



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA NEL SETTORE DEI SUBAPPALTI

Luisa Miletta

27 SETTEMBRE 2018





ABSTRACT

Il settore dei subappalti pubblici è tra i primi a sperimentare l'introduzione dell'obbligo di fattura elettronica nelle operazioni fra privati, misura introdotta dalla Legge di bilancio 2018 al fine di combattere l'evasione fiscale e promuovere la razionalizzazione e la digitalizzazione dei processi di fatturazione.

In tale settore, infatti, tale obbligo si è reso applicabile alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018, in anticipo rispetto al prossimo 1° gennaio 2019, data di decorrenza per tutte le altre operazioni fra privati.

Il presente documento fornisce un'illustrazione delle novità relative all'obbligo nel settore dei subappalti pubblici, alla luce del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, prot. n. 89757 e delle prime indicazioni operative fornite dalla stessa nei propri documenti di prassi.



SOMMARIO

1. Premessa	4
2. Ambito di applicazione	4
3. Individuazione delle Pubbliche Amministrazioni	7
4. Tracciabilità dei pagamenti	9
5. Modalità operative della fattura elettronica.....	10
5.1. QR Code	12
5.2. Delega al professionista dei servizi relativi alla fatturazione elettronica.....	12
6. Profili sanzionatori.....	13



1. Premessa

L'art. 1, commi da 909 a 928, della L. 27.12.2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) ha previsto l'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica alle operazioni tra privati. In particolare, l'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015¹ stabilisce che *“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...”*².

Quanto alla decorrenza, il comma 916 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018 stabilisce che l'obbligo trova applicazione con riferimento *“alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019”*. Il successivo comma 917 ha, tuttavia, anticipato il predetto obbligo al 1° luglio 2018 per le fatture relative a *“cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori”* (lett. a)³, 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”* (lett. b)).

I primi chiarimenti sulle misure introdotte in tema di cessione di carburanti e sulle relative modalità di pagamento e fatturazione sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E del 30 aprile 2018. In pari data, l'Agenzia delle entrate ha emanato il provvedimento prot. n. 89757, con il relativo Allegato A, contenente le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi utilizzando il Sistema di Interscambio⁴.

Nel presente documento sono illustrate le novità relative al settore dei subappalti, alla luce dei primi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 13/E del 2 luglio 2018.

2. Ambito di applicazione

L'appalto, ai sensi dell'art. 1655 del c.c., è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro. In altre parole, è un contratto tramite cui il committente incarica l'appaltatore di realizzare un lavoro o un servizio, dietro il pagamento di un prezzo stabilito. Con questo particolare tipo di contratto i rischi sono a carico dell'esecutore e non del cliente, cosicché sarà onere

¹ Come modificato dall'art. 1, comma 909, lett. a), n. 3) della L. n. 205/2017.

² Con riferimento all'ambito soggettivo, si segnala che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13/E del 2 luglio 2018, ha chiarito che i soggetti identificati nel territorio dello Stato non sono ricompresi nel nuovo obbligo. Ciò in quanto la Decisione di esecuzione (Ue) 2018/593 del Consiglio del 16 aprile 2018 ha autorizzato l'Italia a introdurre la fatturazione elettronica quale *“misura speciale di deroga”* agli artt. 218 e 232 della direttiva 2006/112/Ce limitatamente ai soggetti passivi *“stabiliti”* sul territorio dello Stato. Pertanto, l'Agenzia ha concluso che non possono essere inclusi tra i soggetti *“stabiliti”* quelli non residenti meramente identificati, a meno che non possa essere dimostrata l'esistenza di una stabile organizzazione.

³ Come è noto, il D.L. 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. Decreto Dignità), convertito dalla L. 9 agosto 2018, n. 96, ha posticipato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emettere fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione effettuate dagli impianti stradali di distribuzione, mentre resta confermata al 1° luglio 2018 la decorrenza per le altre cessioni di carburanti.

