

E-Fattura per i subappalti nei contratti pubblici

Ambito operativo e modalità applicative

Fiscalità Edilizia

settembre 2018

SOMMARIO

PREMESSA.....	2
CONCETTO DI “APPALTO PUBBLICO”: IDENTIFICAZIONE DELLE PA COMMITTENTI ...	4
“SUBAPPALTATORI” E “SUBCONTRAENTI” INTERESSATI DAL NUOVO OBBLIGO	6
ESECUZIONE DELL’APPALTO TRAMITE STRUTTURE CONSORTILI.....	9
<i>Il Consorzio con mandato senza rappresentanza.....</i>	<i>9</i>
<i>La SCARL costituita a valle dell’ATI.....</i>	<i>12</i>
EMISSIONE DELLA FATTURA: MODALITÀ TECNICHE ED ULTERIORI INDICAZIONI.....	14
<i>L’integrazione dell’e-fattura emessa in “reverse charge”</i>	<i>15</i>
MANCATA EMISSIONE DELL’E-FATTURA: LE SANZIONI.....	16

ALLEGATI

normativa (art.1, co.909-917, legge 205/2017 – legge di Bilancio 2018)

regole tecniche (Provvedimento Agenzia delle Entrate Prot. n.89757/2018)

prassi (Circolari Agenzia delle Entrate nn. 8/E/2018 e 13/E/2018)

PREMESSA

In via anticipata dal 1° luglio scorso, sono obbligati ad emettere fattura elettronica i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese che operano nell'ambito di un contratto di appalto pubblico. Si tratta dei prestatori o fornitori per i quali l'appaltatore ha eseguito le comunicazioni alla PA committente prescritte dal "Codice dei contratti pubblici".

La nuova modalità di fatturazione presuppone, inoltre, che "a monte" ci sia un contratto stipulato con "pubbliche amministrazioni", intendendosi per tali i soggetti pubblici che sono già a loro volta destinatari di fatture elettroniche, per effetto dell'art.1 della legge 244/2007.

Ai fini dell'anticipo dell'obbligo dell'e-fattura, non sono, quindi, interessati i soggetti che operano nell'ambito di appalti stipulati, ad esempio, con società controllate o partecipate da soggetti pubblici, ancorché rientranti nel più ampio obbligo di "tracciabilità dei pagamenti". Pertanto, per i subappaltatori/subcontraenti operanti nell'ambito di contratti stipulati con tali soggetti pubblici, l'obbligo di fatturazione elettronica opererà dal 1° gennaio 2019.

Si ricorda, infatti, che a decorrere da quest'ultima data, la fatturazione dovrà avvenire con modalità elettronica in tutti i rapporti tra operatori economici (B2B), nonché in quelli tra operatori economici e privati (B2C), in virtù di quanto stabilito dalla legge di Bilancio 2018¹.

Quella prevista per i subappaltatori/subcontraenti pubblici è, difatti, una decorrenza anticipata al 1° luglio 2018 di un obbligo che ricadrà, in via generalizzata, su tutti i soggetti IVA, a prescindere dal settore produttivo di operatività, dal prossimo 1° gennaio 2019².

¹ Cfr. art.1, co. 909-917, legge n.205/2017 e ANCE "Legge di Bilancio 2018 – Focus fiscale" - ID n.31242 del 26 gennaio 2018 e "Fatturazione elettronica tra privati: il Consiglio dell'UE autorizza l'Italia" - ID n.32439 del 27 aprile 2018.

² Sul punto, si ricorda che l'art.11-bis, co.1, lett. a), del D.L. 87/2018, convertito, con modificazioni, nella legge 96/2018 (nel quale è confluito interamente il DL 79/2018, abrogato e mai convertito in legge), ha prorogato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emettere fattura elettronica unicamente per le cessioni di carburante per autotrazione effettuate dagli impianti stradali di distribuzione, mentre ha confermato l'entrata in vigore in via anticipata per i soggetti operanti nel quadro di un appalto stipulato con una pubblica amministrazione. Cfr. ANCE "E-fattura: il DL 79-2018 posticipa l'obbligo solo per le cessioni di carburante" - ID n.33147 del 02 luglio 2018 e ANCE "In Gazzetta Ufficiale il Decreto Dignità: pubblicata la conversione in legge del DL 87/2018" - ID n.33513 del 27 agosto 2018.

FOCUS E-FATTURA: l'anticipo al 1° luglio 2018 per i subappaltatori



**«Fatturazione elettronica»
Novità legge di bilancio 2018 (L.205/2017)**

Dal **1° gennaio 2019** la fatturazione elettronica diventa obbligatoria per tutte le operazioni, cessione di beni o prestazione di servizi, che comportano l'emissione di una fattura ("B2B" e "B2C "). Sono esclusi i soggetti che operano in regime di contabilità semplificata

Anticipo dell'entrata in vigore al 1° luglio 2018 per:

- cessioni di benzina e di gasolio, ad eccezione di quelle effettuate da impianti stradali di distribuzione (per queste ultime, l'e-fattura è stata rinviata al 1° gennaio 2019 dall'art.11-bis, co.1, lett.a del DL 87/2018, convertito nella legge 96/2018);
- prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nell'ambito di un contratto di appalto, di lavori, di servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica

Sul tema, si fornisce un riepilogo della disciplina e del perimetro d'applicazione del nuovo adempimento per i subappaltatori/subcontraenti pubblici, che tiene conto:

- della **normativa** di riferimento (art.1, co. 909-917, legge 205/2017 – legge di Bilancio 2018);
- delle **regole tecniche** per l'emissione e ricezione delle fatture (Prov. Agenzia delle Entrate Prot. n.89757/2018 del 30 aprile 2018);
- dei **chiarimenti** dell'**Agenzia delle Entrate** (CM n.8/E del 30 aprile 2018 e n.13/E del 2 luglio 2018).

Alla fine della presente Guida, inoltre, sono riportate le **disposizioni normative, i provvedimenti attuativi e le pronunce di prassi** sinora emanate sul tema.

CONCETTO DI “APPALTO PUBBLICO”: IDENTIFICAZIONE DELLE PA COMMITTENTI

La genericità del dettato normativo (art.1, co.917, legge 205/2017)³ ha generato, sin dall'origine, diverse incertezze e criticità sull'identificazione dello stesso perimetro applicativo del nuovo adempimento.

In particolare, una delle prime questioni era relativa alla definizione di “*pubbliche amministrazioni*” committenti e, con esse, all'identificazione dei contratti pubblici nell'ambito dei quali deve operare la fatturazione elettronica anche nei rapporti “*a valle*” tra appaltatore e subappaltatore/subcontraente.

Sul punto, proprio in concomitanza con l'entrata in vigore del nuovo adempimento, è intervenuta la CM 13/E del 2 luglio 2018 precisando che, a tal fine, le “*pubbliche amministrazioni*” vanno identificate nei soggetti pubblici nei confronti dei quali già devono essere emesse fatture elettroniche, ai sensi dell'art.1, co. 209-214, della legge 244/2007 e del DM attuativo 55/2013⁴.

Come chiarito dalla CM 1/DF del 9 marzo 2015⁵, si tratta:

- degli **Enti e dei soggetti indicati nell'elenco pubblicato annualmente dall'ISTAT** e delle Autorità indipendenti (*art. 1, co. 2, legge 196/2009*);
- **tutte le Amministrazioni dello Stato**, compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), le Agenzie di cui al decreto

³ **Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020.**

(omissis)

917. Fermo restando quanto previsto al comma 916, le disposizioni dei commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relative a:

(omissis)

b) prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica. Ai fini della presente lettera, per filiera delle imprese si intende l'insieme dei soggetti, destinatari della normativa di cui all'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei subcontratti. Le fatture elettroniche emesse ai sensi della presente lettera riportano gli stessi codici CUP e CIG di cui all'articolo 25, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, riportati nelle fatture emesse dall'impresa capofila nei confronti dell'amministrazione pubblica.

(omissis)

⁴ Cfr. ANCE “**Fatturazione elettronica verso la P.A. – Nuovo Dossier ANCE**” - ID n.17328 del 07 agosto 2014

⁵ Cfr. ANCE “**Fatturazione elettronica dal 31 marzo per tutte le PA – Circolare n.1/DF/2015**” - ID n.19660 del 10 marzo 2015.

legislativo 30 luglio 1999, n. 300 e, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il CONI (art. 1, co.2, D.Lgs. 165/2001);

- le Amministrazioni autonome (art. 1, co.209, legge 244/2007).

Sono quindi per ora **esclusi dal nuovo adempimento i rapporti per i quali, a monte della filiera contrattuale, il soggetto committente non sia una “pubblica amministrazione” nel senso sopra precisato.**

Pertanto, ai fini dell’anticipo dell’obbligo di fatturazione elettronica, **non sono considerati “appalti pubblici”** i rapporti contrattuali che, “a monte”, vedono, come **committenti principali, società controllate o partecipate da soggetti pubblici**. In questi ultimi casi, quindi, l’obbligo di emettere la fattura elettronica, al posto di quella “tradizionale” cartacea, scatterà dal 1° gennaio 2019.

FOCUS E-FATTURA: l’anticipo al 1° luglio 2018 per i subappaltatori



«Fatturazione elettronica»
Legge di bilancio 2018 (L.205/2017): Criticità

Sono soggette all’obbligo di e-fattura dal 1 luglio (art.1, commi 909, 916, 917, legge 205/2017)

« [...] le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un’amministrazione pubblica. Ai fini della presente lettera, per filiera delle imprese si intende l’insieme dei soggetti destinatari della normativa di cui all’art. 3 della legge n. 136/2010, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l’importo dei relativi contratti o dei subcontratti [...]».

Chi è
obbligato
dal 1 luglio
2018 ?

Va chiarito il concetto di «appalto pubblico» e, quindi, identificate le PA committenti

Vanno identificati i «subappaltatori» e i «subcontraenti» della filiera delle imprese che operano nel quadro di un contratto d’appalto pubblico

FOCUS E-FATTURA: l'anticipo al 1° luglio 2018 per i subappaltatori



I chiarimenti dell'AdE

Ai fini dell'e-fattura, sono «appalti pubblici», quelli nei quali i committenti sono le PA nei confronti delle quali devono essere già emesse fatture elettroniche (Art.1, co. 209-214, della legge 244/2007 e del DM attuativo 55/2013)



CM 13/E - 2 luglio 2018

ovvero

- **gli Enti e i soggetti indicati nell'elenco pubblicato annualmente dall'ISTAT e delle Autorità indipendenti (art.1, co. 2, legge 196/2009)**
- **tutte le Amministrazioni dello Stato (art.1, co.2, D.Lgs. 165/2001)**
- **le Amministrazioni autonome (art.1, co.209, legge 244/2007)**

Non sono considerati "appalti pubblici" i rapporti contrattuali che vedono, come committenti, società controllate o partecipate da soggetti pubblici

“SUBAPPALTATORI” E “SUBCONTRAENTI” INTERESSATI DAL NUOVO OBBLIGO

Oltre al concetto di “*appalto pubblico*”, l'altra principale criticità connessa all'assolvimento dell'obbligo di fatturazione elettronica, in via anticipata a decorrere dal 1° luglio 2018, era connessa proprio all'identificazione dei soggetti in esso ricadenti.

