



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

DOCUMENTO DI RICERCA

LE NOVITÀ E GLI ULTIMI CHIARIMENTI SULLA FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA PRIVATI

Gilberto Gelosa

Luisa Miletta

Maurizio Postal

Pasquale Saggese

5 APRILE 2019





SOMMARIO

1. PREMESSA.....	4
2. AMBITO SOGGETTIVO	4
3. CONTENUTO DELLA FATTURA ELETTRONICA.....	6
3.1. Ente non commerciale che eserciti oltre all'attività istituzionale anche un'attività commerciale.....	6
3.2. Codici da utilizzare per la tipologia di documento.....	7
3.3. Assolvimento del bollo in fattura.....	7
3.4. Indicazione del contributo ENASARCO	7
3.5. Indicazione delle spese anticipate in nome e per conto	8
3.6. Fattura da parte dell'agenzia di viaggi organizzatrice	9
3.7. Indicazioni sul codice destinatario.....	10
3.8. Indicazioni sul CAP	11
3.9. Fatture in valuta estera.....	11
3.10. Fattura con indicazione dello sconto o della maggiorazione.....	12
3.11. Indicazioni per le fatture emesse da un soggetto "minimo" o "forfettario"	12
3.12. Set di caratteri da utilizzare per la fattura elettronica.....	13
4. EMISSIONE E RICEZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE	13
4.1. Data di emissione della fattura	13
4.2. Settore carburanti.....	14
4.3. Emissione delle fatture della cooperativa agricola	14
4.4. Fatture emesse da associazioni sportive dilettantistiche	15
4.5. Fatture con imponibile pari a zero.....	16
4.6. Fatture emesse nei confronti di consumatore finale, enti non commerciali e condomini.....	16
4.7. Fatture emesse verso soggetti residenti a Livigno e Campione d'Italia	16
4.8. Fattura emessa verso un esportatore abituale.....	17
4.9. Emissione della fattura in luogo dello scontrino per gli esercenti commercio al dettaglio.....	17
4.10. Utilizzo del canale PEC per la trasmissione e la ricezione dei file xml	19
5. CONSULTAZIONE	19
6. CONSERVAZIONE	20
6.1. Conservazione da parte dei soggetti in regime di vantaggio e forfettario	20
6.2. Conservazione dei documenti di trasporto (DDT)	21
6.3. Conservazione degli allegati	21
6.4. Conservazione delle fatture verso l'estero.....	21
6.5. Il servizio gratuito di conservazione dell'Agenzia delle Entrate	22
7. CORRISPETTIVI TELEMATICI.....	24



Abstract

A completamento delle indicazioni rese con il Documento di ricerca *“La fatturazione elettronica tra privati: ultime novità alla luce del D.L. n. 119/2018”*, pubblicato il 20 dicembre 2018, il presente documento fornisce una sintesi delle ultime novità normative che hanno interessato gli obblighi di fatturazione elettronica nelle operazioni fra privati: si tratta, nello specifico, del Provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018, n. 524526, con cui l’Agenzia ha dato attuazione alle indicazioni fornite dal Garante per la privacy, della L. 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. Legge di Bilancio 2019) e del D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla L. 11 febbraio 2019, n. 12 (c.d. “Decreto semplificazioni”).

Vengono, inoltre, passati in rassegna gli ultimi chiarimenti resi dall’Agenzia delle entrate in occasione del Videoforum organizzato il 15 gennaio 2019 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, degli incontri con la stampa specializzata del 23 e 31 gennaio 2019 e del Tavolo istituzionale intrattenuto dallo stesso Consiglio Nazionale con l’Agenzia.



1. Premessa

Gli obblighi di fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati hanno subito ulteriori modificazioni per effetto della pubblicazione della Legge di Bilancio 2019¹, del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018, n. 524526, con cui l'Agenzia ha dato attuazione alle indicazioni per la protezione dei dati personali contenute nel Provvedimento del Garante per la privacy del 15 novembre 2018 e, infine, del c.d. "Decreto semplificazione"².

A completare il quadro delle novità si aggiungano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in occasione del Videoforum organizzato il 15 gennaio 2019 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, degli incontri con la stampa specializzata del 23 e 31 gennaio 2019 e del Tavolo istituzionale intrattenuto dal Consiglio Nazionale con la stessa Agenzia.

Il presente documento vuole fornire una sintesi di tali novità a completamento delle indicazioni già fornite con il Documento *"La fatturazione elettronica tra privati: ultime novità alla luce del D.L. n. 119/2018"* pubblicato il 20 dicembre 2018³.

2. Ambito soggettivo

Come è noto, per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, l'art. 10-bis del D.L. n. 119/2018 ha inizialmente previsto, per il solo periodo d'imposta 2019, l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica con riferimento alle sole fatture i cui dati sono inviati al Sistema tessera sanitaria.

Sul punto, è intervenuta la Legge di bilancio 2019 stabilendo che i predetti soggetti, sempre limitatamente al 2019, *"non possono emettere fatture elettroniche ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria"*⁴.

Pertanto, il Legislatore ha trasformato il precedente esonero in un esplicito divieto di emettere le fatture in formato elettronico. Peraltro, il divieto riguarda i documenti i cui dati sono "da inviare" al Sistema tessera sanitaria, mentre prima il riferimento era ai "dati inviati": ne consegue che il divieto opera anche in caso di esercizio del diritto di opposizione da parte del soggetto destinatario della fattura⁵.

¹ Si vedano i commi 53, 54 e 56 della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

² D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla L. 11 febbraio 2019, n. 12.

³ <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1356>.

⁴ Art. 10-bis del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, come sostituito dall'art. 1, comma 53, della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

⁵ In tal senso, si veda la FAQ n. 57 dell'Agenzia delle Entrate pubblicata il 29 gennaio 2019.



Considerato l'esplicito divieto in tal senso, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria continuano, pertanto, ad emettere le fatture in formato cartaceo anche nel caso in cui i dati non siano trasmessi al Sistema tessera sanitaria per effetto dell'opposizione esercitata dal cittadino.

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato che non occorre emettere la fattura elettronica nel caso in cui la fattura contenga sia spese sanitarie – da inviare al Sistema tessera sanitaria salvo opposizione del paziente – sia altre voci di spesa non sanitarie. Nell'occasione, l'Agenzia ha altresì illustrato le modalità di trasmissione di tali fatture al Sistema tessera sanitaria, distinguendo due diverse fattispecie⁶:

- 1) se dal documento di spesa è possibile distinguere la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria (a titolo esemplificativo, a seguito di un ricovero ospedaliero, la clinica fattura con voci distinte la somma pagata per prestazioni sanitarie rispetto alla somma pagata a titolo di comfort), entrambe le spese vanno comunicate distintamente al Sistema tessera sanitaria (salvo il caso dell'opposizione del paziente), con le seguenti modalità:
 - l'importo che si riferisce alla spesa sanitaria va inviato e classificato secondo le tipologie evidenziate negli allegati ai decreti ministeriali che disciplinano le modalità di trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria;
 - l'importo riferito alle spese non sanitarie va comunicato con il codice AA "altre spese".
- 2) qualora, invece, dal documento di spesa non sia possibile distinguere la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria, l'intera spesa va trasmessa al Sistema tessera sanitaria (salvo il caso dell'opposizione del paziente) con la tipologia "altre spese" (codice AA).

In entrambi i casi, l'Agenzia ha precisato che la relativa fattura deve essere emessa in formato cartaceo.

L'ambito soggettivo del divieto di emissione della fattura in formato elettronico è stato esteso per effetto dell'art. 9-bis, comma 2, del D.L. n. 135/2018 nei confronti dei soggetti che erogano prestazioni sanitarie i cui dati non devono essere inviati al Sistema tessera sanitaria, prescrivendo che *"Le disposizioni di cui all'articolo 10-bis del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, si applicano anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche"*.