⁴ Si vedano le specifiche tecniche aggiornate alla versione 1.1 del 7 giugno 2018.



dell'appaltatore provvedere ai mezzi personali e materiali utili alla realizzazione dell'opera o del servizio, oltre che l'assunzione del rischio del proprio inadempimento.

Il subappalto, invece, è il contratto mediante il quale l'appaltatore affida ad un terzo soggetto il compimento dei lavori commissionatigli dal cliente principale. L'art. 1656 del c.c. prevede che di regola il subappalto sia vietato, a meno che il committente non abbia prestato il proprio consenso.

Posto che l'obbligo di fatturazione elettronica è già previsto per i fornitori della pubblica amministrazione, la Legge di Bilancio 2018 ha disciplinato il rapporto successivo, ossia quello che intercorre tra gli appaltatori e gli eventuali subappaltatori, cui è affidato l'incarico. La fatturazione elettronica riguarderà anche i subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto, dove per filiera si intende, come specificato dal comma 917, l'insieme dei soggetti, destinatari della normativa di cui all'art. 3 della L. n. 136/2010⁵, che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di

⁵ Art. 3 della L. n. 136/2010: "1. Per assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali, gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici devono utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali, accesi presso banche o presso la società Poste italiane Spa, dedicati, anche non in via esclusiva, fermo restando quanto previsto dal comma 5, alle commesse pubbliche. Tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici nonché alla gestione dei finanziamenti di cui al primo periodo devono essere registrati sui conti correnti dedicati e, salvo quanto previsto al comma 3, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni.

2. I pagamenti destinati a dipendenti, consulenti e fornitori di beni e servizi rientranti tra le spese generali nonché quelli destinati alla provvista di immobilizzazioni tecniche sono eseguiti tramite conto corrente dedicato di cui al comma 1, anche con strumenti diversi dal bonifico bancario o postale purché idonei a garantire la piena tracciabilità delle operazioni per l'intero importo dovuto, anche se questo non è riferibile in via esclusiva alla realizzazione degli interventi di cui al medesimo comma 1. I pagamenti in favore di enti previdenziali, assicurativi e istituzionali, nonché quelli in favore di gestori e fornitori di pubblici servizi, ovvero quelli riguardanti tributi, possono essere eseguiti anche con strumenti diversi dal bonifico bancario o postale, fermo restando l'obbligo di documentazione della spesa. Per le spese giornaliere, di importo inferiore o uguale a 1.500 euro, relative agli interventi di cui al comma 1, possono essere utilizzati sistemi diversi dal bonifico bancario o postale, fermi restando il divieto di impiego del contante e l'obbligo di documentazione della spesa. L'eventuale costituzione di un fondo cassa cui attingere per spese giornaliere, salvo l'obbligo di rendicontazione, deve essere effettuata tramite bonifico bancario o postale o altro strumento di pagamento idoneo a consentire la tracciabilità delle operazioni, in favore di uno o più dipendenti.

4. Ove per il pagamento di spese estranee ai lavori, ai servizi e alle forniture di cui al comma 1 sia necessario il ricorso a somme provenienti da conti correnti dedicati di cui al medesimo comma 1, questi ultimi possono essere successivamente reintegrati mediante bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni.

5. Ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, gli strumenti di pagamento devono riportare, in relazione a ciascuna transazione posta in essere dalla stazione appaltante e dagli altri soggetti di cui al comma 1, il codice identificativo di gara (CIG), attribuito dall'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture su richiesta della stazione appaltante e, ove obbligatorio ai sensi dell'articolo 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3, il codice unico di progetto (CUP). In regime transitorio, sino all'adeguamento dei sistemi telematici delle banche e della società Poste italiane Spa, il CUP può essere inserito nello spazio destinato alla trascrizione della motivazione del pagamento.

6. Abrogato.

7. I soggetti di cui al comma 1 comunicano alla stazione appaltante o all'amministrazione concedente gli estremi identificativi dei conti correnti dedicati di cui al medesimo comma 1 entro sette giorni dalla loro accensione o, nel caso di conti correnti già esistenti, dalla loro prima utilizzazione in operazioni finanziarie relative ad una commessa pubblica, nonché, nello stesso termine, le generalità e il codice fiscale delle persone delegate ad operare su di essi. Gli stessi soggetti provvedono, altresì, a comunicare ogni modifica relativa ai dati trasmessi.

