

NOVITÀ IN MATERIA DI FATTURA ELETTRONICA¹

Nel corso del secondo semestre del 2019 entrano in vigore una serie di novità già previste dal DL 119/2018 e modificate dal decreto crescita di recente conversione. L'Agenzia delle Entrate ha fornito, inoltre, importanti chiarimenti con la circ. 17.6.2019 n. 14, terzo documento di prassi in tema di e-fattura.

Luca BILANCINI²

1 PREMESSA

Dall'1.1.2019 divengono pienamente efficaci alcune novità che hanno comportato significative modifiche nel processo di fatturazione elettronica e, in particolare, nel procedimento di emissione del documento. Il novellato art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72 prevede, infatti, che la fattura immediata possa essere emessa entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione.

Sono, invece, decadute le misure che sino al 30 giugno consentivano l'azzeramento delle sanzioni in caso di emissione della fattura entro il termine per l'effettuazione della liquidazione periodica IVA di riferimento.

In questo contesto, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la circ. 17.6.2019 n. 14 nella quale sono stati forniti alcuni chiarimenti sulle novità che entreranno in vigore nel secondo semestre e su altre questioni di interesse che saranno oggetto di approfondimento nella presente Scheda.

¹ La presente aggiorna la Scheda 1220.06, in *Schede di Aggiornamento*, 12, 2018, p. 3141 ss.

² l.bilancini@eutekne.it.

2 DATA DI EMISSIONE DEL DOCUMENTO E DATA DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE

L'art. 11 del DL 23.10.2018 n. 119 aveva modificato, con effetto dall'1.7.2019, l'art. 21 co. 4 del DPR 633/72, statuendo che, a decorrere dall'1.7.2019, la fattura potesse essere emessa entro 10 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione.

Grazie a un emendamento approvato in sede di conversione del decreto crescita³, è stato incrementato il suddetto termine; sarà, pertanto, possibile emettere la fattura "immediata" entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72.

Esempio

Momento di effettuazione dell'operazione	Atto di cessione di un immobile	29.8.2019
Termine entro il quale è possibile emettere fattura	Entro il 12° giorno dalla data di effettuazione dell'operazione	10.9.2019
Termine per la liquidazione IVA periodica	Liquidazione riferita al mese di effettuazione dell'operazione: agosto 2019	16.9.2019

2.1 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE

Il *dies a quo* di decorrenza del termine per l'emissione della fattura immediata è costituito dal momento di effettuazione dell'operazione, così come stabilito dall'art. 6 del DPR 633/72.

Nella tabella seguente viene riportato un elenco di differenti tipologie di operazioni e il relativo momento di effettuazione delle stesse; va, tuttavia, ricordato che, nell'ipotesi in cui, anteriormente alla data in cui si verificano gli eventi sotto riportati o indipendentemente da essi, sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Tipologia di operazione (si riportano esclusivamente le operazioni "interne")	Momento di effettuazione
Cessione di beni immobili	Data della stipula
Cessione di beni mobili	Data della consegna o spedizione
Cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (eccetto vendite con riserva di proprietà e locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambo le parti)	Data in cui si producono gli effetti traslativi/ costitutivi o, comunque, in caso di beni mobili, decorso un anno dalla consegna o spedizione
Cessione di beni per atto della pubblica autorità e cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione	Data in cui viene pagato il corrispettivo

³ Art. 12-ter del DL 30.4.2019 n. 34 (conv. L. 28.6.2019 n. 58, pubblicata sul S.O. n. 26 alla G.U. 29.6.2019 n. 151).

Tipologia di operazione (si riportano esclusivamente le operazioni "interne")	Momento di effettuazione
Passaggi di beni tra committente e commissionario in esecuzione di contratti di commissione	Data della vendita da parte del commissionario
Destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa	Data del prelievo dei beni
Cessione di beni inerenti a contratti estimatori	Data della rivendita a terzi o, per i beni non restituiti, data di scadenza del termine convenuto fra le parti e, comunque, decorso un anno dalla consegna o spedizione
Assegnazione in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa	Data del rogito notarile
Prestazioni di servizi	Data di pagamento del corrispettivo
Prestazioni di servizi gratuite di valore superiore a 50,00 euro	Data in cui viene resa la prestazione o, se di carattere periodico o continuativo, mese successivo (entro ultimo giorno) a quello in cui la prestazione è resa

2.2 FATTURE IMMEDIATE

La circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14 dedica ampio spazio all'analisi delle conseguenze pratiche dell'introduzione dei nuovi termini per l'emissione delle fatture immediate. Occorre ricordare, infatti, che, sempre per effetto delle disposizioni di cui all'art. 11 del DL 119/2018, è stata introdotta la lett. *g-bis*) al co. 2 dell'art. 21 del DPR 633/72, in base alla quale viene previsto che, tra le indicazioni che devono essere riportate nel documento, sia necessario specificare anche la data di effettuazione dell'operazione, sempre che sia diversa da quella di emissione.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato come il Sistema di Interscambio attesti "inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria)" la data e l'orario di avvenuta trasmissione di una fattura elettronica.

È, pertanto, possibile ammettere che nel campo "Data" della sezione "Dati generali" del file della e-fattura, debba essere riportata la data di effettuazione dell'operazione.

Ipotizzando, ad esempio, che il 27.9.2019 sia posta in essere una cessione di beni, la relativa fattura potrà essere generata e trasmessa entro i successivi 12 giorni (entro il 9.10.2019). Nel campo "Data" sarà comunque valorizzata la data di effettuazione (27.9.2019), mentre la data di emissione sarà quella in cui la fattura viene trasmessa mediante Sistema di Interscambio (ad esempio 8.10.2019).

Esempio

Momento di effettuazione dell'operazione	Consegna beni mobili	27.9.2019
Termine entro il quale è possibile emettere fattura	Entro il 12° giorno dalla data di effettuazione dell'operazione	9.10.2019
Data da inserire nel campo "Data" del file fattura	Data di effettuazione dell'operazione	27.9.2019
Data di emissione della fattura	Data di trasmissione del file fattura mediante SdI	8.10.2019

Le fatture cartacee e quelle che, pur essendo elettroniche, non sono necessariamente create in formato XML e non sono inviate mediante il Sistema di Interscambio (le c.d. fatture elettroniche "extra Sdl", generate, ad esempio, in formato pdf e inviate tramite posta elettronica certificata), emesse dai soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica (o per i quali sussiste il divieto di emissione in tale formato, come, ad esempio, nel caso di prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche), devono contenere al proprio interno sia la data di emissione che quella di effettuazione. Non sono previsti, infatti, per tali fattispecie, i vincoli di compilazione imposti dalle specifiche tecniche allegate al provv. 89757/2018 per le fatture in formato XML.

2.3 FATTURE DIFFERITE

La disciplina in tema di fatturazione differita non ha subito alcuna modifica né ad opera del DL 119/2018, né per effetto del decreto "crescita" recentemente convertito. L'art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72 dispone che possa essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni effettuate nello stesso mese nei confronti del medesimo soggetto, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione:

- per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento che sia idoneo a identificare i soggetti fra è avvenuta l'operazione (che abbia le caratteristiche determinate con DPR 14.8.96 n. 472);
- per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione.

Per quanto concerne la documentazione attestante la consegna o spedizione dei beni è opportuno segnalare che l'art. 1 co. 3 del DPR 472/96 richiede che il documento contenga l'indicazione dei seguenti elementi⁴:

- data⁵,
- generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto;
- descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti.

