento informatico è la **Posta Elettronica Certificata**. L'utilizzo della PEC non richiede la necessità di acquisire software di difficile gestione, né investimenti e modifiche strutturali particolarmente costose.

L'invio della fattura elettronica può essere altresì effettuato utilizzando uno dei servizi informatici messi a disposizione dall'Agazia delle entrate. L'operatore può decidere di compilare la fattura elettronica ed inviarla al SdI servendosi della procedura web disponibile nel sito dell'Agazia delle entrate, oppure utilizzando un software da installare nel PC o un'applicazione per dispositivi mobili quali tablet, smartphone, etc.

Le altre due procedure utilizzabili per la trasmissione si basano sul collegamento diretto ed automatizzato tra il SdI ed il sistema informatico dell'operatore. Le due procedure sono: il sistema di cooperazione applicativa, che si basa sulla rete internet e viene definito "web service"; il sistema di trasmissione basato su protocollo FTP.

Queste ultime due procedure richiedono un preventivo accreditamento al SdI da parte dell'emittente, in seguito al quale all'operatore viene assegnato un numero di 7 cifre. Si tratta del c.d. "codice destinatario", che consente di individuare in modo univoco il soggetto e di associarlo al canale telematico per la trasmissione.

5. Il corretto “indirizzamento” delle fatture emesse: il codice destinatario e l’indirizzo PEC

La fattura elettronica viene consegnata al destinatario non direttamente, ma **tramite il Sistema di Interscambio**, cioè un “postino virtuale” in grado di indirizzare correttamente il documento verso l’acquirente dei beni o il committente la prestazione di servizi.

A tal fine il soggetto emittente dovrà sempre compilare, all’interno del documento elettronico, il campo “codice destinatario, pena lo scarto del documento. Il codice destinatario è un dato che consente il corretto indirizzamento della fattura elettronica. Il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate citato del 30 aprile 2018 ha previsto che, laddove l’emittente non conosca tale dato, potrà compilare il campo inserendo un codice convenzionale così formato “0000000”. Il tal caso il Sistema di Interscambio sarà comunque in grado di recapitare il documento elettronico al destinatario sulla base del codice fiscale di tale soggetto. La fattura digitale non sarà però consegnata direttamente, ma sarà messa a disposizione dell’acquirente/committente in un’apposita area riservata del sito dell’Agenzia delle entrate.

La consegna del documento potrà essere altresì effettuata indicando nel file XML della fattura elettronica, l’indirizzo di posta elettronica certificata. Anche in questo caso, al fine di evitare lo “scarto” del documento, deve essere indicato, in luogo del codice destinatario, il codice convenzionale “0000000”.

6. Le fatture emesse nei confronti dei “consumatori finali”

Il provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, recante le regole tecniche di emissione delle fatture in formato digitale, ha indicato le modalità da seguire qualora il destinatario della prestazione e del documento sia un “**consumatore finale**”. A tal fine si intende qualsiasi soggetto non esercente attività di impresa o di lavoro autonomo, quindi non in possesso del numero di partita Iva. Si tratta, ad esempio, delle persone fisiche, degli enti non commerciali esercenti esclusivamente attività istituzionali ovvero dei condomini.

Solitamente tali soggetti non sono in possesso di un indirizzo di posta elettronica certificata, né del codice destinatario, stante l’impossibilità di ottenere il relativo accreditamento presso il Sistema di Interscambio. Pertanto l’emissione della fattura elettronica potrà essere correttamente effettuata indicando all’interno del file in formato XML della fattura elettronica, oltre ai dati previsti dall’art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, il codice “0000000” in luogo del codice destinatario. Il destinatario sarà individuato dal Sistema tramite il codice fiscale, e la fattura elettronica sarà messa a disposizione in un’apposita area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate.

Per ciò che riguarda gli ulteriori adempimenti L’art. 1, comma 6 del decreto legislativo n. 127/2015 cit. così dispone: *“Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili a questi ultimi dai servizi telematici dell’Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. E’ comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura”*.

L’Agenzia delle entrate ha precisato, in una delle FAQ pubblicate sul sito internet, che **“nella copia dovrà essere esplicitamente detto che si tratta della copia della fattura trasmessa” tramite il Sistema di Interscambio**. La legge non prevede alcun obbligo in proposito. Tuttavia l’indicazione “suggerita” dall’Agenzia delle entrate è opportuna al fine di evitare sul nascere eventuali contestazioni dell’Amministrazione finanziaria, effettuate durante il controllo formale delle dichiarazioni fiscali. In ogni caso la mancata attestazione dell’emittente non impedisce il riconoscimento dell’onere di cui il contribuente ha chiesto la detrazione o la deduzione. Sarà sempre possibile in qualsiasi momento acquisire la fattura elettronica accedendo all’apposita area riservata presente nel sito web dell’Agenzia delle entrate.

In un precedente evento organizzato dalla stampa specializzata l’Amministrazione finanziaria ha precisato che nella copia in formato elettronico o analogico, consegnata al “consumatore finale,” avrebbe dovuto essere specificato che il documento fiscalmente valido sarebbe stato esclusivamente quello disponibile nell’area riservata del contribuente accessibile dal sito internet dell’Agenzia delle entrate. **Questa precisazione risulta però completamente superata** da quella successiva contenuta nelle FAQ pubblicate sul medesimo sito dell’Agenzia in quanto, per il “consumatore finale,” la copia analogica costituisce un documento valido ai fini fiscali utilizzabile ai fini IRPEF per far valere le deduzioni e le detrazioni d’imposta. Invece per il soggetto emittente l’unico documento avente valore fiscale è quello in formato digitale.

La corretta indicazione deve essere fornita, ad esempio, allorché il contribuente intenda considerare in detrazione le spese notarili per la stipula del mutuo relativo all’acquisto dell’abitazione principale. La precisazione che il documento rilasciato al mutuatario costituisce la copia trasmessa al Sistema di Interscambio consente al contribuente persona fisica di utilizzare tale copia per far valere la detrazione IRPEF⁵.