8. La stazione appaltante, nei contratti sottoscritti con gli appaltatori relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture di cui al comma 1, inserisce, a pena di nullità assoluta, un'apposita clausola con la quale essi assumono gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui alla presente legge. L'appaltatore, il subappaltatore o il subcontraente che ha notizia dell'inadempimento della propria controparte agli obblighi di tracciabilità finanziaria di cui al presente articolo ne dà immediata comunicazione alla stazione



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.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 13/E/2018 ha precisato che, in virtù di quanto stabilito dall'art. 105, comma 2, del D.Lgs. n. 50/2016 (c.d. "Codice dei contratti pubblici"), 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"*⁶;
- 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, comma 2, del Codice dei contratti pubblici⁷.

La circolare n. 13/E/2018, in virtù di tale indicazione normativa, precisa che il nuovo obbligo trova applicazione solo nei confronti dei soggetti subappaltatori e subcontraenti per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge. Sono stati ritenuti, dunque, esclusi dal nuovo obbligo di fatturazione tutti coloro che cedono beni all'appaltatore senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale, in quanto, per questi, l'appaltatore non ha obblighi di comunicazione verso la stazione appaltante, né viene imposto l'obbligo di indicare i codici CIG (Codice Identificativo di Gara) e/o CUP (Codice Unico di Progetto) riguardanti la disciplina sulla "tracciabilità dei pagamenti"⁸.

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

Ne consegue che l'unico caso che sembra rimanere escluso dall'anticipo al 1° luglio scorso del nuovo obbligo è quello citato in via esemplificativa dalla circolare in commento: si tratta, in particolare, del

appaltante e alla prefettura-ufficio territoriale del Governo della provincia ove ha sede la stazione appaltante o l'amministrazione concedente.

9. La stazione appaltante verifica che nei contratti sottoscritti con i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese a qualsiasi titolo interessate ai lavori, ai servizi e alle forniture di cui al comma 1 sia inserita, a pena di nullità assoluta, un'apposita clausola con la quale ciascuno di essi assume gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui alla presente legge.

9-bis. Il mancato utilizzo del bonifico bancario o postale ovvero degli altri strumenti idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni costituisce causa di risoluzione del contratto".

⁶ Il citato comma 2 dell'art. 105 dispone altresì che: *"Costituisce, comunque, subappalto qualsiasi contratto avente ad oggetto attività ovunque espletate che richiedono l'impiego di manodopera, quali le forniture con posa in opera e i noli a caldo, se singolarmente di importo superiore al 2 per cento dell'importo delle prestazioni affidate o di importo superiore a 100.000 euro e qualora l'incidenza del costo della manodopera e del personale sia superiore al 50 per cento dell'importo del contratto da affidare".*

⁷ L'art. 105, comma 2, del Codice dei contratti pubblici dispone che l'affidatario comunichi 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 verificatesi nel corso del sub-contratto.

⁸ Per approfondimenti, si veda il successivo paragrafo 4.



caso in cui i soggetti forniscono beni all'appaltatore *“senza sapere quale utilizzo egli ne farà”*, poiché destinati in parte per l'appalto pubblico e in parte in una fornitura privata.

Un importante chiarimento è stato fornito nella circolare n. 8/E/2018 in relazione all'ambito soggettivo di applicazione della disciplina. L'Agenzia delle entrate ha infatti precisato che l'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° luglio 2018 trova applicazione per i soli rapporti (appalti e/o altri contratti) *“diretti”* tra il soggetto titolare del contratto e coloro di cui egli si avvale, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi⁹.

Riprendendo l'esempio della predetta Circolare, nell'ipotesi in cui l'impresa A stipuli 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 elettronica¹⁰, 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).