Benché l'art. 21 non ne faccia più menzione, la circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18 e le specifiche tecniche allegate al provv. 89757/2018, richiedono una numerazione progressiva del documento di trasporto. In particolare, nella e-fattura, occorrerà valorizzare, nella sezione dati generali, i seguenti elementi per ogni DDT:

- numero del documento
- data (espressa secondo il formato ISO 8601:2004 - YYYY-MM-DD).

Va inoltre segnalato che l'Amministrazione finanziaria, rispondendo ad un quesito in tema di fattura elettronica, ha affermato che, nell'ambito del commercio al minuto, l'esercente potrà⁶:

⁴ Cfr. Reggi F., Reggi M. "Art. 21 - Fatturazione delle operazioni", "IVA 2019", *I Commentari*, a cura di Bilancini L., Cosentino C., Greco E., La Grutta S., Eutekne, p. 571.

⁵ Se, per esigenze organizzative, l'operatore forma il documento antecedentemente alla data in cui avviene la consegna o spedizione, ai fini della fatturazione differita si può tenere conto della data di formazione che risulta dal documento, fermo restando l'obbligo di indicare anche la data di consegna o spedizione del documento (C.M. 11.10.96 n. 249). Cfr. Reggi F., Reggi M. "Art. 21 - Fatturazione delle operazioni", "IVA 2019", *I Commentari*, a cura di Bilancini L., Cosentino C., Greco E., La Grutta S., Eutekne, p. 572.

⁶ Cfr. FAQ Agenzia delle Entrate 21.12.2018 n. 45 e C.M. 11.10.96 n. 249/E.

- emettere una ricevuta fiscale o uno scontrino fiscale (*ex art. 3 co. 3 del DPR 696/96*), o il "documento commerciale" valido ai fini fiscali (laddove l'esercente effettui la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi mediante registratore telematico *ex art. 2 del DLgs. 127/2015*) che potranno essere utilizzati come documenti equipollenti al DDT ai fini dell'emissione l'emissione di una "fattura differita";
- scorporare l'ammontare dei corrispettivi certificati da ricevuta/scontrino fiscale, oggetto di fatturazione differita, dal totale giornaliero dei corrispettivi.

Sempre in merito alle cessioni di beni, può essere utile, infine, segnalare che, nell'ipotesi di adozione della fattura differita, *"il pagamento totale o parziale effettuato contestualmente o successivamente all'emissione della bolletta di consegna o del documento di trasporto non fa venir meno la facoltà di emettere fattura entro il mese successivo"*⁷.

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 21 del DPR 633/72 dall'art. 1 co. 325 lett. d) n. 1 della L. 24.12.2012 n. 228, la fattura differita è ammissibile anche nel caso di prestazioni di servizi. È quindi consentita l'emissione del documento entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni. A tal proposito si ricorda che, sulla base delle regole stabilite dall'art. 6 del DPR 633/72, le prestazioni di servizi si considerano effettuate (si veda Tabella p. 1373):

- alla data del pagamento del corrispettivo;
- se gratuite e di valore superiore a 50,00 euro, al momento in cui sono rese o, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Fanno eccezione a tali regole:

- l'emissione "anticipata" della fattura;
- il fatto che la prestazione abbia ad oggetto servizi diversi da quelli di cui agli artt. 7-*quater* e 7-*quinquies* del DPR 633/72, resi da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo non stabilito, o servizi "generici" di cui all'art. 7-*ter*, resi da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito.

Nel primo caso l'operazione si intende effettuata alla data di emissione del documento, mentre, nel secondo, nel momento in cui la prestazione è ultimata o, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Analizzando, in particolare, la fattispecie dei servizi generici territorialmente rilevanti in Italia, la fattura differita può, quindi, riguardare prestazioni di cui sia già stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo e/o prestazioni per le quali si intende "anticipare" la fatturazione rispetto al momento naturale di effettuazione.

Incasso di un solo acconto

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18, il soggetto passivo può emettere fattura differita anche nell'ipotesi in cui *"effettui una sola delle richiamate operazioni (cessione di beni o prestazione di servizi, risultanti da idonea documentazione) nello stesso mese, nei confronti del medesimo soggetto"*⁸.

⁷ Cfr. C.M. 9.8.75 n. 27/501706.

⁸ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18, Parte II, domanda 1.

Peraltro, pur tenendo conto di quanto affermato dall'Amministrazione nella citata circ. 18/2014, un'interpretazione letterale della norma potrebbe condurre a ritenere che la fattura differita si riferisca a più "prestazioni di servizi effettuate nello stesso mese nei confronti del medesimo soggetto"⁹. La questione assume particolare rilievo nel caso di incasso di un singolo acconto. Benché, come rilevato in dottrina¹⁰, la DRE Emilia Romagna abbia confermato la possibilità di ricorrere alla fatturazione differita anche in tale circostanza, sembrerebbe tuttavia preferibile (e maggiormente aderente al dettato normativo), nel caso di specie, l'emissione di una fattura "immediata", potendo, tra l'altro, avvalersi delle nuove disposizioni dell'art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72, che consentono di emettere il documento entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione.

Idonea documentazione

Si è dibattuto, in passato, in ordine a quale dovesse essere, nel caso delle prestazioni di servizi, l'idonea documentazione atta ad individuare le operazioni effettuate. Sul punto la circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18 ha fornito alcuni interessanti chiarimenti.

In particolare, è stato precisato che, a tal fine, può essere utilizzata "la documentazione commerciale prodotta e conservata, peculiare del tipo di attività svolta", da cui possa emergere con certezza "la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti contraenti"¹¹. A titolo esemplificativo, il documento di prassi elenca i seguenti documenti, purché da essi "risultino in modo chiaro e puntuale i richiamati elementi"¹²:

- il documento che attesta l'avvenuto incasso del corrispettivo;
- il contratto stipulato fra le parti;
- la nota di consegna dei lavori;
- la lettera di incarico;
- la relazione professionale.

L'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento alla fattura emessa in formato elettronico, ha altresì specificato che, in caso di prestazioni professionali, un documento come la cosiddetta "fattura proforma", che contiene la descrizione dell'operazione, la data di effettuazione e gli identificativi delle parti contraenti, "può certamente essere idoneo a supportare il differimento dell'emissione della fattura elettronica"¹³.

Compilazione del campo "Data"

In ordine all'emissione della e-fattura differita, l'Amministrazione finanziaria ha suggerito, nella circ. 17.6.2019 n. 14, che, nei casi in cui la norma richieda che venga specificato un riferimento certo al momento di effettuazione dell'operazione, sia possibile indicare una sola data, ovvero, per le fatture elettroniche mediante Sistema di Interscambio, "quella dell'ultima operazione".

⁹ Cfr. art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72.

¹⁰ Cfr. Gavelli G., Sirri M. "Il Quotidiano del Fisco", *Il Sole - 24 Ore*, 19.1.2019 e interpello DRE Emilia Romagna 909-831/2018.

¹¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18, Parte II, domanda 1.

¹² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18, Parte II, domanda 1.

¹³ Cfr. FAQ Agenzia delle Entrate 27.11.2018 n. 22.

A titolo esemplificativo, in presenza di tre cessioni, effettuate nei confronti del medesimo soggetto in data 2, 10 e 28.9.2019, con consegne al cessionario accompagnate da DDT, il cedente potrà generare e inviare la fattura elettronica differita tra il 1° e il 15.10.2019, indicando nel campo "Data" del *file*, il 28 settembre, giorno dell'ultima operazione¹⁴.

Sul punto è intervenuta anche l'Associazione nazionale dei produttori di *software* gestionale e fiscale (Assosoftware), precisando che la data da indicare nel *file* della fattura elettronica differita può essere quella dell'ultima operazione effettuata nel periodo, come suggerito dall'Agenzia delle Entrate, ma anche, alternativamente, quella, successiva, in cui il documento è predisposto e trasmesso al Sistema di Interscambio¹⁵.