L’Agenzia delle entrate ha di fatto equiparato ai “consumatori finali” i contribuenti forfetari o che si avvalgono del “regime di vantaggio,” che non forniscono al soggetto emittente l’indirizzo di posta elettronica certificata. Pertanto anche in tale eventualità, oltre ad effettuare l’invio al SdI della fattura elettronica, l’emittente dovrà consegnare al cliente una copia in formato analogico o elettronico.

7. Il momento di emissione e la data della fattura

I termini entro cui devono essere emesse le fatture elettroniche non sono diversi dalle fatture analogiche. **L’emissione deve essere effettuata in corrispondenza del momento di effettuazione dell’operazione** individuato ai sensi dell’art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Se, ad esempio, la prestazione di servizi è stata materialmente eseguita, ma il corrispettivo non è stato ancora percepito, l’operazione non si considererà effettuata ai fini fiscali. Il documento elettronico deve

⁵ Se l’Agenzia delle entrate non avesse cambiato opinione e l’emittente avesse dovuto indicare che il documento fiscalmente valido sarebbe stato unicamente quello presente nell’area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate, il documento analogico, non avendo validità fiscale, non avrebbe potuto essere utilizzato per far valere la predetta detrazione.

quindi essere obbligatoriamente emesso non oltre la data in cui è avvenuto l'incasso della somma dovuta.

Il punto 4.1 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate cit. del 30 aprile 2018 prevede che *“La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo “Data” della sezione “DatiGenerali” del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli articoli 21 e 21 – bis del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1972, n. 633; ...”*

La data indicata nella fattura deve corrispondere al momento di effettuazione dell'operazione. Non dovrebbe rilevare la circostanza che l'effettiva trasmissione al Sistema di Interscambio possa essere non contestuale. Ad esempio il SdI non impedisce la trasmissione del documento elettronico in una data successiva a quella indicata all'interno del file in formato XML. L'Agenzia delle entrate ha chiarito nel corso dei diversi eventi ai quali ha partecipato, che la trasmissione del documento elettronico dovrebbe avvenire entro 24 ore dall'effettuazione dell'operazione. Gli operatori, professionisti ed imprese, si sono chiesti, subito dopo l'avvenuto chiarimento, se tale termine dovesse o meno considerarsi tassativo.

Il problema di fatto risulta superato per effetto della moratoria delle sanzioni valida per sei mesi e, per i contribuenti che liquidano l'Iva mensilmente, applicabile anche oltre, fino al 30 settembre 2019. Come sarà spiegato più avanti, in presenza di talune condizioni, l'emissione tardiva delle fatture elettroniche non darà luogo all'irrogazione di alcuna sanzione⁶ o, al massimo, ad una sanzione pari al 20 per cento dell'imposta esposta nel documento elettronico. Inoltre, con decorrenza dal 1° luglio 2019 la fattura potrà essere tempestivamente emessa entro i dieci giorni successivi a quello in cui l'operazione si considera effettuata.

8. I controlli del Sistema di Interscambio e lo “scarto” del documento

Dopo aver generato e trasmesso il documento in formato digitale, **il SdI effettua una serie di controlli formali** che, se danno luogo ad un esito negativo, fanno conseguire lo **scarto del documento** che, in tal caso, **si considera non emesso**. L'indicazione risulta al punto 4.2 del più volte citato provvedimento direttoriale che così dispone: *“la fattura elettronica scartata dal SdI a seguito dei controlli di cui ai punti 2.4, 2.5 e 2.6 si considera non emessa”*.

In caso di mancato superamento dei controlli viene recapitata, entro cinque giorni, una ricevuta di scarto del file al soggetto che ha effettuato la trasmissione del documento utilizzando il medesimo canale con cui è stato inviato il file al SdI. I motivi che determinano lo scarto del file sono, a titolo esemplificativo, i seguenti:

- utilizzo di un certificato di firma digitale non valido;
- indicazione di un numero di partita Iva errato;

⁶ Rimane però fermo il principio che, indipendentemente dalla tardiva emissione del documento e dalla disapplicazione delle sanzioni, l'Iva a debito dovrà confluire nel periodo di liquidazione durante il quale si è verificata l'esigibilità secondo quanto disposto dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

- mancata indicazione di un elemento ex art. 21 del D.P.R. n. 633/1972: ad esempio la mancata indicazione del numero della fattura, sempre che il software non impedisca la generazione del file in formato XML;
- fattura formalmente corretta con l'indicazione di un codice destinatario inesistente.

A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune rilevanti precisazioni con una della FAQ pubblicate sul sito Internet. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "Nel caso in cui la fattura elettronica riporti un numero di partita Iva ovvero un codice fiscale del cessionario/committente inesistente in Anagrafe Tributaria, il SdI scarta la fattura in quanto la stessa non è conforme alle prescrizioni dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72. Nel caso in cui la fattura elettronica riporti un numero di partita Iva cessata ovvero un codice fiscale di un soggetto deceduto ma entrambi esistente in anagrafe tributaria, il SdI non scarta la fattura e la stessa sarà correttamente emessa ai fini fiscali. In tali situazioni l'Agenzia delle entrate potrà eventualmente effettuare controlli successivi per riscontrare la veridicità dell'operazione".

Invece non sarà scartata una fattura elettronica recante l'indicazione di dati anagrafici incongruenti rispetto al numero di partita Iva o al codice fiscale indicati.

9. L'emissione della fattura precedentemente scartata

E' stato già osservato come, in base al provvedimento direttoriale del 30 aprile scorso, la fattura scartata dal SdI si consideri non emessa. L'Agenzia delle entrate ha così indicato la procedura da seguire al fine di regolarizzare l'operazione.