Pertanto, tali operatori sanitari, per il periodo d'imposta 2019, devono continuare ad emettere le fatture in formato cartaceo per le prestazioni sanitarie rese nei confronti dei consumatori finali (ad esempio: podologi, fisioterapisti, logopedisti).

Per quanto concerne, invece, la platea dei soggetti esonerati dal nuovo obbligo, si ricorda che, in sede di conversione in legge del D.L. n. 119/2018, in essa sono stati inclusi i soggetti che hanno

⁶ In termini, la FAQ n. 58 dell'Agenzia delle Entrate pubblicata il 29 gennaio 2019.



esercitato l'opzione di cui agli artt. 1 e 2 della L. 16 dicembre 1991, n. 398⁷ e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate⁸ ha precisato che non sono tenute a emettere le fatture in formato elettronico anche le associazioni pro-loco in forza dell'art. 9-*bis* del D.L. n. 417/1991, il quale prevede che *"alle associazioni pro-loco si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398"*⁹.

Infine, sempre con riguardo ai soggetti che applicano il regime forfettario ex L. n. 398/1991, il comma 56 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2019 ha abrogato la disposizione che prevedeva l'attribuzione in capo ai cessionari degli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità sottoscritti dai predetti soggetti¹⁰.

3. Contenuto della fattura elettronica

In merito al contenuto della fattura elettronica, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in occasione del videoforum organizzato il 15 gennaio 2019 dal CNDCEC e degli incontri con la stampa specializzata del 23 e 31 gennaio 2019.

3.1. Ente non commerciale che eserciti oltre all'attività istituzionale anche un'attività commerciale

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che tali soggetti possono trattare separatamente le fatture relative all'attività istituzionale e quelle relative all'attività commerciale (in formato analogiche le prime, in formato elettroniche le seconde). Se i fornitori sono soggetti obbligati alla fatturazione elettronica, tutte le fatture (sia quelle con partita IVA che quelle con C.F. numerico dell'ente) saranno comunque consultabili sul portale "Fatture e Corrispettivi". L'Agenzia suggerisce di trattare tutte le fatture passive come fatture elettroniche, sottoscrivendo il servizio gratuito di conservazione offerto dall'Agenzia delle Entrate presente nel portale "Fatture e Corrispettivi"¹¹.

⁷ Associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche.

⁸ FAQ n. 54 del 11 gennaio 2019.

⁹ Si segnala che l'art. 102, comma 2, lett. e) del D.Lgs. n. 117/2017 (codice del Terzo settore) ha abrogato il citato art. 9-*bis* a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, all'applicazione degli specifici regimi forfettari previsti per gli enti del Terzo settore e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore.

¹⁰ Vedi previgente comma 02 dell'art. 10 del D.L. n. 119/2018.

¹¹ Risposta 1.3 resa nel corso del videoforum del 15 gennaio 2019.



3.2. Codici da utilizzare per la tipologia di documento

La tipologia di documento TD20 “Autofattura”, richiamata dalle specifiche tecniche allegate al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, va utilizzata sempre e solamente nel caso di regolarizzazione dell’operazione secondo le lett. a) e b) di cui all’art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997. Per gli altri tipi di autofattura e per le fatture il codice da utilizzare è TD01 “Fattura”¹².

Inoltre, nel corso dell’incontro del 23 gennaio 2019 con la stampa specializzata è stato precisato che non ci sono differenze sostanziali nell’utilizzo delle codifiche TD01 “Fattura” e TD06 “Parcella” (e, analogamente, tra TD02 “Acconto/Anticipo su fattura” e TD03 “Acconto/Anticipo su parcella”), in quanto fanno tutte riferimento a tipologie di documenti riconducibili alla più generica voce “fattura”, ai sensi dell’art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. In generale, una descrizione più precisa rende migliore la qualità dell’informazione e dei servizi.

3.3. Assolvimento del bollo in fattura

L’imposta di bollo sulle fatture elettroniche si assolve esclusivamente con la modalità disciplinata dall’art. 6 del D.M. 17 giugno 2014 che è stato recentemente modificato dal D.M. 28 dicembre 2018, pertanto, come anche chiarito nelle FAQ¹³:

- il pagamento dell’imposta relativa alle fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare va effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo al trimestre di riferimento;
- l’Agenzia delle Entrate metterà a disposizione, alla fine del primo trimestre 2019 all’interno del portale “Fatture e Corrispettivi”, un servizio per verificare l’ammontare complessivo dell’imposta di bollo dovuta sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di interscambio.

I soggetti autorizzati al pagamento del bollo virtuale ai sensi dell’art. 15 del D.P.R. n. 642/1972, che emettono esclusivamente fatture elettroniche, possono rinunciare all’autorizzazione nelle modalità previste dall’art. 15, comma 10, del citato D.P.R. n. 642/1972.

3.4. Indicazione del contributo ENASARCO

Il contributo ENASARCO non è un tipico contributo destinato a una “Cassa previdenziale” (che usualmente concorre alla determinazione dell’imponibile cui applicare l’IVA), ma la sua gestione è simile a quella di una “ritenuta”. Attualmente, per poter rappresentare nella fattura elettronica il contributo ENASARCO è possibile utilizzare il blocco “AltriDatiGestionali” con il seguente dettaglio:

- 2.2.1.16.1 <TipoDato> = CASSA-PREV;

¹² Videoforum del 15 gennaio 2019, risposta 1.8.

¹³ FAQ n. 48 del 21 dicembre 2018, aggiornata il 17 gennaio 2019.



- 2.2.1.16.2 <RiferimentoTesto> ENASARCO (o eventuale altra cassa analoga) e il relativo codice TC07 presente nelle specifiche tecniche al provvedimento del 30.04.18;
- 2.2.1.16.3 <RiferimentoNumero> importo del contributo;
- 2.2.1.16.4 <RiferimentoData> il dato può non essere valorizzato.

I suggerimenti forniti dall'Agenzia con la FAQ n. 50 del 21 dicembre 2018 possono valere anche per altre tipologie di contributi che hanno una gestione simile a quella del contributo ENASARCO.

3.5. Indicazione delle spese anticipate in nome e per conto

Ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, le spese anticipate in nome e per conto del cliente non concorrono alla formazione della base imponibile e quindi al calcolo dell'IVA, purché opportunamente documentate.

Come precisato dalla FAQ n. 51 del 21 dicembre 2018, una delle modalità per riportare tali spese nella fattura elettronica può essere quella di inserire un blocco "DatiBeniServizi" riportando l'importo delle spese, la loro descrizione e, al posto dell'aliquota IVA, il codice natura "N1" ("escluse ex art. 15").

Un'altra modalità di riportare in fattura le spese può essere quella di utilizzare il blocco "Altri dati gestionali", ricordandosi poi di aggiungere al valore del totale dell'importo del documento quello delle spese in argomento (si ricorda che il blocco "Altri dati gestionali" è selezionabile nella sezione in cui si inseriscono le descrizioni dei beni/servizi oggetto della cessione/prestazione).