Un'interpretazione letterale dell'art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72, conduce, infatti, a ritenere che, in tema di fattura differita, il momento di effettuazione delle operazioni possa desumersi non già, o non solo, dalla data del documento, quanto dal "dettaglio delle operazioni", che nello stesso sono riportate. Ad esempio, nell'ipotesi di cessione di beni consegnati in tempi differenti nello stesso mese, nel *file* fattura sono valorizzati numero e data del documento di trasporto¹⁶.

Assosoftware propone alcuni casi esemplificativi. Immaginando di essere in presenza di due documenti di trasporto, uno datato 20 settembre e l'altro 28 settembre, l'operatore IVA potrebbe predisporre la e-fattura:

- il 30 settembre, riportando tale data nel documento e inviandolo mediante Sdl nella stessa giornata;
- il 5.10.2019, riportando la medesima data all'interno del *file* e procedendo alla contestuale trasmissione mediante Sistema di Interscambio;
- il 15.10.2019, inserendo nel campo data il giorno 28.9.2019, come suggerito dall'Agenzia, o, eventualmente, il 20.9.2019 (ulteriore soluzione proposta da Assosoftware).

L'annotazione dovrebbe avvenire nel registro di cui all'art. 23 del DPR 633/72, in ogni caso, entro il 15.10.2019.

Assosoftware precisa, inoltre, che nel caso in cui si scelga di inserire nel *file* fattura la data in cui viene predisposto e inviato il *file* al Sistema di Interscambio, in considerazione delle possibili problematiche tecniche legate alla trasmissione, *"possa essere tollerata una differenza di qualche giorno tra la data di predisposizione/emissione indicata in fattura e quella certificata dal Sdl nella ricevuta di esito della trasmissione"*¹⁷.

2.4 TARDIVA EMISSIONE DELLE FATTURE

Al fine di agevolare la fase di avvio del processo di fatturazione elettronica fra privati¹⁸,

¹⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14.

¹⁵ Cfr. Bilancini L. "E-fattura differita con data «flessibile»", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.6.2019 e FAQ Assosoftware 28.6.2019.

¹⁶ Si veda ancora Bilancini L. "E-fattura differita con data «flessibile»", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.6.2019.

¹⁷ Cfr. FAQ Assosoftware 28.6.2019.

¹⁸ Cfr. Relazione illustrativa al DL 23.10.2018 n. 119.

l'art. 10 del DL 119/2018 aveva introdotto, in via transitoria, alcune misure agevolative, per il primo semestre 2019. In particolare:

- non viene applicata la sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 nel caso in cui la fattura sia stata emessa in formato elettronico oltre il termine previsto dall'art. 21 del DPR 633/72, ma entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA periodica (mensile o trimestrale);
- si applica la riduzione dell'80% della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 se la fattura viene emessa oltre il termine previsto dall'art. 21 del DPR 633/72, ma entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA periodica del mese o trimestre successivo.

Quest'ultima agevolazione (riduzione dell'80% della sanzione applicabile) è estesa, sempre in forza dell'art. 10 co. 1 del DL 119/2018, al 30.9.2019 con riferimento ai soli soggetti passivi che effettuano la liquidazione periodica dell'IVA con cadenza mensile.

Sul punto, nella circ. 17.6.2019 n. 14, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale estensione si intende riferita alle operazioni effettuate entro tale data. Esemplicando, il soggetto passivo "mensile", che emetta una fattura elettronica per documentare un'operazione effettuata nel mese di settembre entro il 16.11.2019, termine per la liquidazione successiva a quella di riferimento, potrà beneficiare della riduzione dell'80% delle sanzioni di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97¹⁹.

Allo stato attuale, occorre quindi effettuare un'opportuna distinzione, fra soggetti che adottano la liquidazione periodica "trimestrale" e operatori "mensili".

Per quanto concerne i primi:

- le fatture immediate riferite ad operazioni effettuate nel secondo trimestre, sino al 30.6.2019, se emesse entro il termine per la liquidazione IVA periodica del secondo trimestre (20.8.2019), potranno ancora beneficiare dell'annullamento della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97;
- le fatture immediate riferite ad operazioni effettuate nel secondo trimestre, sino al 30.6.2019, se emesse non oltre la liquidazione IVA periodica del terzo trimestre (18.11.2019, essendo il 16 e il 17 festivi), potranno ancora beneficiare della riduzione dell'80% della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97;
- le fatture immediate riferite ad operazioni effettuate a decorrere dall'1.7.2019, dovranno essere emesse al più tardi entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione ex art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72; trascorsa tale data si applicherà per intero (salvo il ricorso al ravvedimento ex art. 13 del DLgs. 472/97) la sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97.

Per quanto concerne i soggetti passivi che adottano le liquidazioni periodiche mensili:

- le fatture immediate, riferite ad operazioni effettuate sino al 30.6.2019, se emesse entro la liquidazione IVA periodica del mese di settembre (16.7.2019),

¹⁹ L'art. 6 co. 1 del DPR 471/97 dispone che: "Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio".

potranno ancora beneficiare dell'annullamento della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97;

- le fatture immediate, riferite ad operazioni effettuate sino al 30.9.2019, se emesse oltre 12 giorni dall'effettuazione, ma, comunque, entro la liquidazione IVA del periodo successivo (es. entro il 18.11.2019, essendo il 16 e il 17 festivi, per le operazioni effettuate nel mese di settembre), potranno ancora beneficiare della riduzione dell'80% della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97;
- le fatture immediate riferite ad operazioni effettuate a decorrere dall'1.10.2019, dovranno essere emesse al più tardi entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione ex art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72; trascorsa tale data si applicherà per intero (salvo il ricorso al ravvedimento ex art. 13 del DLgs. 472/97) la sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97.

Si veda, al proposito, la seguente tabella esemplificativa.

Liquidazione periodica	Momento di effettuazione	Data di emissione	Sanzione
Trimestrale	Apr - Mag - Giu 2019	Entro 20.8.2019	Azzeramento della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97
Trimestrale	Apr - Mag - Giu 2019	Entro 18.11.2019	Abbattimento dell'80% della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97
Trimestrale	Lug - Ago - Set 2019	Oltre 12 giorni dalla data di effettuazione	Sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97
Mensile	Giugno 2019	Entro 16.7.2019	Azzeramento della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97
Mensile	Settembre 2019	Entro 18.11.2019	Abbattimento dell'80% della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97
Mensile	Ottobre 2019	Oltre 12 giorni dalla data di effettuazione	Sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97

3 ANNOTAZIONE DELLE FATTURE

3.1 ANNOTAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

L'art. 12 del DL 23.10.2018 n. 119 ha modificato l'art. 23 del DPR 633/72 il quale attualmente prevede che le fatture emesse siano annotate "entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione".

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 17.6.2019 n. 14, ha precisato che la numerazione e la registrazione del documento devono sempre consentire di "rinvenire con chiarezza il mese di riferimento (ossia di effettuazione dell'operazione)", in relazione al quale verrà operata la liquidazione dell'imposta. Nell'esempio contenuto nel documento di prassi, si sottolinea come una fattura emessa l'8.10.2019, ma riferita a un'operazione posta in essere nel mese di settembre, potrà essere annotata entro il 15 ottobre, ma con riferimento al mese precedente, concorrendo alla relativa liquidazione IVA da effettuarsi entro il 16 ottobre.

Tale procedura potrebbe creare alcune difficoltà di ordine pratico, dal momento che, come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate, è necessario che la fattura (ad esempio la n. 1000 trasmessa l'8 ottobre, riferita al 28 settembre) sia distinta dalle altre "emesse nelle more"²⁰. Il soggetto passivo potrebbe, infatti avere generato e trasmesso il 1° ottobre una fattura per un'operazione effettuata e annotata nella stessa data.