Secondo quanto precisato dalla Circolare n. 13/E del 2018, ed in particolare al punto 1.6, l'emittente ha a disposizione **cinque giorni di tempo**, dal ricevimento della **notifica di scarto**, al fine di effettuare **un nuovo invio del documento elettronico**. Se il primo tentativo di invio è stato tempestivo, ed il secondo, andato a buon fine, è stato effettuato entro il predetto termine di cinque giorni, l'operazione si considera tempestivamente effettuata e non sarà irrogabile alcuna sanzione.

Secondo quanto precisato dal citato documento di prassi, la fattura emessa a seguito dell'avvenuta comunicazione di scarto, deve recare, preferibilmente, l'indicazione della data e del numero di documento originario. Qualora questa soluzione non sia possibile, ed in alternativa alla procedura descritta, il contribuente potrà:

- a) emettere la fattura con un nuovo numero e data, per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata dal SdI;
- b) la medesima soluzione di cui al punto precedente ricorrendo ad una specifica numerazione che faccia emergere che si tratta di un documento rettificativo del precedente. Ad esempio i documenti emessi nuovamente potranno assumere la numerazione 1/S o 1/R e registrati in apposito registro sezionale.

10. Ricevuta di consegna o di mancato recapito

Il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 30 aprile scorso, chiarisce che una volta superati i controlli effettuati dal SdI, l’emittente riceverà una **“ricevuta di consegna”** della fattura elettronica oppure, laddove il recapito non fosse possibile per motivi tecnici, riceverà una ricevuta di “mancato recapito”, che informa il soggetto, che ha effettuato la trasmissione, della “messa a disposizione” del documento nell’area web riservata del destinatario. **Le due comunicazioni rappresentano per l’emittente la prova dell’emissione della fattura elettronica.**

Nel caso in cui per cause tecniche non imputabili al SdI, come ad esempio si verificherebbe laddove la casella PEC fosse piena o non attiva, e il recapito al soggetto ricevente non fosse possibile, “il SdI rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente. Il provvedimento direttoriale dispone che in tale eventualità *“il cedente prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal SdI – al cessionario/committente che l’originale della fattura elettronica è a sua disposizione nell’area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica”*.

La medesima comunicazione deve essere effettuata qualora la fattura elettronica sia emessa indicando solo il codice convenzionale “0000000” non avendo, il cessionario committente, né comunicato il codice destinatario, né l’indirizzo PEC.

11. La fattura differita: le prestazioni professionali

L’Agenzia delle entrate ha chiarito che, indipendentemente dall’obbligo di emissione dei documenti in formato digitale, sarà possibile continuare ad emettere, come in passato, la fattura differita. Si tratta di una semplificazione poco conosciuta dai professionisti, riguardante inizialmente, le sole cessioni di beni e poi estesa anche alle prestazioni di servizi.

In tal modo i professionisti avranno a disposizione un ampio lasso di tempo, rispetto al momento di effettuazione della prestazione, per l’emissione del documento in formato digitale.

L’art. 21, comma 4 del decreto Iva, subordina tale possibilità alla circostanza che le prestazioni di servizi siano **individuabili attraverso idonea documentazione** e siano effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto. In tale ipotesi, l’unica fattura, deve riportare il dettaglio delle operazioni. Il documento deve essere emesso, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento. La documentazione idonea a dimostrare le prestazioni può ad esempio essere rappresentata anche dalla **c.d. fattura pro forma**. Il predetto documento avendo natura diversa dalla fattura **non deve essere emesso in formato digitale** e quindi **non deve essere trasmesso per il tramite del Sistema di Interscambio**.

La Circ. dell’Agenzia delle entrate n. 18/E del 2014 ha chiarito, con riferimento alle prestazioni di servizi, come debba intendersi per idonea documentazione in grado di dimostrare l’esecuzione delle prestazioni. Secondo il documento di prassi possono documentare le prestazioni di servizi: l’attestazione dell’avvenuto incasso del corrispettivo; i contratti; le note di consegna lavori; le

lettere di incarico; eventuali relazioni professionali. Il contribuente potrà allegare, sia pure facoltativamente, i predetti documenti.

La fattura differita emessa in formato digitale indicherà i riferimenti della documentazione comprovante l'esecuzione delle prestazioni di servizi professionali riportate nel documento. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che si potrà ricorrere all'emissione della fattura differita anche nel caso in cui il professionista abbia effettuato nello stesso mese solare, nei confronti dello stesso soggetto, un'unica prestazione. L'indicazione è contenuta nella Circ. n. 18/E del 24 giugno 2014. Ad esempio se il professionista ha messo la fattura pro forma il 10 gennaio 2019 ed ha incassato il compenso il 15 gennaio successivo, la fattura potrà essere emessa tempestivamente entro il 15 febbraio. La semplificazione è limitata alla possibilità di emettere la fattura elettronica successivamente rispetto al momento di effettuazione dell'operazione⁷. Nessun effetto ne consegue, sull'esigibilità del tributo, che si realizza in corrispondenza del momento di effettuazione dell'operazione. Pertanto, tornando all'esempio precedente, ed indipendentemente dal momento di emissione della fattura, il debito sorge nel periodo di liquidazione di gennaio, allorquando l'operazione si considera effettuata in conseguenza dell'incasso del corrispettivo.

La possibilità di emettere la fattura differita è completamente scollegata dal periodo di sei o nove mesi di moratoria delle sanzioni.

12. La gestione del “fondo spese” e la fatturazione elettronica

Il decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119 ha concesso ai contribuenti **dieci giorni in più per l'emissione della fattura. Dal 1° luglio 2019** la fattura potrà essere emessa entro i dieci giorni successivi rispetto al momento di effettuazione dell'operazione. In questo caso tale giorno, diverso e precedente rispetto al momento in cui la fattura viene materialmente emessa, deve essere indicato nel documento.

Si consideri il caso in cui il compenso professionale venga incassato il 10 luglio. In questo caso la fattura dovrà indicare questo giorno come momento di effettuazione dell'operazione e poi anche la data di emissione, se successiva e che non potrà mai superare i dieci giorni.

