

La fattura elettronica in Italia: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

La Circolare n. 14/E/2019 fornisce importanti chiarimenti in tema di fatturazione elettronica



Andrea Werner Beilin
Dottore Commercialista
Associato presso PwC TLS Avvocati e Commercialisti



Francesco Maria Mariani
PwC TLS Avvocati e Commercialisti

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E/2019, pubblicata il 17 giugno 2019, ha fornito importanti ed attesi chiarimenti in merito agli obblighi derivanti dalla nuova normativa in tema di fatturazione elettronica, entrata in vigore in Italia il 1° gennaio 2019. Già in un precedente contributo in questa rivista* si era trattato il tema, descrivendo l'obbligo normativo ed il nuovo ruolo assunto dall'Agenzia delle Entrate nella trasmissione della fattura elettronica. In questa sede cercheremo di approfondire il contenuto della Circolare n. 14/E/2019 e degli ulteriori documenti di prassi ritenuti più significativi per gli operatori del settore.

* Cfr. ANDREA WERNER BEILIN/GIUSEPPE CAMMARERI, Il regime obbligatorio di fatturazione elettronica in Italia, in: NF 6/2019, pp. 309-314.

I. I chiarimenti forniti dalla Circolare n. 14/E/2019	45
A. Il perimetro di applicazione della fattura elettronica	45
B. I soggetti non residenti	46
C. L'emissione e la registrazione delle fatture	46
D. La registrazione degli acquisti e la detrazione IVA	46
E. Gli aspetti sanzionatori	46
F. La comunicazione transfrontaliera	47
G. L'imposta di bollo	47
H. L'inversione contabile	48
1. Autofatture	48
2. Integrazione della fattura	48
I. Il deposito IVA e la fatturazione in nome e per conto	49
1. Deposito IVA	49
2. Fatturazione in nome e per conto	49
J. Il servizio di conservazione e di consultazione delle fatture	49
II. L'emissione di note di credito per le inesattezze nella fatturazione	49
III. Il soggetto tenuto ad apporre la firma digitale sulla fattura elettronica	49
IV. La fatturazione differita: la data da apporre sulla fattura	50
V. Conclusione	50

I. I chiarimenti forniti dalla Circolare n. 14/E/2019

Con la Circolare n. 14/E (nel seguito la "Circolare") pubblicata il 17 giugno 2019, l'Agenzia delle Entrate ha fornito degli importanti chiarimenti in tema di fatturazione elettronica. In particolare, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sui seguenti argomenti:

- 1) il perimetro di applicazione della fattura elettronica;
- 2) i soggetti non residenti;
- 3) l'emissione e la registrazione delle fatture;
- 4) la registrazione degli acquisti e l'esercizio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA);
- 5) gli aspetti sanzionatori;
- 6) la comunicazione transfrontaliera (nel seguito anche "Esterometro");
- 7) l'imposta di bollo;
- 8) le ipotesi di inversione contabile;
- 9) il deposito IVA e la fatturazione in nome e per conto; e
- 10) la conservazione ed il servizio di consultazione delle fatture.

A. Il perimetro di applicazione della fattura elettronica

Gli ambiti oggettivo e soggettivo di applicazione della fatturazione elettronica sono definiti dall'art. 1, comma 3, del Decreto Legislativo (D.L. gs.) n. 127/2015 che prevede l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Sul punto, la Circolare ha chiarito che il D.Lgs. n. 127/2015 ed i successivi provvedimenti non hanno modificato i principi cardine della normativa IVA e, pertanto, l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica non comporta ulteriori obblighi di fatturazione rispetto al passato.

In altre parole, fatte salve le eccezioni riportate nel seguito, dal 1° gennaio 2019, è necessario emettere fattura elettronica solo quando la normativa IVA prevede l'obbligo di documentare una cessione/prestazione mediante fattura ai sensi dell'art. 21 Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972.

Pertanto, sono ancora applicabili gli esoneri dalla fatturazione (e, quindi, dalla fatturazione elettronica) di carattere oggettivo e soggettivo.

