

Circolare per la clientela

Fatturazione elettronica - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in ordine alle recenti novità normative

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

Con la circ. 17.6.2019 n. 14, l'Agenzia delle Entrate ha emanato un nuovo documento di prassi, al fine di fornire chiarimenti in merito alle novità normative che hanno interessato la fatturazione elettronica.

Fra le novità più significative contenute nella circ. 17.6.2019 n. 14, si segnalano le precisazioni in ordine alla data da inserire nel *file* fattura, all'annotazione delle fatture emesse, alle modalità di inversione contabile e ai divieti esistenti nell'ambito delle prestazioni sanitarie.

2 ECCEZIONI SOGGETTIVE E OGGETTIVE

L'esonero dagli obblighi di fatturazione è previsto, fra gli altri, per i soggetti passivi 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 di attività commerciali per un importo non superiore a 65.000,00 euro.

A norma dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, tali soggetti, ove 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*". L'Agenzia delle Entrate chiarisce che non sussiste un obbligo di emissione da parte del cessionario/committente e che, nel caso in cui 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.

Quanto alle eccezioni oggettive, la circ. 14/2019 chiarisce che laddove non sussista l'obbligo di emissione della fattura elettronica e il soggetto passivo intenda ugualmente procedere, il documento dovrà necessariamente essere emesso in formato elettronico mediante il Sistema di Interscambio (Sdl), salvo che l'emittente sia un soggetto esonerato.

3 PRESTAZIONI SANITARIE

L'Agenzia delle Entrate ha proposto una sintesi delle disposizioni relative alla fatturazione nell'ambito delle prestazioni sanitarie, ricordando che:

- per il 2019, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria 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*" (art. 10-bis del DL 119/2018, così come modificato dall'art. 1 co. 53 della L. 145/2018);
- il divieto di emissione di fatture elettroniche mediante il Sistema di interscambio è esteso, sempre per l'anno 2019, 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 di persone fisiche (art. 9-bis del DL 135/2018).

Confermando quanto affermato nella FAQ 29.1.2019 n. 58, l'Agenzia delle Entrate 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 che il paziente vi si opponga) e la fattura dovrà essere emessa in formato cartaceo o in formato elettronico "*ma con trasmissione attraverso canali diversi dallo Sdl*" (ad es. fattura in formato diverso da XML inviata mediante PEC).

La circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14 ha, in proposito, richiamato la precedente circ. 24.6.2014 n. 18, nella quale, in conformità 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 (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 tessera sanitaria. Il divieto previsto dall'art. 10-bis del DL 119/2018, infatti, opera indipendentemente dalla scelta dell'interessato.

Nella circ. 14/2019 viene, poi, precisato che le strutture e gli operatori sanitari possono emettere fattura in formato elettronico mediante il Sistema di interscambio con riferimento alle prestazioni non sanitarie, solo nel caso in cui esse non contengano elementi che consentano di desumere informazioni in ordine allo stato di salute del paziente. Ad esempio, se 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 Sistema di Interscambio.

Un ulteriore chiarimento 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 fattura elettronica mediante il Sistema di Interscambio, che interessa l'anno 2019, è entrata in vigore il 13.2.2019 (giorno successivo alla pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* della legge di conversione del DL 135/2018), posteriormente, quindi, alla data – 1° gennaio – di avvio dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

L'Agenzia delle Entrate 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 (quindi dall'1.1.2019 al 12.2.2019), "*in caso di mancata adesione al servizio di consultazione, ovvero al servizio di conservazione, da parte del cedente/prestatore*".

4 DATA DI EMISSIONE E DATA DI EFFETTUAZIONE

La circ. 14/2019 dedica ampio spazio alla analisi delle conseguenze pratiche dell'introduzione dei nuovi termini per l'emissione delle fatture "immediate".