In merito, l'Agenzia delle Entrate, sempre nella citata CM 13/E/2018, ha precisato che, in virtù di quanto stabilito dall'art.105, co.2, del D.Lgs. 50/2016 (cd. “*Codice dei contratti pubblici*”)⁶, l'**obbligo di emettere fattura in formato elettronico riguarda** i seguenti soggetti operanti nell'ambito di un contratto d'appalto pubblico:

- **subappaltatori**, ossia i **titolari di un contratto di subappalto**, intendendosi per tale «*il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto*» (art.105, co.2, del *Codice dei contratti pubblici*);
- **subcontraenti**, ossia i **titolari di un sub-contratto**, diverso dal subappalto, che **eseguono un'attività nei confronti dell'appaltatore e per i quali quest'ultimo ha l'obbligo di comunicare alla stazione appaltante**, prima

⁶ In base al quale «*il subappalto è il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto. [...] L'affidatario comunica alla stazione appaltante, prima dell'inizio della prestazione, per tutti i sub-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati. Sono, altresì, comunicate alla stazione appaltante eventuali modifiche a tali informazioni avvenute nel corso del sub-contratto*».

dell'inizio della prestazione, **gli elementi elencati nel citato art.105, co.2, del Codice dei contratti pubblici**⁷.

Sono, di contro, **esclusi** dai nuovi obblighi di fatturazione, precisa la CM 13/E/2018, tutti **coloro che cedono beni all'appaltatore senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale, in quanto, per questi, l'appaltatore non ha alcun obbligo di comunicazione verso la stazione appaltante, o perché non interessati dall'imposizione dei codici CIG (codice identificativo di gara) e/o CUP (codice unico di progetto)** riguardanti la disciplina sulla *"tracciabilità dei pagamenti"*.

Si tratta, ad esempio, dei soggetti che forniscono beni all'appaltatore senza sapere quale utilizzo egli ne farà, poiché destinati in parte per l'appalto pubblico ed in parte in una fornitura privata. Per questi, in un'ottica di semplificazione e anche in risposta a quanto evidenziato dall'ANCE, l'Agenzia delle Entrate ha escluso, per il fornitore, l'obbligo di emissione delle fatture in formato elettronico in via anticipata dal 1° luglio scorso.

Inoltre, come chiarito nella precedente CM n.8/E del 30 aprile 2018⁸, la **fatturazione elettronica** (oltre al rapporto a monte tra PA e appaltatore) **riguarda i soli rapporti diretti tra appaltatore e subappaltatore/subcontraente, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi**. Così, nei rapporti tra il subappaltatore/subcontraente ed eventuali suoi prestatori e contraenti, la fatturazione, anche dopo il 1° luglio 2018 e fino al 1° gennaio 2019, può comunque avvenire con la tradizionale modalità cartacea.

In senso più generale, sono poi esclusi dall'obbligo di emissione della fattura elettronica i soggetti non stabiliti, ma solo identificati, in Italia. I soggetti identificati possono però ricevere fatture elettroniche, sempre che sia loro assicurata la possibilità di ottenerne una copia cartacea, qualora ne facciano richiesta. Nel novero dei soggetti a cui non si applica l'obbligo della fattura elettronica rientrano, inoltre, i residenti nei comuni di Livigno e Campione d'Italia (CM 13/E/2018).

⁷ Cfr. precedente Nota 6.

⁸ Cfr. ANCE *"Fatturazione elettronica tra privati: in arrivo i primi chiarimenti dell'AdE"* – ID 32454 del 02 maggio 2018

FOCUS E-FATTURA: l'anticipo al 1° luglio 2018 per i subappaltatori



CM 13/E - 2 luglio 2018

**SONO
 ESCLUSI...**

I chiarimenti dell'AdE

Nel periodo 1° luglio-31 dicembre 2018, l'obbligo dell'e-fattura opera:

- **per i subappaltatori**, cioè i titolari di un «contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto» (art.105, co.2, Codice dei contratti pubblici)
- **per i subcontraenti**, cioè i titolari di un sub-contratto, che eseguono un'attività nei confronti dell'appaltatore e per i quali quest'ultimo ha l'obbligo di effettuare le necessarie comunicazioni alla stazione appaltante (art.105, co.2, Codice dei contratti pubblici)

I fornitori dell'appaltatore non direttamente coinvolti nell'appalto principale:

- ✓ per i quali l'appaltatore non ha obblighi di comunicazione alla stazione appaltante
- ✓ che non sono tenuti a riportare in fattura i codici CIG (codice identificativo di gara) e/o CUP (codice unico di progetto)

FOCUS E-FATTURA: l'anticipo al 1° luglio 2018 per i subappaltatori



CM 8/E - 30 aprile 2018

**Sì e-fattura
 se...**

**No e-fattura
 se...**

I chiarimenti dell'AdE

Nel periodo 1° luglio-31 dicembre 2018, l'e-fattura si applica:

- Solo nell'ambito dei "rapporti diretti" tra titolare del contratto di appalto e pubblica amministrazione, e tra appaltatore e subappaltatore, **con esclusione dei passaggi successivi**

Se l'impresa A stipula un contratto di appalto con la PA ed un subappalto con l'impresa B:

- A → PA **OK Fattura elettronica**
- B → A **OK Fattura elettronica**

Se l'impresa B (subappaltatore) conclude un contratto con un ulteriore sub-contraente C:

- C → B **NO Fattura elettronica**

FOCUS E-FATTURA: l'anticipo al 1° luglio 2018 per i subappaltatori



ESECUZIONE DELL'APPALTO TRAMITE STRUTTURE CONSORTILI

Il Consorzio con mandato senza rappresentanza

La CM 13/E/2018 interviene anche sull'ipotesi, piuttosto frequente, di esecuzione dell'appalto pubblico tramite strutture consortili, precisando che l'obbligo di fatturazione elettronica, in ogni caso, non si estende nei rapporti interni tra Consorzio e imprese consorziate (che, in linea generale, non si configurano comunque come subappalti o ipotesi affini).

Pertanto, anche laddove il Consorzio operi nei confronti dell'appaltatore principale, ricadendo quindi, dal 1° luglio scorso, nell'obbligo di fatturazione elettronica, le società consorziate non sono comunque obbligate a fatturare in modalità elettronica nei confronti del Consorzio medesimo.

Nei rapporti interni al Consorzio, quindi, il nuovo adempimento entrerà in vigore dal prossimo 1° gennaio 2019 (data a decorrere dalla quale la fatturazione elettronica diventerà obbligatoria per tutti i soggetti IVA).

In sostanza:

- nell'ipotesi di **Consorzio/Appaltatore**, la **fatturazione elettronica** deve essere **utilizzata**:
 - a decorrere **dal 31 marzo 2015** nei rapporti **tra Consorzio e PA**;

- a decorrere dal **1° luglio 2018**, nei rapporti tra **Consorzio** e **terzi fornitori/prestatori**;
- a decorrere dal **1° gennaio 2019**, nei rapporti tra **Consorzio** e **consorziate**;
- o in caso di **Consorzio/Subappaltatore**, la **fatturazione elettronica** deve essere utilizzata:
 - a decorrere dal **31 marzo 2015** nei rapporti tra **Appaltatore principale e PA**;
 - a decorrere dal **1° luglio 2018**, nei rapporti tra **Consorzio e Appaltatore principale**;
 - a decorrere dal **1° gennaio 2019**, nei rapporti tra **terzi fornitori/prestatori e Consorzio**.

Ipotesi particolari: esecuzione dell'appalto tramite strutture consortili

CONSORZIO
(mandato senza
rappresentanza)


CM 13/E del
02.07.2018

**L'obbligo di fatturazione elettronica
NON riguarda i rapporti interni tra
Consorzio e imprese consorziate**

1. Consorzio aggiudicatario di un appalto pubblico:

- ✓ **SI** fattura elettronica tra Consorzio e PA
- ✓ **NO** fattura elettronica nei rapporti «interni» Consorzio/ Consorziate
- ✓ **SI** fattura elettronica tra Consorzio e terzi fornitori/prestatori
- ✓ **NO** fattura elettronica tra terzi fornitori/prestatori e ulteriori soggetti

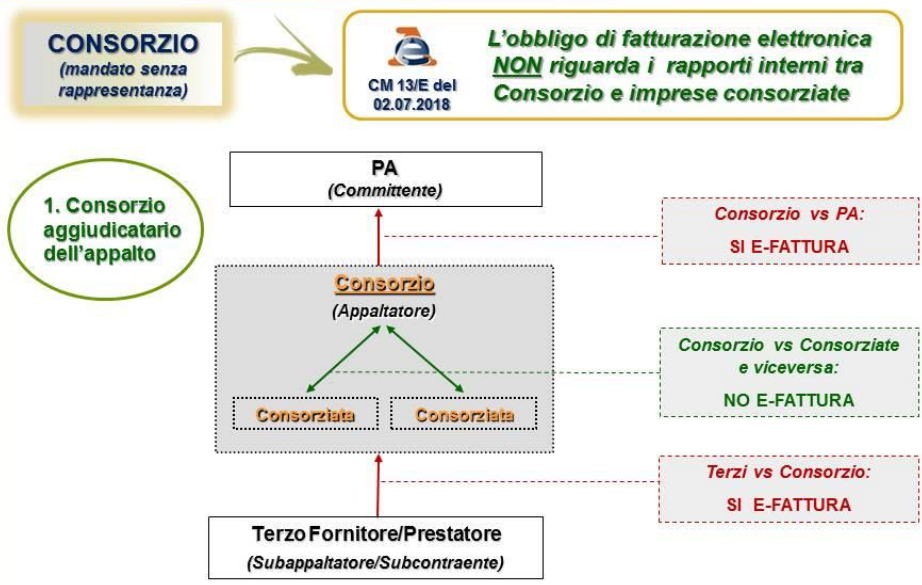
2. Consorzio subappaltatore di un appalto pubblico:

- ✓ **SI** fattura elettronica tra Consorzio subappaltatore e Appaltatore principale
- ✓ **NO** fattura elettronica nei rapporti «interni» Consorzio/ Consorziate
- ✓ **NO** fattura elettronica tra Consorzio subappaltatore e terzi fornitori/prestatori

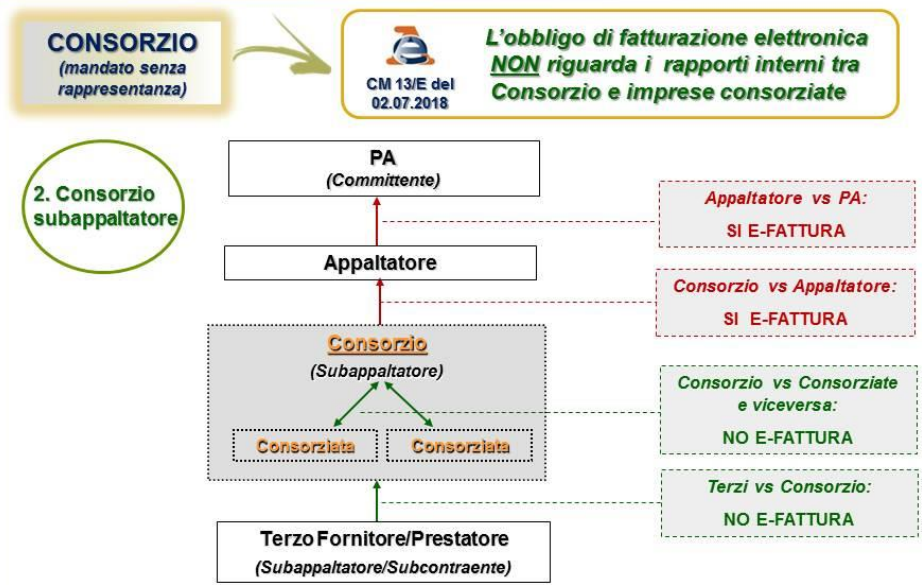
L'anticipo al **1° luglio 2018** interessa **SOLO** i rapporti diretti tra appaltatore e subappaltatore/sub contraente e **NON** anche gli ulteriori rapporti a valle


CM 8/E del 30.04.2018

Ipotesi particolari: esecuzione dell'appalto tramite strutture consortili



Ipotesi particolari: esecuzione dell'appalto tramite strutture consortili



La SCARL costituita a valle dell'ATI

Con specifico riferimento alla fatturazione elettronica, l'Agenzia delle Entrate non affronta l'operatività di tale meccanismo nell'ipotesi, frequente nella prassi, di una società consortile operativa (cd. SCARL), costituita a valle di un'ATI, per l'esecuzione unitaria dell'appalto, che affida i lavori alle proprie consorziate o ad imprese terze⁹.