ESEMPIO SPESE ANTICIPATE INSERITE NELLA SEZIONE “DatiBeniServizi”

Aggiungi Beni e servizi 2

Descrizione:* SPESE AMMINISTRATIVE ANTICIPATE IN NOME E PER CONTO DEL CLIENTE	
Quantità: 1,00	Prezzo unitario:* 100,00
Aliquota IVA:* 0%	Natura: Escluse ex art. 15
Prezzo totale:* 100,00	

ESEMPIO SPESE ANTICIPATE INSERITE NEL BLOCCO “AltriDatiGestionali”

Modifica Beni e servizi 1

Descrizione:* Prestazione professionale - consulenza civilistica per il sinistro avvenuto il 12/5/2016	
Quantità: 1,00	Prezzo unitario:* 1.000,00
Aliquota IVA:* 22%	Natura:
Prezzo totale:* 1.000,00	

Altri dati gestionali 1
Tipo dato:*
SPESE
Riferimento testo:
SPESE ANTICIPATE DA RIMBORSARE
Riferimento numero:
100,00
Riferimento data:

Altri dati:
☐ Tipo cessione prestazione
☐ Codice articolo
☐ Unità di misura
☐ Data inizio periodo
☐ Data fine periodo
☐ Sconto maggiorazione
☐ Ritenuta
☐ Ritenimento amministrazione
☒ Altri dati gestionali

[+ Altri dati gestionali](#)
[Annulla e torna a Dati della fattura](#)
[Salva e torna a Dati della fattura](#)

3.6. Fattura da parte dell'agenzia di viaggi organizzatrice

L'agenzia di viaggi organizzatrice che emette la fattura ai sensi dell'art. 74-ter, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972 deve compilare la fattura elettronica ordinaria ("Tipo Documento" TD01), evidenziando che la stessa è emessa per conto dell'agenzia di viaggi intermediaria (valorizzando i blocchi "Terzo Intermediario o Soggetto emittente" e "Soggetto emittente") e inserendo, in luogo dell'aliquota IVA, il codice natura:

- N6 se la fattura riguarda operazioni imponibili;
- N3 se la fattura riguarda operazioni non imponibili¹⁴.

¹⁴ Così la FAQ n. 53 del 21 dicembre 2018.



L'emissione di una fattura per conto terzi, disciplinata dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 non prevede alcuna predisposizione e invio all'Agenzia delle entrate di delega.

Per la compilazione della fattura elettronica si ricorda che nel campo 1.2 "Dati relativi al cedente/prestatore" (fornitore) vanno inseriti i dati di chi emette la fattura, quindi l'agenzia di viaggi intermediaria; nel campo 1.4 "Dati relativi al cessionario/committente" (cliente) vanno inseriti i dati del tour operator; nel campo 1.6 "Fattura emessa da un soggetto diverso dal cedente/prestatore" occorre scegliere "CC", in quanto emessa dal cessionario/committente¹⁵.

In ordine alle modalità di ricezione da parte dell'agenzia di viaggi intermediaria della copia della fattura, lo Sdl consegna la fattura all'indirizzo telematico (PEC o codice destinatario) riportato nella fattura stessa: pertanto, nel caso di fattura emessa dal tour operator per conto dell'agenzia di viaggi intermediaria, qualora nella fattura elettronica sia riportato l'indirizzo telematico dell'agenzia di viaggi intermediaria, lo Sdl consegnerà a tale indirizzo la fattura, salvo il caso in cui il tour operator abbia utilizzato il servizio di registrazione presente nel portale "Fatture e Corrispettivi" ovvero abbia inserito il proprio indirizzo telematico (per esempio il proprio indirizzo PEC o il proprio codice destinatario) come indirizzo del destinatario della fattura.

In ogni caso, per rispettare quanto previsto dal D.M. n. 340/1999, il tour operator deve comunicare all'agenzia di viaggi intermediaria di avere emesso la fattura per suo conto e può trasmettergli (tramite e-mail o altro strumento ritenuto utile) duplicato del file XML della fattura elettronica o copia in formato PDF della fattura (eventualmente con la relativa ricevuta di avvenuta consegna pervenuta dallo Sdl)¹⁶.

3.7. Indicazioni sul codice destinatario

Di seguito si riepilogano i chiarimenti sul punto:

- una PA può ricevere fatture esclusivamente attraverso il codice (o i codici) IPA che ha associato ai propri uffici, anche nel caso in cui dovesse dotarsi di un codice destinatario per la propria attività commerciale;
- l'attività che è articolata in più punti di consegna (es. supermarket) può avere più canali di ricezione (più PEC o più codici Sdl), ma, in tal caso, l'operatore (unica P.IVA) dovrà valutare di non usare il servizio di "registrazione dell'indirizzo telematico";
- lo stesso chiarimento del punto precedente vale per il Gruppo IVA in quanto è un operatore unico ai fini IVA e quindi: le fatture emesse dal Gruppo devono riportare – nella sezione cedente/prestatore – la partita IVA del Gruppo e il codice fiscale del singolo partecipante al Gruppo a cui l'operazione è riferibile; le fatture ricevute dal Gruppo devono riportare – nella

¹⁵ Si segnala che il comunicato stampa ASTOI del 25 gennaio 2019 evidenzia la necessità di compilare anche al "punto 1.5 quale committente/emittente il TO" (tour operator).

¹⁶ Cfr. risposta 2.11 del Videoforum del 15 gennaio 2019.



sezione cessionario/committente – la partita IVA del Gruppo e il codice fiscale del singolo partecipante al Gruppo a cui l'operazione è riferibile.

3.8. Indicazioni sul CAP

Per le fatture emesse da soggetti non residenti in Italia (ad esempio, soggetti non residenti in Italia ma con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) oppure quelle emesse da soggetti residenti verso controparti estere, nel campo relativo al CAP va indicato il codice convenzionale "00000"¹⁷.

3.9. Fatture in valuta estera

Nell'incontro con il CNDCEC del 15 gennaio 2019, l'Agenzia delle entrate ha fornito la risposta 1.11. relativa alle fatture in valuta.

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia la fattura XML deve essere in ogni caso convertita in valuta "EUR", indicando in un campo di testo l'ammontare in Euro e il cambio. Questo agli operatori del settore *commodities* crea grandissime problematiche e sembra in contrasto con la norma comunitaria, la normativa nazionale IVA e il tracciato fattura PA.

L'art. 230 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che *"gli importi figuranti sulla fattura possono essere espressi in qualsiasi moneta"* a patto che il tasso di cambio sia l'ultimo pubblicato dalla Banca centrale europea al momento in cui l'imposta diventa esigibile.

Le specifiche tecniche per l'emissione delle fatture elettroniche (approvate con il provv. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2018 n. 89757), nel campo "Divisa", prevedono la possibilità di esporre il tipo di valuta utilizzata per l'indicazione degli importi della fattura. Ciò trova corrispondenza nel software messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Nella prassi commerciale di alcuni settori (*commodities*, *bunkeraggio*) è ampiamente adottato il dollaro, quale valuta di riferimento, anche nelle transazioni tra soggetti passivi IVA stabiliti in Italia.

Nell'ambito del Tavolo istituzionale intrattenuto dal CNDCEC con l'Agenzia delle entrate è stata sottoposta la problematica, chiedendo se possa essere considerata corretta la seguente soluzione:

- esposizione degli importi in USD, come previsto dalle specifiche tecniche, compilando il campo 2.1.1.2. "Divisa" con il valore USD;
- indicazione del controvalore in EUR di imponibile/aliquota/imposta in un campo di testo da concordare.

Tale soluzione dovrebbe essere conforme all'art. 21, comma 2, lett. l) del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui la fattura deve contenere *"aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro"*.

¹⁷ Risposta 1.10 fornita nel corso del Videoforum del 15 gennaio 2019.



L'Agenzia ha risposto che qualora il campo 2.1.1.2 <Divisa> sia valorizzato con elemento diverso da EUR, ad. esempio <USD>:

- il campo 2.1.1.9 <ImportoTotaleDocumento> può essere espresso in valuta estera, nell'esempio <USD>;
- nelle linee di dettaglio, i campi 2.2.1.9 <PrezzoUnitario> e 2.2.1.11 <PrezzoTotale> sono invece sempre espressi in <EUR>, coerentemente con quanto stabilito dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972;
- nella sezione "Dati riepilogo", i campi 2.2.2.5 <ImponibileImporto> e 2.2.2.6 <imposta> sono sempre espressi in EUR, coerentemente con quanto stabilito dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972;
- nel campo 2.1.1.16 <AltriDatiGestionali> occorrerebbe strutturare l'informazione relativa all'importo nella valuta alternativa (nell'esempio USD).