In particolare, rientrano tra le cd. "eccezioni oggettive" le operazioni per le quali la normativa vigente non prevede un obbligo di fatturazione. Trattasi, ad es., delle operazioni che non sono cessioni di beni o prestazioni di servizi ai fini IVA (artt. 2 e 3 D.P.R. n. 633/1972), oppure delle operazioni che possono essere documentate con metodi alternativi come, la ricevuta, lo scontrino o il documento commerciale (art. 22 D.P.R. n. 633/1972).

A tal proposito, la Circolare precisa che in tutti i casi in cui il cedente non abbia l'obbligo di emettere fattura, ma vi proceda ugualmente su base volontaria, la fattura, in assenza di esclusioni di ordine soggettivo, dev'essere elettronica e trasmessa al Sistema di Interscambio (SdI)^[1].

Rientrano, invece, tra le cd. "eccezioni soggettive", oltre alle operazioni effettuate da e nei confronti dei soggetti non residenti in Italia (ancorché registrati ai fini IVA tramite identificazione diretta o attraverso un rappresentante fiscale), le operazioni poste in essere da soggetti passivi che beneficiano di regimi fiscali particolari (ad es., il "regime di vantaggio" di cui all'art. 27 Decreto Legge [D.L.] n. 98/2011 ed il "regime forfettario" di cui all'art. 1 Legge [L.] n. 190/2014).

B. I soggetti non residenti

Come anticipato nel precedente paragrafo, tra le cd. "eccezioni soggettive" rientrano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da e nei confronti dei soggetti non residenti, ancorché registrati ai fini IVA in Italia. Tuttavia, con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di tali soggetti, il cedente/prestatore residente o stabilito in Italia ha la facoltà di emettere fattura elettronica attraverso il SdI (solitamente tale invio viene effettuato per evitare l'Esterometro), ferma restando la necessità di fornire al soggetto non residente una copia elettronica o cartacea della fattura.

A tal proposito, la Circolare ammette la possibilità, per il soggetto non residente, ma identificato ai fini IVA in Italia, di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA sulla base di tale copia. Tuttavia, è doveroso ricordare che l'Agenzia delle Entrate con precedente risposta n. 67/2019, aveva chiarito che per ottenere la copia analogica della fattura elettronica, era necessario stampare il documento informatico, attestandone la conformità all'originale sulla base dell'art. 23 D.Lgs. n. 82/2005, che prevede l'intervento di un pubblico ufficiale.

Considerata la precedente posizione, ad avviso di chi scrive, sarebbe apprezzabile un ulteriore intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate per ovviare alla necessità di un pubblico ufficiale per esercitare il diritto alla detrazione IVA da parte dei soggetti non residenti.

[1] Sul punto, le regole tecniche, emanate in seguito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, consentono di gestire l'emissione via SdI anche di fatture elettroniche "fuori campo IVA" compilando il campo "natura" con il codice "N2".

C. L'emissione e la registrazione delle fatture

Ai sensi dell'art. 21, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, come modificato dal D.L. n. 34/2019 (cd. "Decreto Crescita"), la fattura può essere emessa entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art. 6 D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, il D.L. n. 119/2018 ha modificato l'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, inserendo la nuova lettera *g-bis*, in base alla quale la fattura contiene "la data in cui è effettuata la cessione [...] ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia differente dalla data di emissione della fattura".

A tal proposito, in considerazione del fatto che per ogni fattura correttamente transitata dal SdI, lo stesso ne attesta inequivocabilmente la data di avvenuta trasmissione, la Circolare conferma che la data da riportare all'interno del campo n. 2.1.1.3 <Data> del file .XML è quella riferita al momento di effettuazione dell'operazione. Di conseguenza, secondo la Circolare, non sarà necessario indicare all'interno del file .XML la data di trasmissione della fattura elettronica, anche se quest'ultima è successiva rispetto alla data di effettuazione dell'operazione.

