

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

**Fatturazione elettronica, carburanti e appalti:
ulteriori chiarimenti dell'Agencia delle Entrate**

(Circolare n. 15 del 10 luglio 2018)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Premessa	3
2. Fatturazione elettronica e carburanti	4
2.1. Carburanti idonei ad alimentare motori di diversa tipologia	4
2.2. Soggetti identificati in Italia	5
2.3. Fattura differite	6
2.4. Carburanti per trattori agricoli e forestali: strumenti tracciabili di pagamento	7
2.5. Termini di trasmissione delle fatture al Sistema di Interscambio	7
2.6. Modalità di inoltro di una fattura scartata	8
3. Fatturazione elettronica e appalti	9
3.1. Presupposto soggettivo	10
3.2. Committente controllato da una Pubblica Amministrazione	11
3.3. Applicazione ai Consorzi	11
4. Registrazione e conservazione delle fatture elettroniche	12
4.1. Criteri di registrazione	12
4.2. Modalità di conservazione	12
4.3. Servizio di conservazione dell’Agenzia delle Entrate	13

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

L'art. 1, co. 916, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha introdotto, a partire **dal 1° gennaio 2019, l'obbligo di fatturazione elettronica** – secondo le modalità individuate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, n. 89757 – per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti oppure identificati nel territorio dello Stato. Il seguente co. 917 ha, tuttavia, anticipato la decorrenza al **1° luglio 2018**, limitatamente ad alcune specifiche operazioni:

- le cessioni di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come **carburanti** per motori;
- 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.

I co. 922 e 923 dell'art. 1 della L. 205/2017 hanno, invece, stabilito regole particolari per la **deducibilità** del relativo costo d'acquisto (art. 164, co. 1-*bis*, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e la **detraibilità** della corrispondente IVA (art. 19-*bis*, co. 1, lett. d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), limitando le stesse all'utilizzo di peculiari **mezzi di pagamento** identificati direttamente dalla normativa, o rimessi alla determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che vi ha, poi, ottemperato con il provvedimento del 4 aprile 2018, n. 73203.

Queste tematiche hanno formato oggetto di diversi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, formulati con la **C.M. 30 aprile 2018, n. 8/E**.

Successivamente, il **D.L. 28 giugno 2018, n. 79** ha modificato il co. 917, lett. a), dell'art. 1 della L. 205/2017, **differendo dal 1° luglio 2018 al 1° gennaio 2019** la decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica delle **cessioni di carburanti per autotrazione** presso gli impianti stradali di distribuzione: conseguentemente, per queste operazioni, sono state mantenute sino al 31 dicembre 2018 le modalità di documentazione precedentemente in essere, previste dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, e dall'art. 12 del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457. È stato modificato anche il co. 927 dell'art. 1 della L. 205/2017, precisando altresì che rimane confermata l'applicazione **dal 1° luglio**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2018 per le disposizioni contenute nei **co. 922, 923, 924 e 925** dell'art. 1 della L. 205/2017, che ricomprendono la tracciabilità dei pagamenti ai fini della deducibilità del costo e della detrazione dell'IVA, nonché il riconoscimento di un credito d'imposta agli esercenti impianti di distribuzione di carburante, pari al 50% delle commissioni addebitate per le transazioni elettroniche effettuate dal 1° luglio 2018.

Alla luce di tali sopravvenute novità normative, e tenuto conto dei quesiti formulati dalle associazioni di categoria e dai singoli contribuenti, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la **C.M. 2 luglio 2018, n. 13/E**, fornendo ulteriori chiarimenti con riferimento ai seguenti profili:

- cessioni di carburanti per autotrazione;
- contratti di appalto;
- registrazione e conservazione della fattura.