Il decreto ha differito l'entrata in vigore della novità, al 1° luglio 2019, per consentire l'adeguamento tecnico delle procedure. Il file XML, diversamente dal passato, dovrà riportare la data di effettuazione dell'operazione e l'operazione di modifica potrebbe rivelarsi tecnicamente non agevole. La circostanza spiega, come detto, le ragioni per cui la modifica normativa non troverà immediata applicazione dal 1° gennaio 2019. Nel primo semestre del nuovo anno, se la fattura sarà emessa tardivamente, ma nello stesso periodo di liquidazione durante il quale l'operazione si considera effettuata, non si applicheranno le relative sanzioni. I contribuenti che liquidano l'Iva con periodicità mensile potranno beneficiare della moratoria delle sanzioni fino al 30 settembre 2019.

Alla luce della novità in rassegna, la data di effettuazione dell'operazione, individuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, assume ancor più rilevanza. Infatti, non solo è fondamentale al

⁷ Individuabile, ai sensi dell'art.6 del D.P.R. n. 633/1972, in corrispondenza con la data dell'incasso del compenso.

fine di individuare il momento in cui il tributo è esigibile, quindi quando sorge il debito Iva, ma anche al fine di verificare la tempestiva emissione della fattura che non potrà essere effettuata, oltre i dieci giorni successivi.

Non dovrebbe essere particolarmente difficile individuare il momento di effettuazione dell'operazione. Il riferimento, come ricordato, è rappresentato dall'art. 6 del decreto Iva. Le cessioni immobiliari si considerano ad esempio effettuate al momento della stipulazione dell'atto. Per le cessioni di beni mobili si deve fare riferimento al momento della consegna o spedizione. Invece per le prestazioni di servizi professionali si deve fare riferimento al momento della percezione del corrispettivo⁸.

L'individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni può, in talune circostanze, rivelarsi più problematica. Il DM. 31 ottobre 1974 consente ad avvocati, dottori commercialisti e notai, che ricevono dal cliente un fondo spese indistinto di compensi e spese, di emettere la relativa fattura entro i sessanta giorni successivi al ricevimento della predetta somma.

La *ratio* della semplificazione è agevolmente individuabile. Il decreto ha concesso un maggior termine alle predette categorie professionali in quanto nel momento in cui si riceve un fondo spese indistinto il professionista non è presumibilmente in grado di individuare la parte dei compensi e la parte delle spese escluse dal computo della base imponibile. In questo caso, entro l'intervallo temporale dei sessanta giorni, l'incasso del fondo spese indistinto non "integra" il momento di effettuazione dell'operazione. Tale momento deve essere individuato in corrispondenza dello spirare del sessantesimo giorno, ovvero anche prima se il professionista anticipa l'emissione della fattura.

A tal proposito deve considerarsi che l'emissione della fattura allo spirare del sessantesimo giorno non rappresenta una mera formalità, ma in coincidenza con tale momento il tributo diviene altresì esigibile. Ciò in quanto tale momento coincide, appunto, con il momento di effettuazione dell'operazione.

Si consideri ad esempio il caso di un esercente la professione notarile che incassa un fondo spese indistinto, di compensi e spese, il 1° marzo. Il professionista emette la fattura definitiva allo scadere dei sessanta giorni e quindi in data 30 aprile. La fattura deve considerarsi in questo caso emessa tempestivamente e l'Iva a debito confluirà nella liquidazione periodica di aprile. E' irrilevante che la costituzione del fondo spese sia avvenuta durante il mese di marzo. L'Iva a debito non può confluire in questo periodo di liquidazione anche perché, presumibilmente, il professionista non sarebbe neppure in grado di determinare con anticipo la parte imponibile, l'Iva e le spese escluse.

Ora, però, il problema è **coordinare la previsione di cui al DM 31 ottobre 1974, con il testo novellato dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972**, in base al quale la fattura può essere emessa entro i dieci giorni successivi rispetto al momento di effettuazione dell'operazione.

L'art. 3 del citato decreto ministeriale così dispone: *"per le somme ricevute in deposito, globalmente ed indistintamente, sia a titolo di corrispettivo che a titolo di spese da sostenere in*

⁸ Cfr l'art. del 6 del D.P.R. n. 633/1972.

nome e per conto dei clienti, gli esercenti la professione notarile, quella forense, nonché quella commercialista, devono emettere la fattura, relativamente al pagamento dei corrispettivi, entro sessanta giorni dalla data di costituzione del deposito". Non è dunque chiaro se questa disposizione "speciale", che già concede al professionista sessanta giorni per l'emissione della fattura, contenga un "termine" tassativo che non può in nessun caso essere superato, oppure se deve comunque essere applicato l'art. 21 del decreto Iva che, nel testo novellato, prevede ancora ulteriori dieci giorni per l'emissione della fattura.

La soluzione dovrebbe essere positiva, cioè nel senso di concedere anche in questo caso dieci giorni in più, sulla base di argomentazioni di tipo sistematico che dovrebbero rendere corretta la soluzione. In *primis*, l'art. 21 citato afferma espressamente che *"La fattura è emessa entro dieci giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6"*. Tale momento coincide senza alcun dubbio con lo spirare del sessantesimo giorno dalla data di costituzione del fondo spese. L'unica eccezione è rappresentata dall'anticipata emissione della fattura, ma in tale ipotesi il problema neppure si pone. Inoltre, il termine di dieci giorni è stato previsto a seguito dell'introduzione dell'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico. In buona sostanza il legislatore, ipotizzando che gli operatori potessero incontrare delle difficoltà dal momento della "generazione" dei documenti in formato digitale al successivo invio al Sistema di Interscambio, ha voluto concedere questo intervallo temporale considerando l'emissione della fattura comunque tempestiva a condizione che l'operazione venga effettuata entro la predetta scadenza dei dieci giorni successivi. Non si comprenderebbe, quindi, per quale ragione, dovrebbe essere negata l'applicazione del maggior termine considerando che le medesime difficoltà si incontrerebbero nella "generazione" e nel successivo invio della fattura elettronica predisposta allo spirare del sessantesimo giorno.