Al contrario, per le fatture cartacee o elettroniche "tradizionali" (ossia quelle fatture che non transitano dal SdI) e consegnate alla controparte nei 12 giorni successivi rispetto alla data di effettuazione dell'operazione, il documento dovrà contenere entrambe le date (sia la data di effettuazione dell'operazione, sia la data di trasmissione della fattura al cliente).

Infine, con riferimento alla registrazione delle fatture attive, la Circolare conferma quanto disposto dall'art. 12 D.L. n. 119/2018, secondo cui, come regola generale, il contribuente deve registrare le fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento al mese di effettuazione delle stesse.

D. La registrazione degli acquisti e la detrazione IVA

La Circolare conferma quanto disposto dall'art. 13 D.L. n. 119/2018, che, modificando l'art. 25 D.P.R. n. 633/1972, ha abolito l'obbligo di numerare progressivamente le fatture di acquisto e le bolle doganali. Tuttavia, secondo la Circolare, permane l'obbligo di numerazione progressiva della fattura passiva sul registro IVA di cui all'art. 25 D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, la Circolare conferma quanto disposto dall'art. 14 D.L. n. 119/2018, in base al quale, per le fatture di acquisto ricevute e registrate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere anticipato al termine della liquidazione del mese di effettuazione dell'operazione. Tale concessione non si applica per le fatture ricevute relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente. In tale evenienza, l'imposta deve essere detratta nell'anno di ricezione del documento.

E. Gli aspetti sanzionatori

L'art. 10 D.L. n. 119/2018, ha disposto uno specifico quadro sanzionatorio per le fatture elettroniche trasmesse tramite il SdI in fase di avvio dell'obbligo di fatturazione elettronica. In particolare, per il primo semestre del 2019:

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

- 1) non si applicano le sanzioni di cui all'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997^[2], qualora la fattura sia emessa (e, quindi, trasmessa a SdI) entro il termine della liquidazione periodica di imposta;
- 2) le sanzioni di cui all'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, sono ridotte dell'80%, a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di liquidazione del periodo successivo.

Sul punto, la Circolare chiarisce che, per i contribuenti che liquidano l'imposta su base mensile, l'estensione della riduzione delle sanzioni fino al 30 settembre 2019, prevista dalla legge n. 136/2018, è applicabile solo con riferimento alla fattispecie di cui al punto 2) del precedente paragrafo. Di conseguenza, la moratoria dalle sanzioni prevista al punto 1) è applicabile solo con riferimento alle fatture emesse fino al 30 giugno 2019.

F. La comunicazione transfrontaliera

In via preliminare, occorre precisare che l'art. 1, comma 3-bis, D.Lgs. n. 127/2015, ha stabilito che, dal 1° gennaio 2019, i soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, su base mensile, i dati relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate/ricevute nei confronti/dai soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (il cd. "Esterometro").

Sul punto, la Circolare chiarisce che sono tenuti alla trasmissione dell'Esterometro tutti i soggetti passivi obbligati alla fatturazione elettronica. Sono, pertanto, esonerati da tale trasmissione, in via esemplificativa:

- 1) i soggetti non residenti ancorché registrati in Italia ai fini IVA;
- 2) i soggetti che rientrano nel regime di vantaggio;
- 3) i soggetti che rientrano nel regime forfettario.

Con riferimento all'aspetto sanzionatorio, in caso di omesso/errato Esterometro, la Circolare precisa che sono applicabili le sanzioni per omessa/tardiva trasmissione dei dati delle fatture di cui all'art. 11, comma 2-*quater*, D.Lgs. n. 471/1997 (i.e. euro 2 per ciascuna fattura fino ad un massimo di euro 1'000 per ciascun trimestre).

Infine, la medesima sanzione è applicabile anche per gli errori relativi alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (nota come "Spesometro"), la cui ultima trasmissione era dovuta entro il 30 aprile 2019.

