

NON PROFIT

IL CONSULENTE



PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

SUPPLEMENTO AL N. 25 DI AVVENIRE DI MERCOLEDÌ 30 GENNAIO 2019

Sono esonerate dalla nuova procedura associazioni sportive, pro loco, scuole e strutture sanitarie non profit

A chi non serve la fattura elettronica

PATRIZIA CLEMENTI

Negli ultimi due numeri del Consulente dello scorso anno (quelli di ottobre e di novembre) ci siamo soffermati sulla fattura elettronica che dal 1° gennaio 2019 sostituisce quelle cartacee coinvolgendo, oltre agli enti pubblici, alle imprese e ai professionisti, anche tutti i clienti, persone fisiche e enti non commerciali inclusi, che acquistano beni e servizi come consumatori finali. Rinviando ai precedenti numeri per la descrizione del nuovo meccanismo, ricordiamo in questa sede soltanto la principale caratteristica della fattura elettronica: il fornitore la deve emettere in un particolare formato (XML) e deve inviarla non direttamente al suo cliente, ma al Sistema di Interscambio (SdI) che provvede a recapitarla al destinatario.

A un mese dal debutto cerchiamo di fare il punto sulla nuova modalità di fatturazione tenendo conto delle numerose modifiche normative nel frattempo intervenute ad opera della Legge di Bilancio (L. 145/2018) e del Collegato Fiscale (D.L. 119/2018) e delle molte indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate attraverso le FAQ pubblicate sul proprio sito e delle risposte date dalla stessa nei videoforum organizzati dal Sole 24Ore il 12 novembre 2018 e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) lo scorso 15 gennaio.

1. Esonero per associazioni, sportive e pro-loco. In realtà, nonostante quanto affermato sopra, le fatture cartacee continueranno ad esistere. Anzitutto perché la legge prevede una serie di circostanze in cui i fornitori di beni o servizi non sono obbligati ad emettere la fattura

elettronica, mentre in altri casi addirittura ne vieta l'emissione. Vediamo meglio.

Una prima tipologia di soggetti esonerati - già prevista in origine dalla normativa - sono le persone fisiche che svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo adottando il cosiddetto regime di vantaggio e il regime forfetario dai quali gli enti continueranno a ricevere le fatture cartacee o in PDF esattamente come avvenuto fino allo scorso anno, a meno che questi fornitori abbiano deciso di rinunciare all'esonero.

Una ulteriore nuova ipotesi di esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica riguarda gli enti non come clienti ma come fornitori: si tratta delle associazioni sportive dilettantistiche, delle pro-loco e delle altre associazioni che gestiscono le loro attività commerciali con il regime forfetario di cui alla legge 398 del 1991 che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 65.000 euro (cfr. art. 10, c. 1, D.L. 119/2018 e FAQ n. 54).

In caso di proventi eccedenti la soglia dei 65.000 euro, la legge dispone che la fattura elettronica debba essere emessa dal "cliente" e non dall'associazione che incassa il corrispettivo (ad esempio per le sponsorizzazioni); questa modalità, individuata nel presumibile intento di agevolare gli enti, rischia di creare più difficoltà di quanto non ne risolva. La soluzione, però, è offerta dall'interpretazione della norma fornita dall'Agenzia delle Entrate nel Videoforum organizzato dal CNDCEC (risposta 2.14): partendo dal presupposto che "esonero" non equivale a "divieto", le associazioni possono:

- usufruire dell'esonero fino a 65.000 euro e oltre questa ci-



fra far emettere fattura elettronica al cliente,

- usufruire dell'esonero fino a 65.000 euro e oltre questa cifra emettere direttamente fattura elettronica,

- non usufruire della normativa specifica ed emettere fattura elettronica a prescindere dalla soglia di fatturato.

2. Rette scolastiche quasi sempre senza fattura. Oltre agli esonerati di carattere soggettivo, in alcuni casi sono le operazioni a non richiedere la fattura elettronica; si tratta:

- delle operazioni effettuate con soggetti esteri senza stabile organizzazione in Italia,

- delle operazioni esenti da IVA per le quali sia esercitata l'opzione di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. 633/1972 (decreto IVA) che dispensa dall'obbligo di fatturare le operazioni, a meno che sia il cliente a richiederlo; solo in questo caso occorre emettere la fattura che, da quest'anno, deve essere elettronica.

Questa ipotesi di esonero, che l'Agenzia delle entrate ha confermato («se c'è dispensa per la fatturazione, allora non c'è obbligo di fattura elettronica», risposta n. 2.25 nel Videoforum del CNDCEC) interessa in particolare gli enti che gestiscono le scuole in quanto è proprio il caso delle rette scolastiche che sono esenti ai sensi dell'articolo 10 n. 20 del decreto IVA.

3. Per le prestazioni sanitarie e assistenziali divieto di fattura elettronica. Oltre agli esonerati di carattere soggettivo e oggettivo, limitatamente al periodo d'imposta 2019, è previsto anche il divieto di emettere la fattura elettronica per i soggetti operanti in ambito sanitario e assistenziale che sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (Sistema TS) per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, divieto che opera anche nel caso in cui non effettuino l'invio per esplicita richiesta del cliente (cfr. L. 145/2018, art. 1, c. 53). Il divieto riguarda oltre i medici, le farmacie,

le ASL, anche ospedali, ambulatori, e strutture sanitarie e assistenziali gestite dagli enti non profit.

