

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Circ. **09/A/190903**

San Fior, lì 03/09/2019

Ai gentili **Clienti**

Loro sedi

OGGETTO: **LA FATTURA ELETTRONICA IMMEDIATA E “CONTESTUALE”**

SINTESI



Passati già otto mesi dall'avvio della fattura elettronica e due dalla spedizione telematica degli scontrini giornalieri per i soggetti di maggiori dimensioni (fatturato 2018 superiore a 400.000 euro), permangono e/o emergono vecchi e nuovi dubbi; tra questi, quello della ipotizzabile sopravvivenza della c.d. “fattura contestuale”, ovvero della fattura che, prima dell'avvento del telematico poteva essere emessa dai soggetti esercenti il “commercio al minuto e attività assimilate” (art. 22 del DPR 633/1972), in alternativa a scontrini e ricevute fiscali, a condizione che la sua emissione avvenisse nello stesso momento in cui i predetti documenti avrebbero dovuto essere rilasciati al cliente.

Si ricorda che una fattura cartacea o telematica si considera emessa **solo al momento della sua consegna**, rispettivamente al cliente o allo SDI.

Se la “fattura contestuale” fosse sopravvissuta alla riforma, le fatture elettroniche trasmesse, per esempio, da un ristorante, entro i canonici 12 giorni, potrebbero essere oggetto di successiva contestazione.

Sarebbe, quindi, prudente che la trasmissione allo SDI delle fatture elettroniche sostitutive degli scontrini fiscali venisse effettuata in **concomitanza** con la consegna della merce o con il termine di ultimazione della prestazione.

LA FATTURA CONTESTUALE NEL VECCHIO ORDINAMENTO

Dopo decenni di sterili discussioni, finalmente, l'art. 3, 2° comma del DPR n.696/1996, ebbe a stabilire semplicemente, senza nulla aggiungere, che “*il rilascio dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale non è obbligatorio nell'ipotesi in cui per la stessa operazione sia emessa la fattura di cui all'articolo 21, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*”.

Ma il Ministero delle Finanze non mollò completamente la presa, precisando con la Circolare del 4 aprile 1997, n. 97/E, che “... dall'interpretazione sistematica sia della norma di delega che di quella delegata e da preminenti valutazioni di cautela fiscale consegue che è escluso il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale **solo** nell'ipotesi in cui per la stessa operazione venga rilasciata la

fattura ordinaria contestualmente alla consegna del bene o all'ultimazione della prestazione. Ciò nella considerazione che qualora non si desse luogo all'emissione contestuale della fattura, verrebbe meno qualsiasi possibilità di controllo immediato in ordine soprattutto alle operazioni poste in essere dai soggetti di cui all'articolo 22 del Dpr n. 633 del 1972".

Questa prassi (ancorché, molto riduttiva della portata innovativa del decreto citato) si è consolidata perpetuandosi fino all'avvio della fattura elettronica; fortunatamente per i soggetti esercenti il "commercio al minuto e attività assimilate", la contestazione delle eventuali violazioni alla regola suddetta si è rivelata spesso molto difficile per i verificatori, soprattutto una volta che la fattura fosse giunta, anche in ritardo, nelle mani del cliente.

LA CONTESTUALITA' CON L'AVVENTO DELLA FATTURA ELETTRONICA

Con la fattura elettronica, l'accertamento del momento in cui la stessa è stata **emessa** diventa automatico; esso (momento) corrisponde alla data nella quale la fattura **perviene allo SDI**, mentre la data riportata nel documento corrisponde a quella di "**effettuazione dell'operazione**".

In tutti i casi in cui la prima data (quella di inoltro allo SDI) risultasse successiva alla seconda (data di effettuazione dell'operazione), la fattura "immediata" verrebbe automaticamente sanzionata come "**tardiva**"; a ciò si è posto rimedio, molto opportunamente, prevedendo:

- a regime, l'inedito termine di 12 giorni per effettuare la trasmissione telematica della FE,
- transitoriamente, (il regime transitorio è scaduto il 30/06/2019 per i contribuenti trimestrali e scadrà il 30/09/2019 per quelli mensili), a certe condizioni, la esenzione completa o la riduzione al 20% delle sanzioni.

Pur nell'assenza di norme particolari per i "commercianti al minuto ed ai soggetti assimilati", è sorto (o meglio, riaffiorato), il timore che, la "**vecchia contestualità**" possa essere sopravvissuta alla riforma¹.