L'art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72 prevede che, a decorrere dall'1.7.2019, le fatture possano essere emesse entro 12 giorni (termine così innalzato, rispetto ai precedenti 10 giorni, in sede di conversione del DL 34/2019, c.d. "decreto crescita") dall'effettuazione dell'operazione. La norma novellata prevede che, tra le indicazioni che devono essere riportate nel documento, sia necessario specificare anche la data di effettuazione dell'operazione, se 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 fattura elettronica, debba essere riportata la data di effettuazione dell'operazione.

Ipotizzando, ad esempio, che il 28.9.2019 sia posta in essere una cessione di beni, la relativa fattura potrà essere generata e trasmessa entro i successivi 12 giorni (ad es. l'8.10.2019) e nel campo "Data" sarà comunque valorizzata la data di effettuazione (28.9.2019).

Tali considerazioni non si applicano alle fatture cartacee (o a quelle elettroniche che non sono inviate mediante Sdl), che dovranno contenere entrambe le date.

Pur non essendo state apportate modifiche ai termini di emissione delle c.d. "fatture differite", previste dall'art. 21 co. 4 del DPR 633/72, laddove la norma richiede che venga specificato un riferimento certo al momento di effettuazione dell'operazione (come ad esempio nel caso in cui la consegna o spedizione dei beni risulti da documento di trasporto), l'Agenzia delle Entrate afferma come sia possibile indicare una sola data, ovvero, per le fatture elettroniche mediante Sistema di Interscambio, "*quella dell'ultima operazione*".

.....

A titolo esemplificativo, in presenza di tre cessioni, effettuate nei confronti del medesimo soggetto in data 2, 10 e 28 settembre 2019, con consegne al cessionario accompagnate da DDT, il cedente potrà generare e inviare la fattura elettronica differita tra il 1° e il 15 ottobre 2019, indicando nel campo “Data” del *file* il 28 settembre, giorno dell’ultima operazione.

5 ANNOTAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

A seguito delle modifiche apportate dal DL 119/2018, l’art. 23 del DPR 633/72 prevede attualmente che le fatture emesse siano annotate “*entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione*”. Sul punto l’Agenzia delle Entrate precisa 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. Esemplicando, la 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.

L’Agenzia delle Entrate precisa peraltro che, in questo caso, la fattura (ad esempio la n. 1000 trasmessa l’8 ottobre, riferita al 28 settembre) debba essere distinta dalle altre “*emesse nelle more*” (ad esempio la 990 emessa il 1° ottobre e riferita ad un’operazione effettuata nella stessa data). 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’Agenzia delle Entrate consiglia di utilizzare, a titolo esemplificativo, “una specifica codifica” che consenta la corretta imputazione dell’imposta nel periodo di riferimento, l’adozione di registri sezionali o altri metodi ritenuti idonei.

Va, inoltre, sottolineato come l’art. 12 del DL 119/2018 non abbia, invece, apportato modifiche al co. 2 dell’art. 23 del DPR 633/72, il quale continua a disporre che “*per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione*”. L’Agenzia chiarisce, tuttavia, che, considerata la finalità della norma, volta alla corretta liquidazione dell’imposta, la data da indicare nel registro delle fatture emesse è quella riportata nel campo “Data” del *file* della fattura elettronica, essendo la stessa coerente con l’effettuazione dell’operazione e, di conseguenza, con l’esigibilità dell’imposta.

6 AUTOFATTURA E INVERSIONE CONTABILE

L’Agenzia delle Entrate ha sottolineato come sia necessario operare una netta distinzione fra le fattispecie in relazione alle quali i soggetti passivi possono procedere all’emissione di una autofattura e quelle in cui è possibile emettere documenti che hanno “*funzione e contenuto diverso*”.

L’autofattura, pur contenendo i medesimi elementi della fattura, se ne differenzia per il fatto che:

- l’emittente è il cessionario/committente, che assolve l’imposta e ha l’obbligo di liquidare l’IVA, e non il cedente/prestatore (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 della regolarizzazione dell’omessa o irregolare fatturazione ex art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97);
- vi è perfetta coincidenza fra cedente/prestatore e cessionario/committente (si pensi, a titolo esemplificativo, alla circostanza in cui i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell’imprenditore – il c.d. “autoconsumo” – o alle cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell’attività propria dell’impresa).