G. L'imposta di bollo

Il Decreto Ministeriale (D.M.) del 28 dicembre 2018 ha modificato, con decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'art. 6 D.M. del 17 giugno 2014, in merito all'imposta di bollo assolta sui documenti informatici fiscalmente rilevanti. Sul punto, la Circolare ripercorre le modalità di assolvimento e le scadenze dell'imposta di bollo per le diverse tipologie di documenti che, per semplicità, riepiloghiamo nella tabella che segue.

Tabella 1: Modalità di assolvimento e scadenze per le diverse tipologie di documenti.

Documenti soggetti ad imposta di bollo - scadenze 2019		
Tipologia	Modalità di assolvimento	Scadenze 2019
♦ Fatture elettroniche	♦ F24 predisposto in bozza dall'Agenzia delle Entrate; oppure ♦ addebito su conto corrente bancario o postale sulla base dei calcoli forniti dall'Agenzia delle Entrate.	♦ I° trimestre: 23 aprile 2019; ♦ II° trimestre: 22 luglio 2019; ♦ III° trimestre: 21 ottobre 2019; ♦ IV° trimestre: 20 gennaio 2020.*
♦ Altri documenti informatici fiscalmente rilevanti (e.g. registri informatici)	F24	29 aprile 2020
♦ Altri documenti cartacei (ad esempio, fatture analogiche inviate ai soggetti non residenti)	♦ apposizione fisica del contrassegno; oppure ♦ pagamento in modo virtuale ai sensi dell'art. 15 D.P.R. n. 632/1972.	♦ Istantanea alla conclusione dei bimestri solari (ammontare ripartito nei bimestri solari presenti nel periodo tra la data di decorrenza dell'autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate e il 31 dicembre).

* Con riferimento al 2020, il D.L. n. 124/2019 ("Collegato fiscale alla legge di bilancio 2020"), ha previsto che i contribuenti che non superano il limite annuale di euro 1'000 di importo dovuto, possono assolvere l'obbligo di versamento dell'imposta di bollo con due versamenti semestrali, da effettuarsi rispettivamente entro il 16 giugno 2020 ed entro il 16 dicembre 2020.

[2] Sanzione dal 90% al 180% dell'imposta ovvero euro 250 nel caso la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

Inoltre, la Circolare fornisce un importante chiarimento circa l'assolvimento dell'imposta di bollo in caso di Gruppo IVA (cfr. artt. 70-bis ss. D.P.R. n. 633/1972), per cui è prevista la responsabilità solidale tra il Gruppo IVA ed i suoi partecipanti. Nel dettaglio, laddove:

- 1) il documento sia predisposto o emesso dal singolo partecipante al Gruppo IVA, quest'ultimo risulterà l'obbligato principale per l'assolvimento dell'imposta di bollo, mentre il Gruppo IVA sarà obbligato in solido;
- 2) il documento sia, invece, predisposto dal rappresentante del Gruppo IVA, l'obbligato principale sarà il Gruppo IVA, mentre i singoli partecipanti saranno obbligati in solido.

Infine, con riferimento alle fatture elettroniche sprovviste dell'imposta di bollo, la procedura di regolarizzazione imporrebbe la presentazione delle stesse agli uffici dell'Amministrazione finanziaria entro 15 giorni dalla ricezione della fattura, con contestuale pagamento dell'imposta. Tuttavia, poiché l'emissione di tali documenti tramite il SdI costituisce già presentazione degli stessi all'Agenzia delle Entrate, la Circolare ha precisato che non risulta necessaria alcuna presentazione, fermo restando il versamento dell'imposta entro il quindicesimo giorno successivo alla ricezione della fattura, tramite il modello F24.

H. L'inversione contabile

La Circolare fornisce dei chiarimenti circa le modalità di compilazione della fattura .XML e la trasmissione al SdI nelle ipotesi di transazioni soggette ad inversione contabile. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate distingue le ipotesi di inversione contabile tramite autofattura dalle ipotesi di inversione contabile tramite integrazione.

1. Autofatture

L'autofattura è un documento contenente i medesimi elementi di una normale fattura in cui:

- 1) l'emittente è il cessionario/committente che assolve l'imposta in luogo del cedente/prestatore; oppure
- 2) il cedente/prestatore ed il cessionario o committente coincidono.

