

E-fattura per i subappalti: emanati i chiarimenti dell'Agenzia della Entrate

3 Luglio 2018

Dal 1° luglio scorso sono obbligati ad emettere fattura elettronica i subappaltatori e i subcontraenti per i quali l'appaltatore ha eseguito le comunicazioni alla PA committente prescritte dal “*Codice dei contratti pubblici*”, mentre sono esclusi dal nuovo adempimento i fornitori dell'appaltatore per i quali non vige alcun obbligo comunicativo.

La nuova modalità di fatturazione, inoltre, presuppone 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. Non sono, quindi, considerate “*pubbliche amministrazioni*” le società controllate o partecipate da soggetti pubblici, ancorché rientranti nel più ampio obbligo di “*tracciabilità dei pagamenti*”.

Questi alcuni dei chiarimenti contenuti nella **Circolare n.13/E del 2 luglio 2018**, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha dato finalmente seguito a quanto annunciato nella sua precedente CM 8/E/2018, fornendo le attese indicazioni sul perimetro d'applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica che, dallo scorso 1° luglio, è posto a carico dei subappaltatori e dei subcontraenti della filiera delle imprese che operano nell'ambito di un contratto di appalto pubblico.

Come noto, infatti, il DL 79/2018 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[1].

Ancorché la CM 13/E/2018 sia ora intervenuta a chiarimento delle principali criticità connesse al nuovo adempimento, si ribadisce che l'Ance non mancherà di intervenire nuovamente, evidenziando la necessità, quantomeno, di eliminare qualsiasi forma di sanzione in caso di utilizzo della modalità tradizionale di fatturazione, anziché di quella elettronica, vista la facilità di incorrere in errore nell'adempiere al nuovo obbligo, per il quale sarebbe stato opportuno prevederne, in prima battuta, un avvio meramente sperimentale e non obbligatorio.

“Subappaltatori” e “subcontraenti” interessati dal nuovo obbligo

Vista la genericità della norma (art.1, co.917, legge 205/2017), una delle principali criticità connesse 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.

Sul punto, l'Agenzia precisa che, in virtù di quanto stabilito dall'art.105, co.2, del D.Lgs. 50/2016 (cd. “*Codice dei contratti pubblici*”)[2], **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 dell'inizio della prestazione, **gli elementi elencati nel citato art.105, co.2, del Codice dei contratti pubblici**[3].

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".

In realtà, ai sensi del citato art.105, co.2, del Codice dei contratti pubblici - D.Lgs. 50/2016, l'obbligo di comunicazione alla stazione appaltante riguarda tutti i subcontratti, intendendosi per tali anche le forniture di beni e materiali e i noleggi.

Pertanto, l'unico caso che sembra rimanere escluso dall'entrata in vigore anticipata del nuovo obbligo è quello citato in via esemplificativa dalla CM in esame. Si tratta, in particolare, 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.

In ogni caso, in quest'ultima ipotesi, 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.

Tali chiarimenti si aggiungono a quanto anticipato dalla precedente CM 8/E/2018[4], con la quale l'Agenzia ha precisato che la **fatturazione elettronica** (oltre al rapporto a monte tra PA e appaltatore) **riguarda, comunque, 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 dal 1° luglio 2018, può comunque avvenire con la tradizionale modalità cartacea.

Concetto di "appalto pubblico": identificazione delle PA committenti

Un'altra questione aperta 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, la CM 13/E/2018 precisa che, a tal fine, le "**pubbliche amministrazioni**" **vanno identificate nei soggetti pubblici nei confronti dei quali devono essere già emesse fatture elettroniche**, ai sensi dell'art.1, co. 209-214, della legge 244/2007 e del DM attuativo 55/2013[5].

Come chiarito dalla CM 1/DF del 9 marzo 2015[6], 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 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 vedono, come committenti, società controllate o partecipate da soggetti pubblici.

Consorzi: fatturazione dei rapporti interni tra Consorzio e consorziate

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.

Per il resto, la CM 13/E/2018 interviene in senso più generale, precisando, tra l'altro, che:

- sono 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,

- 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 chiarisce 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.

[1] Cfr. ANCE ***“E-fattura: il DL 79-2018 posticipa l'obbligo solo per le cessioni di carburante”*** - ID n. 33147 del 02 luglio 2018.

[2] 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».

[3] Cfr. precedente Nota 2.

[4]Cfr. ANCE***“Fatturazione elettronica tra privati: in arrivo i primi chiarimenti dell'AdE”*** – ID 32454 del 02 maggio 2018

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

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