Tale approccio non comporta scarti da parte dello Sdi e, ai fini fiscali, risulta coerente con l'obbligo di indicare in fattura l'aliquota, l'imponibile e l'imposta in Euro così come previsto dal citato art. 21. Il medesimo approccio sarebbe compatibile con l'elaborazione degli importi effettuati dall'Agenzia dal momento che i dati fiscalmente rilevanti che il sistema acquisisce sono interpretati sempre in Euro, coerentemente con quanto stabilito dalla citata normativa.

L'incoerenza del valore dei campi importo (i.e. totale documento in USD vs dati di dettaglio in EUR) sarebbe "sanata" dall'indicazione del tasso di cambio e dall'indicazione in uno dei campi testuali (p.e. <Causale>) del fatto che *"il totale della fattura è espresso in dollari sebbene gli importi fiscalmente rilevanti sono espressi in euro ai sensi della vigente normativa"*. In questo modo il documento fattura includerebbe ogni necessaria informazione.

3.10. Fattura con indicazione dello sconto o della maggiorazione

Nel tracciato XML il campo "sconto di riga" ammette solo due decimali, mentre al contempo il prezzo unitario ne ammette otto. Ciò crea differenze nel calcolo degli arrotondamenti che possono essere risolti utilizzando una linea fattura per rappresentare uno sconto (= "SC"), in quel caso il valore del prezzo unitario corrisponderebbe a quello dello sconto che può essere valorizzato con una precisione fino a 8 decimali¹⁸.

3.11. Indicazioni per le fatture emesse da un soggetto "minimo" o "forfettario"

Nel caso in cui un soggetto in regime forfettario-minimo decidesse di emettere fattura elettronica, è tenuto a riportare gli estremi di riferimento del regime fiscale applicato, nonché che le somme non sono soggette a ritenuta di acconto, all'interno della fattura. A tale fine si potrà compilare la fattura

¹⁸ Risposta 1.12 fornita nel corso del Videoforum del 15 gennaio 2019.



elettronica indicando il tipo di regime e, nel campo descrizione, che le somme non sono soggette a ritenuta¹⁹.

3.12. Set di caratteri da utilizzare per la fattura elettronica

Nell'ambito del Tavolo istituzionale intrattenuto dal CNDCEC con l'Agenzia delle entrate, il CNDCEC ha evidenziato che molti degli scarti sono dovuti a taluni caratteri speciali (es. €, \$, ecc.). È stato, pertanto, chiesto di precisare quale sia il set di caratteri da utilizzare per evitare tali scarti.

L'Agenzia ha precisato che i caratteri ammessi per i diversi campi stringa sono i caratteri UNICODE UT-F8, gruppo basic latin, la cui lista è disponibile all'indirizzo <https://unicode.org/charts/PDF/U0000.pdf>.

4. Emissione e ricezione delle fatture elettroniche

4.1. Data di emissione della fattura

Con riferimento al tema dell'emissione delle fatture elettroniche, l'Agenzia delle entrate nel corso del videoforum con il CNDCEC del 15 gennaio scorso ha nuovamente confermato che le regole dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 non sono cambiate: la data della fattura è la data di effettuazione dell'operazione. In caso di fattura differita la data della fattura è la data di emissione della fattura elettronica poiché al suo interno sono riportati i dati dei DDT che identificano il momento di effettuazione dell'operazione.

Inoltre, come noto, sulla base delle disposizioni dell'art. 10 del D.L. n. 119/2018 è stato disposto che per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 le sanzioni:

- a) non si applicano se la fattura è emessa correttamente entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 100/1998;
- b) si applicano con riduzione dell'80%, a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto del periodo successivo. Per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano fino al 30 settembre 2019.

Pertanto, ad esempio, una fattura che riporta la data 5 marzo 2019 potrà essere trasmessa allo Sdl entro il 16 aprile 2019 in caso di operatore IVA "mensile" ovvero entro il 16 maggio in caso di operatore IVA "trimestrale".

¹⁹ Cfr. Risposta 2.28 fornita nel corso del Videoforum del 15 gennaio 2019.



Sul punto, è stato altresì precisato²⁰ che le sanzioni oggetto della moratoria prevista dall'art. 1, comma 6, terzo periodo, del D.Lgs. n. 127/2015, sono, secondo la formulazione letterale della norma, quelle stabilite dall'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997. Pertanto, saranno applicate per intero le sanzioni relative all'omesso versamento dell'IVA da parte del cedente, fermi restando i principi generali in tema di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

4.2. Settore carburanti

Con riguardo alle spese per acquisto di carburanti, l'Agenzia delle entrate ha confermato²¹ che la cessione di carburante verso un cessionario che effettua l'acquisto nell'ambito di attività di impresa, arte e professione deve essere documentata, in via generale, con fattura elettronica, anche nel caso in cui il pagamento sia avvenuto con uno strumento tracciabile. Il cessionario è tenuto a conservare le ricevute del pagamento. Rimane, inoltre, possibile per il gestore del distributore emettere fattura differita riepilogativa, sulla base delle regole dell'art. 21, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

4.3. Emissione delle fatture della cooperativa agricola²²

In caso di emissione della fattura elettronica ai sensi dell'art. 34, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, una società cooperativa agricola di conferimento per conto del socio, per rispettare la progressività della fattura prevista dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, può emettere la fattura per ogni singolo socio utilizzando una distinta numerazione per ciascun conferente (es. 1/Cop___, 2/Cop___, ecc).

In tal modo, le fatture emesse dalla cooperativa per conto del socio risulteranno progressive con riferimento al singolo socio, e saranno distinte da tutte le altre fatture emesse dal socio stesso ad altri clienti, che seguiranno una numerazione progressiva diversa (ad esempio per gli altri clienti il socio numererà le fatture 1, 2, 3, ecc.).

Nel caso di emissione della fattura da parte del cessionario/committente (nel caso di specie, la società cooperativa) per conto del socio, occorre valorizzare i blocchi "Terzo intermediario o Soggetto emittente" e "Soggetto emittente", inserendo i dati della cooperativa e indicando che l'emittente è il "Cessionario/committente" (punto 2.2.8 dell'Allegato "A" al provvedimento 30 aprile 2018), come esemplificato nella schermata della procedura web dell'Agenzia delle entrate riportata di seguito:

²⁰ Incontro con la stampa specializzata del 31 gennaio 2019

²¹ Così la risposta 6.1 al Videoforum del CNDCEC del 15 gennaio 2019.

²² FAQ n. 47 del 21 dicembre 2018.



Infine, nel predisporre la fattura elettronica la cooperativa può inserire il proprio indirizzo telematico (per esempio il proprio indirizzo PEC o il proprio codice destinatario) come indirizzo del destinatario della fattura: in tal caso, affinché il socio abbia un esemplare della fattura, la cooperativa deve comunicare al produttore agricolo socio di avere emesso la fattura e deve trasmettergli (tramite email o altro strumento ritenuto utile) duplicato del file XML della fattura elettronica o copia in formato PDF della fattura (eventualmente con la relativa ricevuta di avvenuta consegna pervenuta dallo Sdl), ricordando al socio che può consultare o scaricare la fattura elettronica anche nella propria area riservata del portale “Fatture e Corrispettivi”.

4.4. Fatture emesse da associazioni sportive dilettantistiche

Per verificare che il cliente emetta correttamente le fatture elettroniche per conto delle associazioni che nel 2018 abbiano superato 65.000 euro di proventi, si potranno riscontrare nell’area riservata dell’associazione le fatture elettroniche emesse per suo conto da parte del cliente.