3. Individuazione delle Pubbliche Amministrazioni

Un'altra questione da affrontare è quella relativa alla definizione di *“amministrazione pubblica”* committente e, con essa, 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 circolare n. 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, commi da 209 a 214, della L. n. 244/2007 e del Decreto Interministeriale 3 aprile 2013, n. 55.

Come chiarito dalla circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 1/DF del 9 marzo 2015, si tratta quindi di:

- enti e soggetti indicati nell'elenco pubblicato annualmente dall'ISTAT e delle Autorità indipendenti (art. 1, comma 2, della L. n. 196/2009);
- tutte le Amministrazioni dello Stato, compresi gli istituti e le 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

⁹ Per quanto concerne, invece, i rapporti diretti tra il soggetto titolare del contratto e la pubblica amministrazione, come è noto, l'obbligo di fatturazione elettronica era già previsto precedentemente al 1° luglio 2018 per effetto dell'art. 1, commi da 209 a 214, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 e del Decreto Interministeriale 3 aprile 2013, n. 55.

¹⁰ Secondo le regole del Decreto Interministeriale 3 aprile 2013, n. 55.



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, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001);

- Amministrazioni autonome (art. 1, comma 209, della L. n. 244/2007).

Devono, pertanto, ritenersi per ora esclusi i rapporti per i quali, a monte della filiera contrattuale, il soggetto committente non sia una "pubblica amministrazione" nel senso sopra precisato.

Ne consegue che, 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.

Una considerazione a parte va operata per i consorzi, a proposito dei quali la circolare n. 13/E/2018 ha fornito specifici chiarimenti. L'esecuzione dell'appalto pubblico avviene tramite strutture consortili; al riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'obbligo di fatturazione elettronica, in ogni caso, non si estende nei rapporti interni tra Consorzio e imprese consorziate, i quali, nella generalità dei casi, non si configurano comunque come subappalti o ipotesi affini.

L'Agenzia ha ribadito che 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, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza, derivando da ciò che le modalità di fatturazione nei confronti dei terzi si riverberano anche nei rapporti interni¹¹.

Già nella risoluzione n. 242/E/2009 l'Agenzia delle entrate aveva, infatti, spiegato che *"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. Infatti, ferma restando, nei rapporti tra mandante e mandatario la qualificazione oggettiva della prestazione, il trattamento fiscale della stessa va determinato secondo la specificità del caso. Il regime del differimento dell'esigibilità dell'imposta di cui beneficia il consorzio quando fattura all'ente pubblico in base all'articolo 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, rappresenta un'agevolazione soggettiva, che, pertanto, non può essere estesa anche ai rapporti tra consorziati e consorzio"*. Concludeva l'Agenzia che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio non possono essere equiparate, ai fini della fatturazione con esigibilità differita di cui all'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, a quelle rese dal consorzio all'ente pubblico.

Richiamando quest'ultima risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha dunque ribadito tale principio anche con riferimento alla fatturazione elettronica tra privati, concludendo che, anche laddove il Consorzio

¹¹ Si vedano le circolari n. 14/E del 27 marzo 2015 e n. 20/E del 18 maggio 2016.



operi nei confronti dell'appaltatore principale, le società consorziate non sono comunque già obbligate, dal 1° luglio scorso, a fatturare in modalità elettronica nei confronti del Consorzio medesimo.

4. Tracciabilità dei pagamenti

L'art. 3 della L. n. 136/2010 fa riferimento all'obbligo di tracciabilità dei pagamenti per tutti coloro che effettuano i lavori, anche indirettamente (come nel caso del subappalto)¹², a favore della pubblica amministrazione.

Nei subappalti e nei subcontratti gli adempimenti previsti dalla normativa sulla tracciabilità vengono attuati attraverso:

- l'inserimento nel subcontratto delle clausole che regolano la tracciabilità (richiamando anche l'obbligo di inserimento delle stesse negli ulteriori eventuali subcontratti);
- la comunicazione, da parte del subcontraente, del/dei conti correnti dedicati e dei soggetti delegati che operano sugli stessi;
- il pagamento, da parte dell'appaltatore, dei corrispettivi attraverso i conti correnti dedicati e mediante il codice CIG dell'appalto principale e, ove obbligatorio ai sensi dell'art. 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3, del codice unico di progetto (CUP);
- la comunicazione dell'appaltatore alla stazione appaltante dei contratti stessi, anche per estratto¹³.