2. Fatturazione elettronica e carburanti

L'art. 1, co. 917, della Legge 205/2017 stabilisce che – fermo restando quando previsto dal precedente co. 916, che dispone l'obbligo di fatturazione elettronica per i documenti emessi del 1° gennaio 2019 – *“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 2019”**.*

È stato, tuttavia, previsto che, sino al 31 dicembre 2018, è possibile continuare a documentare l'operazione d'acquisto mediante la **scheda carburante**: sono, invece, confermate dal 1° luglio 2018 le nuove disposizioni che subordinano al pagamento tracciato la deducibilità – ai fini delle imposte sui redditi, a norma dell'art. 164, co. 1-*bis*, del TUIR – del costo di acquisto dei carburanti e la detrazione della corrispondente IVA (art. 19-*bis*, co. 1, lett. d), del D.P.R. 633/1972).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La **C.M. 13/E/2018** si è soffermata su alcuni specifici dubbi relativi all'obbligo di fatturazione elettronica nel settore dei carburanti:

- carburanti idonei ad alimentare motori di diversa tipologia;
- soggetti identificati in Italia;
- fatture differite;
- carburanti per trattori agricoli e forestali;
- termini di trasmissione delle fatture al Sistema di Interscambio.

2.1. Carburanti idonei ad alimentare motori di diversa tipologia

L'obbligo di documentare con fattura elettronica riguarda tutte le cessioni di benzina e gasolio, destinati ad essere utilizzati come **carburanti per motori ad uso autotrazione**, effettuate **tra soggetti passivi d'imposta**, con **esclusione** di quelle poste in essere nei confronti dei contribuenti che applicano il **regime fiscale di vantaggio** (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98) e dei **forfetari** (art. 1, co. 54-89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190), nonché di quelle eseguite – sino al 31 dicembre 2018 – presso gli impianti stradali di distribuzione.

La **C.M. 13/E/2018** ha precisato che tale modalità di documentazione riguarda **qualsiasi cessione** dei beni indicati e, quindi, **anche quelle intermedie**, come, ad esempio, l'acquisto del singolo distributore da un grossista. È stato, inoltre, chiarito che, per espressa disposizione normativa, individuata dall'art. 1, co. 918, della Legge 205/2017, sono la **tipologia di carburante** e il suo **utilizzo** ad imporre l'**obbligo di fatturazione elettronica**: conseguentemente, ne sono escluse le cessioni di benzina e gasolio diversi da quelli destinati all'uso in motori per autotrazione, ossia diversi da quelli impiegati nei veicoli (di qualunque tipologia) che circolano normalmente su strada. Per l'identificazione di questi ultimi, l'Agenzia delle Entrate ha rinviato, a titolo esemplificativo, agli artt. 53, 54 e 55 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (c.d. *Codice della Strada*). Saranno, pertanto, esclusi dai nuovi obblighi, ad esempio, i rifornimenti di carburante per aeromobili e imbarcazioni.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Per individuare con puntualità le **tipologie di benzina e gasolio da riportare nella fattura elettronica**, le specifiche tecniche allegate al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 definiscono i seguenti codici di riferimento per i prodotti energetici della tabella TA13, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Dogane:

- “27101245” (per vendita di Benzina senza piombo ottani ≥ 95 e < 98);
- “27101249” (per vendita di Benzina senza piombo ottani superiore o uguale a ≥ 98);
- “27101943” (per vendita di Olii da gas aventi tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%);
- “27102011” (per vendita di Olio da gas denaturato tenore in peso di zolfo nell’olio da gas inferiore o uguale a 0,001%).

L’Amministrazione Finanziaria ha altresì sottolineato che qualora, al momento della cessione, **non vi sia certezza** sull’impiego di una determinata tipologia di carburante rientrante tra quelle sopra richiamate – astrattamente idoneo ad essere utilizzato in motori tra loro diversi (ad esempio, il gasolio, che può essere impiegato tanto per il funzionamento del motore di un’imbarcazione o di un aeromobile, quanto per quello di un’auto o di un motoveicolo) – le esigenze di presidio e contrasto ai fenomeni di evasione e di frode IVA impongono che la **fatturazione sia elettronica**.