La disposizione normativa (D.L. n. 119/2018) prevede che l’associazione sportiva dilettantistica assicuri l’emissione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente: pertanto, quest’ultimo predisporrà una fattura elettronica riportando gli estremi dell’associazione sportiva dilettantistica (partita IVA e altri dati anagrafici) nella sezione “cedente/prestatore”, i suoi estremi nella sezione cessionario/committente e specificherà che la fattura è emessa per conto del cedente/prestatore (nel campo 1.6 della fattura elettronica occorre scegliere “CC” in quanto emessa dal cessionario/committente). Nulla cambia in termini di registrazione della fattura (che risulterà “attiva” per l’associazione sportiva dilettantistica e “passiva” per il suo cliente titolare di P.IVA).



4.5. Fatture con imponibile pari a zero

In caso di emissione di una nota di accredito di sola IVA a seguito di chiusura della procedura di fallimento, lo Sdl restituisce una ricevuta di scarto in quanto il documento presenta un imponibile pari a zero.

Nel corso della videoconferenza del 15 gennaio è stato chiesto all'Agenzia delle entrate un chiarimento sull'emissione del documento elettronico in tal caso. L'Agenzia ha risposto che, per ovviare al problema, è possibile emettere una fattura elettronica con solo IVA utilizzando il tipo documento "Fattura semplificata".

4.6. Fatture emesse nei confronti di consumatore finale²³, enti non commerciali e condomini

Se il consumatore finale chiede la fattura non è obbligato a riceverla elettronicamente e, quindi, non è obbligato ad avere e a fornire un indirizzo PEC all'esercente o al professionista da cui acquista il bene o il servizio.

Quando il consumatore finale chiede la fattura, l'esercente o il professionista è obbligato ad emetterla elettronicamente verso lo Sdl e anche a fornirne copia su carta (o, ad esempio, pdf per e-mail) al cliente: quest'ultima è perfettamente valida e non c'è alcun obbligo ad acquisire e gestire la fattura elettronica da parte del cliente.

A partire dal secondo semestre di quest'anno, come previsto dall'ultima Legge di Bilancio, l'Agenzia delle entrate offrirà un servizio di consultazione delle fatture elettroniche anche ai consumatori finali persone fisiche; con tale servizio il consumatore finale potrà consultare le fatture che i fornitori avranno inviato all'Agenzia sin dal 1° gennaio scorso. Queste regole sono state stabilite per garantire il rispetto delle disposizioni sulla tutela dei dati personali. Pertanto, al momento per il primo semestre, il servizio online di consultazione delle fatture elettroniche per i consumatori finali persone fisiche non è attivo.

Inoltre, a partire dal 25 marzo 2019, l'Agenzia delle entrate ha reso disponibile il servizio di consultazione delle fatture in formato elettronico, transitate mediante lo Sdl, relative agli acquisti effettuati dagli enti non commerciali e dai condomini non in possesso di partita IVA²⁴.

4.7. Fatture emesse verso soggetti residenti a Livigno e Campione d'Italia

Ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, Livigno e Campione d'Italia non rientrano nel territorio dello Stato italiano. Conseguentemente, le operazioni svolte con soggetti residenti e stabiliti in tali comuni si considerano operazioni transfrontaliere e rientrano tra quelle per le quali va trasmessa la comunicazione dei dati delle fatture transfrontaliere (c.d. "esterometro", disciplinato dall'art. 1,

²³ FAQ n. 55 del 19 gennaio 2019.

²⁴ La consultazione può essere eseguita accedendo all'area riservata del sito di assistenza Entratel e Fisconline, tramite i propri rappresentanti incaricati in possesso di credenziali Entratel/Fisconline o di identità digitale Spid o Carta Nazionale dei Servizi. Per le modalità di accesso si rimanda alla sezione "Assistenza on line" del portale "Fatture e Corrispettivi".



comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127/2015). Tuttavia, poiché i soggetti residenti a Livigno e Campione d'Italia sono identificati con un codice fiscale, per le operazioni in argomento l'operatore IVA residente o stabilito in Italia potrà predisporre e inviare la fattura elettronica allo SdI valorizzando il campo del codice destinatario con il valore convenzionale "0000000" e fornire una copia (elettronica o analogica) al cliente di Livigno o di Campione d'Italia: in tal modo non sarà più necessario inviare i dati di tali fatture con il c.d. "esterometro"²⁵.

4.8. Fattura emessa verso un esportatore abituale²⁶

La fattura emessa nei confronti di un esportatore abituale deve contenere, ai fini IVA, il numero della lettera d'intento. Tale informazione può essere inserita utilizzando uno dei campi facoltativi relativi ai dati generali della fattura che le specifiche tecniche lasciano a disposizione dei contribuenti, come ad esempio il campo "Causale", ovvero, a livello di singola linea fattura, il blocco "Altri dati gestionali".

Se si utilizza una delle procedure gratuite (procedura web, App o stand alone) messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate, il campo "Causale" è selezionabile (e quindi valorizzabile) nel menù "Altri dati" della sezione "Dati della fattura", come riportato nell'immagine seguente:

mentre il blocco "Altri dati gestionali" è selezionabile (e quindi valorizzabile) nella sezione "Beni e servizi" come riportato nell'immagine seguente:

4.9. Emissione della fattura in luogo dello scontrino per gli esercenti commercio al dettaglio²⁷

Qualora, al momento di effettuazione dell'operazione, nel caso l'attività degli esercenti commercio al dettaglio rientri tra quelle disciplinate dall'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, il cliente chiedi l'emissione della fattura, l'esercente potrà alternativamente:

²⁵ Cfr. FAQ n. 46 del 21 dicembre 2018.

²⁶ FAQ n. 49 del 21 dicembre 2018.

²⁷ FAQ n. 45 del 21 dicembre 2018.



- a) in caso di fattura differita, emettere una ricevuta fiscale o uno scontrino fiscale – ai sensi dell’art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 696/1996 – da utilizzare come documenti idonei (documento equipollente al DDT) per l’emissione di una “fattura differita” ai sensi dell’art. 21, comma 4, terzo periodo, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, come già previsto con la Circolare n. 249/E del 11 ottobre 1996, l’ammontare dei corrispettivi certificati da ricevuta/scontrino fiscale e oggetto di fatturazione differita va scorporato dal totale giornaliero dei corrispettivi;
- b) in caso di fattura immediata, trasmettere allo SdI entro i termini della liquidazione periodica, la fattura recante l’indicazione della data di effettuazione dell’operazione e rilasciare al cliente, al momento di effettuazione dell’operazione, apposita quietanza (ex art. 1199 del codice civile) che assume rilevanza solo commerciale e non fiscale. In luogo della quietanza può essere rilasciata alla parte una stampa della fattura ovvero della ricevuta del POS, in caso di pagamento elettronico. Resta ferma la possibilità di rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale (ovvero del c.d. “documento commerciale” nel caso l’esercente effettui la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi mediante registratore telematico ai sensi dell’art. 2 del D.Lgs. n. 127/2015). In tale ultimo caso, come già detto, l’ammontare dei corrispettivi oggetto di fatturazione andrà scorporato dal totale dei corrispettivi giornalieri. L’emissione di una quietanza sarà valida anche nelle operazioni tra un fornitore che, non effettuando operazioni rientranti tra quelle dell’art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, è obbligato ad emettere solo fatture e un altro operatore IVA.