Per risolvere tale problematica pratica l'Amministrazione finanziaria ha consigliato di utilizzare, a titolo esemplificativo:

- una codifica specifica che consenta la corretta imputazione dell'imposta nel periodo di riferimento;
- l'adozione di registri sezionali;
- altri metodi ritenuti idonei.

Esempio

Ipotesi:

- Fattura elettronica n. 9, riferita ad operazione effettuata l'1.8.2019, predisposta ed emessa (trasmessa) nella stessa data;
- Fattura elettronica n. 10, riferita ad operazione effettuata il 31.7.2019, predisposta ed emessa in data 2.8.2019.

Soluzione A

Annotazione nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del DPR 633/72 con differenti codici con cui sia possibile riconoscere il periodo di effettuazione.

Data registrazione	Numero doc.	Codice	Data documento	Cliente	Totale	Imponibile	IVA
1.8.2019	9	AGO	1.8.2019	Rossi	1.220	1.000	220
2.8.2019	10	LUG	31.7.2019	Bianchi	2.440	2.000	440

Soluzione B

Annotazione, in apposito registro sezionale, delle fatture emesse (trasmesse) in data successiva a quella di effettuazione.

Registro 1

Data registrazione	Numero doc.	Data documento	Cliente	Totale	Imponibile	IVA
1.8.2019	9	1.8.2019	Rossi	1.220	1.000	220

Registro 2 - Fatture emesse nel periodo successivo a quello di effettuazione.

Data registrazione	Numero doc.	Data documento	Cliente	Totale	Imponibile	IVA
2.8.2019	10	31.7.2019	Bianchi	2.440	2.000	400

L'art. 12 del DL 119/2018 non ha, invece, apportato alcuna modifica al co. 2 del citato art. 23, in base al quale "Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione".

²⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14.

Nella circ. 17.6.2019 n. 14, l'Agenzia delle Entrate sottolinea, tuttavia, che, attesa la finalità della norma, volta alla corretta liquidazione dell'imposta, la data che deve essere riportata nel registro delle fatture emesse è quella valorizzata nel campo "Data" del *file* della fattura elettronica; essa è, infatti, coerente con il momento di effettuazione dell'operazione e, conseguentemente, con l'esigibilità dell'imposta²¹.

Sul punto Assosoftware²² ha osservato che sostanzialmente nulla parrebbe essere modificato rispetto al passato, anche alla luce di quanto affermato nel documento di prassi, che invita a far riferimento, ai fini dell'annotazione, alla data di effettuazione dell'operazione, contenuta nel campo "Data" del *file* fattura.

Esemplificando²³, nell'ipotesi in cui una cessione di beni o prestazione di servizi sia effettuata in data 28.9.2019, e la relativa fattura sia emessa (trasmessa mediante Sdl) il successivo 5.10.2019, il registro di cui all'art. 23 del DPR 633/72 potrebbe essere compilato nel modo seguente:

Registro delle fatture

Data registrazione	Numero documento	Data documento	Cliente	Totale	Imponibile	IVA
Una qualsiasi dal 28 settembre al 15.10.2019	1	28.9.2019	XXXX

3.2 ANNOTAZIONE DELLE FATTURE DI ACQUISTO E DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

La circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14 ha chiarito che le novità apportate all'art. 1 del DPR 100/98 dal DL 119/2018²⁴ in tema di detrazione, secondo cui, entro il termine per effettuare la liquidazione periodica, "può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente", sono applicabili anche ai soggetti "trimestrali". Si riporta, nella seguente tabella, l'esempio contenuto nel documento di prassi.

Liquidazione periodica IVA adottata	Trimestrale
Momento di effettuazione dell'operazione	29.6.2019
Data di emissione (trasmissione mediante Sdl) della fattura	8.7.2019
Data di ricezione della fattura d'acquisto	13.7.2019
Data di annotazione nel registro di cui all'art. 25 del DPR 633/72	15.7.2019
Trimestre in cui è possibile esercitare la detrazione	Secondo (apr-mag-giu 2019)

²¹ Cfr. Bilancini L., La Grutta S. "Fattura differita con la data dell'ultima operazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.6.2019.

²² Cfr. FAQ Assosoftware 28.6.2019.

²³ L'esempio è tratto dalle FAQ Assosoftware 28.6.2019 e la risposta è "frutto di un'interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate".

²⁴ Cfr. art. 14 del DL 23.10.2018 n. 119.

Analogamente, come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nel Videoforum 23.1.2019²⁵ e da Assosoftware nelle proprie FAQ²⁶, gli operatori IVA trimestrali possono esercitare il diritto alla detrazione in relazione alle operazioni effettuate in uno qualsiasi dei mesi del trimestre solare (ad eccezione del quarto), a condizione che il documento sia pervenuto ed annotato entro il 15 del secondo mese successivo.

Pertanto, a titolo esemplificativo sarà possibile detrarre, nel secondo trimestre, l'imposta relativa a una fattura datata 20 giugno, ricevuta ed annotata il 13 agosto.

4 AUTOFATTURE, INVERSIONE CONTABILE, ESTRAZIONE DA DEPOSITI IVA, FATTURE IN NOME E PER CONTO

4.1 AUTOFATTURE

L'Agenzia delle Entrate, nella già citata circ. 17.6.2019 n. 14, ha sottolineato come, nel linguaggio quotidiano spesso vengano accomunati, con il termine "autofatture", documenti che hanno funzioni e contenuti differenti. È stato, quindi sottolineato come sia indispensabile definire il perimetro all'interno del quale è richiesta l'emissione dell'autofattura, da quello in cui è invece necessaria la produzione di un diverso documento.

L'autofattura si differenzia dalla fattura per alcune specifiche caratteristiche.

In talune circostanze, infatti, non è tenuto all'emissione del documento il cedente prestatore, bensì il cessionario/committente, che deve altresì assolvere l'imposta e liquidare l'IVA.

È il caso, ad esempio, degli acquisti di beni dai produttori agricoli ex art. 34 co. 6 del DPR 633/72, degli acquisti da soggetti extra-UE effettuati da soggetti stabiliti in Italia o, ancora, della regolarizzazione dell'omessa o irregolare fatturazione ex art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

In altre circostanze deve essere emessa autofattura in quanto esiste perfetta coincidenza fra cedente/prestatore e cessionario/committente. Si pensi, a titolo esemplificativo, al c.d. "autoconsumo", che comporta la destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o alle cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria nel documento di prassi, nelle ipotesi in cui sorga l'obbligo di emissione dell'autofattura, *"la stessa dovrà essere necessariamente emessa in formato elettronico"*²⁷.

Modalità di compilazione del file fattura nel caso di emissione di autofattura

È necessario indicare il codice "TD20", nel campo "Tipo Documento" del file fattura, per le autofatture elettroniche emesse al fine di regolarizzare l'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore ai sensi dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97. Per

²⁵ Cfr. risposte Agenzia delle Entrate, Videoforum, *Italia Oggi*, 23.1.2019.

²⁶ Cfr. FAQ Assosoftware 28.6.2019 frutto di interlocuzioni con l'Agenzia delle Entrate.

²⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14, nella quale si precisa altresì che tale obbligo non sussiste nel caso delle prestazioni rese da soggetti extra-UE, per le quali è necessaria la presentazione del c.d. "estrometro" di cui all'art. 1 co. 3-bis del DLgs. 127/2015, "salvo scelta per la fatturazione elettronica via SdI".

tutte le altre tipologie di autofatture, è invece, necessario riportare nel *file* il codice "TD 01".