¹ **Comunicato congiunto Associazione Nazionale Commercialisti – Confimi Industria del 18 luglio 2019: Commercianti ed assimilati e "contestualità" (dubbi)**

Non è chiaro se per i commercianti ed assimilati (ossia per i soggetti esonerati, ai sensi dell'articolo 22, dall'obbligo di emettere fattura salvo richiesta del cliente) l'effetto sostitutivo della fattura, in luogo dell'emissione del nuovo documento commerciale rilasciato dai nuovi registratori telematici (D.M. 7/12/2016), funzioni con le tempistiche della "contestualità" già previste per la (sopprimenda) disciplina degli scontrini/ricevute fiscali (circolare 97/E/97 e art. 3, comma 2, del d.P.R. n. 696/96) oppure possa seguire la tempistica (dilatata) dell'articolo 21 comma 4. Nella risposta d'interpello n. 159 del 27/5/2019 l'AdE dice che la nuova disciplina dei RT di cui all'articolo 2 del D.Lgs n.127/2015 rappresenta "una regola di ordine generale che sostituisce qualunque altra disposizione in essere" mentre nella precedente risposta n. 149 (che riguarda però – pur in perimetro da articolo 22 - un caso particolare quale quello delle colonnine di ricarica per auto elettriche che, laddove accessibili al pubblico, configurano "vending machines") è stato sostenuto che "l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica non ricorre laddove il contribuente decida di continuare a certificare i corrispettivi in base a fattura". In attesa di chiarimenti (a nostro giudizio necessari) si ritiene assolutamente prudente continuare ad applicare il criterio della contestualità in continuità con la disciplina del "vecchio" d.P.R. n. 696/96 (ancorché il comma 5 dell'articolo 2 del D.Lgs 127/2015 parli – in regime di RT – di superamento anche di detta norma), poiché risulta difficile immaginare che il fisco "tolleranti" l'uscita da un negozio (o da un ristorante) senza documento commerciale nella prospettiva che la fattura immediata sarà emessa (trasmessa) entro 12 giorni...

Tale dubbio, ben presente a chi scrive, pareva sciolto dal tenore della Faq n. 45, pubblicata il 21 dicembre del 2018 sul sito dell'Agenzia delle Entrate², nella quale **si conferma la correttezza della trasmissione differita della fattura**, con possibilità (non con l'obbligo!) di rilasciare al cliente, al momento di effettuazione dell'operazione, alternativamente:

- apposita **quietanza** a rilevanza non fiscale,
- **una stampa della fattura** (fattura di cortesia) ovvero dalla ricevuta del POS,
- uno **scontrino/ricevuta fiscale**, ovvero il c.d. "**documento commerciale**", avendo cura di scorporare la fattura dall'ammontare dei corrispettivi giornalieri.

In seguito, l'Agenzia delle Entrate, ha fornito Risposta ad alcuni interpelli, che sembrano confermare il suddetto orientamento.

Nella Risposta n. 149 del 21/05/2019 (Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 2129), si afferma esplicitamente che "**l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica non ricorre laddove il contribuente decida di continuare a certificare i corrispettivi mediante fattura, che, a partire dal 1° gennaio 2019, ai sensi dell'articolo 1 del d.lgs. n. 127 del**

² **FAQ n. 45 pubblicata il 21 dicembre 2018**

Domanda

Sono un soggetto che svolge commercio al dettaglio e c dal 1° gennaio 2019 dovrò emettere fatture elettroniche nei confronti dei clienti che mi richiederanno fattura in luogo della ricevuta o dello scontrino fiscale. Poiché è previsto che per i primi sei mesi del 2019 posso trasmettere la fattura elettronica al Sistema di Interscambio entro il termine della liquidazione del periodo di effettuazione dell'operazione, chiedo se devo rilasciare un documento al cliente al momento di effettuazione dell'operazione oppure no e, se sì, che tipo di documento? Una fattura "proforma" potrebbe andar bene?

Risposta

L'attività degli esercenti commercio al dettaglio, rientra tra quelle disciplinate dall'articolo 22 del d.P.R. n. 633/1972. Tale disposizione stabilisce che «L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: [...]».

In assenza di fattura, i corrispettivi devono essere certificati «mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l'osservanza delle relative discipline» (come stabilito dalla legge n. 413/1991).

Tanto premesso, qualora il cliente, al momento di effettuazione dell'operazione, chieda l'emissione della fattura, l'esercente potrà alternativamente:

a) in caso di fattura differita, emettere una ricevuta fiscale o uno scontrino fiscale - ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 696/1996 - da utilizzare come documenti idonei (documento equipollente al DDT) per l'emissione di una "fattura differita" ai sensi dell'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a), del d.P.R. n. 633/1972. In tal caso, come già previsto con la circolare n. 249/E del 11 ottobre 1996, l'ammontare dei corrispettivi certificati da ricevuta/scontrino fiscale e oggetto di fatturazione differita va scorporato dal totale giornaliero dei corrispettivi.

b) in caso di fattura immediata, trasmettere al SdI entro i termini della liquidazione periodica, la fattura recante l'indicazione della data di effettuazione dell'operazione e rilasciare al cliente, al momento di effettuazione dell'operazione, apposita quietanza (ex art. 1199 del codice civile) che assume rilevanza solo commerciale e non fiscale. In luogo della quietanza può essere rilasciata alla parte una stampa della fattura ovvero dalla ricevuta del POS, in caso di pagamento elettronico. Resta ferma la possibilità di rilascio dallo scontrino/ricevuta fiscale (ovvero dal c.d. "documento commerciale" nel caso l'esercente effettui la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi mediante registratore telematico ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 127/15). In tale ultimo caso, come già detto, l'ammontare dei corrispettivi oggetto di fatturazione andrà scorporato dal totale dei corrispettivi giornalieri.