Ricadono nell'ipotesi 1), ad es.: (i) l'autofattura denuncia ex art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997; e (ii) gli acquisti effettuati da soggetti stabiliti fuori dall'Unione europea (UE) ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

Ricadono, invece, nell'ipotesi 2), ad es.: (i) le autofatture per autoconsumo; e (ii) le autofatture per cessioni gratuite di beni.

Per entrambe le fattispecie, la Circolare chiarisce che, nel caso vi sia obbligo di emissione di autofattura, quest'ultima dovrà necessariamente essere in formato elettronico e trasmessa via SdI, con l'eccezione delle autofatture per gli acquisti effettuati da soggetti stabiliti fuori dal territorio dell'UE. Tuttavia, anche in quest'ultima ipotesi, la Circolare ammette la possibilità di

trasmettere, su base volontaria, l'autofattura attraverso il SdI, inserendo nel tracciato .XML:

- i dati del cedente/prestatore non residente nel blocco n. 1.2 <CedentePrestatore>;
- i dati del cessionario/committente italiano nel blocco n. 1.4 <CessionarioCommittente>;
- il codice "CC" (i.e. cessionario/committente) nel campo n. 1.6 <SoggettoEmittente>.

In tal caso, il soggetto passivo residente o stabilito nel territorio dello Stato sarebbe esonerato dalla trasmissione dell'esterometro con riferimento a tali fatture.

In relazione, invece, alle modalità di compilazione delle altre autofatture da trasmettere attraverso il SdI:

- nell'ipotesi di autofatture per omaggi ovvero per autoconsumo, i dati del cedente/prestatore devono essere inseriti sia nel blocco n. 1.2 <CedentePrestatore>, sia nel blocco n. 1.4 <CessionarioCommittente>. Inoltre, è necessario compilare il campo n. 2.1.1.1 <TipoDocumento> con il codice "TD01";
- nell'ipotesi di autofattura denuncia di cui all'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997, nel tracciato .XML devono essere inseriti i dati relativi al fornitore (che avrebbe dovuto emettere la fattura) nel blocco n. 1.2 <CedentePrestatore> ed i dati relativi al soggetto che emette e trasmette il documento nel blocco n. 1.4 <CessionarioCommittente>. Inoltre, devono essere compilati anche i campi n. 1.6 <SoggettoEmittente>, con il codice "CC" e n. 2.1.1.1 <TipoDocumento> con il codice "TD20".

2. Integrazione della fattura

L'integrazione è la procedura attraverso la quale il cessionario/committente, a seguito di una fattura ricevuta senza addebito d'imposta, provvede all'assolvimento dell'IVA tramite il meccanismo del *reverse charge*. Tale procedura si verifica, ad es., nel caso di:

- acquisti di beni e servizi di cui all'art. 17, commi. 5 e 6, D.P.R. n. 633/1972, da controparti residenti, stabilite o registrate ai fini IVA in Italia. Trattasi delle fattispecie del cd. "*reverse charge* interno" (ad es., le cessioni di rottami, oro da investimento, servizi di pulizia e servizi relativi agli edifici);
- acquisti di beni e servizi da controparti stabilite nell'UE. Trattasi, in questo caso, del cd. "*reverse charge* esterno".

Sul punto, nell'ipotesi di *reverse charge* interno, la fattura, di norma, viene ricevuta per il tramite del SdI. Coerentemente con quanto già chiarito con i precedenti documenti di prassi^[3], l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che a fronte dell'immodificabilità della fattura elettronica ricevuta, il cessionario/committente potrebbe predisporre un documento separato, da allegare alla fattura ricevuta, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa.

[3] Cfr. Circolare n. 13/E/2018.

Tale documento può essere inviato al SdI su base volontaria, indicando i dati del cessionario/committente sia nel blocco dell'XML n. 1.2 < CedentePrestatore > sia nel blocco n. 1.4 < CessionarioCommittente >.