Qualora il cliente sia un consumatore finale (operazione B2C), l’esercente dovrà comunque mettere a disposizione della controparte, al momento dell’emissione della fattura elettronica, una copia analogica o elettronica della fattura, salvo che il cliente non vi rinunci. Ai fini del controllo documentale di cui all’art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 andrà fatto riferimento ai contenuti della copia analogica della fattura elettronica rilasciata al consumatore finale. In caso di discordanza nei contenuti fra fattura elettronica e copia cartacea della stessa, salvo prova contraria, sono validi quelli della fattura digitale. Quando le fatture elettroniche sono precedute dall’emissione di scontrino o ricevuta fiscale (o, nel caso di trasmissione telematica dei corrispettivi, da un “documento commerciale”), nella fattura vanno riportati gli estremi identificativi dello scontrino/ricevuta; in particolare, il blocco informativo “AltriDatiGestionali” va compilato riportando:

- nel campo “TipoDato” le parole “NUMERO SCONTRINO” (oppure “NUMERO RICEVUTA” oppure “NUMERO DOC. COMMERCIALE”);
- nel campo “RiferimentoTesto” l’identificativo alfanumerico dello scontrino (o della ricevuta o del documento commerciale);
- nel campo “RiferimentoNumero” il numero progressivo dello scontrino (o della ricevuta o del documento commerciale);
- nel campo “RiferimentoData” la data dello scontrino.



4.10. Utilizzo del canale PEC per la trasmissione e la ricezione dei file xml²⁸

In relazione all'utilizzo della PEC quale canale di trasmissione e/o ricezione dei file xml delle fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio, l'Agenzia delle entrate ha precisato che tale canale è sicuro e che è possibile aumentare il livello di sicurezza di utilizzo sul proprio dispositivo (PC, smartphone e tablet, ecc.) con alcuni semplici accorgimenti: non condividere l'accesso alla propria casella PEC; salvare i file xml delle proprie fatture in archivi di cui si ha il controllo e cancellarli dal sistema di posta elettronica certificata.

5. Consultazione

Il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018, emanato a seguito del parere del Garante della privacy, ha modificato sostanzialmente le modalità di consultazione delle fatture elettroniche transitate dallo Sdl. Precedentemente, i documenti in XML erano sempre liberamente consultabili nella propria area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi"; dopo le modifiche è, invece, richiesto che il contribuente (titolare di partita Iva o consumatore finale) abbia esercitato apposita adesione al servizio di consultazione e acquisizione dei file fattura.

L'accesso a tale servizio è possibile a ciascun soggetto passivo Iva in possesso delle credenziali per il portale "Fatture e Corrispettivi" oppure a un suo intermediario opportunamente delegato tramite sottoscrizione del modello di delega di cui al Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 5 novembre 2018²⁹.

Va precisato, però, che è previsto un periodo transitorio. Fino al 3 maggio 2019 e per i 60 giorni successivi, infatti, l'Agenzia procede alla temporanea memorizzazione dei file delle fatture elettroniche, rendendoli disponibili in consultazione, su richiesta, al cedente/prestatore, al cessionario/committente e agli intermediari da questi delegati. Al cessionario/committente consumatore finale, sempre su richiesta, al termine del periodo transitorio saranno rese disponibili in consultazione le fatture elettroniche ricevute.

Se non si intende aderire a tale servizio, i dati memorizzati saranno cancellati, mentre saranno disponibili esclusivamente i dati fattura³⁰ fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento.

²⁸ Cfr. FAQ n. 60 del 2e marzo 2019

²⁹ Gli intermediari delegabili a tale servizio sono esclusivamente i soggetti di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998. Sul punto, si rinvia al nostro documento "La fatturazione elettronica fra privati: ultime novità alla luce del D.L. n. 119/2018" del 20 dicembre 2018.

³⁰ Ai sensi del punto 1.1 del Provvedimento n. 524526 del 21 dicembre 2018, per "dati fattura" si intendono i dati fiscalmente rilevanti di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, ad esclusione dei dati di cui al comma 2, lett. g) (natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione), e alle altre disposizioni tributarie nonché i dati necessari a garantire il processo di fatturazione elettronica attraverso lo Sdl, riportati nell'Allegato B), compreso il codice hash.



L'opzione per accedere alla nuova funzionalità è esercitabile a partire dal 3 maggio 2019 dalla propria area riservata del sito web dell'Agenzia, anche per il tramite di un intermediario da delegare mediante la presentazione del modello di cui al provvedimento 5 novembre 2018.

In caso di adesione al servizio di consultazione, i file delle fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso lo Sdl sono tenuti a disposizione nell'area riservata fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione delle fatture da parte del Sistema di Interscambio e saranno cancellati entro 30 giorni dal predetto termine. Pertanto, si suggerisce effettuare il download del file se si intende archiviare una copia delle fatture sui propri dispositivi.

Al consumatore finale, in assenza di adesione al servizio, non è reso disponibile in consultazione alcun dato relativo alle fatture elettroniche ricevute. Per poter visionare i documenti dovrà, pertanto, aderire al servizio di consultazione.

L'Agenzia ha chiarito anche che, essendo il processo di fatturazione un processo simmetrico, ai fini della memorizzazione del file XML della fattura da parte dell'Amministrazione finanziaria sarà sufficiente che l'adesione sia stata effettuata da una delle due parti del rapporto economico (cedente/prestatore o cessionario/committente), fermo restando che saranno resi disponibili in consultazione i file XML delle fatture elettroniche esclusivamente a chi abbia effettuato la predetta adesione al servizio.

Come precisato dal richiamato provvedimento del 21 dicembre 2018, si procede, invece, alla cancellazione dei file XML delle fatture per le quali risultino verificate entrambe le seguenti condizioni:

- presenza di una ricevuta di consegna o presenza di una ricevuta di impossibilità di consegna per le quali risulti effettuata la presa visione e il download dall'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate;
- assenza di adesioni al servizio di consultazione effettuata da parte del cedente o del cessionario.

6. Conservazione

6.1. Conservazione da parte dei soggetti in regime di vantaggio e forfettario

Con riguardo alla conservazione elettronica, la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate alla FAQ n. 26 afferma l'esistenza di un obbligo di conservazione elettronica delle fatture ricevute dai soggetti in regime di vantaggio o forfettario nel solo caso in cui questi ultimi comunichino al cedente/prestatore l'indirizzo PEC ovvero il codice destinatario.

Al riguardo, nel nostro documento del 20 dicembre 2018 avevamo segnalato che il cedente/prestatore avrebbe potuto acquisire autonomamente dal registro pubblico INIPEC l'indirizzo PEC del soggetto in regime di vantaggio o forfettario e inviare la fattura a detto indirizzo all'insaputa



di questi ultimi. In tal caso, l'obbligo di conservazione non deriverebbe da una scelta consapevole del soggetto ricevente, ma dall'iniziativa del soggetto emittente fattura per cui era sorto il dubbio sulla sussistenza di detto obbligo anche in simili circostanze e si auspicava un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nel videoforum del 15 gennaio 2019, l'Agenzia ha precisato, sul punto, che *“il cliente in regime forfettario non è obbligato a ricevere le FE, quindi è importante che conservi le fatture ricevute in via analogica o via PEC, pur non avendo richiesto [rectius, fornito] al fornitore tale indirizzo, in modo analogico. Si ricorda, tuttavia, che anche l'operatore forfettario o il suo delegato può sottoscrivere il servizio gratuito di conservazione AE, indipendentemente dalla modalità di ricezione delle fatture: in tal modo sarà sicuro che le sue fatture passive saranno conservate per 15 anni senza il rischio di perderle”*.

Così come formulata, la risposta non risolve i dubbi sopra evidenziati anche se non sembra negare la possibilità di conservare in formato analogico le fatture ricevute dal forfettario al proprio indirizzo telematico.