13. Le fatture emesse tardivamente e la moratoria delle sanzioni

Una delle principali preoccupazioni che gli operatori hanno manifestato negli ultimi mesi riguarda **l'irrogazione delle sanzioni** nel caso di **invio tardivo delle fatture elettroniche**. In particolare, deve essere tenuta distinta la fase di formazione/generazione del documento in formato digitale, da quella dell'invio/trasmisione del documento elettronico al Sistema di Interscambio⁹. Le preoccupazioni riguardano il ritardo della trasmissione al predetto Sistema di Interscambio del documento elettronico generato durante la prima fase. Potrebbe al limite verificarsi che la generazione del file avvenga in una data e l'invio avvenga successivamente rispetto al momento di effettuazione dell'operazione indicata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Ad esempio l'incasso della prestazione avvenuto in data 10 gennaio 2018 e l'invio del documento digitale al Sistema il 20 gennaio dello stesso mese configura un'ipotesi di tardività di emissione del documento in formato digitale.

Al fine di scongiurare questo rischio, fisiologico durante la fase di passaggio da un sistema integralmente analogico, ad un sistema quasi completamente digitale, il legislatore è intervenuto **prevedendo una moratoria delle sanzioni**. In buona sostanza, al verificarsi di determinati

⁹ Che successivamente recapiterà la fattura elettronica al destinatario

presupposti **l'invio tardivo non darà luogo all'irrogazione di alcuna penalità** se la violazione sarà commessa **nei primi sei mesi e, in alcuni casi, nove mesi dell'anno 2019**.

La disposizione di riferimento è rappresentata dall'art. 10 del citato decreto legge n. 119/2018¹⁰. Il decreto prevede la non applicabilità, nel primo semestre dell'anno 2019, delle sanzioni relative all'emissione tardiva delle fatture.¹¹ Ciò se il documento elettronico sarà emesso entro il termine previsto per l'effettuazione della liquidazione periodica del tributo. Ad esempio se la periodicità della liquidazione Iva è trimestrale, e il professionista ha incassato il compenso in data 10 gennaio 2019, la fattura elettronica potrà essere emessa entro il 16 maggio successivo¹² senza subire l'irrogazione di alcuna penalità. L'esigibilità del tributo si verifica, però, indipendentemente dal momento di emissione della fattura, durante la liquidazione periodica del primo trimestre, quindi l'Iva dovrà comunque essere eventualmente versata¹³ entro la medesima data del 16 maggio. Invece se la fattura dovesse essere emessa tardivamente, ma entro il termine previsto per l'effettuazione della liquidazione periodica successiva, le sanzioni irrogabili saranno dovute nella misura del 20 per cento.

Il decreto legge n. 119/2018 non è ancora stato approvato. Tuttavia, uno degli emendamenti che sarà recepito nel testo finale dopo la conversione in legge prevede, sia pure limitatamente ai contribuenti che liquidano l'Iva con **periodicità mensile, l'estensione del periodo di moratoria delle sanzioni ai primi nove mesi** dell'anno 2019. Pertanto, in presenza delle condizioni precedentemente descritte, i contribuenti c.d. "mensili" non subiranno l'irrogazione di alcuna sanzione qualora l'emissione tardiva delle fatture elettroniche dovesse verificarsi entro il 30 settembre 2019.

14. Il "nuovo" termine di emissione delle fatture

Il legislatore si è ben reso conto che il passaggio da un sistema analogico/cartaceo ad un sistema prevalentemente digitale ha richiesto l'introduzione di un nuovo passaggio, rappresentato dall'invio del documento elettronico al Sistema di Interscambio. Per questa ragione ha inteso "allungare", con una modifica dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, il termine entro cui deve essere emessa la fattura elettronica¹⁴.

¹⁰ Che ha aggiunto nel corpo dell'art. 1, comma 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 un nuovo periodo.

¹¹ Pari al 100 per cento dell'imposta sul valore aggiunto indicata nella fattura.

¹² Termine previsto per l'effettuazione della liquidazione periodica dell'Iva relativa al primo trimestre secondo la disciplina di cui all'art. 1, comma 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100

¹³ Il versamento è eventuale in quanto l'Iva a debito potrebbe concorrere alla diminuzione del credito relativo alla prima liquidazione periodica dell'anno.

¹⁴ Deve ritenersi che la novità riguardi in generale l'emissione della fattura indipendentemente dal relativo formato. Potranno così applicare la disposizione anche i contribuenti che, avvalendosi del regime forfetario o di "vantaggio" sono esonerati dal nuovo adempimento e anche nel prossimo anno e nei successivi potranno continuare ad emettere le fatture in formato analogico.

Il nuovo testo del citato art. 21, modificato dall'art. 11 del decreto legge n. 119/2018 prevede che ***“La fattura è emessa entro dieci giorni dall’effettuazione dell’operazione determinata ai sensi dell’art. 6”*** del D.P.R. n. 633/1972.

La nuova disposizione non entrerà immediatamente in vigore¹⁵, ma sarà applicabile con **decorrenza dal 1° luglio 2019**. Nel primo semestre i contribuenti risultano, però, comunque salvaguardati dalla moratoria delle sanzioni che per i contribuenti c.d. “mensili” è di nove mesi.