Nel caso, invece, di *reverse charge* esterno, la fattura non viene ricevuta dal SdI (in quanto il cedente/prestatore è, di norma, un soggetto non residente) e resta fermo l'obbligo di trasmissione dell'Esterometro. Sul punto, la Circolare sembra riconoscere la possibilità, per il soggetto residente o stabilito in Italia, fine di evitare l'esterometro, di inviare il documento integrativo a SdI, con le medesime modalità descritte in precedenza con riferimento alla fattura ricevuta da soggetti stabiliti fuori dall'UE.

I. Il deposito IVA e la fatturazione in nome e per conto

1. Deposito IVA

Con riferimento al deposito IVA, la Circolare, riprendendo la precedente Risposta n. 142/2019, ha ribadito che la cd. "autofattura" per l'estrazione dal deposito, emessa allo scopo di assolvere l'imposta, non deve essere trasmessa al SdI. Tuttavia, nel caso in cui non vi sia corrispondenza tra il valore del bene introdotto/ceduto all'interno del deposito IVA ed il valore del bene estratto, il documento che certifica l'estrazione del bene dovrà essere inviato al SdI, indicando nel campo n. 2.2.1.3.1 < CodiceTipo >, il valore "DEP" e nel campo n. 2.2.1.3.2 < CodiceValore > il valore "0".

2. Fatturazione in nome e per conto

Con riferimento, poi, alla fatturazione in nome e per conto, la Circolare, ha chiarito che la fattura dovrà contenere:

- nel blocco n. 1.2 < Cedente/Prestatore > i dati del soggetto cedente;
- nel blocco n. 1.6 < SoggettoEmittente > il codice "TZ (Terzo)" senza compilare la sezione "Terzo intermediario o Soggetto emittente".

Inoltre, sarà necessario che il trasmittente invii la copia analogica o informatica della fattura elettronica trasmessa al cedente.

J. Il servizio di conservazione e di consultazione delle fatture

Con riferimento alla conservazione elettronica delle fatture, la Circolare chiarisce che l'adesione al servizio gratuito messo a disposizione dell'Agenzia delle Entrate garantisce la conservazione elettronica delle fatture per 15 anni. Tale conservazione, attivabile attraverso il sito web "Fatture e corrispettivi", ha efficacia sia civilistica che fiscale.

Inoltre, la Circolare precisa che, dal 1° luglio 2019, è possibile aderire al servizio di consultazione delle copie delle fatture elettroniche trasmesse attraverso il SdI.

In particolare, i soggetti che aderiscono a tale servizio potranno visualizzare le informazioni contenute nelle fatture elettroniche in un'apposita sezione dell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi", fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a

quello di ricezione delle stesse. Per i soggetti passivi che, invece, non aderiscono a tale servizio saranno messi a disposizione in consultazione esclusivamente i dati fiscali della fattura, fino al 31 dicembre dell'ottavo mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento.

II. L'emissione di note di credito per le inesattezze nella fatturazione

L'Agenzia delle Entrate, mediante la Risposta n. 208/2019, sembra precludere la possibilità di emettere una nota di credito nei casi in cui la fattura originaria contenga vizi o omissioni che non sono riconducibili alle informazioni obbligatorie da inserire in fattura.

In particolare, nel caso in oggetto, il contribuente aveva presentato istanza di interpello per chiedere quale fosse la procedura corretta in caso di omissioni nell'indicazione dei dati relativi all'iscrizione al Repertorio Economico Amministrativo (REA) di cui all'art. 2250, comma 1, codice civile (c.c.)^[4]. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in caso di assenza del dato di iscrizione REA, non trattandosi di un elemento richiesto dall'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, ovvero da altra norma che riguarda imposte, tributi o aspetti fiscali, il contribuente non sarà obbligato all'emissione di alcuna nota di variazione ex art. 26 del medesimo Decreto IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha, infine, precisato che *"tale strumento è comunque utilizzabile laddove, nei tempi ed al ricorrere delle ipotesi individuate nell'art. citato, si debba/voglia operare una variazione dell'imponibile o dell'imposta e, unitamente, far emergere il numero REA"*.