Nel primo caso, come specificato anche nel provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757, nella sezione "Dati del cedente/prestatore" devono essere indicati quelli del fornitore che avrebbe dovuto procedere all'emissione della fattura, mentre, nella sezione "Dati del cessionario/committente" vanno inseriti quelli relativi al soggetto che emette e trasmette il documento mediante il Sistema di Interscambio. Nella sezione "Soggetto Emittente" deve essere utilizzato il codice "CC".

In ipotesi di emissione di autofattura per omaggi o autoconsumo, i dati del cedente devono essere riportati sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore", sia nella sezione "Dati del cessionario/committente" (in tale ipotesi si sottolinea come l'IVA vada annotata nel solo registro di cui all'art. 23 del DPR 633/72).

4.2 INVERSIONE CONTABILE

Non può essere definita "autofattura" il documento che consente di operare l'inversione contabile, al fine di provvedere all'integrazione e all'assolvimento dell'imposta.

Ci riferisce alle ipotesi di *reverse charge*, e, in particolare a quello c.d. "interno", previste, a titolo esemplificativo e non esaustivo, dall'art. 17 del DPR 633/72:

- cessioni di oro da investimento e di oro industriale (co. 5);
- prestazioni di servizi rese da subappaltatori nel settore dell'edilizia (co. 6 lett. a);
- cessioni di fabbricati per i quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA (co. 6 lett. a-bis);
- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento, relative ad edifici (co. 6 lett. a-ter);
- cessioni di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre (co. 6 lett. b);
- cessioni di console da gioco, tablet, PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato (co. 6 lett. c).

In tali circostanze, il cedente/prestatore, per documentare l'operazione, emette una fattura senza addebito dell'imposta (con indicazione del codice natura "N6 - Inversione contabile", nella sezione "Dati generali" del *file* fattura, in caso di emissione di documento elettronico mediante Sdl), mentre al cessionario/committente spetta l'onere dell'assolvimento dell'IVA.

L'Agenzia, sul punto, richiama la circ. 2.7.2018 n. 13, affermando che "a fronte dell'immodificabilità" della fattura elettronica ricevuta, "il cessionario/committente può – senza procedere alla sua materializzazione analogica e dopo aver predisposto un altro documento, da allegare al *file* della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa – inviare tale documento allo Sdl"²⁸.

Tale indicazione è stata fornita dall'Amministrazione finanziaria allo scopo di consentire la riduzione degli "oneri di consultazione e conservazione"; va tuttavia sottolineato co-

²⁸ Tale chiarimento era già stato fornito nella ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46, nella circ. Agenzia delle Entrate 19.10.2005 n. 45 e nella FAQ Agenzia delle Entrate 27.11.2018 n. 36.

me, per alcuni soggetti, potrebbe risultare più agevole la predisposizione e conservazione di un documento cartaceo.

Pur non essendo presente alcuna esplicita indicazione in tal senso nella circ. 14/2019, anche alla luce di quanto affermato da Assosoftware in una delle risposte pubblicate lo scorso 28.6.2019 ("frutto di un'interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate"), si può ritenere che sia comunque consentito "materializzare" la fattura elettronica e procedere all'emissione e conservazione di un documento integrativo in formato cartaceo, così come chiarito, in passato, dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.10.2005 n. 45²⁹.

L'Associazione nazionale dei produttori di *software* gestionale e fiscale ha, infatti, affermato che, dal tenore della circ. 14/2019, non emergono (né potrebbero emergere) modifiche normative alla procedura di inversione contabile, rispetto al periodo precedente l'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica. Sarà, quindi, consentito adempiere agli obblighi di legge, mediante:

- l'integrazione della fattura d'acquisto ricevuta (materializzata nel caso fosse stata ricevuta in formato XML) con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta;
- l'annotazione della stessa sia nel registro acquisti (art. 25 del DPR 633/72), sia in quello delle fatture emesse (art. 23 del DPR 633/72).

Potrà comunque essere seguito il suggerimento proposto dall'Agenzia delle Entrate, che comporta la predisposizione di un altro documento, "da allegare al *file* della fattura", che contenga i dati necessari per l'integrazione e che possa essere inviato mediante il Sistema di Interscambio e conservato automaticamente, nell'ipotesi in cui l'operatore IVA abbia aderito al servizio gratuito offerto dall'Agenzia delle Entrate³⁰.

Nelle FAQ pubblicate da Assosoftware lo scorso 28 giugno, è stato precisato, inoltre, che la conservazione digitale non risulta obbligatoria, a meno che il documento sia prodotto esclusivamente in formato elettronico.

Per quanto concerne, infine, il *reverse charge* esterno (ad es. nel caso di acquisti intracomunitari o di acquisti di servizi extracomunitari), l'Agenzia delle Entrate, con FAQ 27.11.2018 n. 36, aveva precisato quanto segue: "*l'operatore IVA residente o stabilito in Italia sarà tenuto ad effettuare l'adempimento della comunicazione dei dati delle fatture d'acquisto ai sensi dell'art. 1, comma 3 bis, del d.Lgs. n. 127/15*" (c.d. "esterometro").

Nella circ. 17.6.2019 n. 14, tuttavia, la stessa Agenzia afferma che: "*in caso di autofattura per acquisti da soggetti non residenti o stabiliti nel territorio dello Stato (ad esempio, acquisti di servizi extra UE, acquisti di beni all'interno di un deposito IVA dopo un passaggio al suo interno tra soggetti extra UE,...), in luogo dell'esterometro è possibile emettere un autofattura elettronica compilando il campo della sezione «Dati del cedente/prestatore» con l'identificativo Paese estero e l'identificativo del soggetto non residente/stabilito; nei «Dati del cessionario/committente» vanno inseriti quelli relativi al soggetto italiano che emette e trasmette via Sdl il documento e compilata la sezione «Soggetto Emittente» con valorizzazione del codice «CC» (cessionario/committente)*".

²⁹ Cfr. Bilancini L., La Grutta S. "Facoltativa l'integrazione «elettronica» nel reverse interno", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.6.2019.

³⁰ Cfr. ancora circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 13.

4.3 DEPOSITI IVA

Con riferimento all'estrazione di beni dal deposito IVA, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato, nella circ. 17.6.2019 n. 14 che, a norma dell'art. 50-*bis* del DL 331/93, "il soggetto che procede all'estrazione annota nel registro di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, una fattura emessa ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del medesimo decreto".

L'Amministrazione finanziaria sottolinea altresì come solitamente i beni estratti dal deposito IVA vi sono stati introdotti per effetto di un'importazione e, quindi, l'operazione originaria è già stata documentata tramite bolletta doganale; si tratta di un'operazione non soggetta né all'obbligo di fatturazione elettronica, né, per espressa previsione dell'art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015, alla comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere ("esterometro").

L'Agenzia distingue, quindi, i due seguenti casi:

- laddove le relative cessioni siano avvenute all'interno del deposito e siano, quindi, già state oggetto di documentazione, si è "di fronte a una mera integrazione del documento originario al fine di assolvere al debito d'imposta". In tal caso, è possibile procedere a un "invio del documento integrato" al Sistema di Interscambio solo "eventuale"; l'integrazione potrebbe infatti avvenire secondo metodologie "tradizionali"³¹;
- ove non vi sia corrispondenza fra il valore del bene ceduto all'interno del deposito e quello del bene estratto, sarà, invece, obbligatoria l'emissione di una autofattura elettronica mediante Sdl, al fine di incrementare detto valore delle spese sostenute e a esso riferibili.