2015, deve essere elettronica e trasmessa tramite il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della legge 24 dicembre 2007, n. 244".

Se l'obbligo di **memorizzazione** non sussiste è evidente che, altrettanto, non può esistere un obbligo di **"fattura elettronica contestuale"**.

Come si afferma nella Risposta n. 159 del 27/05/2019 (Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212), le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015 (obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri), costituiscono **"una regola di ordine generale, che sostituisce qualunque altra precedentemente in essere"**.

Sembrerebbe, pertanto, che l'articolato impianto normativo previgente sia stato **integralmente** soppiantato dal nuovo, con l'ovvia conseguenza che, siccome quest'ultimo non prevede eccezioni alla trasmissione differita (entro i 12 gg), non esiste spazio alcuno per la vecchia ed obsoleta fattura **"contestuale"**.

Tra l'altro, al punto 3.1 della recente Circolare n. 14/E del 17/06/2019, si afferma che **"il legislatore, in applicazione delle previsioni unionali sul contenuto delle fatture, ha così previsto che, impregiudicati i momenti di effettuazione dell'operazione (e di esigibilità dell'imposta), la documentazione della stessa non sia più necessariamente contestuale – entro le ore 24 del medesimo giorno (cfr. la circolare n. 225 del 16 settembre 1996) – ma possa avvenire nei 10 (ndr: ora 12) giorni successivi, dandone specifica evidenza. La facoltà in esame riguarda tutte le fatture, ivi comprese quelle elettroniche veicolate tramite SdI"**.

Sorvolando sull'ulteriore incertezza se la **contestualità** cui si riferisce la circolare 14/E/19 sia proprio quella prevista dalla prassi previgente per i commercianti al minuto, sembrerebbe assodato che essa non sia più che un reperto archeologico.

Per ultimo, non è fuori luogo ricordare come, il rilascio "contestuale" della c.d. **"fattura di cortesia"** al cliente, come solitamente avviene, non toglie nulla alle esigenze di **"tutela fiscale"** che avevano portato il Ministero delle Finanze alle conclusioni della (obsoleta) Circolare del 4 aprile 1997, n. 97/E.

Tra l'altro, alla stessa fattura di cortesia è stato assegnato un ruolo importante nell'ambito della fatturazione elettronica; infatti, anche dato atto che la copia cartacea della fattura non possiede alcun valore ai fini della registrazione e scarico dei costi di lavoratori autonomi e imprese, va ricordato come, nel caso in cui il cliente sia un **"consumatore finale"**, l'esercente o il prestatore del servizio dovrà:

- **comunque** mettere a sua disposizione una **copia cartacea o PDF** della fattura elettronica nel momento in cui viene emessa;
- simultaneamente comunicare al consumatore che il documento in formato elettronico è a sua disposizione nel suo cassetto fiscale.

CONCLUSIONI



Anche se le affermazioni della sopra citata FAQ n. 45, pubblicata il 21 dicembre 2018, **sembrano abbastanza rassicuranti**, non è possibile affermare con assoluta certezza che i

soggetti esercenti il “*commercio al minuto e attività assimilate*” (art. 22 del DPR 633/1972) possano fruire del generale **differimento di 12 giorni** per trasmettere allo SDI le fatture emesse su richiesta del cliente.

Pertanto, nel denegato caso di una svolta restrittiva, non sembra che possa dubitarsi delle **condizioni di obiettiva incertezza** sulla portata della norma tributaria che **costituiscono valida esimente da sanzioni**, come espressamente statuito:

- dall'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413)³;
- dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui⁴;
- dall'art. 10, comma 3, della L. 2 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente)⁵.

In ogni caso, lo Studio Andreetta & Associati informerà tempestivamente i propri assistiti dell'evoluzione normativa, dottrinale e di prassi in merito.

~~~~~  
Causa la novità e la particolare complessità della materia trattata, la presente circolare informativa potrebbe contenere errori o imprecisioni; pertanto, il suo contenuto, che l'autore si riserva di rettificare o di integrare senza alcun preavviso, dovrà essere attentamente verificato dal lettore nelle sedi opportune.

Il personale dello STUDIO ANDREETTA & ASSOCIATI resta, comunque, a disposizione dei propri assistiti per ogni ulteriore chiarimento.

Cordialità.

GiAn

<sup>3</sup> “La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce”.

<sup>4</sup> “Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono...”.

<sup>5</sup> “Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta...”.