La possibilità di emettere nei termini di legge la fattura entro dieci giorni dal momento di effettuazione dell’operazione è completamente scollegata dall’ulteriore possibilità di emettere il documento in formato elettronico secondo la disciplina di cui al DM 31 ottobre 1974. Questa opportunità non è venuta meno **ed il documento**, sia pure in formato elettronico, **può continuare ad essere emesso entro i 60 giorni successivi dalla costituzione ed erogazione al notaio del fondo spese “indistinto”** comprensivo dei compensi e delle spese escluse da Iva ai sensi dell’art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

Il legislatore, nell’ampliare il termine entro cui deve essere emessa la fattura, cioè 10 giorni dal momento di effettuazione dell’operazione, ha richiesto ai contribuenti di indicare un altro elemento all’interno del documento in formato digitale. Se i due termini, momento di effettuazione dell’operazione e emissione della fattura non coincidono, dovrà essere indicata, oltre alla data del documento, anche la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo. Ad esempio se l’incasso della prestazione professionale è avvenuto il 10 luglio 2019, e la fattura sarà emessa il 20 luglio dello stesso anno,¹⁶ il documento deve riportare l’indicazione di una data “doppia”. In particolare, nel documento in formato digitale deve essere indicata la data di effettuazione dell’operazione, che coincide con il 10 luglio e la successiva data della fattura, nell’esempio il 20 luglio.

15. La ricezione delle fatture di acquisto e l’abrogazione dell’obbligo di numerazione

Le indicazioni fin qui fornite valgono non solo per l’emissione delle fatture, ma anche per i documenti ricevuti ed emessi dai relativi fornitori. Sarà dunque necessario comunicare ai predetti soggetti la modalità di ricezione prescelta, quindi il codice destinatario attribuito nell’ipotesi di accreditamento, ovvero, alternativamente, l’indirizzo di posta elettronica certificata.

Qualora il contribuente si sia avvalso della procedura di registrazione sul sito Internet dell’Agenzia delle entrate, le fatture elettroniche saranno sempre recapitate “all’indirizzo telematico registrato”. L’indicazione è fornita al punto 3.3 del provvedimento direttoriale del 30 aprile 2018.

¹⁵ Presumibilmente per ragioni di ordine tecniche in quanto, in questo caso, il contribuente dovrà indicare nel documento una duplice data, quella di effettuazione dell’operazione e la data del documento. Le società di software dovranno quindi modificare la generazione del file in formato XML per renderlo conforme alle specifiche tecniche. Tali circostanze spiegano l’entrata in vigore differita della novità.

¹⁶ O dopo il 10 gennaio, data dell’incasso, ma prima dello spirare del decimo giorno successivo.

In un sistema di tipo digitale, le cui fatture valide fiscalmente sono costituite prevalentemente da files in formato XML, sarebbe stato particolarmente oneroso assolvere l'obbligo di numerazione dei documenti ricevuti.

La fattura elettronica viene generata in **formato digitale XML** e **non è modificabile**. Il contribuente si trova quindi nella concreta impossibilità di apporre, sia pure informaticamente, il numero progressivo sul documento digitale. Gli operatori hanno subito compreso come dall'inizio del nuovo anno 2019 non sarebbe stato più possibile numerare progressivamente le fatture digitali ricevute stante le caratteristiche del file che, come detto, non è sovrascrivibile. Il punto, prima della modifica normativa intervenuta a seguito dell'approvazione del decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119, è stato affrontato dall'Agenzia delle entrate che ha fornito una soluzione.

L'Agenzia delle entrate ha richiamato con la circolare n. 13/E del 2 luglio 2018 i contenuti di un precedente documento di prassi, ed in particolare della risoluzione n. 46/E del 10 aprile 2017, che ha fornito la soluzione al problema. Secondo l'Amministrazione finanziaria l'obbligo di numerazione può essere assolto attraverso un separato documento recante il numero progressivo e collegato alla fattura ricevuta. Si tratta, in un sistema di tipo digitale, di un collegamento non fisico, ma virtuale, cioè che utilizza un protocollo di collegamento. Il documento separato sarà così allegato all'immagine della fattura e conterrà sia i dati necessari per l'integrazione, ma anche gli estremi della stessa. "detto documento sarà predisposto da un apposito software, che provvederà alla sua conservazione sostitutiva unitamente alla fattura di riferimento, senza che entrambi vengano mai stampati in formato cartaceo¹⁷".

AssoSoftware ha però subito tentato di superare le difficoltà operative fornendo una soluzione alternativa illustrata con apposito comunicato stampa del 18 settembre scorso. Il predetto comunicato stampa ha chiarito in premessa che ai fini dell'obbligo di numerazione può essere considerata "valida qualsiasi soluzione che, utilizzando le informazioni presenti sulle fatture conservate e quelle riportate sul sistema contabile, permetta la rintracciabilità biunivoca dei documenti, ...". Secondo le predette indicazioni la **rintracciabilità "biunivoca"** è assicurata dalla corrispondenza delle informazioni riportate sulle fatture conservate e quelle annotate in contabilità. In buona sostanza la rintracciabilità con la fattura conservata è garantita dal riporto sui registri Iva del numero documento (attualmente non indicato) che, unitamente alla data e all'identificativo del cedente, individua una chiave univoca di abbinamento. In alternativa può essere utilizzato l'identificativo SDI, il nome del file, l'Hash del file XML, riportando i predetti dati nei registri. Un'ulteriore possibilità consiste nel riportare il protocollo Iva negli indici metadati dei documenti conservati secondo le indicazioni dello Standard SinCro.

L'art. 13 del D.L. n. 119/2018, modificando l'art. 25 del d.P.R. n. 633/1972, ha individuato una soluzione più radicale e **ha abrogato l'obbligo di numerazione progressiva**. Tale obbligo doveva essere curato dall'acquirente/committente all'atto della ricezione dei documenti passivi.

¹⁷ Il problema sarebbe stato così effettivamente risolto, ma l'operatività dei contribuenti, delle imprese e dei professionisti sarebbe risultata notevolmente appesantita. In buona sostanza, dopo aver ricevuto ad esempio 100 fatture, sarebbe stato necessario generare altri 100 documenti da "associare" ai documenti contabili ed oggetto, successivamente, di archiviazione sostitutiva.