Per quel che riguarda, invece, la **corretta definizione dei rapporti tra SCARL e terzi fornitori**, anche ai fini dell'**applicabilità dell'e-fattura**, si ritiene che possano essere **richiamati i chiarimenti** a suo tempo forniti dall'Agenzia delle Entrate nella **RM 380/E/2008**, in materia di "**reverse charge**" nei **subappalti edili**.

In tale occasione, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che **non costituiscono subappalti i rapporti interni** che intercorrono **fra la SCARL e le imprese consorziate**.

Sulla base di tali indicazioni, quindi, si ritiene che tale **fattispecie** sia **esclusa** dal campo d'applicazione dell'**e-fattura**, con la conseguenza che, sino al prossimo 1° gennaio 2019:

- le **consorziate fatturano i lavori eseguiti alla SCARL in modo ordinario** (fattura cartacea);
- la **SCARL**, in fase di ribaltamento dei costi sostenuti, **fattura alle consorziate in modo ordinario** (fattura cartacea).

Diversamente, la medesima RM 380/E/2008 ha qualificato come **subappalto il rapporto** instaurato **tra la SCARL ed i terzi fornitori o prestatori**.

Ritenendo valido tale chiarimento anche ai fini della fatturazione elettronica, i **terzi fornitori/prestatori devono utilizzare l'e-fattura** nei confronti della **SCARL, già dal 1° luglio 2018**.

Per completezza, si ricorda che, in presenza di una SCARL/Appaltatrice, le prestazioni eseguite dalle proprie consorziate nei confronti della PA committente devono essere fatturate in modalità elettronica (secondo le regole operanti dal 31 marzo 2015)¹⁰.

In sostanza, in considerazione delle diverse tempistiche stabilite normativamente, in presenza di una SCARL, la fatturazione elettronica avviene con le seguenti modalità:

- dal **31 marzo 2015**, per le prestazioni eseguite dalle consorziate nei confronti della PA committente;
- dal **1° luglio 2018**, per le prestazioni eseguite dai terzi fornitori/prestatori nei confronti della SCARL;
- dal **1° gennaio 2019**, per le prestazioni eseguite dalle consorziate nei confronti della SCARL;
- dal **1° gennaio 2019**, per il ribaltamento dei costi da parte della SCARL alle consorziate.

⁹ Cfr. l'art. 93 del D.P.R. 207/2010.

¹⁰ Cfr. RM 106/E del 20 agosto 1998.

Ipotesi particolari: esecuzione dell'appalto tramite strutture consortili

**SCARL
 «operativa»**
 (art.93, DPR 207/2010)



RM 380/E del 10.11.2008

Riguardante il reverse charge nei subappalti edili, ma valida per qualificare i rapporti consortili e quelli tra SCARL e terzi fornitori

Società consortile operativa, costituita a valle di un'ATI per l'esecuzione unitaria di un appalto, che, a sua volta, affida i lavori alle proprie consorziate e a società terze:

- ✓ **NON costituiscono subappalti i rapporti «interni»** tra SCARL e singole consorziate. Pertanto:
 - le imprese consorziate continuano a fatturare i lavori eseguiti alla Società consortile con modalità tradizionali (fattura cartacea)
 - la Società consortile, in sede di ribaltamento dei costi sostenuti, fattura alle proprie consorziate con modalità tradizionali (fattura cartacea)
- ✓ **E' subappalto il rapporto tra SCARL e terzi fornitori/prestatori.** Pertanto:
 - i terzi fornitori/prestatori fatturano nei confronti della Società consortile con modalità elettronica

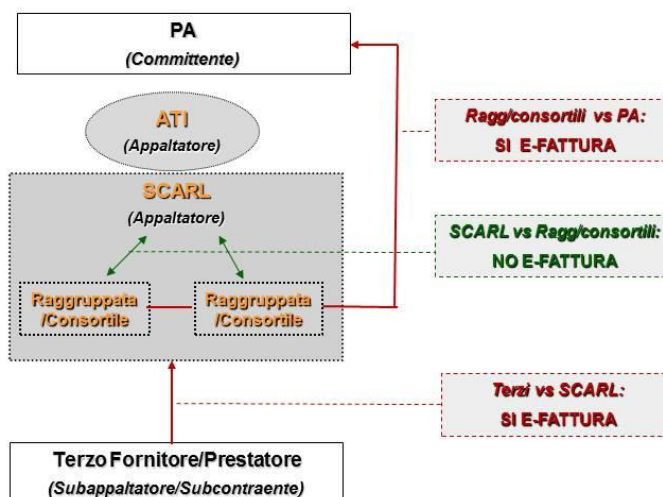
Ipotesi particolari: esecuzione dell'appalto tramite strutture consortili

**SCARL
 «operativa»**
 (art.93, DPR 207/2010)



RM 380/E del 10.11.2008

Riguardante il reverse charge nei subappalti edili, ma valida per qualificare i rapporti consortili e quelli tra SCARL e terzi fornitori



EMISSIONE DELLA FATTURA: MODALITÀ TECNICHE ED ULTERIORI INDICAZIONI

Come noto, la fattura elettronica deve essere inviata attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Sistema di interscambio).

Al riguardo, con il **Provvedimento n.89757/2018**, l'Agenzia delle Entrate ha definito le **regole tecniche** per la **fatturazione elettronica** tra privati.

A tal fine, la fattura elettronica viene definita come "*documento informatico, in formato strutturato, trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio*"¹¹.

Per facilitare la predisposizione e l'invio delle fatture elettroniche l'Agenzia delle Entrate ha reso gratuitamente disponibili una **procedura web**, **un'applicazione** (cd. "**FATTURAE**")¹² e **un software da installare su PC**.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione due servizi on line utili per:

- **generare il codice Qr**, che consente ai titolari di partita IVA di creare, accedendo al portale "Fatture e Corrispettivi" o tramite il proprio cassetto fiscale, un codice a barre bidimensionale da mostrare al fornitore tramite smartphone, tablet o su carta, per consentirgli, al momento della predisposizione della fattura, di acquisire in modo automatico e sicuro i dati del cliente. (Il codice può essere salvato in pdf e stampato o memorizzato sul proprio telefono cellulare, e deve essere distrutto e rigenerato in caso di modifica dei dati anagrafici o di partita IVA)¹³;
- **registrare l'indirizzo telematico** che consente a imprese e professionisti di comunicare "a monte" l'indirizzo telematico su cui ricevere tutte le fatture elettroniche. L'abbinamento alla propria partita IVA di un indirizzo di posta elettronica certificata (Pec) o di un "codice destinatario" (in caso di invio dei file delle fatture su canale web service o Ftp) può essere effettuato all'interno del portale "Fatture e corrispettivi".

In merito, il Provvedimento n.89757/2018 chiarisce che la fattura elettronica può essere, poi, trasmessa al Sistema di Interscambio dal soggetto obbligato, oppure per suo conto da un intermediario, oltre che attraverso l'app e la procedura web, anche tramite "PEC" e, previo accreditamento al SdI, tramite "*web service*" o attraverso un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Se la **fattura elettronica è destinata a un consumatore finale, o a un soggetto IVA** che rientra **nei regimi agevolati di vantaggio o forfettario o dell'agricoltura**, l'emittente potrà valorizzare solo il campo "Codice Destinatario" con un codice convenzionale e la fattura sarà recapitata al destinatario attraverso la messa a disposizione del file in un'apposita area web riservata dell'Agenzia delle Entrate.

I cedenti/prestatori e i cessionari/committenti residenti, stabiliti o identificati in Italia possono conservare elettronicamente le fatture elettroniche e le note di variazione trasmesse e ricevute attraverso il Sistema di interscambio, utilizzando il

¹¹ Il Sistema di Interscambio è la struttura istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso la quale avviene la trasmissione delle fatture elettroniche - Cfr. DM del MEF, 7 marzo 2008.

¹² Cfr. il Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate 29 giugno 2018.

¹³ Cfr. il video tutorial messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate sul proprio canale *YouTube* (<https://www.youtube.com/watch?v=p0CoVAkjdyg&feature=youtu.be>).

servizio di conservazione elettronica, conforme a quanto previsto dal Codice dell'Amministrazione Digitale (Cad), gratuitamente messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, dopo aver aderito, anche tramite intermediari, all'accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito web dell'Agenzia.

In merito, la **CM 13/E/2018 chiarisce ulteriormente** che:

- le norme relative alla fatturazione elettronica non derogano in alcun modo ai termini di emissione della fattura, che, quindi, restano ancorati al momento di effettuazione dell'operazione e di esigibilità dell'imposta, in base a quanto stabilito dall'art.6 del DPR 633/1972 (che, per le prestazioni di servizi, individua tale momento nel pagamento del corrispettivo o, se precedente, all'emissione della fattura medesima).

Sul punto, la CM precisa altresì che, inviata tempestivamente la fattura al Sistema di interscambio, in assenza di un suo scarto, i tempi di elaborazione (ossia consegna/messa a disposizione del cessionario/committente) devono essere considerati marginali, essendo rilevanti, ai fini del rispetto dei termini di emissione, la sola data di formazione della fattura ed il suo contestuale invio al Sistema di interscambio.

In ogni caso, viene precisato che, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, si considera violazione meramente formale (quindi non punibile) l'invio della fattura al Sistema di interscambio effettuato con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta;

- la fattura elettronica scartata dal Sistema di interscambio deve essere preferibilmente emessa (ossia nuovamente inviata tramite SdI entro cinque giorni dalla notifica di scarto) con la data e il numero di quella originaria.

Tuttavia, qualora non sia possibile mantenere numero e data originari, si può alternativamente emettere:

- una fattura con un nuovo numero e una nuova data, per cui risulti un collegamento alla precedente fattura scartata (successivamente stornata con variazione contabile interna);
- una fattura con una specifica numerazione dalla quale emerga che si tratta di un documento rettificativo di una precedente fattura scartata dal Sistema di interscambio.

L'integrazione dell'e-fattura emessa in "reverse charge"

Sotto tale profilo, la CM 13/E/2018 chiarisce, innanzitutto, che la fatturazione elettronica non deroga alle ordinarie regole di registrazione (art.23 "registro delle fatture emesse" - e art.25 - "registro degli acquisti" - del D.P.R. 633/1972), che restano valide anche qualora sia necessario modificare i dati dell'e-fattura originaria.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce l'esempio di un'e-fattura emessa in "reverse charge"¹⁴ che, sebbene non modificabile una volta inviata al Sistema d'interscambio, può essere integrata dal committente/cessionario «*predisponendo un altro documento da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione, sia gli estremi della stessa*», ai fini della compilazione del "registro degli acquisti".

¹⁴ Cfr. art.17 D.P.R. 633/1972.

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate ha già avuto modo di chiarire (*cf.* RM 46/E/2017) che, in caso di inversione contabile, è possibile **integrare i documenti** ricevuti **in formato Pdf**, mediante la **predisposizione** di un **altro documento**, da **allegare all'immagine della fattura in questione**, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

In particolare, il documento ad integrazione della fattura originaria può essere predisposto mediante un apposito *software*, che consentirà la conservazione digitale di entrambi i documenti.

MANCATA EMISSIONE DELL'E-FATTURA: LE SANZIONI

In caso di inosservanza della disciplina sulla fatturazione elettronica, l'art.1, co.6, del D.Lgs.127/2015¹⁵ estende sia al cedente/prestatore, sia, laddove previsto, al cessionario/committente, il regime sanzionatorio stabilito per la non corretta documentazione delle operazioni IVA.