2.2. Soggetti identificati in Italia

La decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018 ha autorizzato l’Italia ad applicare misure speciali di deroga agli artt. 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE, al fine di consentire un’applicazione della fatturazione elettronica obbligatoria generalizzata sul territorio nazionale. In particolare, l’Italia è stata autorizzata ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da **soggetti passivi “stabiliti” sul territorio italiano**, diversi da soggetti che beneficiano della franchigia delle piccole imprese, nonché a disporre che l’uso

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

delle fatture elettroniche emesse da soggetti stabiliti sul territorio italiano non sia subordinato all'accordo del destinatario.

L'art. 1, co. 3, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 – così come modificato dall'art. 1, co. 909, della Legge 205/2017 – stabilisce che l'**obbligo di fatturazione elettronica** riguarda *"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato"*.

Sul punto, la **C.M. 13/E/2018** ha osservato che la stessa norma indica che i soggetti precedenti 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.

Relativamente al trattamento dei soggetti identificati in Italia a fini IVA, tuttavia, l'art. 11, par. 3, del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto statuisce che *"il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione"*. Conseguentemente, ai sensi della normativa comunitaria, **tra i soggetti "stabiliti" non possono essere inclusi i soggetti non residenti meramente identificati**, a meno che non possa essere dimostrata l'esistenza di una stabile organizzazione.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che tali principi debbano operare anche in sede di applicazione della norma nazionale sulla fatturazione elettronica, che deve, quindi, essere interpretata in senso conforme alla decisione di autorizzazione, oltre che alla direttiva IVA e ai principi di proporzionalità e neutralità fiscale: in altri termini, in base alla decisione di deroga, **soltanto i soggetti stabiliti possono essere obbligati ad emettere fattura elettronica**. Diversamente, la decisione non richiede che il soggetto ricevente la fattura debba essere stabilito sul territorio nazionale. A parere dell'Amministrazione Finanziaria, non è, quindi, incompatibile con la decisione di deroga, e il principio

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

di proporzionalità, la possibilità di indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti identificati in Italia, sempre che a questi sia assicurata la facoltà di ottenere copia cartacea della fattura, ove ne facciano richiesta.

Alla luce di tali considerazioni, la **C.M. 13/E/2018** è pervenuta alla conclusione che le **operazioni tra soggetti diversi** non rientrano nell'obbligo di fatturazione elettronica, ma, semmai, in quello previsto dall'art. 1, co. 3-*bis*, del D.Lgs. 127/2015 e, prima, dall'art. 21 del D.L. 78/2010, ovvero costituiranno oggetto di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle relative fatture. È il caso, ad esempio, delle cessioni da e verso soggetti comunitari ed extracomunitari, fra i quali vanno annoverati, in base all'art. 6 della direttiva 2006/112/CE e all'art. 7 del D.P.R. 633/1972 che vi ha dato attuazione nel nostro ordinamento, coloro che risiedono nei comuni di Livigno e di Campione d'Italia.

2.3. Fatture differite

In tema di cessioni di carburanti – diverse, almeno sino al 31 dicembre 2018, da quelle effettuate presso gli impianti stradali di distribuzione – e prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con la pubblica amministrazione, l'art. 1, co. 917, della Legge 205/2017 ha previsto che le nuove disposizioni sulla fatturazione elettronica si applicano "*alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018*". Rileva, pertanto, il momento di emissione, e non quello di effettuazione dell'operazione, se differente. In questo senso, si è espressa anche la **C.M. 13/E/2018**, secondo cui nei suddetti ambiti, seppure riguardanti operazioni effettuate in epoca precedente, tutte le fatture emesse a far data dal 1° luglio 2018 – come quelle "differite", emesse ai sensi dell'art. 21, co. 4, lett. a), del D.P.R. 633/1972, entro il 15 luglio 2018 in riferimento al mese di giugno 2018 – dovranno essere elettroniche e veicolate tramite il Sistema di Interscambio.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2.4. Carburanti per trattori agricoli e forestali: strumenti tracciabili di pagamento