Il nuovo comma 1 prevede che *“Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell’articolo 17”*. Simmetricamente sono state cancellate dal corpo del citato art. 25 le seguenti parole: *“Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ...”*. Conseguentemente è stato altresì **abrogato l’obbligo di riportare il numero progressivo così attribuito**, e non più obbligatorio, nel registro degli acquisti. La disposizione si applica a partire dal giorno successivo a quello di pubblicazione del predetto decreto nella Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 23 ottobre 2018, quindi l’abrogazione dell’adempimento produce effetti dal 24 ottobre scorso.

La relazione illustrativa precisa che *“La disposizione, in un’ottica di agevolazione per i contribuenti, abroga la numerazione progressiva delle fatture prevista dall’articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale adempimento risulta automaticamente assolto per le fatture elettroniche inviate tramite Sdi.*

In buona sostanza, la *“tracciabilità”* della fattura che, in quanto elettronica transita attraverso il predetto Sdi, rende possibile il collegamento biunivoco tra il documento ricevuto e la registrazione contabile risultante dal libro degli acquisti di cui al citato art. 25. In realtà la relazione di accompagnamento al decreto fa sorgere **qualche incertezza** con riferimento ai **documenti ricevuti in formato analogico**, cioè per gli acquisti effettuati presso fornitori che si avvalgono del regime forfetario di cui alla legge n. 190/2014, e quindi non obbligati all’emissione delle fatture in formato elettronico. In tal caso i documenti non transitano per il Sdi e quindi sorge il dubbio che l’obbligo di numerazione non possa considerarsi automaticamente assolto. Probabilmente, anche in considerazione del fatto che le fatture analogiche circoleranno in misura sempre più limitata, il decreto non si è preoccupato, in tale ipotesi, di mantenere comunque in vigore l’obbligo di numerazione. **Non sarà difficile associare il documento analogico** oggetto di registrazione **alla contabilizzazione** dell’operazione tramite il numero della fattura apposto dall’emittente. Inoltre si deve anche considerare che, stante il divieto di esercizio della rivalsa di cui all’art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, non sussiste alcun rischio di esercitare indebitamente il diritto di detrazione.

16. L’integrazione delle fatture per le operazioni soggette al reverse charge

Uno dei problemi che gli operatori dovranno affrontare durante il procedimento di emissione delle fatture elettroniche, quale adempimento avente decorrenza dal 1° gennaio dell’anno prossimo, riguarda gli obblighi relativi alle operazioni soggette ad inversione contabile. Il tema è stato affrontato dall’Agenzia delle entrate nel corso dell’incontro organizzato da Il Sole 24 Ore il 12 novembre scorso.

Preliminarmente deve essere osservato come la disciplina del D.P.R. n. 633/1972 preveda diverse tipologie di inversione contabile anche a seconda delle finalità che il legislatore ha inteso perseguire. Ad esempio gli acquisti intracomunitari rendono obbligatoria per l’acquirente l’integrazione della fattura ricevuta con l’indicazione della base imponibile, l’aliquota e l’Iva. In tal caso, il legislatore ha previsto tale modalità di assolvimento dell’Iva per evitare che il soggetto cedente, non stabilito in Italia, fosse obbligato ad ottenere l’identificazione diretta o a nominare

un rappresentante fiscale, per assolvere il tributo in Italia. Invece, a seguito della diversa scelta del legislatore, l'acquirente stabilito in Italia assolverà il tributo nel territorio dello Stato con l'applicazione dell'inversione contabile.

La medesima soluzione riguarda le prestazioni di servizi intracomunitarie poste in essere da un soggetto comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia. Ad esempio se un avvocato francese, effettua una consulenza contrattuale nei confronti di un'impresa italiana, sarà necessario integrare la fattura ricevuta. Analogamente se la prestazione professionale di consulenza è resa da un soggetto extra UE nei confronti di un'impresa stabilita nel territorio dello Stato, l'impresa italiana dovrà emettere un'autofattura per rendere possibile l'assolvimento del tributo in Italia.

Tutti questi casi sono riconducibili, secondo l'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle operazioni soggette a *reverse charge* esterno. Si tratta, come ricordato, degli acquisti intracomunitari, dei servizi comunitari ed extracomunitari, per le operazioni poste in essere da soggetti non residenti. Trattandosi di operazioni ricevute da soggetti non residenti, né stabiliti nel territorio dello Stato, il documento sarà emesso esclusivamente in formato cartaceo. Il soggetto acquirente/committente stabilito nel territorio dello Stato risulterà così obbligato a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle predette prestazioni provenienti dall'estero. Il contribuente stabilito in Italia dovrà effettuare la predetta comunicazione ai sensi dell'art. 1, comma 3 – bis del D.Lgs n. 127/2015. Tale adempimento risulta poi concretamente disciplinato dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 che contiene, tra l'altro, le regole tecniche di emissione della fattura elettronica nei confronti di privati.

L'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico è previsto, invece, per le operazioni in "*reverse charge* interno", cioè quando il cedente/prestatore e il cessionario/committente sono entrambi soggetti stabiliti nel territorio dello Stato. Questa tipologia di inversione contabile, diversamente dalle operazioni provenienti dall'estero, assolve ad una diversa finalità. In particolare, tale meccanismo intende impedire possibili comportamenti fraudolenti ai fini Iva.