In particolare, la suddetta disposizione normativa prevede espressamente che, nel caso in cui venga emessa una fattura cartacea in luogo di quella elettronica, la fattura si considera come non emessa e si rende applicabile il regime sanzionatorio previsto dall'art.6 del D.Lgs. 471/1997¹⁶.

Al riguardo, in attesa dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che in tale ipotesi la disciplina delle sanzioni operi nel modo seguente:

- dal lato del **cedente/prestatore**, in caso di emissione di una **fattura** di tipo **cartaceo** in luogo dell'**e-fattura**:
 - la **fattura** si intende **non emessa**;
 - si applica la **sanzione amministrativa** compresa fra il **90%** e il **180%** dell'**imposta** relativa all'**imponibile non correttamente documentato**, in **misura non inferiore a 500 euro**;

¹⁵ Così come modificato dall'art.1, co.909, lett.a, n.7), della legge 205/2017 – legge di Bilancio 2018.

¹⁶ **D.Lgs. 5-8-2015 n. 127 - Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della legge 11 marzo 2014, n. 23.**

Art.1

(omissis)

6. In caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse da quelle previste dal comma 3, la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'*articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*. Il cessionario e il committente, per non incorrere nella sanzione di cui all'*articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*, devono adempiere agli obblighi documentali ivi previsti mediante il Sistema di Interscambio. In caso di omissione della trasmissione di cui al comma 3-bis ovvero di trasmissione di dati incompleti o inesatti, si applica la sanzione di cui all'*articolo 11, comma 2-quater, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*.

(omissis)

- **se** la violazione non ha inciso sulla **corretta liquidazione del tributo**, si applica la sanzione da **250 euro a 2.000 euro**;
- dal lato del **cessionario/committente**, in caso di **ricezione di una fattura cartacea al posto dell'e-fattura**, ricorre l'ipotesi di acquisto di beni o servizi senza che sia stata emessa fattura (tenuto conto che la fattura cartacea si considera come non emessa), con applicazione della **sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro**¹⁷.

In base a quanto previsto dal citato art.1, co.6, del D.Lgs.127/2015, tale **sanzione può essere evitata**, qualora il medesimo cessionario/committente **provveda a regolarizzare la violazione** in base a quanto previsto dall'art.6, co.8, del D.Lgs. 471/1997, **utilizzando il Sistema di Interscambio**.

Come stabilito dal Provvedimento 89757/2018 (par.6.4) per la regolarizzazione il **cessionario/committente è tenuto all'emissione e trasmissione, tramite il Sistema d'Interscambio, della fattura elettronica** riferita all'operazione effettuata nei suoi confronti.

In pratica, dovrà emettere e trasmettere al Sdl un'"autofattura elettronica", inserendo nel campo "*tipo documento*" il codice convenzionale "*TD20*"¹⁸ ed indicando i dati del fornitore nella sezione anagrafica del cedente/prestatore ed i propri in quella del cessionario/committente.

In ogni caso, la medesima procedura può essere utilizzata dal cessionario/committente anche nell'ipotesi di ricezione di un'*e-fattura* irregolare¹⁹.

Viene, altresì, specificato che l'invio dell'*e-fattura* al Sdl sostituisce l'obbligo di presentare all'Agenzia delle Entrate competente per territorio l'autofattura cartacea.

Resta fermo che, in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto ai soggetti coinvolti, la trasmissione dell'*e-fattura* con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisce una violazione non punibile (*cfr.* CM 13/E/2018)²⁰.

Si evidenzia inoltre che, in linea principio, nelle fattispecie più controverse di applicazione del nuovo obbligo, è sempre possibile invocare l'incertezza normativa per l'inapplicabilità delle sanzioni, ai sensi dell'art.6, co. 2 del D.Lgs. 472/1997²¹.

¹⁷ *Cfr.* l'art.6, co.8, lett.a), del D.Lgs. 471/1997.

¹⁸ *Cfr.* l'allegato A - specifiche tecniche - al medesimo Provvedimento.

¹⁹ In tal caso, ricorre, infatti, l'ipotesi di cui alla lett.b), dell'art.6, co.8, del D.Lgs. 471/1997 (richiamata anche dal citato Provvedimento).

²⁰ Ai sensi dell'art.6, co. 5-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997

²¹ Tale disposizione, in tema di "*cause di non punibilità*", concernenti l'irrogazione di sanzioni amministrative, afferma che "*Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento*".

LEGGE 27 dicembre 2017, n. 205 - STRALCIO

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020.

Publicata sul S.O. n.62 alla *Gazzetta Ufficiale* n.302 del 29-12-2017

Vigente al: **1-1-2018**

**Parte I
Sezione I**

Misure quantitative per la realizzazione degli obiettivi programmatici

(omissis)

Art. 1

(omissis)

909. Al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 1:

1) al comma 1, il secondo periodo è soppresso;

2) al comma 2, primo periodo, dopo le parole: « dall'Agenzia delle entrate » sono inserite le seguenti: « anche per l'acquisizione dei dati fiscalmente rilevanti » e dopo la parola: « residenti » sono inserite le seguenti: « o stabiliti »;

3) il comma 3 è sostituito dal seguente:

«3. Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. Gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi tra le parti, di intermediari per la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio, ferme restando le responsabilità del soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio. Con il medesimo decreto ministeriale di cui al comma 2 potranno essere individuati ulteriori formati della fattura elettronica basati su standard o norme riconosciuti nell'ambito dell'Unione europea. Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. È comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura. Sono esonerati dalle predette disposizioni i soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto

"regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 »;

4) dopo il comma 3 è inserito il seguente:

«3-bis. I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3. La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione »;

5) il comma 4 è abrogato;

6) al comma 5, le parole: « del comma 3 » sono sostituite dalle seguenti: « dei commi 3 e 3-bis »;

7) il comma 6 è sostituito dal seguente:

« 6. In caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diverse da quelle previste dal comma 3, la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il cessionario e il committente, per non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, devono adempiere agli obblighi documentali ivi previsti mediante il Sistema di Interscambio. In caso di omissione della trasmissione di cui al comma 3-bis ovvero di trasmissione di dati incompleti o inesatti, si applica la sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-quater, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 »;

8) dopo il comma 6 sono aggiunti i seguenti:

«6-bis. Gli obblighi di conservazione previsti dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, comma 211, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e memorizzati dall'Agenzia delle entrate. I tempi e le modalità di applicazione della presente disposizione, anche in relazione agli obblighi contenuti nell'articolo 5 del citato decreto ministeriale 17 giugno 2014, sono stabiliti con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli sono altresì stabilite le modalità di conservazione degli scontrini delle giocate dei giochi pubblici autorizzati, secondo criteri di semplificazione e attenuazione degli oneri di gestione per gli operatori interessati e per l'amministrazione, anche con il ricorso ad adeguati strumenti tecnologici, ferme restando le esigenze di controllo dell'amministrazione finanziaria.

6-ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo»;

b) all'articolo 2, dopo il comma 1 è inserito il seguente:

«1-bis. A decorrere dal 1° luglio 2018, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 sono obbligatorie con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come

carburanti per motori. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sentito il Ministero dello sviluppo economico, sono definiti, anche al fine di semplificare gli adempimenti amministrativi dei contribuenti, le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione telematica e le modalità con cui garantire la sicurezza e l'inalterabilità dei dati. Con il medesimo provvedimento possono essere definiti modalità e termini graduali per l'adempimento dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, anche in considerazione del grado di automazione degli impianti di distribuzione di carburanti»;

c) l'articolo 3 è sostituito dal seguente:

«Art. 3 (Incentivi per la tracciabilità dei pagamenti). - 1. Il termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e il termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ridotti di due anni. La riduzione si applica solo per i soggetti passivi di cui all'articolo 1 che garantiscono, nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500. La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, salvo che abbiano esercitato l'opzione di cui all'articolo 2, comma 1, del presente decreto»;

d) l'articolo 4 è sostituito dal seguente:

«Art. 4 (Semplificazioni amministrative e contabili). - 1. Nell'ambito di un programma di assistenza on line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, ai soggetti passivi dell'IVA esercenti arti e professioni e alle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, compresi coloro che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 2, comma 1, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione:

a) gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'IVA;

b) una bozza di dichiarazione annuale dell'IVA e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;

c) le bozze dei modelli F24 di versamento recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso.

2. Per i soggetti di cui al comma 1 che si avvalgono degli elementi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, viene meno l'obbligo di tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono emanate le disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo »;

e) l'articolo 5 è abrogato;

f) all'articolo 7, comma 1, le parole: « resta valida fino al 31 dicembre 2017 » sono sostituite dalle seguenti: « resta valida fino al 31 dicembre 2018 ».

910. A far data dal 1° luglio 2018 i datori di lavoro o committenti corrispondono ai lavoratori la retribuzione, nonché ogni anticipo di essa, attraverso una banca o un ufficio postale con uno dei seguenti mezzi:

- a) bonifico sul conto identificato dal codice IBAN indicato dal lavoratore;
- b) strumenti di pagamento elettronico;
- c) pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro abbia aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento;
- d) emissione di un assegno consegnato direttamente al lavoratore o, in caso di suo comprovato impedimento, a un suo delegato.

L'impedimento s'intende comprovato quando il delegato a ricevere il pagamento è il coniuge, il convivente o un familiare, in linea retta o collaterale, del lavoratore, purché di età non inferiore a sedici anni.

911. I datori di lavoro o committenti non possono corrispondere la retribuzione per mezzo di denaro contante direttamente al lavoratore, qualunque sia la tipologia del rapporto di lavoro instaurato.

912. Per rapporto di lavoro, ai fini del comma 910, si intende ogni rapporto di lavoro subordinato di cui all'articolo 2094 del codice civile, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della prestazione e dalla durata del rapporto, nonché ogni rapporto di lavoro originato da contratti di collaborazione coordinata e continuativa e dai contratti di lavoro instaurati in qualsiasi forma dalle cooperative con i propri soci ai sensi della legge 3 aprile 2001, n. 142. La firma apposta dal lavoratore sulla busta paga non costituisce prova dell'avvenuto pagamento della retribuzione.

913. Le disposizioni di cui ai commi 910 e 911 non si applicano ai rapporti di lavoro instaurati con le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, a quelli di cui alla legge 2 aprile 1958, n. 339, né a quelli comunque rientranti nell'ambito di applicazione dei contratti collettivi nazionali per gli addetti a servizi familiari e domestici, stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale. Al datore di lavoro o committente che viola l'obbligo di cui al comma 910 si applica la sanzione amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma da 1.000 euro a 5.000 euro.

914. Entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge il Governo stipula con le associazioni sindacali dei lavoratori e dei datori di lavoro maggiormente rappresentative a livello nazionale, con l'Associazione bancaria italiana e con la società Poste italiane Spa una convenzione con la quale sono individuati gli strumenti di comunicazione idonei a promuovere la conoscenza e la corretta attuazione delle disposizioni di cui ai commi 910, 911 e 912. Gli obblighi di cui ai commi 910, 911 e 912 e le relative sanzioni si applicano a decorrere dal centottantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della presente legge. La Presidenza del Consiglio dei ministri, in collaborazione con il Ministero dell'economia e delle finanze, predispone campagne informative, avvalendosi dei principali mezzi di comunicazione, nonché degli organi di comunicazione e di stampa e di soggetti privati. Ai fini dell'attuazione delle disposizioni di cui al presente comma, è autorizzata la spesa di 100.000 euro per l'anno 2018.

915. All'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471, dopo il comma 2-ter è aggiunto il seguente:

«2-quater. Per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, si applica la sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita ai sensi del periodo precedente, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».