Modalità di compilazione del file fattura nel caso di emissione di autofattura per estrazione da deposito IVA

Nell'ipotesi in cui sia necessaria l'emissione di un'autofattura per l'estrazione di beni dal deposito IVA, i dati del cessionario/committente dovranno essere inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore", sia in quella "Dati del cessionario/committente".

4.4 FATTURE IN NOME E PER CONTO

Tra i soggetti esonerati dagli obblighi di fatturazione sono compresi anche gli operatori IVA che hanno esercitato l'opzione di cui agli artt. 1 e 2 della L. 16.12.91 n. 398 e nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi dall'esercizio dell'attività commerciale per un importo non superiore a 65.000,00 euro.

A norma dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, tali soggetti, nel caso in cui abbiano superato detto importo nel precedente esercizio, sono tenuti ad assicurare che il documento venga emesso "per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta".

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito³² che non esiste un obbligo di emissione da parte del cessionario/committente e che, laddove ciò non fosse possibile (ad esempio per mancato accordo fra le parti o perché il destinatario della fattura è un soggetto che ha aderito al regime "forfetario"), l'emissione del documento resta onere del cedente/prestatore.

³¹ Cfr. il precedente § 4.2.

³² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14.

Modalità di compilazione del file fattura nel caso di emissione di fattura in nome e per conto

Nel caso di emissione di una fattura elettronica in nome e per conto di altro operatore, le modalità di assolvimento *"saranno quelle proprie di tale soggetto"*; si dovranno, quindi considerare anche le possibili cause di esclusione dagli obblighi di fatturazione in formato elettronico.

Fra le fattispecie nelle quali deve essere emesso il documento in nome e per conto, si annovera quella nella quale il professionista delegato delle operazioni di vendita *ex art. 591-bis c.p.c.*, sia obbligato ad emettere il documento a seguito di espropriazione immobiliare. In tal caso, il suddetto delegato dovrà:

- inserire i dati del soggetto esecutato nel campo "cedente/prestatore";
- indicare, nel campo "Soggetto emittente", il codice "TZ (Terzo)" senza compilare la sezione "Terzo intermediario o Soggetto emittente";
- inviare una copia della fattura all'esecutato.

5 PRESTAZIONI SANITARIE

Accogliendo le osservazioni del Garante della *privacy* in ordine alle problematiche correlate al processo di fatturazione elettronica e, in particolare, alla documentazione delle prestazioni sanitarie, il legislatore è intervenuto con alcune misure che interessano il 2019.

In particolare, per l'anno in corso

- i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS non possono emettere fatture in formato elettronico ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, *"con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria"*³³;
- il divieto di emissione di e-fatture mediante Sdl è esteso anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema TS, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche³⁴.

Nella circ. 17.6.2019 n. 14, l'Agenzia ha precisato che le strutture e gli operatori sanitari possono emettere fattura in formato elettronico mediante Sistema di Interscambio con riferimento alle prestazioni non sanitarie, esclusivamente nel caso in cui esse non contengano elementi che consentano di desumere informazioni in ordine allo stato di salute del paziente. Se, ad esempio, l'oggetto della fattura riguarda la degenza in una struttura sanitaria, il documento dovrà essere emesso in formato cartaceo o in formato elettronico non utilizzando il Sdl.

Un ulteriore chiarimento contenuto nel documento di prassi ha inoltre riguardato i soggetti – podologi, fisioterapisti, logopedisti, ecc. – che non sono obbligati alla trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria. La disposizione che ha esteso a tali figure professionali il divieto di emissione di e-fattura mediante Sdl, che interessa l'anno 2019, è entrata in vigore il 13 febbraio (giorno successivo alla pubblicazione in *Gazzetta*

³³ Art. 10-bis del DL 119/2018, così come modificato dall'art. 1 co. 53 della L. 145/2018.

³⁴ Art. 9-bis del DL 14.12.2018 n. 135.

Ufficiale della legge di conversione del DL 135/2018³⁵), posteriormente, quindi, alla data – 1° gennaio – di avvio dell’obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

L’Amministrazione finanziaria ha reso noto che procederà alla cancellazione dei *file* che le sono pervenuti dagli operatori che abbiano emesso fattura elettronica attraverso il Sistema di Interscambio nel periodo antecedente a tale data (dall’1.1.2019 al 12.2.2019), *“in caso di mancata adesione al servizio di consultazione, ovvero al servizio di conservazione”*.

Confermando il chiarimento fornito nella FAQ 29.1.2019 n. 58, l’Amministrazione finanziaria, nella circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14, ha ribadito che qualora non sia possibile distinguere, dal documento, la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria, l’informazione dovrà essere comunicata all’Amministrazione finanziaria attraverso la trasmissione al Sistema tessera sanitaria, salvo opposizione da parte del paziente, e la fattura dovrà essere emessa in formato cartaceo o in formato elettronico *“ma con trasmissione attraverso canali diversi dallo Sdl”*, come, ad esempio, nel caso di fattura in formato diverso da XML inviata mediante PEC.

A proposito della e-fattura *“extra Sdl”*, il documento di prassi richiama la circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18, nella quale, conformemente a quanto stabilito dall’art. 21 del DPR 633/72, viene precisato come si debba intendere fattura elettronica quella *“emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico”*.

L’operatore sanitario potrebbe, quindi, procedere alla generazione di un documento informatico, non necessariamente in formato XML (tramite un *software* di contabilità o di elaborazione testi), trasmettendolo, ad esempio, attraverso posta elettronica certificata e non utilizzando, quindi, il Sistema di Interscambio.

Sono tenuti all’emissione della fattura cartacea, o elettronica *“extra Sdl”*, anche i soggetti passivi che effettuano prestazioni sanitarie nei confronti di pazienti che abbiano manifestato opposizione all’invio dei dati al Sistema TS. Il divieto previsto dall’art. 10-*bis* del DL 119/2018, opera infatti, indipendentemente dalla scelta dell’interessato.

6 IMPOSTA DI BOLLO

Per effetto del DM 28.12.2018, che ha modificato l’art. 6 del DM 17.6.2014 *“il pagamento dell’imposta relativa alle fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare è effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo”*.

Sono soggette a imposta di bollo, pari a 2,00 euro, le fatture che hanno ad oggetto corrispettivi relativi ad operazioni per le quali non si rende applicabile l’IVA, sempre che la somma fatturata sia superiore a 77,47 euro e purché non siano previste specifiche esenzioni. Scontano l’imposta le fatture relative alle operazioni:

- fuori campo IVA, per assenza dei requisiti oggettivo, soggettivo o territoriale;
- esenti da IVA *ex art.* 10 del DPR 633/72;
- non imponibili *ex art.* 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72;
- non imponibili *ex art.* 8-*bis* del DPR 633/72, salvo il caso delle fatture emesse nei confronti degli armatori per l’imbarco sulle loro navi di provviste e dotazioni di

³⁵ L. 11.2.2019 n. 12, pubblicata sulla *G.U.* 12.2.2019 n. 36.

bordo, essendo afferenti ad operazioni tendenti alla realizzazione dell'esportazione di merci³⁶;

- escluse da IVA ex art. 15 del DPR 633/72.

L'imposta di bollo è dovuta anche nell'ipotesi in cui la fattura contenga, oltre a importi assoggettati ad IVA, anche importi, di ammontare superiore a 77,47 euro, non assoggettati al tributo³⁷.

Sono, invece, esenti da imposta di bollo le fatture che documentano le seguenti operazioni:

- cessioni all'esportazione, dirette o triangolari ex art. 8 del DPR 633/72;
- cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del DL 331/93 (si veda art. 66 co. 5 del DL 331/93);
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 co. 1 del DPR 633/72, "purché tali servizi internazionali siano diretti esclusivamente al fine di realizzare l'esportazione di merci con esclusione, quindi, dei servizi relativi a beni in transito doganale, ai trasporti di persone, ecc."³⁸.