La C.M. 13/E/2018 ha precisato che le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati per veicoli agricoli di varia tipologia – tra cui i trattori agricoli e forestali, nonché, in generale, le macchine individuate nell'art. 57 del D.Lgs. 285/1992 – devono ritenersi **esclusi** dall'applicazione delle nuove disposizioni. In tale sede, è stato altresì chiarito che, relativamente alla **deducibilità del costo** d'acquisto e alla **detraibilità della corrispondente IVA**, valgono le disposizioni dettate per tutti i carburanti (C.M. 8/E/2018) e l'art. 1, co. 1, lett. b), ultimo periodo, del D.L. 79/2018 e, quindi, l'obbligo di procedere al **pagamento** utilizzando gli strumenti individuati con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 73203/2018.

2.5. Termini di trasmissione delle fatture al Sistema di Interscambio

La C.M. 13/E/2018 ha sottolineato, in primo luogo, che le disposizioni in tema di fatturazione elettronica, sia su base volontaria che obbligatoria, **non hanno in alcun modo derogato** ai termini di emissione dei documenti, che restano ancorati – ai sensi dell'art. 21, co. 4, del D.P.R. 633/1972 – al **momento di effettuazione dell'operazione** e di esigibilità dell'imposta, a norma dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972. Conseguentemente, l'**emissione della fattura** dovrà essere **contestuale alla cessione del carburante**, salve le eccezioni contenute nello stesso art. 21, co. 4, del D.P.R. 633/1972, come le fatture differite, oppure quelle riconducibili all'art. 73 del medesimo Decreto IVA.

La contestualità, ovvero l'emissione **entro le ore 24 del giorno della cessione** (C.M. 31 ottobre 1974, n. 42/E e C.M. 16 settembre 1996, n. 225/E), deve, tuttavia, essere valutata alla luce del processo, legislativamente e tecnicamente imposto, per la creazione e trasmissione del documento al Sistema di Interscambio. In questo senso, considerato che la fattura elettronica "*si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente*" (art. 21, co. 1, del D.P.R. 633/1972), l'Agenzia delle Entrate ritiene non improbabile che un iter di emissione, pur tempestivamente avviato, si concluda **oltre le ore 24 del medesimo**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

giorno. In ragione di tale eventualità, visti anche i controlli che il Sistema di Interscambio deve effettuare sui documenti dallo stesso veicolati, nonché le variabili operative legate ai canali di invio e ricezione, nel punto 4.1 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 è specificato che *“La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo ‘Data’ della sezione ‘Dati Generali’ del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie”* ai sensi degli artt. 21 e 21-bis del D.P.R. 633/1972. In altri termini, **inviato tempestivamente al Sistema di Interscambio il documento**, in assenza di un suo scarto – che comporta comunque la possibilità di un nuovo inoltro nei 5 giorni successivi – i tempi di elaborazione (consegna e messa a disposizione del cessionario o committente) diventano marginali, assumendo rilievo, ai fini dell’emissione della fattura immediata, la sola data di formazione e contestuale invio al Sistema di Interscambio, riportata nel campo indicato.

Tuttavia, in fase di **prima applicazione** delle nuove disposizioni, considerato anche il necessario adeguamento tecnologico richiesto alla platea di soggetti coinvolti e le connesse difficoltà organizzative, la C.M. 13/E/2018 ritiene che il **file fattura**, predisposto nel rispetto delle regole tecniche previste dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 e inviato con un **minimo ritardo**, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell’imposta, costituisca **violazione non punibile** ai sensi dell’art. 6, co. 5-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

2.6. Modalità di inoltro di una fattura scartata

Il Sistema di Interscambio, per ogni *file* della fattura elettronica o lotto di fatture elettroniche correttamente ricevuti, effettua successivi controlli del *file* stesso, come riportato anche nel Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 89757/2018.