6.2. Conservazione dei documenti di trasporto (DDT)

In ordine alla conservazione dei documenti di trasporto, la risposta alla FAQ n. 52 del 21 dicembre 2018 ha precisato che i DDT possono essere conservati in maniera cartacea. Qualora, invece, siano allegati alla fattura elettronica e l'operatore utilizzi il servizio di conservazione gratuita offerto dall'Agenzia, tali documenti saranno automaticamente portati in conservazione con la fattura³¹.

Le medesime considerazioni valgono anche nel caso di fattura differita emessa in relazione a prestazioni di servizi.

6.3. Conservazione degli allegati

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 23 gennaio 2019, è stato chiarito che gli eventuali allegati alla fattura elettronica trasmessi allo SdI sono soggetti all'obbligo di conservazione elettronica secondo le disposizioni del D.M. 17 giugno 2014.

6.4. Conservazione delle fatture verso l'estero

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 31 gennaio 2019, è stato chiarito che per le fatture emesse nei confronti di un soggetto non residente, qualora si decidesse di trasmettere allo SdI la fattura elettronica compilando il campo “CodiceDestinatario” con “XXXXXXX”, l'originale della fattura sarà quello veicolato tramite SdI, ossia il documento elettronico, e non quella inviata al cliente estero con le modalità tradizionali. La fattura elettronica sarà, di conseguenza, soggetta alle disposizioni sulla conservazione.

³¹ Si ricorda che il singolo file fattura non deve superare la dimensione di 5MB.



6.5. Il servizio gratuito di conservazione dell'Agenzia delle Entrate

Nel corso del videoforum del CNDCEC del 15 gennaio 2019, è stato chiesto se l'adesione al servizio gratuito di conservazione dell'Agenzia delle entrate comporti necessariamente che il contribuente assuma la qualifica di Responsabile della conservazione.

Al riguardo, l'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID) aveva chiarito nelle Linee Guida per l'attuazione del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD) che, in caso di affidamento del servizio di conservazione in *outsourcing*, il ruolo di Responsabile della conservazione poteva essere ricoperto esclusivamente da una persona fisica interna al soggetto produttore, superando in tal senso una risalente prassi dell'Agenzia delle entrate.

È stata, pertanto, chiesta conferma di quanto sopra e, in caso affermativo, di precisare se tutti gli obblighi e gli oneri di cui agli artt. 6 e 7 del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, recante le Regole tecniche per il protocollo informatico ai sensi degli artt. 40-bis, 41, 47, 57-bis e 71 del CAD, siano a carico del contribuente.

In tale occasione, l'Agenzia dell'entrate ha fatto rinvio a quanto previsto dalle Linee Guida dell'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID).

In seguito a tale risposta, il CNDCEC, nell'ambito del Tavolo istituzionale intrattenuto con l'Agenzia delle entrate, ha chiesto conferma se, in tal caso, il Responsabile della conservazione sia l'Agenzia stessa, in quanto da considerarsi "soggetto produttore" che di fatto procede alla conservazione.

L'Agenzia delle entrate, nel confermare che l'AgID è l'Ente preposto all'attuazione e all'interpretazione del CAD, ha ulteriormente precisato che il produttore del documento, nel caso delle fatture (analogiche o elettroniche), è il soggetto in capo al quale il D.P.R. n. 633/1972 pone l'obbligo di emissione e di conservazione. Nel caso di fatture elettroniche e di conservazione di documenti informatici, il soggetto obbligato (e, quindi, responsabile della conservazione) può affidare il servizio di conservazione di tutti o di una parte dei documenti a un terzo, fatte le opportune valutazioni sulle caratteristiche del servizio e sul modello organizzativo che intende adottare. Il terzo diventerebbe Responsabile del servizio di conservazione e svolgerebbe in nome del soggetto produttore le funzioni che garantiscono la conservazione a norma dei documenti informatici, come da art. 6 del D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

Nel caso in cui tale affidamento sia a favore dell'Agenzia delle entrate, i compiti delegati, come riportato nell'art. 3 della Convenzione di servizio per la conservazione delle fatture elettroniche prevista dall'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015, sono:

- a) la definizione e attuazione delle politiche complessive del sistema di conservazione ed il governo della sua gestione, di cui all'art. 6, comma 5, del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- b) la definizione delle caratteristiche e dei requisiti del sistema di conservazione in funzione della particolare tipologia dei documenti da conservare, di cui all'art. 7, comma 1, punto a), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;



- c) la gestione del processo di conservazione di cui garantisce nel tempo la conformità alla normativa vigente, di cui all'art. 7, comma 1, punto b), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- d) la generazione del rapporto di versamento, secondo le modalità previste dal manuale di conservazione, di cui all'art. 7, comma 1, punto c), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- e) la generazione e sottoscrizione del pacchetto di distribuzione con firma digitale o firma elettronica qualificata, nei casi previsti dal manuale di conservazione, di cui all'art. 7, comma 1, punto d), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- f) il monitoraggio della corretta funzionalità del sistema di conservazione, di cui all'art. 7, comma 1, punto e), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- g) la verifica periodica, con cadenza non superiore ai cinque anni, dell'integrità degli archivi dei file fattura trasmessi e della leggibilità dei file fattura per come trasmessi all'Agenzia, di cui all'art. 7, comma 1, punto f), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, escludendo dalla delega la leggibilità degli eventuali allegati codificati all'interno degli stessi file fattura, che il Contribuente deve garantire mantenendo validi e funzionanti nel tempo gli strumenti *software* utilizzati per la loro formazione o visualizzazione;
- h) l'adozione di misure per rilevare tempestivamente l'eventuale degrado dei sistemi di memorizzazione e delle registrazioni e, ove necessario, per ripristinare la corretta funzionalità, nonché di analoghe misure con riguardo all'obsolescenza del formato dei file fattura, di cui all'art. 7, comma 1, punto g), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, escludendo dalla delega le misure riguardanti l'obsolescenza dei formati degli eventuali allegati codificati all'interno degli stessi file fattura, che il Contribuente deve garantire mantenendo validi e funzionanti nel tempo gli strumenti *software* utilizzati per la loro formazione o visualizzazione;
- i) duplicazione o copia dei documenti informatici in relazione all'evolversi del contesto tecnologico, secondo quanto previsto dal manuale di conservazione, di cui all'art. 7, comma 1, punto h), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- j) adozione delle misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema di conservazione, di cui all'art. 7, comma 1, punto i), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013;
- k) l'assistenza agli organismi competenti previsti dalle norme vigenti e le risorse necessarie per l'espletamento delle attività di verifica e di vigilanza, di cui all'art. 7, comma 1, punto k), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, relativamente al solo sistema di conservazione;
- l) predisposizione del manuale di conservazione di cui all'art. 8 del D.P.C.M. 3 dicembre 2013 e suo aggiornamento periodico in presenza di cambiamenti normativi, organizzativi, procedurali o tecnologici rilevanti, di cui all'art. 7, comma 1, punto m), del D.P.C.M. 3 dicembre 2013. Il Contribuente delegante accetta, altresì, che l'Agenzia possa modificare, anche in corso di esecuzione della presente Convenzione, il Manuale e che le nuove versioni dello stesso saranno rese disponibili mediante pubblicazione sul sito dell'Agenzia nell'area riservata. La pubblicazione



del Manuale aggiornato, nell'area predetta, costituisce a tutti gli effetti comunicazione al Contribuente delle variazioni intervenute.

7. Corrispettivi telematici

Con riferimento all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi da parte degli esercenti con più punti cassa per singolo punto vendita, che impiegano un unico registratore telematico (RT) o un Server-RT, le *"specifiche tecniche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127"* (versione 6.0, agosto 2018) stabiliscono che tali soggetti che *"effettuano la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi dei singoli punti cassa mediante un unico RT o un Server-RT devono fare certificare annualmente il proprio bilancio di esercizio e devono altresì dotarsi del processo di controllo di cui al presente paragrafo, che deve essere coerente con il sistema di controllo interno adottato in base al 'Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo' del decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231, laddove previsto"*³².