916. Le disposizioni di cui ai commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019. A decorrere dalla medesima data l'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, è abrogato.

917. Fermo restando quanto previsto al comma 916, le disposizioni dei commi da 909 a 928 si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018 relative a:

a) cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, ad eccezione delle cessioni di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione, per le quali il comma 920 si applica dal 1° gennaio 2019²²;

b) prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica. Ai fini della presente lettera, per filiera delle imprese si intende l'insieme dei soggetti, destinatari della normativa di cui all'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei subcontratti. Le fatture elettroniche emesse ai sensi della presente lettera riportano gli stessi codici CUP e CIG di cui all'articolo 25, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, riportati nelle fatture emesse dall'impresa capofila nei confronti dell'amministrazione pubblica.

(omissis)

²² Lettera così modificata dall' art.11-*bis*, comma 1, lett. a), D.L.12 luglio 2018, n.87, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2018, n. 96.

Prot. n. 89757/2018



Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6bis e 6ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

Dispone

1. Definizione, contenuto e predisposizione della fattura elettronica

1.1 Ai fini del presente provvedimento, la fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato, trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio (da ora in poi, Sdl), di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 7 marzo 2008, e da questo recapitato al soggetto ricevente. La trasmissione telematica al Sdl può riferirsi ad una fattura singola ovvero ad un lotto di fatture ai sensi dell'articolo 21, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

1.2 La fattura elettronica contiene obbligatoriamente le informazioni stabilite dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ovvero, nel caso di fattura semplificata, quelle stabilite dall'articolo 21**bis** del medesimo decreto, nonché le altre informazioni indicate nelle specifiche tecniche di cui allegato A del presente provvedimento.

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

1.4 A integrazione delle informazioni obbligatorie, il *file* della fattura di cui al punto 1.3 consente di inserire facoltativamente ulteriori dati utili alla gestione del ciclo attivo e passivo degli operatori.

1.5 Per la predisposizione del *file* della fattura l'Agenzia delle entrate rende gratuitamente disponibili una procedura *web*, un'applicazione utilizzabile da dispositivi *mobile* (da ora in poi *app*) e un *software* da installare su PC. Per la predisposizione del *file* della fattura da trasmettere al Sdl con *software* privati sono utilizzate le specifiche tecniche di cui all'allegato A del presente provvedimento.

1.6 Per le fatture elettroniche emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni restano valide le disposizioni e le regole tecniche di cui al Decreto Ministeriale 3 aprile 2013, n. 55.

2. Trasmissione della fattura elettronica al Sdl e controlli sui file

2.1 La fattura elettronica è trasmessa al Sdl dal soggetto obbligato ad emetterla ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cedente/prestatore). La fattura elettronica può essere trasmessa, per conto del soggetto obbligato ad emetterla, da un intermediario di cui al successivo punto 5.1. Per la trasmissione devono essere soddisfatti i requisiti indispensabili alla identificazione del soggetto trasmittente. Tali requisiti sono rispettati utilizzando una delle modalità di colloquio con il Sdl di cui al successivo punto 2.2.

2.2 La trasmissione della fattura elettronica al Sdl è effettuata con le seguenti modalità, dettagliate nelle specifiche tecniche di cui all'allegato A del presente provvedimento:

- a) posta elettronica certificata, di seguito "PEC";
- b) servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, quali la procedura *web* e l'*app* di cui al punto 1.5;
- c) sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello "*web service*";
- d) sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Le modalità di cui alle lettere c) e d) necessitano di un preventivo processo di "accreditamento" al Sdl, descritto nell'allegato A del presente provvedimento, per consentire di impostare le regole tecniche di colloquio tra l'infrastruttura informatica del soggetto trasmittente e il Sdl: al termine di tale procedura il Sdl, su richiesta, associa al canale telematico attivato almeno un codice numerico di 7 cifre (da ora in poi, "codice destinatario").

2.3 Per ogni *file* della fattura elettronica o lotto di fatture elettroniche correttamente ricevuti dal Sdl, è fornito riscontro con le modalità descritte nell'allegato A del presente provvedimento.

2.4 Il Sdl, per ogni *file* della fattura elettronica o lotto di fatture elettroniche correttamente ricevuti, effettua successivi controlli del *file* stesso. In caso di mancato superamento dei controlli viene recapitata – entro 5 giorni – una "ricevuta di scarto" del *file* al soggetto trasmittente sul medesimo canale con cui è stato inviato il *file* al Sdl. La fattura elettronica o le fatture del lotto di cui al *file* scartato dal Sdl si considerano non emesse.

2.5 I controlli di cui al punto 2.4 effettuati dal Sdl sono dettagliati nell'allegato A del presente provvedimento.

2.6 Nel caso in cui il *file* della fattura sia firmato elettronicamente, il Sdl effettua un controllo sulla validità del certificato di firma. In caso di esito negativo del controllo, il *file* viene scartato e viene inviata la ricevuta di cui al punto 2.4.

Anche in questo caso la fattura elettronica o le fatture del lotto di cui al *file* scartato dal Sdl si considerano non emesse. I tipi di firma elettronica gestiti dal Sdl sono dettagliati nell'allegato A del presente provvedimento.

3. Recapito della fattura elettronica

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

La fattura elettronica può essere recapitata dal Sdl, per conto del cessionario/committente, ad un intermediario di cui al successivo punto 5.1. Il Sdl recapita la fattura elettronica attraverso le seguenti modalità:

- a) sistema di posta elettronica certificata, "PEC";
- b) sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello "web service";
- c) sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP. Le modalità di cui alle lettere b) e c) necessitano del preventivo processo di "accreditamento" di cui al punto 2.2.

3.2 Per il recapito della fattura elettronica l'Agenzia delle entrate rende disponibile un servizio di registrazione, descritto al punto 8.1, "dell'indirizzo telematico" (vale a dire una PEC o un codice destinatario di cui al precedente punto 2.2) prescelto per la ricezione dei *file*.

3.3 In caso di registrazione, le fatture elettroniche sono sempre recapitate "all'indirizzo telematico" registrato. Nel caso in cui, per cause tecniche non imputabili al Sdl il recapito non fosse possibile (ad esempio, casella PEC piena o non attiva ovvero canale telematico non attivo), il Sdl rende disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente. Il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica.

3.4 Nel caso in cui il cessionario/committente non abbia utilizzato il servizio di registrazione di cui al punto 3.2, il campo "CodiceDestinatario" del *file* della fattura elettronica è compilato dal soggetto emittente come segue:

- a) inserendo il codice destinatario di cui al punto 2.2 fornito dal soggetto cessionario/committente. In tal caso, il Sdl recapita la fattura elettronica al cessionario/committente presso l'indirizzo corrispondente al codice destinatario indicato nel *file* della fattura. Qualora il valore riportato nel campo "CodiceDestinatario" sia inesistente, il Sdl invia al soggetto trasmittente la "ricevuta di scarto" di cui al punto 2.4. Nel caso in cui, per cause tecniche non imputabili al Sdl il canale telematico di cui al punto

3.1, lettere b) e c), non sia attivo e funzionante e il recapito non fosse, quindi, possibile, il Sdl rende disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente. Il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica. Ad eccezione dei casi di scarto del *file* della fattura di cui al punto 2.4, il Sdl mette a disposizione, nelle rispettive aree riservate del sito *web* dell'Agenzia delle entrate del cedente/prestatore e del cessionario/committente, un duplicato informatico della fattura elettronica, come definito all'articolo 1, comma 1, lettera i) *quinquies*, del decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD);

- b) inserendo un codice convenzionale "0000000" e compilando il successivo campo "PECDestinatario" con l'indirizzo PEC del soggetto cessionario/committente. In tal caso,

il Sdl recapita la fattura elettronica al cessionario/committente alla PEC indicata nel file della fattura. Nel caso in cui, per cause tecniche non imputabili al Sdl (ad esempio, casella PEC piena o non attiva), il recapito al soggetto ricevente non fosse possibile, il Sdl rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente. Il cedente/prestatore è tenuto ad effettuare la comunicazione di cui alla precedente lettera a) al cessionario/committente. Anche in tali casi il Sdl mette a disposizione un duplicato informatico della fattura elettronica come indicato nella precedente lettera a);

c) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia un consumatore finale e, nella sezione delle informazioni anagrafiche del *file* della fattura elettronica, non siano stati compilati i campi "IdFiscaleIVA" e sia stato compilato solo il campo "CodiceFiscale" del cessionario/committente. In tal caso, il Sdl recapita la fattura elettronica al cessionario/committente mettendola a disposizione nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, oltre che rendere disponibile al cedente/prestatore – nella sua area riservata – un duplicato informatico di cui alla lettera a). Comunque, il cedente/prestatore consegna direttamente al cliente consumatore finale una copia informatica o analogica della fattura elettronica, comunicando contestualmente che il documento è messo a sua disposizione dal Sdl nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate;

d) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia un soggetto passivo che rientra nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ovvero un soggetto passivo che applica il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ovvero un produttore agricolo di cui all'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In tal caso, il Sdl recapita la fattura elettronica al cessionario/committente mettendola a disposizione nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, oltre che rendere disponibile al cedente/prestatore – nella sua area riservata – un duplicato informatico di cui alla lettera a). Il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica;

e) inserendo solo il codice convenzionale "0000000" nel caso in cui il soggetto passivo IVA cessionario/committente non abbia comunicato al cedente/prestatore il codice destinatario ovvero la PEC attraverso cui intende ricevere la fattura elettronica dal Sdl. In tal caso, il Sdl rende disponibile la fattura elettronica al cessionario/committente nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, oltre che rendere disponibile al cedente/prestatore – nella sua area riservata – un duplicato informatico di cui alla lettera a). Comunque, il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura elettronica.

3.5 L'Agenzia delle entrate non è responsabile per ogni errata compilazione da parte del cedente/prestatore dell'indirizzo telematico riportato nel *file* della fattura elettronica o del lotto di fatture elettroniche.

4. Data di emissione e data di ricezione della fattura elettronica via Sdl

4.1 La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo “Data” della sezione “DatiGenerali” del *file* della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli articoli 21 e 21**bis** del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633: la fattura elettronica scartata dal Sdl a seguito dei controlli di cui ai punti 2.4, 2.5 e 2.6 si considera non emessa.

4.2 Nel caso di esito positivo dei controlli di cui ai punti 2.4, 2.5 e 2.6, il Sdl recapita la fattura elettronica al soggetto ricevente come descritto nel punto 3 e in caso di esito positivo del recapito invia al soggetto trasmittente una “ricevuta di consegna” della fattura elettronica che contiene anche l’informazione della data di ricezione da parte del destinatario.

4.3 Nel caso in cui, per i motivi indicati nel punto 3.4, lettere a), b) ed e), il recapito al soggetto ricevente non fosse possibile, il Sdl rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito *web* dell’Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione, unitamente alla data di messa a disposizione del *file*, al soggetto trasmittente, affinché il cedente/prestatore comunichi – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che la fattura elettronica è a sua disposizione nella predetta area riservata.

4.4 Le ricevute di cui ai precedenti punti 4.2 e 4.3 attestano che la fattura è emessa.

4.5 Nel caso di esito positivo del recapito della fattura elettronica, di cui al punto 4.2, la data di ricezione è resa disponibile al destinatario come indicato nelle specifiche tecniche di cui all’allegato A del presente provvedimento, in funzione della modalità di ricezione della stessa.

4.6 Nel caso di messa a disposizione in area riservata della fattura di cui al punto 4.3, ai fini fiscali la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla data di presa visione della stessa sul sito *web* dell’Agenzia delle entrate da parte del cessionario/committente. Il Sdl comunica al cedente/prestatore l’avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente.