Al fine di procedere al pagamento dell'imposta di bollo sulle e-fatture, occorre accedere all'apposito servizio, disponibile nell'area riservata dell'operatore IVA, tramite la sezione "Home Consultazione", nella quale è presente la voce di menù "Pagamento imposta di bollo".

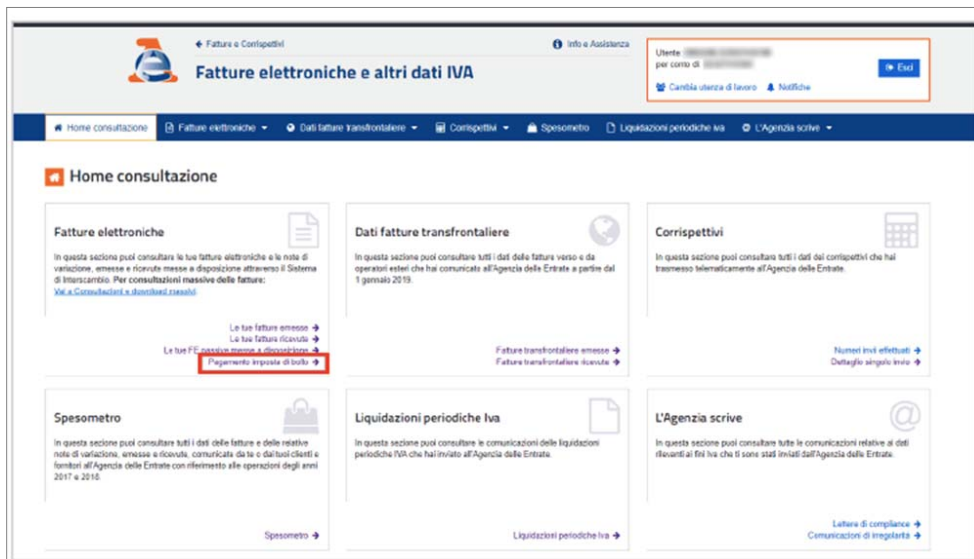


Immagine tratta da [https://assistenza.agenziaentrate.gov.it/FatturazioneUIKIT/KanaFattElettr.asp?St=463,E=000000000117701650,K=1167,Sxi=0,Case=Ref\(Pagamento_imposta_di_bollo_Ricerca\)](https://assistenza.agenziaentrate.gov.it/FatturazioneUIKIT/KanaFattElettr.asp?St=463,E=000000000117701650,K=1167,Sxi=0,Case=Ref(Pagamento_imposta_di_bollo_Ricerca))

³⁶ Cfr. anche Cacciapaglia L., D'Alfonso F. "Le fatture e la marca da bollo", in Cacciapaglia L., D'Alfonso F. "La fatturazione", *Casi & Strumenti*, Eutekne, 2013, p. 145 - 150.

³⁷ Sul punto si veda, ad esempio, la ris. Agenzia delle Entrate 3.7.2001 n. 98.

³⁸ Cfr. R.M. 6.6.78 n. 290586.

Il sistema consente la visualizzazione dei dettagli dell'imposta dovuta in relazione al trimestre di riferimento, per ciascuna delle partite IVA che sono associate al soggetto, in qualità di cedente, e pone in evidenza il numero di documenti emessi (consegnati o messi a disposizione nel trimestre di riferimento), nonché il totale dell'imposta calcolata come somma dei valori indicati nelle singole fatture.

Partita IVA cedente	Codice fiscale cedente	Anno	Trimestre	N. Documenti emessi	Totale imposta di bollo indicata nei documenti emessi (€)	N. Documenti dichiarati	Totale imposta di bollo calcolata (€)	Attestazioni di prenotazione / pagamento	Stato del pagamento	Calcolo pagamento bollo
00119709996		2019	I trimestre	50	100,00	216	432,00			
07870641009		2019	I trimestre	50	100,00	880	1.700,00		Pagamento annullato	
07870661007		2019	I trimestre	50	100,00	50	100,58		In corso di pagamento	
07870671006		2019	I trimestre	50	100,00	50	100,00			
07870681005		2019	I trimestre	50	100,00	50	100,00			

Immagine tratta da https://assistenza.agenziaentrate.gov.it/FatturazioneUIKIT/KanaFattElett.asp?St=463,E=0000000000117701650,K=1167,Sxi=0,Case=RefPagamento_imposta_di_bollo_Ricerca

È, tuttavia, consentita la modifica del numero di documenti, rispetto a quello proposto dal servizio. In tal caso, il sistema procederà al calcolo dell'importo sulla base dell'ammontare dichiarato dall'utente, moltiplicato per l'imposta dovuta per ciascun documento (2,00 euro). Si tratta di un'importante funzionalità, che sembra poter consentire di ovviare all'eventuale mancata valorizzazione del campo "Dati Bollo" nei file fattura.

Definito l'importo sarà possibile procedere al pagamento. Il portale propone, infatti, una mascherina contenente la partita IVA e il codice fiscale del soggetto passivo, l'anno e il trimestre di riferimento, il numero di documenti emessi e il totale dell'imposta riportata sui documenti, ma, anche, il numero dei documenti dichiarati e l'imposta di bollo calcolata sulla base degli stessi. L'operatore potrà scegliere se procedere al pagamento mediante addebito su conto corrente bancario o tramite "F24" o "F24EP".

Nel primo caso sarà necessario inserire l'IBAN, confermando che il conto è intestato al codice fiscale del cedente. Sarà, quindi, possibile inoltrare il pagamento, accedendo a una schermata riepilogativa.

Dopo che il sistema avrà effettuato i controlli sulla correttezza formale dell'IBAN, al soggetto passivo sarà consegnata una prima ricevuta a conferma del fatto che la richiesta di pagamento è stata inoltrata. Successivamente ne verrà rilasciata una seconda, attestante l'avvenuto pagamento o l'esito negativo dello stesso.

In alternativa all'addebito sul conto corrente, è possibile procedere al versamento a mezzo modello "F24" o "F24EP", stampando il modello precompilato predisposto dal sistema.

Al fine di procedere al pagamento mediante modello F24, occorre utilizzare i seguenti codici tributo, distinti in relazione al periodo di competenza³⁹:

- "2521" per il primo trimestre;
- "2522" per il secondo;
- "2523" per il terzo;
- "2524" per il quarto.

Nel modello "F24" i suddetti codici sono esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme riportate nella colonna "Importi a debito versati", con indicazione dell'anno cui il versamento si riferisce nel campo "anno di riferimento".

Nel modello "F24 Enti pubblici", dovrà essere indicato il valore "F", nel campo "sezione" e l'anno cui si riferisce il versamento nel campo "riferimento B".

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, nella circ. 17.6.2019 n. 14, che la scadenza per il pagamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche, ha efficacia non soltanto per i documenti emessi mediante Sdl, ma anche per quelli che non sono transitati dal Sistema di Interscambio (ad es.: fattura in formato elettronico diverso da XML inviata mediante PEC).

Novità del DL "crescita" - Verifica e integrazione delle fatture elettroniche

Con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze verranno definite le modalità di attuazione delle disposizioni che consentiranno all'Agenzia delle Entrate di procedere all'integrazione delle fatture elettroniche mancanti dell'annotazione relativa all'imposta di bollo.

La corretta compilazione del *file* fattura XML nel caso in cui l'operazione debba essere assoggettata a imposta di bollo, prevede che venga valorizzata la sezione "Dati Bollo", e vengano, conseguentemente, compilati:

- il campo "Bollo Virtuale", con l'indicazione dell'assolvimento del tributo ai sensi del DM 17.6.2014;
- il campo "Importo Bollo", con la valorizzazione dell'importo dovuto (nel caso di specie 2,00 euro *ex art.* 13 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72).