Il riferimento alla necessità, per la fattispecie in oggetto, di *"certificare"* il bilancio di esercizio ingenera il dubbio che soggetti abilitati a quest'ultimo fine siano unicamente le *"società di revisione"* e non anche i *"revisori legali"* iscritti nel Registro dei revisori legali istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze.

Al riguardo, va tuttavia rilevato che l'art. 2409-bis c.c. stabilisce, come è noto, che *"La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro."*

Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro".

Tale norma – unitamente al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, recante l'*"Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE"* – stabilisce dunque la sostanziale equipollenza tra la revisione contabile svolta da un revisore legale dei conti e quella esercitata da una società di revisione.

Alla luce di tali considerazioni, il CNDCEC, nell'ambito del Tavolo istituzionale intrattenuto con l'Agenzia delle entrate, ha chiesto conferma di tale interpretazione, nonché la modifica delle predette specifiche tecniche.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la certificazione in argomento può essere effettuata dai soggetti iscritti nel registro dei revisori legali, in applicazione del D.Lgs. n. 39/2010, e che, onde

³² Par. 3, pag. 30 delle specifiche tecniche.



evitare incertezze interpretative, sarà valutata l'opportunità di modificare in tal senso le specifiche tecniche.

Per gli esercenti con più punti cassa per singolo punto vendita, che impiegano un unico RT o un Server-RT, le specifiche tecniche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri (versione 6.0, agosto 2018) stabiliscono altresì che *“Il processo di controllo interno deve essere dichiarato conforme alle prescrizioni indicate nel presente paragrafo sia con riferimento ai processi amministrativi e contabili sia con riferimento ai sistemi informatici dell'azienda coinvolti nella memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi. La conformità dei processi amministrativi e contabili deve essere effettuata da una Società di Revisione; per la conformità dei sistemi informatici coinvolti nella memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, gli esercenti possono rivolgersi sia a Società di Revisione che agli Enti (Istituti Universitari e CNR) abilitati a rilasciare le certificazioni di cui al punto 2.2 delle presenti specifiche tecniche. Le predette verifiche di conformità sono eseguite almeno ogni 3 anni”*³³.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la risposta alla istanza di consulenza giuridica n. 13 del 20 marzo 2019, ha precisato, in merito alla fase di prima applicazione delle nuove regole, che la certificazione dei processi amministrativi e contabili e dei sistemi informatici dell'azienda deve essere preventiva o, al più, contestuale alla loro entrata in funzione³⁴.

³³ Cfr. cit. par. 3, pag. 30-31 delle specifiche tecniche.

³⁴ Si segnala, al riguardo, che anche per la certificazione dei vari processi prevista dal paragrafo 3 delle specifiche tecniche, il CNDCEC, nell'ambito del Tavolo istituzionale intrattenuto con l'Agenzia delle entrate, ha chiesto conferma se tale certificazione sia necessaria alla luce della mancanza di una espressa previsione normativa sul punto, nonché, laddove tale necessità venisse confermata, la modifica delle predette specifiche tecniche, al fine di prevedere che tale certificazione possa essere rilasciata anche dai revisori legali iscritti nell'apposito Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze.

Per le imprese operanti nel settore della grande distribuzione che, sino al 31 dicembre 2018, hanno applicato l'articolo 1, commi da 429 a 432, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 – abrogati dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 127/2015 – va ricordato che l'art. 1, comma 909, lett. f), della L. 27 dicembre 2017, n. 205, ha, in ultimo previsto, che l'opzione *“già esercitata entro il 31 dicembre 2016, resta valida fino al 31 dicembre 2018”*. Tali soggetti dovevano, dunque, inviare i dati dei corrispettivi di dicembre 2018 entro il 15 gennaio 2019 ed eventualmente sostituirli entro febbraio 2019, facendo coesistere, laddove nelle more fosse stata esercitata l'opzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127 del 2015, due diversi meccanismi. Elemento che potrebbe aver creato oggettive difficoltà nelle modifiche dei sistemi, nella loro tempestiva predisposizione e conseguenti ritardi nell'iter di certificazione. L'Agenzia delle entrate, nella citata risposta n. 13 del 20 marzo 2019, rileva tuttavia, da un lato, che la fase di sovrapposizione tra le diverse modalità di memorizzazione ed invio dei dati dei corrispettivi è venuta meno da marzo 2019; dall'altro, che il legislatore ha fissato ulteriori stringenti vincoli per i mesi successivi. Indipendentemente da qualsiasi opzione esercitata, infatti, a decorrere dal 1° luglio 2019 (per i soggetti con un volume d'affari superiore a 400.000 euro) e dal 1° gennaio 2020 (per tutti gli altri), coloro che effettuano le operazioni di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 hanno l'obbligo di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri. Anche alla luce della regola generale *ante* richiamata, ne deriva, ad avviso dell'Agenzia, che entro tali date i soggetti dalle stesse interessati devono procedere alla certificazione dei processi prevista dal par. 3 delle predette specifiche tecniche, senza ulteriore dilazione.

Ulteriori chiarimenti sono stati resi infine dall'Agenzia delle entrate, con la risposta ad interpello n. 14 del 29 gennaio 2019, per le imprese della grande distribuzione che, non avendo aderito all'abrogato regime opzionale di trasmissione dei corrispettivi di cui all'art. 1 della L. n. 311/2004, hanno sempre certificato le vendite al dettaglio concluse presso i propri punti vendita tramite scontrini fiscali conformi ai requisiti previsti dall'art. 12 del D.M. 23 marzo 1983, e che, con effetto dal 1° gennaio 2019, hanno esercitato l'opzione prevista dall'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127/2015, che comporta l'emissione, in luogo degli scontrini fiscali, del documento commerciale, di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto col Ministro dello sviluppo economico 7 dicembre 2016. Alla luce dell'opzione esercitata, sono state chieste



indicazioni sui tempi per la “defiscalizzazione” dei registratori di cassa e se possa essere emesso un documento commerciale redatto in base ad un proprio *layout* (ove l’indicazione del logotipo “MF” sia riportato sotto il testo del documento stesso), utilizzando le stampanti “fiscali” ad oggi in uso per gli scontrini sino ad esaurimento/obsolescenza/necessità di ripristino delle stesse.

Con riferimento al primo quesito, l’Agenzia delle entrate ha precisato che la procedura di “defiscalizzazione” dei registratori di cassa collegati a *Server-RT* avrebbe dovuto perfezionarsi entro il termine previsto per la liquidazione periodica IVA del mese di gennaio 2019, e quindi entro il 16 febbraio 2019.

Sul secondo quesito, l’Agenzia ha ritenuto che il documento commerciale emesso per mezzo di un registratore di cassa, utilizzando le relative stampanti fiscali (sino a loro esaurimento), che rispetti il contenuto minimo individuato dall’art. 2 del decreto 7 dicembre 2016, è allo stesso conforme pur recando il logotipo “MF” seguito dalla matricola in calce, qualora riporti un’indicazione (ad esempio, “*non valido ai fini fiscali ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. n. 127/2015*”) idonea a fugare qualsiasi dubbio circa la sua portata esclusivamente commerciale (e non fiscale).

Nelle ipotesi in cui tale documento, a richiesta dell’acquirente, debba essere valido anche ai fini fiscali, oltre a riportare le necessarie informazioni (ossia, in aggiunta a quelle individuate nell’art. 2 del medesimo decreto ministeriale, «*il codice fiscale o il numero di partita IVA dell’acquirente*»), sarà tuttavia indispensabile rimuovere l’indicazione in precedenza segnalata.