Non si può parlare di “autofattura”, invece, laddove ci si riferisca alle ipotesi in cui sia necessario operare un’inversione contabile, al fine di provvedere all’integrazione e all’assolvimento dell’imposta (ad es. nelle fattispecie di cui all’art. 17 del DPR 633/72). In tali circostanze, infatti, il cedente/

.....

prestatore emette una fattura, senza addebito dell'imposta, per documentare l'operazione, mentre al cessionario/committente spetta l'onere dell'assolvimento dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate, sul punto, richiama i propri precedenti chiarimenti di prassi (si veda 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”*.

Benché vada sottolineato come tale indicazione sia stata fornita al fine di consentire di *“ridurre gli oneri di consultazione e conservazione”*, pur tuttavia 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, si potrebbe tuttavia 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. 45.

7 ALTRI CHIARIMENTI

Si riporta, di seguito, una sintesi degli altri chiarimenti più significativi contenuti nella circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14.

7.1 DETRAZIONE IVA

Le novità apportate dal DL 119/2018 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”*.

Esemplificando, il soggetto passivo che liquida l'imposta con cadenza trimestrale e che riceva e annoti entro il 15.7.2019 una fattura relativa ad un'operazione effettuata il 29.6.2019, potrà esercitare il diritto alla detrazione con riferimento al secondo trimestre.

7.2 MODALITÀ DI GENERAZIONE DELLE AUTOFATTURE E DELLE FATTURE IN NOME E PER CONTO

Autofatture

Per le autofatture emesse per regolarizzare l'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore (ai sensi dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97), è necessario indicare il codice *“TD20”* nel campo *“Tipo Documento”*.

Per tutte le altre tipologie di autofatture, invece, è necessario riportare il codice *“TD01”*.

Fatture in nome e per conto

Nel caso di emissione di fattura elettronica in nome e per conto di un altro soggetto, le modalità di assolvimento *“saranno quelle proprie di tale soggetto”* (si dovrà, quindi tener conto anche delle possibili cause di esclusione dagli obblighi di fatturazione in formato elettronico).

Una delle fattispecie nelle quali deve essere emesso il documento in nome e per conto è quella in cui, a seguito di espropriazione immobiliare, il professionista delegato delle operazioni di vendita, ai sensi dell'art. 591-*bis* c.p.c., sia obbligato ad emettere il documento. 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.

7.3 SANZIONI

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'estensione al 30.9.2019 della disapplicazione delle sanzioni per la tardiva emissione delle fatture – prevista per i soli soggetti che liquidano l'imposta su base mensile –, si intende riferita alle operazioni effettuate entro tale data.

Esemplificando, il soggetto passivo "mensile" che, entro il 16.11.2019, termine per la liquidazione successiva a quella di riferimento, emetta una fattura elettronica per operazioni effettuate nel mese di settembre, potrà beneficiare della riduzione del 20% delle sanzioni di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97.

7.4 IMPOSTA DI BOLLO

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

Si ricorda che il novellato art. 6 del DM 17.6.2014 dispone che il versamento dell'imposta relativa alle fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare deve essere effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo.

7.5 DEPOSITI IVA

A proposito dell'estrazione di beni dal deposito IVA, l'Agenzia delle Entrate afferma che 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*". La circolare afferma che, in tal caso, è possibile procedere a un "*eventuale invio del documento integrato*" al Sistema di Interscambio (si veda il precedente § 6 a proposito delle metodologie di effettuazione dell'inversione contabile).

È obbligatoria, invece, l'emissione di una autofattura elettronica mediante il Sistema di Interscambio, laddove non vi sia corrispondenza fra il valore del bene ceduto all'interno del deposito e quello del bene estratto, al fine di incrementare detto valore delle spese sostenute e a esso riferibili.