4.7 Nel caso di messa a disposizione in area riservata della fattura di cui al punto 3.4, lettere c) e d), la data di ricezione coincide con la data di messa a disposizione.

4.8 Per ogni *file* elaborato il Sdl calcola un codice alfanumerico che caratterizza univocamente il documento (*hash*), riportandolo all’interno delle ricevute.

5. Intermediari

5.1 Il cedente/prestatore può trasmettere al Sdl le fatture elettroniche attraverso un intermediario. Il cessionario/committente può ricevere dal Sdl le fatture elettroniche attraverso un intermediario, comunicando al cedente/prestatore “l’indirizzo telematico” (codice destinatario o PEC) dell’intermediario stesso, o indicando tale indirizzo nel servizio di registrazione di cui al punto 8.1. Gli intermediari di cui ai periodi precedenti possono essere anche soggetti diversi da quelli individuati dall’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

5.2 Qualora il canale telematico di invio della fattura elettronica coincida con quello di ricezione, nei casi indicati nell’allegato A del presente provvedimento, per la ricezione del *file* può essere utilizzato un “flusso semplificato” descritto nelle specifiche tecniche stesse.

5.3 La consultazione e l’acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici messi a disposizione nell’area riservata del sito *web* dell’Agenzia delle

entrate dei singoli operatori è consentita anche agli intermediari individuati dall'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 appositamente delegati dal cedente/prestatore o dal cessionario/committente. La delega può essere conferita e revocata dal cedente/prestatore o dal cessionario/committente direttamente attraverso le funzionalità rese disponibili nel sito *web* dell'Agenzia delle entrate o presentando l'apposito modulo presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate stessa. L'intermediario delegato al predetto servizio è abilitato anche alla consultazione dei dati delle fatture transfrontaliere di cui al successivo punto 9 e dei dati rilevanti ai fini IVA relativi alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017, trasmessi ai sensi della normativa vigente.

5.4 L'utilizzo del servizio di registrazione, di cui al punto 8.1, del canale e "dell'indirizzo telematico" prescelto per la ricezione dei *file* è consentito anche attraverso gli intermediari individuati dall'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 appositamente delegati dal cessionario/committente. La delega può essere conferita e revocata dal cessionario/committente direttamente attraverso le funzionalità rese disponibili nel sito *web* dell'Agenzia delle entrate o presentando l'apposito modulo presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate stessa.

6. Note di variazioni e autofattura ai sensi dell'articolo 6, comma 8, del decreto Legislativo n. 471/1997

6.1 Le regole tecniche stabilite nei punti precedenti sono valide anche per le note emesse in seguito alle variazioni di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (così dette note di credito o di debito).

6.2 Le richieste del cessionario/committente al cedente/prestatore di variazioni di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non sono gestite dal Sdl.

6.3 Nel caso in cui il cedente/prestatore abbia effettuato la registrazione contabile della fattura elettronica per la quale ha ricevuto una "ricevuta di scarto", di cui al punto 2.4, dal Sdl, viene effettuata – se necessario – una variazione contabile valida ai soli fini interni senza la trasmissione di alcuna nota di variazione al Sdl.

6.4 Per la regolarizzazione dell'operazione secondo le lettere a) e b) di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, il cessionario/committente trasmette l'autofattura al Sdl compilando, nel file fattura elettronica, il campo "TipoDocumento" con un codice convenzionale, riportato nelle specifiche tecniche del presente provvedimento, e le sezioni anagrafiche del cedente/prestatore e del cessionario/committente rispettivamente con i dati del fornitore e i propri dati. La trasmissione dell'autofattura al Sdl sostituisce l'obbligo, di cui all'articolo 6, comma 8 lettera a), del decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

7. Conservazione delle fatture elettroniche

7.1 I cedenti/prestatori e i cessionari/committenti residenti, stabiliti o identificati in Italia possono conservare elettronicamente, ai sensi del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014, le fatture elettroniche e le note di variazione trasmesse e ricevute attraverso il Sdl, utilizzando il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, conforme alle disposizioni del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013.

7.2 Per usufruire del servizio di conservazione di cui al precedente punto 7.1 l'operatore aderisce preventivamente all'accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate.

7.3 L'adesione al servizio di conservazione di cui al punto 7.2 e il successivo utilizzo del servizio stesso sono consentiti attraverso intermediari, anche diversi da quelli individuati dall'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, appositamente delegati dal cedente/prestatore o cessionario/committente.

8. Servizi di ausilio per il processo di fatturazione elettronica

8.1 L'Agenzia delle entrate mette a disposizione degli operatori soggetti passivi IVA i seguenti servizi, per rendere il processo di fatturazione elettronica più semplice e automatico possibile:

- un *software* installabile su PC per la predisposizione della fattura elettronica;
- una procedura *web* e un'*app* per la predisposizione e trasmissione al Sdl della fattura elettronica;
- un servizio *web* di generazione di un codice a barre bidimensionale (*QRCode*), utile per l'acquisizione automatica delle informazioni anagrafiche IVA del cessionario/committente e del relativo "indirizzo telematico";
- un servizio di registrazione mediante il quale il cessionario/committente, o per suo conto un intermediario di cui al punto 5.4, può indicare al Sdl il canale e "l'indirizzo telematico" preferito per la ricezione dei *file*, tra quelli definiti al punto 3.1. Nel caso in cui il cessionario/committente abbia utilizzato il servizio, il Sdl recapiterà le fatture elettroniche e le note di variazione riferite a tale partita IVA attraverso il canale e all'indirizzo telematico registrati, indipendentemente dalle opzioni di compilazione del campo "CodiceDestinatario" definite alle lettere a) e b) del punto 3.4;
- un servizio di ricerca, consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il Sdl all'interno di un'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate. I *file* delle fatture elettroniche correttamente trasmesse al Sdl sono disponibili nella citata area riservata sino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di ricezione da parte del Sdl;
- servizi *web* informativi, di assistenza, di sperimentazione del processo di fatturazione elettronica regolamentato dai precedenti punti.

8.2 I servizi *web* di cui al precedente punto 8.1 sono accessibili mediante SPID, credenziali Fisconline/Entratel, Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

8.3 L'*app* è accessibile mediante credenziali Fisconline/Entratel.

9. Trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere

9.1 Con riferimento alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, gli operatori IVA residenti trasmettono le seguenti informazioni secondo il tracciato e le regole di compilazione previste dalle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento: i dati identificativi del cedente/prestatore, i dati identificativi del cessionario/committente, la data del documento comprovante l'operazione, la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione), il numero del documento, la base imponibile, l'aliquota IVA applicata e l'imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.

9.2 La comunicazione di cui al precedente punto 9.1 è facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le regole stabilite nei punti precedenti.

9.3 La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione. Per data di ricezione si intende la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'IVA.

9.4 Per le sole fatture emesse, le comunicazioni di cui al punto 9.1 possono essere eseguite trasmettendo al sistema dell'Agenzia delle entrate l'intera fattura emessa, in un file nel formato stabilito al punto 1.3 e compilando solo il campo "CodiceDestinatario" con un codice convenzionale indicato nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

10. Trattamento dei dati

10.1 Le fatture elettroniche e le relative note di variazione correttamente trasmesse al Sdl sono archiviate dall'Agenzia delle entrate per consentire la consultazione e l'acquisizione dei file delle fatture di cui al successivo punto 10.2 e per la conservazione di cui al punto 7.

10.2 Le fatture elettroniche ovvero i loro duplicati informatici sono consultabili e acquisibili solo dall'utente titolare dei dati ovvero da un suo intermediario delegato come stabilito al punto 5.3.

10.3 In caso di attività di controllo, effettuate nel rispetto dei poteri di cui agli articoli 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza possono consultare le fatture elettroniche e le note di variazione di cui al precedente punto 10.2, solo dopo aver preventivamente formalizzato apposita comunicazione al contribuente.

Tale modalità di acquisizione delle fatture e delle note di variazione è effettuata al fine di arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente, ai sensi dell'articolo 12 dello Statuto del Contribuente.

10.4 Al fine di controllarne la coerenza, supportare gli operatori nella fase di liquidazione dell'IVA e nella predisposizione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, nonché al fine della valutazione della capacità contributiva, nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali dei contribuenti, l'Agenzia delle entrate si impegna a trattare i dati trasmessi con le comunicazioni di cui al punto 9, nonché quelli contenuti nelle fatture elettroniche e nelle note di variazioni, secondo i principi di liceità, trasparenza e correttezza nonché di necessità, pertinenza e non eccedenza.

Soltanto gli operatori incaricati dei controlli in base alle norme vigenti, le cui operazioni sono compiutamente tracciate, possono trattare i dati acquisiti.

11. Sicurezza dei dati

11.1 Tutte le modalità di trasmissione avvengono attraverso protocolli sicuri su rete internet, come descritto nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

11.2 La consultazione sicura degli archivi informatici dell'Agenzia delle entrate è garantita da misure che prevedono un sistema di profilazione, identificazione, autenticazione ed autorizzazione dei soggetti abilitati alla consultazione, di tracciatura

degli accessi effettuati, con indicazione dei tempi e della tipologia delle operazioni svolte nonché di conservazione delle copie di sicurezza.

12. Correzioni ed evoluzioni delle specifiche tecniche

12.1 Eventuali modifiche delle specifiche tecniche di cui all'allegato A del presente provvedimento sono pubblicate nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle entrate, dandone preventiva comunicazione.

MOTIVAZIONI

L'articolo 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha modificato l'articolo 1 del decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127 introducendo l'obbligo di emissione e ricezione delle fatture elettroniche riferite alle operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati in Italia, nonché l'obbligo di trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

Il processo di emissione e ricezione delle fatture elettroniche deve essere effettuato utilizzando il formato (*XML*) e il Sistema di Interscambio – già in uso dal 2014 per la trasmissione delle fatture elettroniche alle Pubbliche Amministrazioni – seguendo le regole tecniche stabilite dal presente provvedimento e dalle specifiche tecniche ad esso allegato. Per le fatture elettroniche da inviare alle Pubbliche Amministrazioni restano valide le regole tecniche previste dal DM n. 55/2013. Rispetto a tali regole, per il processo di fatturazione elettronica tra soggetti privati residenti stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, le specifiche tecniche allegate al presente provvedimento introducono alcune semplificazioni nel processo di recapito delle fatture e l'eliminazione delle cc.dd. "notifiche d'esito committente" (notifica di rifiuto ovvero di accettazione della fattura).

Il presente provvedimento definisce le regole tecniche per la corretta predisposizione della fattura elettronica e delle note di variazione, per la trasmissione e la ricezione dei *file* al SdI, i controlli che quest'ultimo effettua rispetto alle informazioni obbligatorie da riportare nella fattura, il ruolo che gli intermediari possono assumere nell'ambito del processo di fatturazione elettronica, oltre che descrivere i servizi che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione degli operatori commerciali per supportarli nella gestione del processo stesso.

Le regole tecniche definite nel presente provvedimento assumono validità anche per le fatture elettroniche relative alle cessioni di benzina o di gasolio e per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica, previste dall'articolo 1, comma 917, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 ed effettuate a partire dal 1° luglio 2018.

Con riferimento alle cessioni di carburante, l'anticipazione della decorrenza di obbligo di fatturazione elettronica al 1° luglio 2018 è limitata alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione. Al riguardo, nel *file* delle fatture elettroniche i campi "CodiceTipo" e "CodiceValore", all'interno del blocco "CodiceArticolo", sono compilati inserendo rispettivamente la dicitura "CARB" e uno dei valori indicativi dei tipi di carburante riportati nell'allegato A del presente provvedimento. Nei casi in cui sia prevista l'indicazione della targa, la stessa potrà essere inserita nel campo "MezzoTrasporto" del *file* della fattura elettronica. La cessione di altri tipi di carburante, per i quali l'obbligo di fatturazione elettronica decorrerà dal 1° gennaio

2019, andrà documentata con le modalità finora in uso. Resta ferma la possibilità, anche in questi ultimi casi, di emettere la fattura elettronica.