In particolare, i codici che devono essere riportati dagli strumenti di pagamento, in relazione a ciascuna transazione posta in essere dalla stazione appaltante e dagli altri soggetti sono i seguenti:

- il codice identificativo di gara (CIG), attribuito dall'Autorità di vigilanza, è un codice che identifica il singolo affidamento nell'ambito del progetto, a fronte del quale si esegue il pagamento, e il riferimento alla eventuale voce di spesa del quadro economico del progetto. Esso è divenuto obbligatorio (D.L. n. 187/2010), ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, in relazione a ciascun contratto pubblico avente ad oggetto lavori, servizi e forniture, a prescindere dall'importo dello stesso e dalla procedura di affidamento prescelta;
- il codice unico di progetto (CUP), un codice alfanumerico di 15 caratteri che permette di identificare un progetto di investimento pubblico, comune a tutte le pubbliche amministrazioni, nonché a soggetti pubblici o privati che siano coinvolti nello stesso, durante

¹² Tra questi soggetti rientrano gli appaltatori di lavori, i prestatori di servizi, i fornitori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese, nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture.

¹³ Si veda il par. 7 della Determinazione n. 4/2011 aggiornata con delibera n. 556/2017.



tutte le fasi della sua attuazione, ed è gestito dal CIPE (Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica).

Il comma 917, lettera b) dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2018 prevede l'indicazione obbligatoria dei predetti due codici anche sulla fattura elettronica¹⁴.

5. Modalità operative della fattura elettronica

La fatturazione elettronica consiste nell'utilizzo degli standard già previsti per la FatturaPA, ossia la fattura elettronica per le operazioni intercorrenti tra i titolari di partita IVA e la Pubblica Amministrazione, anche per la formazione (XML), la trasmissione e ricezione (tramite il Sistema di Interscambio messo a punto dall'Agenzia delle Entrate insieme a Sogei) della fattura elettronica tra privati e la successiva conservazione digitale¹⁵.

Una volta predisposto il file XML contenente una o più fatture, l'operatore economico può effettuare la trasmissione della fattura elettronica avvalendosi del Sistema di Interscambio, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato.

La trasmissione dei file verso il SdI può essere effettuata utilizzando le seguenti modalità:

- un sistema di posta elettronica certificata, "servizio PEC";
- un sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello "web service" fruibile attraverso protocollo HTTPS, detto "servizio SdICoop";
- un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP, detto "servizio SdIFtp";
- un sistema di trasmissione fruibile mediante la specifica funzionalità del servizio web "Fatture e corrispettivi".

Il singolo file fattura non può superare la dimensione di 5MB.

L'utilizzo del canale PEC è l'unico che non presuppone alcun tipo di accreditamento preventivo presso il Sistema di Interscambio.

Effettuata la trasmissione del file, è necessario attendere la conferma dell'avvenuta ricezione del file attraverso l'applicazione presente nella sezione strumenti del Sistema di Interscambio o utilizzando i servizi telematici di Fisconline o Entratel.

I dati di trasmissione sono indispensabili ai fini di un corretto recapito del documento elettronico; vanno pertanto inserite, oltre ai dati obbligatori indicati negli artt. 21 o 21-bis¹⁶ del D.P.R. n. 633/1972, le informazioni prettamente "tecniche" necessarie a tal fine, tra cui merita di essere segnalato l'obbligo di indicazione del Codice Destinatario.

¹⁴ Tali codici sono ovviamente riportati anche nelle fatture emesse dall'impresa capofila nei confronti della pubblica amministrazione.

¹⁵ Restano, tuttavia, alcune differenze tra la fattura elettronica nelle operazioni fra privati e quella nei confronti nella PA. Tra le altre, si segnala che le fatture elettroniche tra privati non devono essere necessariamente firmate digitalmente e per le stesse non è prevista la possibilità di rifiuto della fattura per il ricevente.