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 Sistema

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

di Interscambio: analogamente, la fattura, pur formalmente corretta, viene scartata laddove si utilizzi un **codice destinatario inesistente**. In tali eventualità la fattura elettronica, o le fatture del lotto, di cui al *file* scartato dal Sistema di Interscambio **si considera non emessa**: questa circostanza, qualora il cedente o prestatore abbia effettuato la registrazione contabile del documento, comporta – se necessario – una variazione contabile valida ai soli fini interni, senza la trasmissione di alcuna nota di variazione al Sistema di Interscambio.

La **C.M. 13/E/2018** ha precisato che in tutte le ipotesi, a fronte della mancata emissione della fattura, è necessario **documentare correttamente l'operazione sottesa**: in questo senso, valgono i principi generali in materia, legati non solo alla tenuta di un'ordinata contabilità, ma anche ai requisiti legislativamente previsti per l'emissione e la registrazione dei documenti in esame (artt. 21 e 23 del D.P.R. 633/1972).

L'Agenzia delle Entrate ritiene, pertanto, fermi i chiarimenti già resi con la **R.M. 10 gennaio 2013, n. 1/E**, in ordine all'identificazione univoca del documento, con l'effetto che la fattura elettronica, relativa al *file* scartato dal Sistema di Interscambio, vada preferibilmente emessa – ossia nuovamente inviata tramite Sistema di Interscambio, entro 5 giorni dalla notifica di scarto – con la data e il numero del documento originario. Peraltro, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757/2018, le **verifiche di unicità della fattura**, effettuate dal Sistema di Interscambio al fine di intercettare e impedire l'inoltro di un documento già trasmesso ed elaborato, comporteranno lo scarto della fattura che rechi dati – identificativo cedente e prestatore, anno della data fattura e numero della stessa – coincidenti con quelli di una fattura precedentemente trasmessa, solo ove non sia stata inviata al soggetto trasmittente una ricevuta di scarto del precedente documento.

Qualora **l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile**, i citati principi, ferma la necessità di procedere alla corretta liquidazione dell'imposta in ragione dell'operazione effettuata, impongono alternativamente:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- a) l'**emissione di una fattura con nuovo numero e data**, coerenti con gli ulteriori documenti emessi nel tempo trascorso dal primo inoltrato tramite il Sistema di Interscambio, per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata e successivamente stornata con variazione contabile interna, rendendo comunque evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;
- b) l'emissione di una fattura come quella di cui al *sub a)*, ma ricorrendo a una **specificata numerazione** che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratta di un **documento rettificativo** del precedente, variamente viziato e scartato dal Sistema di Interscambio. Si pensi a numerazioni quali "1/R" o "1/S", volte ad identificare le fatture, inserite in un apposito registro sezionale, emesse in data successiva in luogo della n. 1 prima scartata. Così, ad esempio, a fronte delle fatture n. 1 del 2 gennaio 2019 e n. 50 del 2 marzo 2019 (uniche 2 fatture del contribuente scartate dal Sistema di Interscambio sino a quella data), potranno essere emesse la n. 1/R del 10 gennaio 2019 e la n. 50/R del 9 marzo 2019 annotate nell'apposito sezionale.

3. Fatturazione elettronica e appalti

L'art. 1, co. 917, lett. b), della Legge 205/2017 ha anticipato al 1° luglio 2018 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 una Pubblica Amministrazione. A questo proposito, la **C.M. 8/E/2018** – preannunciando l'emanazione di uno **successivo documento** di prassi, destinato ad esaminare compiutamente le specifiche problematiche del settore – ha segnalato che, secondo quanto chiarito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757/2018, la novità normativa è applicabile soltanto ai **rapporti (appalti 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.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Ad esempio, se l'impresa A stipula un contratto di appalto con la Pubblica Amministrazione X e 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 D.M. 3 aprile 2013, n. 55 – al pari di quelle da B o C ad A, in virtù delle nuove disposizioni, e fatte salve le esclusioni prima richiamate. Al ricorrere di tale ipotesi, è necessario applicare le regole tecniche definite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757/2018.