È opportuno ricordare che l'articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA, consente l'emissione di una sola fattura, «per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472» laddove «effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto» e purché «recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime». Ne deriva, quindi, che anche nell'ambito delle cessioni di carburanti sopra descritte, qualora le stesse siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, che abbia i contenuti definiti dal decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472 - in particolare «indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti» - sarà possibile emettere un'unica fattura, entro il 15 del mese successivo, che riepiloghi tutte le operazioni avvenute nel mese precedente tra i medesimi soggetti. A questo fine, ove contenenti le informazioni necessarie, secondo quanto già precisato in precedenti documenti di prassi (si veda, in particolare, il punto 2 della circolare n. 205/E del 1998), potranno essere utilizzati anche i *buoni consegna* emessi dalle attrezzature automatiche.

Con riferimento alle prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica, la disposizione recata dal citato articolo 1, comma 917 (la lettera b), troverà applicazione per i soli rapporti (appalti e/o altri contratti) "diretti" tra il soggetto titolare del contratto e la pubblica amministrazione, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi. Al riguardo, nel *file* della fattura elettronica come previsto dall'articolo 1, comma 917, della legge n. 205 del 2017, andranno obbligatoriamente riportati il Codice Unitario Progetto (CUP) e il Codice Identificativo Gara (CIG) in uno dei seguenti blocchi informativi: "DatiOrdineAcquisto", "DatiContratto", "DatiConvenzione", "DatiRicezione" o "Datifatturecollegate".

La trasmissione dei *file* fattura elettronica al SdI può essere effettuata mediante una PEC, servizi *web* e mobile messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ovvero mediante sistemi di cooperazione applicativa "*web service*" o trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP, a seconda del grado di automazione che il soggetto trasmittente è in grado di assicurare: i sistemi "*web service*" e "FTP" prevedono un colloquio totalmente automatizzato tra il sistema informatico del soggetto che trasmette i *file* fattura elettronica e il SdI, pertanto, sono canali telematici che necessitano di un particolare grado di informatizzazione del soggetto trasmittente, devono essere preventivamente abilitati dal SdI attraverso una procedura di "accreditamento" definita nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento e sono maggiormente rivolti a soggetti che devono trasmettere un numero rilevante di *file* fatture elettroniche.

Per consentire al SdI di recapitare la fattura elettronica alla controparte, l'emittente deve compilare nel *file* della fattura il campo "CodiceDestinatario" valorizzandolo con il codice numerico di 7 cifre ovvero con il codice convenzionale indicato nelle specifiche tecniche del presente provvedimento e la PEC del cessionario/committente.

Nel caso in cui la fattura elettronica è destinata ad un consumatore finale, un soggetto IVA rientrante nei regimi agevolati di vantaggio o forfettario o dell'agricoltura, l'emittente può valorizzare solo il campo "CodiceDestinatario" con il codice convenzionale e la

fattura viene recapitata al destinatario attraverso la messa a disposizione del *file* su apposita area *web* riservata dell’Agenzia delle entrate.

Similarmente, al fine di prevenire i casi in cui il cessionario/committente IVA non riesca a dotarsi di PEC ovvero non abbia attivato un canale telematico “*web service*” o FTP con Sdl, ovvero non ricorra ad un intermediario in grado di ricevere con tali modalità e per suo conto le fatture elettroniche, queste ultime sono messe a disposizione del destinatario su apposita area *web* riservata dell’Agenzia delle entrate: in tale ultimo caso, il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare al cessionario/committente che la fattura è acquisibile dalla citata area autenticata. Al momento in cui cessionario/committente prende visione della fattura nell’area autenticata, il Sdl ne dà comunicazione al soggetto trasmittente.

Per agevolare il processo di recapito delle fatture elettroniche, l’Agenzia delle entrate mette a disposizione un servizio *web* per consentire ai soggetti passivi IVA di registrare il canale attraverso cui intendono ricevere tutte le proprie fatture di acquisto.

Prima di inoltrare la fattura elettronica al destinatario, il Sdl effettua una serie di controlli che riguardano la presenza, all’interno del *file*, delle informazioni obbligatoriamente previste e, per alcune di essi, la validità (ad esempio, l’esistenza in Anagrafe Tributaria della partita IVA del cedente/prestatore e del committente/cessionario ovvero del codice fiscale nel caso che quest’ultimo sia un consumatore finale) e la coerenza (coerenza tra i valori dell’imponibile, dell’aliquota IVA e dell’imposta indicata in fattura).

A seguito di mancato superamento dei controlli la fattura è scartata dal Sdl e lo stesso invia al soggetto trasmittente, attraverso il medesimo canale con cui ha ricevuto la fattura, una “ricevuta di scarto”. In tal caso, la fattura è considerata non emessa.

Viceversa, in caso di superamento dei controlli il Sdl restituisce al soggetto trasmittente – al momento della consegna – una ricevuta in cui viene specificato il buon esito del processo sia di controllo che di recapito o messa a disposizione del *file*.

Il momento di invio della ricevuta di scarto ovvero di superamento dei controlli e recapito o messa a disposizione della fattura elettronica da parte del Sdl non è sincrono rispetto al momento di trasmissione della fattura stessa al Sdl. I tempi di elaborazione da parte di Sdl possono variare da pochi minuti sino a 5 giorni, anche in conseguenza dei momenti di elevata concentrazione degli invii delle fatture elettroniche (es. fine mese o fine anno).

Al riguardo, resta valido quanto più volte chiarito dall’Amministrazione finanziaria in merito alla data di esigibilità dell’imposta, identificabile con la data riportata nella fattura ai sensi degli articoli 21 o 21 bis del d.P.R. n. 633/1972. In merito, invece, all’identificazione della data da cui decorrono i termini di detraibilità dell’imposta, la stessa viene identificata dalla data di ricezione attestata al destinatario dai canali telematici di ricezione ovvero dalla data di presa visione della fattura elettronica nell’area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate in cui è stata depositata.

Per consentire agli operatori di sfruttare massimamente tutti i vantaggi offerti dalla fatturazione elettronica in relazione all’efficientamento dei processi contabili e amministrativi, l’Agenzia delle entrate mette a disposizione un servizio di consultazione dei *file* fattura transitati dal Sdl mediante il quale è possibile anche effettuare il download degli stessi: tale servizio è riservato esclusivamente al titolare dei dati (cedente/prestatore e cessionario/committente presenti in fattura) ovvero ad un intermediario, di cui all’art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322/1998 appositamente delegato dal titolare. La predetta delega deve essere presentata dal titolare dei dati all’Agenzia

delle entrate o mediante servizi online dell'Agenzia ovvero presso gli Uffici di quest'ultima.

Come già in essere per il processo di fatturazione elettronica verso la PA, ai fini della trasmissione e ricezione delle fatture elettroniche dal SdI l'operatore può avvalersi dei servizi (e quindi dei canali di colloquio con SdI) di intermediari, anche diversi da quelli individuati all'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 322/1998. Qualora il canale di trasmissione coincida con quello di ricezione, nei casi indicati nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento, può essere utilizzato un "flusso semplificato" descritto nelle richiamate specifiche tecniche.

Al fine di rendere agevole, efficiente e poco onerosa la fase di predisposizione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione degli operatori entro il 1° luglio 2018 una serie di servizi.

Per agevolare l'automazione dei processi e ridurre gli errori nella fase di predisposizione della fattura, sarà disponibile un servizio web per la generazione di un *QR-Code* che, al pari della Tessera Sanitaria per i clienti privati, potrà essere mostrato dal destinatario all'emittente per consentire a quest'ultimo – se dotato di apposito lettore – di acquisire in automatico i dati identificativi IVA del cessionario/committente.

Oltre alla procedura online già disponibile dal luglio 2016, sarà resa disponibile un'applicazione *mobile* per ambienti IOS e Android in grado anche di leggere il *QRCode* sopra descritto, nonché un'applicazione "stand alone" installabile su PC.

Per chi aderirà, mediante servizio online, ad apposito accordo di servizio, tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute dall'operatore attraverso il SdI saranno portate in conservazione a norma del D.M. 17 giugno 2014 secondo i termini e le condizioni riportati nell'accordo di servizio, utilizzando il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, conforme alle disposizioni del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013.

Nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione dei dati personali, l'Agenzia delle entrate non potrà consultare o elaborare i dati contenuti nei file della fattura elettronica trasmessa tramite SdI, se non limitatamente allo svolgimento delle funzioni istituzionali nel rispetto dei principi di liceità, trasparenza e correttezza nonché di necessità, pertinenza e non eccedenza.

RIFERIMENTI NORMATIVI

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate:

- Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 67, comma 1; art. 68, comma 1)
- Statuto dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001, (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1)
- Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1).

b) Normativa di riferimento:

- Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633
- Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600
- Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322
- Legge 27 luglio 2000, n. 212

- Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196
- Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82
- Legge 24 dicembre 2007, n. 244
- Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013
- Legge 11 marzo 2014, n. 23 (art. 9, comma 1, lettera g)
- Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014
- Decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 127
- Legge 27 dicembre 2017, n. 205
- Regolamento UE 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016.

(omissis)

CIRCOLARE N. 8/E



Roma, 30 aprile 2018

OGGETTO: Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti. (ESTRATTO)

(omissis)

Premessa

Con l'intento di aumentare la capacità dell'amministrazione di prevenire e contrastare efficacemente l'evasione fiscale e le frodi IVA, nonché di incentivare l'adempimento spontaneo, la legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (c.d. "legge di bilancio 2018") ha introdotto nel nostro ordinamento un'articolata serie di novità.

Tra queste, a partire dal 1° gennaio 2019, emerge l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato (cfr. l'articolo 1, comma 916, della medesima legge). Obbligo anticipato al 1° luglio 2018 per le fatture relative a «cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori», nonché per «prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica» (così l'articolo 1, comma 917, rispettivamente lettere a) e b), della legge di bilancio 2018).

Sempre nell'ambito dei carburanti, inoltre, sono state introdotte specifiche disposizioni in tema di deducibilità dei costi d'acquisto e di detraibilità della relativa IVA (si veda l'articolo 1, commi 922 e 923, della legge n. 205 del 2017), limitando le stesse all'utilizzo di particolari mezzi di pagamento individuati direttamente dalla legge, o rimessi alla determinazione del direttore dell'Agenzia delle entrate, il quale vi ha provveduto, ad ora, con il provvedimento prot. n. 73203 del 4 aprile 2018.

Con la presente circolare vengono forniti i primi chiarimenti sulle misure introdotte in tema di cessione di carburanti e sulle relative modalità di pagamento e fatturazione, nonché si fa un primo cenno in merito all'ambito applicativo delle misure dettate in merito ai contratti d'appalto, rinviando ad un successivo documento di prassi i chiarimenti sull'argomento.

(omissis)

3 Obblighi di certificazione delle prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti (cenni)

L'articolo 1, comma 917 anticipa al 1° luglio 2018 anche gli obblighi di fatturazione elettronica delle prestazioni, rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera

delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con un'amministrazione pubblica.

In quest'ultimo ambito, in attesa di un successivo documento di prassi che esamini compiutamente le specifiche problematiche del settore, va segnalato sin da ora che - secondo quanto chiarito dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate emanato in data odierna - la novella recata dal citato articolo 1, comma 917 (cfr. la lettera b), troverà applicazione per i soli rapporti (appalti e/o altri contratti) "diretti" tra il soggetto titolare del contratto e la pubblica amministrazione, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi.