¹⁶ Rispettivamente, per le fatture ordinarie e per le fatture semplificate.



Il “*CodiceDestinatario*” identifica il canale telematico sul quale recapitare la fattura; deve contenere un valore alfanumerico di 7 caratteri corrispondente a:

- uno dei codici che il Sistema di Interscambio attribuisce ai soggetti, con canale accreditato in ricezione, che ne abbiano fatto richiesta attraverso la funzione ‘Richiesta codici destinatario B2B’ presente sul sito www.fatturapa.gov.it;
- ‘0000000’, nei casi di fattura destinata a un soggetto che riceve tramite PEC e questa sia stata indicata nel campo PECDestinatario;
- ‘0000000’, nei casi di fattura destinata a un soggetto per il quale non si conosce il canale telematico (PEC o altro) sul quale recapitare il file;
- ‘XXXXXXX’, in caso di fattura emessa verso soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati in Italia, e inviata al Sistema di Interscambio al fine di trasmettere i dati di cui al nuovo comma 3-*bis* dell’art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015.

Al fine di permettere al Sistema di Interscambio di recapitare correttamente le fatture, i soggetti passivi Iva possono utilizzare la funzionalità web “Registrazione della modalità prescelta per la ricezione dei file fattura”¹⁷.

Essa consente a ciascun soggetto passivo IVA di indicare la modalità con la quale desidera ricevere le fatture elettroniche delle quali risulta cessionario/committente, indipendentemente da ciò che è indicato dal fornitore nel campo *CodiceDestinatario*. L’utente potrà scegliere la modalità di ricezione delle fatture elettroniche tramite pec o, in caso di utilizzo dei canali “web service” o FTP, mediante l’indicazione del Codice Destinatario di 7 cifre rilasciato dall’Agenzia delle entrate.

La scelta effettuata attraverso la funzione di registrazione verrà considerata dal Sistema di Interscambio come prioritaria nella consegna della fattura elettronica. L’indirizzo telematico può essere, in qualsiasi momento, modificato o cancellato dall’utente registrato.

Particolare attenzione va prestata nel caso in cui il cessionario sia un soggetto passivo IVA aderente al regime di vantaggio di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 111/2011, al regime forfettario di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della L. n. 190/2014, ovvero sia un produttore agricolo di cui all’art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

Per questi soggetti la ricezione della fattura elettronica avviene inserendo, nel campo *CodiceDestinatario* del file fattura in formato XML, solo il codice convenzionale “0000000”¹⁸.

In tal caso, il Sistema di Interscambio recapita la fattura elettronica mettendola a disposizione di tali soggetti nella loro area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate, oltre che rende disponibile al

¹⁷ Tale servizio è accessibile dall’interfaccia web di fruizione dei servizi, dal box “Fatturazione” presente nella home page del sito di “Fatture e corrispettivi”.

¹⁸ Si veda il punto 3.4 lett. d) del Provvedimento del 30 aprile 2018.



cedente/prestatore – sempre nella sua area riservata – un duplicato informatico della fattura trasmessa.

Il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal Sistema di interscambio – a tali soggetti 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.

5.1. QR Code

Per agevolare la predisposizione e l'invio delle fatture elettroniche da parte dei contribuenti, nonché per rendere più sicura la ricezione del documento fiscale da parte del cliente titolare di partita IVA, l'Agenzia delle entrate ha realizzato un servizio di generazione di un QR code

Il QR Code è un codice a barre bidimensionale da mostrare al fornitore tramite smartphone, tablet o su carta, il quale, al momento della predisposizione della fattura, potrà acquisire in automatico i dati del cliente. In particolare, esso contiene i dati identificativi del soggetto passivo IVA, ossia:

- nazionalità;
- codice fiscale;
- partita IVA;
- denominazione;
- indirizzo del domicilio fiscale;
- indirizzo PEC;
- codice destinatario;
- data generazione QR-Code.