I controlli dell'Agenzia dovrebbero consistere nella verifica della compilazione della sezione "Dati Bollo" laddove indicati, in fattura, i seguenti elementi⁴⁰:

- il campo "Aliquota IVA" sia pari a zero;
- sia indicato un codice natura (N1, N2, ecc.) relativo ad un'operazione per la quale l'IVA non risulta applicabile;
- l'importo fatturato sia superiore a 77,47 euro.

Verificata l'assenza dell'annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo, l'Agenzia delle Entrate procede all'integrazione del documento, proponendo al soggetto passivo il corretto importo dovuto.

³⁹ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 42.

⁴⁰ Si resta, tuttavia, in attesa di conferma sul punto, mancando, alla data attuale, il decreto ministeriale con il quale dovranno essere definite le modalità di attuazione della disposizione in commento.

Se i dati presenti in fattura non sono sufficienti a consentire all'Agenzia delle Entrate di procedere alla verifica e all'integrazione del documento, restano applicabili le ordinarie regole stabilite dal DPR 26.10.72 n. 642, ai fini della riscossione dell'imposta.

Nonostante l'introduzione del nuovo servizio, si ritiene che, al fine della corretta determinazione del tributo e del relativo versamento, dovrebbe restare comunque attiva la funzione che consente al soggetto passivo di rettificare il numero dei documenti da assoggettare all'imposta di bollo, procedendo conseguentemente al ricalcolo della stessa, nel caso in cui l'importo risulti differente rispetto a quello proposto dall'Agenzia delle Entrate nel servizio di consultazione.

Sotto il profilo sanzionatorio, si segnala che il mancato, insufficiente o tardivo pagamento dell'imposta, resa nota dall'Agenzia delle Entrate riportando l'informazione all'interno dell'area riservata del soggetto passivo presente all'interno del portale dell'Agenzia delle entrate (ex art. 6 co. 2 del DPR 642/72), comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato (art. 13 co. 1 del DPR 633/72).

L'Agenzia delle Entrate procederà alla verifica che le fatture elettroniche transitate mediante Sistema di Interscambio a decorrere dall'1.1.2020, sulla base della natura dell'operazione, rechino l'annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo.

In assenza di tale annotazione, ove dovuta, l'Amministrazione finanziaria integrerà il documento, determinando il corretto importo del debito gravante sul soggetto passivo.

7 SERVIZIO DI CONSULTAZIONE ED ACQUISIZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE E DEI LORO DUPLICATI INFORMATICI

Dall'1.7.2019 è consentito l'accesso all'apposita funzionalità, messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, per la manifestazione dell'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici.

Gli operatori IVA e gli intermediari di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98, da questi incaricati, entrando nella propria area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi", possono trovare, nella sezione "Consultazione", il *link* per effettuare la scelta.

Una volta letto l'accordo di servizio proposto in lettura, è possibile apporre un *flag* per la conferma e accettazione del contenuto dello stesso.

L'adesione consentirà di accedere all'archivio delle e-fatture trasmesse fin dall'1.1.2019, data in cui è entrato in vigore l'obbligo generalizzato.

Gli intermediari hanno a disposizione un servizio per aderire in via "massiva", nell'ipotesi in cui debbano operare per più clienti.

Il servizio di consultazione sarà reso disponibile anche a coloro che non sono operatori IVA, anche se, in questo caso, la visualizzazione sarà possibile solo dal prossimo 1° novembre. I consumatori finali possono esplicitare la propria scelta, accedendo all'area riservata "già in uso per la dichiarazione precompilata senza però possibilità di delegare un intermediario"⁴¹.

⁴¹ Cfr. comunicato stampa Agenzia delle Entrate 1.7.2019.

In presenza di adesione di almeno una delle parti (cedente/prestatore o cessionario/committente), l'Agenzia procederà alla memorizzazione dei dati dei *file* delle fatture elettroniche e li renderà disponibili, anche per il *download*, al soggetto che ha aderito al servizio. In caso di accettazione dell'accordo, i *file* verranno conservati, sino al termine del periodo di consultazione (ovvero entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema di Interscambio), dopo di che, entro 60 giorni, saranno cancellati.

La cancellazione dei *file* XML sarà operata, entro il 30.12.2019, anche nell'ipotesi in cui l'operatore non accetti di aderire al servizio di consultazione entro il 31.10.2019, data oltre la quale, se non si opta per il servizio, le fatture elettroniche non saranno più consultabili. In caso di mancata adesione, inoltre, l'Amministrazione finanziaria memorizzerà i *file* nella loro interezza solo sino all'avvenuto recapito della fattura elettronica al destinatario.

Sarà comunque possibile aderire al servizio anche dopo il 31 ottobre; in tale circostanza, tuttavia, come precisato dall'Agenzia, "*saranno consultabili solo le fatture emesse e ricevute dal giorno successivo all'adesione*".

Si ricorda che, successivamente alla cancellazione, verranno resi disponibili esclusivamente i c.d. "dati fattura" (necessari all'Agenzia per le attività di assistenza e controllo automatico), fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione cui essi si riferiscono. Nella premessa dell'accordo di servizio, vengono definiti "dati fattura" quelli fiscalmente rilevanti di cui all'art. 21 del DPR 633/72, che non comprendono le informazioni richieste dal co. 2 lett. g) dello stesso articolo, ovvero: natura, qualità e quantità dei beni e servizi che formano l'oggetto dell'operazione.

Gli operatori IVA possono effettuare in via diretta o per il tramite di un intermediario abilitato anche il recesso dal servizio, utilizzando la medesima funzionalità. Esso ha efficacia immediata e non permette di consultare le fatture emesse e ricevute nel periodo di vigenza dell'adesione. Potrà comunque essere operato un *download* (anche in modalità massiva) di tutti i *file*, prima della scelta di recedere. Nel caso in cui, dopo il recesso, si decida di aderire nuovamente al servizio, non sarà comunque più possibile consultare le "vecchie" fatture.

Dottrina

Bilancini L. "E-fattura differita con data «flessibile»", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.6.2019

Bilancini L., La Grutta S. "Facoltativa l'integrazione «elettronica» nel reverse interno", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.6.2019

Bilancini L., La Grutta S. "Fattura differita con la data dell'ultima operazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.6.2019

Gavelli G., Sirri M. "Il Quotidiano del Fisco", *Il Sole - 24 Ore*, 19.1.2019

Reggi F., Reggi M., "Art. 21 - Fatturazione delle operazioni", "IVA 2019", *I Commentari*, a cura di Bilancini L., Cosentino C., Greco E., La Grutta S., Eutekne

Cacciapaglia L., D'Alfonso F. "Le fatture e la marca da bollo", in Cacciapaglia L., D'Alfonso F. "La fatturazione", *Casi & Strumenti*, Eutekne, 2013

Prassi

Comunicato stampa Agenzia delle Entrate 1.7.2019

FAQ Assosoftware 28.6.2019

Circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14

Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 42

Risposte Agenzia delle Entrate, Videoforum, *Italia Oggi*, 23.1.2019

Interpello DRE Emilia Romagna 909-831/2018

FAQ Agenzia delle Entrate 21.12.2018

FAQ Agenzia delle Entrate 27.11.2018

Ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46

Circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2014 n. 18

Circ. Agenzia delle Entrate 19.10.2005 n. 45

Ris. Agenzia delle Entrate 3.7.2001 n. 98

C.M. 11.10.96 n. 249

R.M. 6.6.78 n. 290586

C.M. 9.8.75 n. 27/501706