Esemplificando: se l'impresa A stipula un contratto di appalto con la pubblica amministrazione X ed un (sub)appalto/contratto con B e C per la realizzazione di alcune delle opere, le prestazioni rese da A ad X saranno necessariamente documentate con fattura elettronica (come oggi già avviene in ragione del Decreto Interministeriale 3 aprile 2013, n. 55) al pari di quelle da B o C ad A (in ragione delle nuove disposizioni e fatte salve le esclusioni prima richiamate).

Al contrario, laddove B e/o C si avvalessero di beni/servizi resi da un ulteriore soggetto (in ipotesi D) per adempiere gli obblighi derivanti dal (sub)appalto/contratto, D resterebbe libero di emettere fatture secondo le regole ordinarie e, dunque, anche in formato analogico (almeno sino al 1° gennaio 2019).

Il predetto comma 917, inoltre, prevede l'indicazione obbligatoria sulla fattura elettronica del Codice Identificativo Gara (CIG) e del Codice Unitario Progetto (CUP). In tal senso, nelle motivazioni del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate emanato in data odierna, vengono fornite specifiche indicazioni sulle modalità di compilazione della fattura elettronica, laddove il CIG ed il CUP vanno obbligatoriamente riportati in uno dei seguenti blocchi informativi: "DatiOrdineAcquisto", "DatiContratto", "DatiConvenzione", "DatiRicezione" o "Datifatturecollegate".

(omissis)

CIRCOLARE N. 13/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 2 luglio 2018

OGGETTO: Ulteriori chiarimenti in tema di fatturazione elettronica ai sensi dell'articolo 1, commi 909 e ss., della legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (ESTRATTO)

(omissis)

Premessa

In data 28 giugno 2018 è stato pubblicato in gazzetta ufficiale il decreto-legge n. 79, entrato in vigore il giorno immediatamente successivo.

Tale decreto, intervenendo sull'articolo 1, commi 917, lettera a), e 927 della legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (legge di bilancio 2018), ha:

- rinviato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione da parte degli esercenti gli impianti di distribuzione stradale (cfr. l'articolo 1, comma 1, lettera a);
- sino al 31 dicembre 2018, mantenuto per le medesime cessioni le modalità di documentazione precedentemente in essere, previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 444 e dall'articolo 12 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, nonché dal relativo decreto di attuazione (si veda l'articolo 1, comma 1, lettera b).

Alla luce del provvedimento in ultimo emanato e delle richieste di chiarimenti giunte da più parti in ordine ai limiti oggettivi e soggettivi relativi all'applicazione delle novità introdotte dalla legge n. 205 del 2017, si forniscono di seguito le risposte ai principali quesiti pervenuti dalle Associazioni di categoria e dai singoli contribuenti.

(omissis)

2 Fatturazione elettronica ed appalti

2.1 Chiarimenti in tema di ambito soggettivo di applicazione

Si chiede di chiarire se il disposto dell'articolo 1, comma 917, lettera b), della legge n. 205 del 2017 trovi applicazione anche per i soggetti passivi d'imposta che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di appaltatori di una pubblica amministrazione (nel prosieguo PA o PPAA), non in diretta dipendenza dal contratto di appalto di questi ultimi.

Risposta

L'articolo 105, comma 2, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. "Codice appalti pubblici e contratti di concessione") stabilisce che «*il subappalto è il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto. [...] L'affidatario comunica alla stazione appaltante, prima dell'inizio della prestazione, per tutti i sub-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati. Sono, altresì, comunicate alla stazione appaltante eventuali modifiche a tali informazioni avvenute nel corso del sub-contratto*».

Alla luce di tale indicazione, le disposizioni dell'articolo 1, comma 917, lettera b), della legge n. 205 del 2017 trovano applicazione solo nei confronti dei soggetti subappaltatori e subcontraenti per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge.

Dunque, fermo l'obbligo di indicare in fattura, ove prescritti, il codice identificativo di gara (CIG) ed il codice unico di progetto (CUP) per la tracciabilità diretta dei flussi finanziari, nell'ambito degli appalti vi sarà obbligo di emettere fattura elettronica via SdI solo in capo a coloro che operano nei confronti della stazione appaltante pubblica ovvero a chi, nell'esecuzione del contratto di appalto, è titolare di contratti di subappalto propriamente detto (ossia esegue direttamente una parte dello stesso) o riveste la qualifica di subcontraente (vale a dire colui che per vincolo contrattuale esegue un'attività nei confronti dell'appaltatore e in quanto tale viene comunicato alla stazione appaltante con obbligo di CIG e/o CUP).

Calando le indicazioni fornite in un esempio pratico, si ritiene che siano esclusi dai nuovi obblighi di fatturazione tutti coloro che cedono beni ad un cliente senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale con comunicazioni verso la stazione appaltante ovvero con l'imposizione di CIG e/o CUP (si pensi, in ipotesi, a chi fornisce beni all'appaltatore senza sapere quale utilizzo egli ne farà, utilizzandone magari alcuni per l'appalto pubblico, altri in una fornitura privata).

2.2 Committente controllato da una Pubblica Amministrazione

Si chiede se il disposto dell'articolo 1, comma 917, lettera b), della legge n. 205 del 2017, trovi applicazione anche qualora il committente a monte dell'appalto non sia una pubblica amministrazione, ma un soggetto dalla stessa controllato e/o variamente partecipato.

Risposta

L'articolo 1, comma 917, lettera b), della legge n. 205 del 2017, impone l'emissione di fatture elettroniche per le «*prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica*».

Deve dunque escludersi che l'obbligo di fatturazione elettronica si estenda ai rapporti in cui, a monte della filiera contrattuale, vi sia un soggetto che non rientra tra quelli da qualificarsi come PA.

Per l'identificazione di tali ultimi soggetti - PPAA a loro volta destinatarie di fatture elettroniche in base all'articolo 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché al decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55 che vi ha dato attuazione - si rinvia alle precisazioni già fornite con la circolare n. 1/DF del 9 marzo 2015.

2.3 Ambito di applicazione ai Consorzi

Si chiede se il disposto dell'articolo 1, comma 917, lettera b), della legge n. 205 del 2017, trovi applicazione anche per le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio aggiudicatario di un appalto nei confronti di una PA o che si inserisce nella filiera dei contratti di subappalto.

Risposta

Si è osservato in più occasioni come le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia a quanto previsto dall'articolo 3, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

Ne deriva che le modalità di fatturazione nei confronti dei terzi si riverberano anche nei rapporti interni (cfr., tra le più recenti, le circolari n. 14/E del 27 marzo 2015 e 20/E del 18 maggio 2016).

Ciò potrebbe far ritenere tali prestazioni oggetto di fatturazione elettronica sul presupposto che il rapporto PA-consorzio rientri comunque in tale modalità di documentazione ex D.M. n. 55 del 2013.

Va ribadito, tuttavia, che *«come affermato in numerosi documenti di prassi, l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, opera, ai fini dell'IVA, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo (cfr. risoluzioni 23 maggio 2000, n. 67/E, 15 maggio 2002, n. 145/E e 14 novembre 2002, n. 355/E)»* (così la risoluzione n. 242/E del 27 agosto 2009).

In altri termini, l'obbligo di fatturazione elettronica in capo al consorzio (legato alla qualificazione soggettiva del committente PA) non si estenderà ai rapporti consorzio-consorziate.

È peraltro da escludersi che l'obbligo di fatturazione elettronica sorga nei rapporti interni laddove il consorzio non sia il diretto referente della PA, ma si inserisca nella filiera dei subappalti.

Infatti, senza entrare nel merito delle diverse tipologie di prestazioni e dei rapporti tra le parti, da valutare caso per caso, nella circolare n. 8/E del 2018 si è già chiarito che la novella recata dal citato articolo 1, comma 917, lettera b), della legge n. 205 del 2017, troverà applicazione per i soli rapporti (appalti e/o altri contratti) "diretti" tra il soggetto titolare del contratto e la PA, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale (in ipotesi il consorzio X), con esclusione degli ulteriori passaggi successivi (ossia, in tutti i casi, i rapporti interni tra X e i singoli consorziati, che, in linea generale, non configurano comunque subappalti o ipotesi affini [cfr. il punto 5 della circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006]).

3 Registrazione e conservazione delle fatture elettroniche

3.1 Criteri di registrazione

Si chiede se, ai fini della registrazione delle fatture elettroniche emesse e ricevute a partire dal prossimo 1° luglio 2018, le stesse, dopo l'invio tramite SdI, previa stampa, possano essere trattate come quelle analogiche.

Risposta

L'insieme delle norme dettate in tema di fatturazione elettronica con la legge n. 205 del 2017 - fatto salvo il disposto dell'articolo 4 del D.Lgs. n. 127 del 2015 - non ha inciso

sugli obblighi di registrazione delle fatture emesse e ricevute dettati dagli articoli 23 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Restano dunque valide non solo tali disposizioni, ma anche le delucidazioni fornite in passato sulle stesse tramite molteplici documenti di prassi cui si rinvia.

Si evidenzia, peraltro, con specifico riferimento all'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, vista la natura del documento elettronico transitato tramite Sdl - di per sé non modificabile e, quindi, non integrabile - che la numerazione della fattura o qualsiasi altra integrazione della stessa (si pensi, in generale, alle ipotesi di inversione contabile di cui all'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972) possa essere effettuata secondo le modalità già ritenute idonee in precedenza (cfr. la risoluzione n. 46/E del 10 aprile 2017 e le circolari ivi richiamate), ossia, ad esempio, predisponendo un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

3.2 Criteri di conservazione

Si chiede se le fatture transitate tramite il Sdl possano essere conservate in formati diversi dall'XML (eXtensible Markup Language).

Risposta

Riprendendo osservazioni già formulate nel corso di incontri con la stampa specializzata, occorre rammentare che l'articolo 23-bis del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. "Codice dell'amministrazione digitale" o "CAD"), al comma 2, stabilisce che *«Le copie e gli estratti informatici del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti regole tecniche di cui all'articolo 71, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale, in tutti le sue componenti, è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico»*.

Ne deriva che ciascun operatore, conformemente alla propria organizzazione aziendale, potrà portare in conservazione anche copie informatiche delle fatture elettroniche in uno dei formati (ad esempio "PDF", "JPG" o "TXT") contemplati dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013 (attuativo dello stesso CAD) e considerati idonei a fini della conservazione.

Si rammenta, in questo senso, che chi emette/riceve fatture elettroniche, ha facoltà di conservare le stesse, così come le altre scritture contabili, tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza (sul punto, si veda, in generale, la risoluzione n. 81/E del 25 settembre 2015, nonché, per le peculiarità delle fatture elettroniche PA, gli articoli 5, comma 3, e 9, comma 2, del d.P.C.M. 3 dicembre 2013).

3.3 Servizio di conservazione dell'Agenzia delle entrate

Si chiede se la conservazione delle fatture tramite il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate valga solo per le operazioni B2B e B2C o anche per quelle nei confronti della PA.

Risposta

Nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 e nella circolare n. 8/E di pari data, si è specificamente segnalato che, per chi aderirà ad apposito accordo di servizio (mediante modalità *online*), tutte le fatture

elettroniche emesse o ricevute attraverso il Sdl saranno portate in conservazione a norma del D.M. 17 giugno 2014.

Tale servizio - messo gratuitamente a disposizione dall'Agenzia delle entrate e conforme alle disposizioni del d.P.C.M. 3 dicembre 2013 - nei limiti di quanto indicato nel relativo accordo preventivo alla sua utilizzazione, non è limitato ad una tipologia di destinatario delle fatture (soggetto passivo d'imposta, consumatore o altro), ma riguarda le fatture elettroniche in generale e, dunque, anche quelle emesse nei confronti della PA e transitate tramite Sdl.

(omissis)