Al contrario, laddove B e C si avvalgano di beni e servizi resi da un ulteriore soggetto 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 31 dicembre 2018).

Il predetto art. 1, co. 917, lett. b), della Legge 205/2017 prevede altresì 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 n. 89757/2018 vengono fornite specifiche indicazioni sulle modalità di compilazione della fattura elettronica, laddove il CIG e il CUP devono essere riportati in uno dei seguenti blocchi informativi: "DatiOrdineAcquisto", "DatiContratto", "DatiConvenzione", "DatiRicezione" o "Datifatturecollegate".

La **C.M. 13/E/2018** ha fornito alcuni ulteriori chiarimenti su specifici aspetti dell'obbligo della fatturazione elettronica nell'ambito dei contratti di appalto:

- il profilo soggettivo;
- il caso del committente controllato da una Pubblica Amministrazione;
- l'applicazione ai Consorzi.

3.1. Presupposto soggettivo

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'art. 105, co. 2, del D.Lgs. 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 indicazioni, la **C.M. 13/E/2018** ritiene che l'art. 1, co. 917, lett. b), della Legge 205/2017 trovi applicazione soltanto 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) e il codice unico di progetto (CUP) per la tracciabilità diretta dei flussi finanziari, nell'ambito degli appalti vi sarà obbligo di emettere fattura elettronica, tramite il Sistema di Interscambio, **esclusivamente 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** – esegue direttamente una parte dello stesso – o riveste la qualifica di subcontraente, poiché per vincolo contrattuale svolge un'attività nei confronti dell'appaltatore e in quanto tale viene comunicato alla stazione appaltante con obbligo di CIG e/o CUP. Conseguentemente, l'Agenzia delle Entrate ritiene che siano **esclusi dai nuovi obblighi di fatturazione** tutti coloro che **cedono beni a 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, ad esempio, a chi fornisce beni all'appaltatore senza sapere quale utilizzo egli ne farà, impiegandone magari alcuni per l'appalto pubblico, altri in una fornitura privata.

3.2. Committente controllato da una Pubblica Amministrazione

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'art. 1, co. 917, lett. b), della Legge 205/2017 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".

La **C.M. 13/E/2018** ha, pertanto, **escluso** 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 **Pubblica Amministrazione**.

Per l'identificazione di tali ultimi soggetti – Pubbliche Amministrazioni a loro volta destinatarie di fatture elettroniche in base all'art 1, co. 209-214, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, nonché al D.M. 3 aprile 2013, n. 55 che vi ha dato attuazione – l'Agenzia delle Entrate ha rinviato alle precisazioni già fornite con la **C.M. 9 marzo 2015, n. 1/DF**.

3.3. Applicazione ai Consorzi

Le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio ai terzi, in analogia a quanto previsto dall'art. 3, co. 3, del D.P.R. 633/1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza: conseguentemente, le **modalità di fatturazione** nei confronti dei terzi si riverberano anche nei **rapporti interni** (C.M. 27 marzo 2015, n. 14/E e C.M. 18 maggio 2016, n. 20/E). Ciò potrebbe far ritenere tali prestazioni oggetto di fatturazione elettronica sul presupposto che il rapporto Pubblica Amministrazione-consorzio rientri comunque in tale modalità di documentazione ai sensi del D.M. 55/2013.