Per creare il QR Code occorre accedere al portale "Fatture e Corrispettivi" tramite le credenziali Spid, Cns (Carta nazionale dei servizi), Entratel o Fisconline, oppure collegarsi al cassetto fiscale.

Il codice, che può essere generato anche da un intermediario, su delega del contribuente, può essere salvato in formato pdf e stampato o memorizzato sul proprio telefono cellulare o altro dispositivo elettronico.

I dati anagrafici IVA contenuti nel QR-Code sono quelli validi al momento della generazione: in caso di modifica del numero di partita IVA o dei dati anagrafici è importante, quindi, distruggere il vecchio QR-Code e generarne uno nuovo.

5.2. Delega al professionista dei servizi relativi alla fatturazione elettronica

Il contribuente per l'emissione delle fatture elettroniche può avvalersi di un intermediario.

Analoga delega può essere conferita per la ricezione delle fatture elettroniche di cui il contribuente risulti cessionario/committente. In quest'ultimo caso, egli dovrà comunicare al cedente/prestatore "l'indirizzo telematico" (codice destinatario o PEC) dell'intermediario delegato oppure dovrà indicare tale indirizzo nel servizio di registrazione precedentemente illustrato.



Per tali servizi, possono essere delegati anche soggetti diversi da quelli individuati dall'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998; in relazione ai servizi di emissione e ricezione delle fatture elettroniche, l'Agenzia delle entrate ha precisato che non occorre trasmettere la delega.

Per quanto concerne, invece, i servizi di consultazione, conservazione e registrazione dell'indirizzo telematico, il contribuente può delegare solo gli intermediari individuati dal predetto art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate della delega conferita.

I soggetti che possono essere, pertanto, delegati in relazione ai servizi testé illustrati sono:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
- i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- le società tra professionisti iscritte all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro¹⁹.

6. Profili sanzionatori

Le fatture emesse in formato diverso da quello elettronico si considerano non emesse, ai sensi del comma 6 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015, modificato dalla Legge di bilancio 2018, pertanto:

- al cedente si applicano le sanzioni previste dall'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997;
- anche il cessionario o il committente possono essere sanzionati ai sensi del comma 8, dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, tranne l'ipotesi in cui provvedano a regolarizzare la violazione.

Ciò vale a dire che l'emissione di una fattura in formato cartaceo (o in altro formato diverso da quello utilizzabile sul Sistema di Interscambio) in luogo della fattura elettronica viene equiparata alle ipotesi di omessa fatturazione, con applicazione della sanzione compresa fra il 90% e il 180% dell'imposta non correttamente documentata (e in ogni caso non inferiore a 500,00 euro).

Resta fermo che, se la violazione non incide sulla liquidazione dell'imposta, la sanzione è dovuta nella misura fissa da 250,00 a 2.000,00 euro.

Il cessionario o committente che ha operato la detrazione dell'IVA, per non incorrere nella sanzione di cui al comma 8 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250,00

¹⁹ Si veda il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 53616 del 9 marzo 2018.



euro), deve adempiere agli obblighi documentali previsti dal medesimo comma 8, avvalendosi, anche in questo caso, del Sistema di Interscambio.

Di conseguenza, ai sensi delle disposizioni normative contenute nella legge di bilancio 2018, se l'acquirente:

- non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve presentare, entro il trentesimo giorno successivo, previo pagamento dell'imposta, un documento dal quale risultino le indicazioni della fattura omessa;
- ha ricevuto una fattura irregolare (intendendosi per tali le fatture emesse con dati inesatti), deve presentare, entro il trentesimo giorno successivo alla registrazione effettuata, un documento integrativo previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, nel Provvedimento del 30 aprile 2018, ha precisato che per la regolarizzazione dell'operazione il cessionario/committente trasmette l'autofattura al Sistema di Interscambio compilando, nel file XML, il campo "*TipoDocumento*" con il codice "TD20" e le sezioni anagrafiche del cedente/prestatore e del cessionario/committente.

La trasmissione dell'autofattura al SdI sostituisce così l'obbligo normativo di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.