III. Il soggetto tenuto ad apporre la firma digitale sulla fattura elettronica

Ai sensi dell'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, *"[p]er ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo"*.

Sul punto, con la risposta n. 348/2019, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come identificare il soggetto tenuto ad apporre la firma elettronica nel caso di emissione della fattura per il tramite di un intermediario.

In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate, *"occorre tener conto degli accordi intervenuti tra il cedente/prestatore ed il cliente/terzo, a seconda che questi prevedano l'invio del documento finale già redatto, oppure il semplice flusso di dati da aggregare per la compilazione del documento finale, ovvero la sua messa a disposizione. Nella prima ipotesi, l'emittente è sempre il cedente/prestatore, che deve pertanto apporre la propria firma elettronica. Nella seconda e nell'ultima ipotesi, invece, emittente è il cliente/terzo, che provvede ad aggregare i dati e, quindi, a generare il documento trasmettendolo al destinatario o mettendolo comunque a sua disposizione"*.

[4] Cfr. "Negli atti e nella corrispondenza delle società soggette all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese devono essere indicati [...] l'ufficio del registro delle imprese presso il quale questa è iscritta e il numero d'iscrizione [...]".

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

In altre parole, se un contribuente intende avvalersi di un intermediario per la trasmissione delle fatture elettroniche, occorre distinguere le seguenti ipotesi:

- se l'intermediario si limita a trasmettere al SdI una fattura predisposta dal contribuente, sarà quest'ultimo ad apporre la propria firma in quanto agisce da emittente;
- se, invece, previo accordo con il contribuente, è l'intermediario ad aggregare i dati della fattura che trasmette al SdI, sarà quest'ultimo deputato ad apporre la propria firma digitale.

IV. La fatturazione differita: la data da apporre sulla fattura

La risposta n. 389/2019 dissipa i dubbi che erano emersi dalla controversa interpretazione della precedente Circolare n. 14/E/2019 in tema di fatturazione differita. Sul punto, con tale Circolare, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che, in caso di fattura differita, la data della fattura elettronica doveva necessariamente coincidere con la data dell'ultima operazione effettuata. Tale precisazione aveva provocato dei disagi ai contribuenti che erano soliti indicare, nella fattura differita, la data della fine del mese a cui si riferiscono le operazioni incluse nella fattura.

In soccorso dei contribuenti è intervenuta, quindi, la Risposta n. 389/2019, precisando che è possibile indicare in fattura la data di fine mese, rappresentativa del momento di esigibilità dell'imposta, ferma restando la trasmissione al SdI entro il 15 del mese successivo.

In via esemplificativa, nel caso di una fattura differita che riporta tre spedizioni datate 10, 20 e 28 settembre 2019:

- la data della fattura differita potrà essere il 28 oppure il 30 settembre 2019, con menzione dei documenti di trasporto;
- la trasmissione al SdI di tale fattura differita potrà avvenire entro il 15 ottobre 2019.

Naturalmente, con riferimento all'esempio di cui sopra, l'IVA dovrà confluire nella liquidazione IVA di settembre 2019.

V. Conclusione

La Legge di Bilancio 2018 ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2019, un generalizzato obbligo di fatturazione elettronica per tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Tale obbligo in Italia ha assunto dei tratti rivoluzionari in quanto è stato previsto un vero e proprio intervento dell'Amministrazione finanziaria nella trasmissione della fattura. Infatti, dal 1° gennaio 2019, il cedente o prestatore è tenuto ad inviare la fattura elettronica al Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate e sarà quest'ultima, attraverso tale sistema, a trasmettere la fattura al cessionario o committente. Il sostanziale cambiamento nel rapporto tra fisco ed impresa ha generato diversi dubbi interpretativi sulla normativa ed ha reso necessario l'intervento dell'Amministrazione finanziaria che, attraverso diversi documenti di prassi, ha fornito importanti chiarimenti.