La **C.M. 13/E/2018** ha, tuttavia, ribadito che – come affermato in numerosi documenti di prassi (R.M. 23 maggio 2000, n. 67/E, R.M. 15 maggio 2002, 145/E, R.M. 14 novembre 2002, n. 355/E e R.M. 27 agosto 2009, n. 242/E) – l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'art. 3, co. 3, ultimo periodo, del D.P.R. 633/1972, opera, ai fini dell'IVA, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo. In altri

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

termini, a parere dell’Agenzia delle Entrate, l’**obbligo di fatturazione elettronica** in capo al consorzio – legato alla qualificazione soggettiva del committente Pubblica Amministrazione – **non si estenderà ai rapporti consorzio-consorziate**.

La C.M. 13/E/2018 ha, inoltre, **escluso** che l’obbligo di fatturazione elettronica sorga nei rapporti interni laddove **il consorzio non sia il diretto referente della Pubblica Amministrazione**, ma si inserisca nella filiera dei subappalti, come già chiarito dalla C.M. 8/E/2018.

4. Registrazione e conservazione delle fatture elettroniche

Gli ultimi chiarimenti forniti dalla C.M. 13/E/2018 hanno riguardato i criteri di registrazione delle fatture elettroniche, le modalità di conservazione e il servizio messo a disposizione dall’Agenzia delle Entrate.

4.1. Criteri di registrazione

L’Amministrazione Finanziaria ha ricordato che l’insieme delle norme dettate in tema di fatturazione elettronica con la Legge 205/2017 **non ha inciso sugli obblighi di registrazione** delle fatture emesse e ricevute dettati dagli artt. 23 e 25 del D.P.R. 633/1972, fatto salvo il disposto dell’art. 4 del D.Lgs. 127/2015. Rimangono, pertanto, valide non solo tali disposizioni, ma anche le delucidazioni fornite in passato dall’Amministrazione Finanziaria sulle stesse tramite molteplici documenti di prassi, ai quali la C.M. 13/E/2018 ha, quindi, rinviato.

Con specifico riferimento all’art. 25 del D.P.R. 633/1972, considerata la natura del documento elettronico transitato tramite il Sistema di Interscambio – di per sé non modificabile e, quindi, non integrabile – l’Agenzia delle Entrate ritiene che la **numerazione della fattura** o qualsiasi altra **integrazione** della stessa (come nel caso di inversione contabile di cui all’art. 17 del D.P.R. 633/1972) possa essere effettuata secondo le modalità già ritenute idonee dalla **R.M. 10 aprile 2017, n. 46/E** e dalle Circolari ivi richiamate: ad esempio, la predisposizione di un altro documento,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

da allegare al *file* della fattura, contenente sia i dati necessari per l'integrazione che gli estremi della stessa.

4.2. Modalità di conservazione

L'art. 23-*bis* del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. "Codice dell'amministrazione digitale" o "CAD") stabilisce, al co. 2, che le **copie** e gli **estratti informatici** del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti regole tecniche di cui all'art. 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: rimane fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico. Conseguentemente, 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 D.P.C.M. 3 dicembre 2013 (attuativo dello stesso CAD), e considerati idonei a fini della conservazione. In questo senso, la C.M. 13/E/2018 ha rammentato che chi emette o riceve fatture elettroniche ha la **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 **R.M. 25 settembre 2015, n. 81/E**, nonché – per le peculiarità delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione – gli artt. 5, co. 3, e 9, co. 2, del D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

4.3. Servizio di conservazione dell'Agenzia delle Entrate

Nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 e nella C.M. 8/E/2018 è stato segnalato che, per chi aderirà ad apposito accordo di servizio (mediante modalità *online*), tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute tramite il Sistema di Interscambio saranno portate in **conservazione a norma del D.M. 17 giugno 2014**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella, 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Questo servizio, messo gratuitamente a disposizione dall'Amministrazione Finanziaria e conforme al D.P.C.M. 3 dicembre 2013, nei limiti di quanto indicato nel relativo accordo preventivo alla sua utilizzazione, **non è limitato a 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 Pubblica Amministrazione e transitate attraverso il Sistema di Interscambio.