Per tale ragione il legislatore ha "potenziato" sempre di più, nel corso del tempo, il ricorso a questa specifica modalità di assolvimento dell'imposta anti frode. Ad esempio le prestazioni di servizi di pulizia sono soggette all'inversione contabile se il soggetto committente è in possesso della soggettività passiva ai fini Iva. Lo stesso dicasi per le prestazioni di installazione o manutenzione di impianti o di completamento di edifici. L'inversione troverà applicazione anche nelle ipotesi di cui all'art. 10, comma 1, nn. – 8 – bis) e 8 – ter) del D.P.R. n. 633/1972. Ad esempio se un'impresa costruttrice vende un fabbricato ad uso abitativo decorsi cinque anni dal termine dei lavori di costruzione, può optare per l'applicazione dell'Iva. In questo caso se l'acquirente è un soggetto passivo ai fini Iva il tributo deve essere assolto mediante l'inversione contabile.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in tutte le ipotesi di "*reverse charge* interno, cioè quando i due soggetti sono stabiliti nel territorio dello Stato, la fattura deve essere emessa in formato elettronico. Il documento ricevuto indicherà la natura "N6" prevista dalle specifiche tecniche trattandosi, appunto, di un'operazione effettuata in regime di inversione contabile, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Il soggetto acquirente dovrebbe, in linea teorica, integrare il documento ricevuto, indicando la base imponibile, l'aliquota e l'Iva, ma il file in formato XML, avrà delle caratteristiche tali da renderlo imm modificabile. L'Agenzia delle entrate ha fornito la soluzione al problema prospettato con la Circ. n. 13/E del 2 luglio 2018. Secondo il documento di prassi l'acquirente/committente può predisporre un documento separato, da allegare al file della fattura emessa in formato elettronico. Tale documento, indicherà gli estremi della fattura emessa in inversione contabile riportando, separatamente, la base imponibile, l'aliquota e l'Iva. La circolare a sua volta richiama la Ris. n. 46/E del 10 aprile 2017. In particolare, il contribuente può procedere "mediante la predisposizione di un altro documento, che verrà allegato all'immagine della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa. Detto documento sarà predisposto da un apposito software, che provvederà alla sua conservazione sostitutiva unitamente alla fattura di riferimento, senza che entrambi vengano mai stampati in formato cartaceo".

Durante l'evento organizzato da Il Sole 24 ore l'Agenzia delle entrate ha illustrato una modalità alternativa che potrebbe determinare ulteriori vantaggi per i contribuenti. Secondo l'Agenzia delle entrate questo documento viene chiamato, per consuetudine, autofattura in quanto contiene i dati tipici di una fattura. In particolare, il documento contiene l'identificativo Iva dell'operatore che effettua l'integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente. Il predetto documento può, facoltativamente, essere inviato al Sistema di Interscambio e, nel caso in cui l'operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica gestito direttamente dall'Agenzia delle entrate, il documento sarà automaticamente considerato ai fini di tale adempimento.

17. Il registro Iva sezionale

I contribuenti continueranno a ricevere, oltre alle fatture in formato elettronico, anche documenti in formato analogico. La circostanza si verificherà, ad esempio, se uno o più fornitori avranno adottato il regime forfetario o di vantaggio, c.d. anche degli ex minimi. La medesima circostanza si verificherà con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni e servizi, le cui fatture saranno emesse da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

Si è così posto il dubbio se in tale ipotesi fosse obbligatoria l'adozione di uno o più registri sezionali ove annotare separatamente le fatture analogiche e quelle elettroniche. L'Agenzia delle entrate ha fornito risposta negativa in una delle FAQ pubblicate sul proprio sito.

Secondo l'Amministrazione finanziaria "In linea con la piena equiparazione tra fattura analogica ed elettronica, i contribuenti non sono tenuti ad adottare registri sezionali/sotto sezionali i fini della registrazione e della conservazione delle fatture elettroniche e analogiche, ..."

18. La conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche

L'art. 1, comma 909, lett. a, n. 8 della legge di Bilancio 2018 ha previsto che le fatture e gli altri documenti trasmessi tramite il Sistema di Interscambio debbano essere conservati ai sensi dell'art. 3 del DM del 17 giugno 2014, che disciplina i documenti informatici fiscalmente rilevanti.

In buona sostanza, una volta terminato il periodo di imposta durante il quale è stata effettuata l'emissione delle fatture, il contribuente deve assicurare la conservazione dei documenti informatici nel tempo, ed in particolare per un periodo di dieci anni. Il contribuente deve tra l'altro essere in grado di garantire nel tempo la possibilità di consultazione e di stampa dei predetti documenti. A tal proposito deve essere osservato come la procedura di conservazione informatica dei documenti digitali non sia automatica, ma richiede la preventiva adesione al servizio da parte dell'operatore o di un suo intermediario.

Tale procedimento è comunemente noto come "archiviazione sostitutiva" e l'operazione è disciplinata dal decreto ministeriale citato. L'operazione di archiviazione sostitutiva si chiude con l'apposizione di una "marca temporale"¹⁸ che rappresenta un'evidenza informatica in grado di attribuire data certa al termine della procedura.

Non è questa la sede ideale per fornire ulteriori dettagli tecnici sulla procedura che potrà essere curata direttamente dal professionista, dalle diverse società di software, da un apposito intermediario o anche, conferendo specifica delega, all'Agenzia delle entrate. In questa sede si vuole solo evidenziare **come i professionisti avranno a disposizione molto tempo** per effettuare la scelta più congeniale in base alle loro esigenze. **L'obbligo di conservazione sostitutiva non decorre immediatamente** dal 1° gennaio 2019. L'operazione dovrà infatti essere **conclusa entro i tre mesi successivi al termine previsto per l'invio all'Agenzia delle entrate della dichiarazione dei redditi**. Conseguentemente, se per il periodo di imposta 2019, dovesse essere confermata la scadenza del termine di invio alla data del 31 ottobre 2020, il procedimento di archiviazione sostitutiva dovrà essere concluso entro il 31 gennaio 2021.

Con la risoluzione n. **9/E del 29 gennaio 2018**, l'Agenzia delle Entrate comunica che il termine di tre mesi entro il quale procedere con la **conservazione digitale** delle dichiarazioni e dei documenti fiscali decorre dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di formazione dei documenti medesimi. In sostanza, si ribadisce quanto già ampiamente discusso e pubblicato con la risoluzione n. **46/E del 10 aprile 2017**, ovvero che: *"ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del DM 17.06.14 (che rinvia all'articolo 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994) la conservazione dei documenti informatici, ai fini della rilevanza fiscale, deve essere eseguita entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi, in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, con il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi"*.

¹⁸ Il procedimento di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione del riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.