4. Il bollo sulle fatture elettroniche. Una caratteristica della fattura elettronica è la sua immaterialità; ne consegue che, quando dovuta, anche la "marca da bollo" sia immateriale, virtuale. A proposito dell'obbligo di applicare la marca da bollo nelle fatture, ricordiamo che la regola generale prevede che la fattura ne sia esente a condizione che sia soggetta ad IVA; al contrario è soggetta ad imposta di bollo nella misura di 2 euro nei casi in cui ricorrono due condizioni: riguardi un'operazione esclusa, esente (come le rette scolastiche) o fuori campo IVA ed il suo importo sia superiore ad euro 77,47 (cfr. D.P.R. 642/1972, Tariffa A, Parte Prima, art. 13).

Tale regola non cambia per la fattura elettronica; quello che cambia è, ovviamente, la modalità di pagamento che, nel caso delle fatture elettroniche, è di tipo virtuale.

Evidenziamo che resta perfettamente valida l'esenzione dal bollo già prevista per le onlus, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale (cfr. art. 82, c. 5 e art. 104, c. 1, D.Lgs. 117/2017) e quella introdotta dalla Legge di Bilancio per le federazioni sportive, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI (cfr. L. 145/2018, art. 1, c. 646).

Le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo devono riportare specifica annotazione "Assolvimento virtuale dell'imposta di bollo ai sensi del D.M. 17.6.2014".

continua a pagina 3

segue da pagina 2

Naturalmente il bollo apposto virtualmente sulle fatture elettroniche deve poi essere materialmente corrisposto all'erario; modificando la previgente normativa che, prevedeva un versamento annuale con importo autoliquidato, il Decreto Ministeriale 28 dicembre 2018 stabilisce che dal 1° gennaio 2019 il pagamento dell'imposta relativa alle fatture elettroniche deve essere effettuato con cadenza trimestrale entro il giorno 20 del primo mese successivo a ciascun trimestre solare.

Il decreto stabilisce inoltre che l'importo dell'imposta dovuta viene calcolato direttamente dall'Agenzia delle entrate sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il SdI e viene evidenziato all'interno dell'area riservata nel portale "Fatture e Corrispettivi", a cui possono accedere i titolari di partita IVA in possesso delle credenziali dell'Agenzia delle Entrate per i servizi fisconline o entratel. Il decreto modifica anche le modalità di pagamento: oltre al versamento con il modello F24 (predisposto automaticamente dall'Agenzia delle entrate), è possibile effettuarlo anche mediante il servizio presente nell'area riservata, con addebito su conto corrente bancario o postale.

Si sottolinea che il conteggio dei bolli virtuali da versare sarà effettuato solo con riferimento alle fatture emesse e non anche a quelle ricevute per le quali deve provvedere il fornitore in quanto, come ricorda la risoluzione 444/E del 18 novembre 2008 "l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute è a carico del soggetto che forma i predetti documenti e, quindi, li consegna o spedisce".

5. Conservazione e consultazione delle fatture elettroniche. La fattura emessa elettronicamente deve essere anche conservata elettronicamente sia dal fornitore che la emette, sia dal cliente (titolare di partita IVA) che la riceve (cfr. art. 39, D.P.R. 633/1972); l'obbligo non si estende anche al cliente consumatore finale che acquista con il solo codice fiscale.

Il processo di conservazione elettronica come definito dal Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD) è fornito, oltre che da operatori privati certificati - gratuitamente - anche dall'Agenzia delle Entrate per tutte le fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il SdI, previa attivazione del servizio che può essere effettuata dagli imprenditori, dai professionisti ed anche dagli enti non commerciali che svolgono attività commerciali e pertanto sono titolari di partita IVA, attraverso il portale "Fatture e Corrispettivi". Le fatture elettroniche in originale saranno così conservate nell'area riservata del contribuente per quindici anni e saranno recuperabili per estrazione.

Per motivi di adeguamento del sistema alle richieste avanzate dal Garante della privacy, dal 1° gennaio scorso al prossimo 2 luglio vi sarà una fase transitoria durante la quale l'Agenzia delle Entrate memorizzerà tutte le fatture transitate attraverso il SdI - oltre che per le attività istituzionali di assistenza e controllo automatizzato mediante incrocio dei dati di natura fiscale presenti nelle fatture con quelli presenti nelle proprie banche dati - anche in vista della realizzazione del servizio facoltativo di "Conservazione" che sarà attivabile dopo il prossimo 3 maggio. In caso di mancata attivazione entro il 2 luglio 2019, l'Agenzia procederà alla

scale" - al quale possono accedere i soggetti titolari di codice fiscale in possesso delle credenziali dell'Agenzia delle Entrate per i servizi fisconline. Il servizio sarà attivo a partire dal secondo semestre di quest'anno, data a partire dalla quale, se lo vorranno, i consumatori finali potranno consultare tutte le fatture elettroniche emesse nei loro confronti a partire dall'inizio del 2019.

6. Enti non commerciali e ricevimento delle fatture elettroniche. Tralasciamo le situazioni in cui l'ente non commerciale svolge attività commerciali ed è tenuto ad emettere la fattura elettronica nei confronti di

ce fiscale e non anche la PEC (neanche se ne fosse in possesso e neanche se il fornitore la richiedesse).

Per gli acquisti destinati alle sue attività istituzionali l'ente non commerciale è infatti del tutto assimilabile alle persone fisiche (non imprenditori né professionisti) e ai condomini; per questi clienti il fornitore è tenuto a compilare la fattura telematica indicando nel campo "codice destinatario" sette zeri e a consegnare una copia cartacea (o a inviarla via mail) contenente una dicitura del tipo "copia analogica della fattura elettronica inviata allo SdI". L'ente potrà inoltre scaricare la fattura elettronica nel-

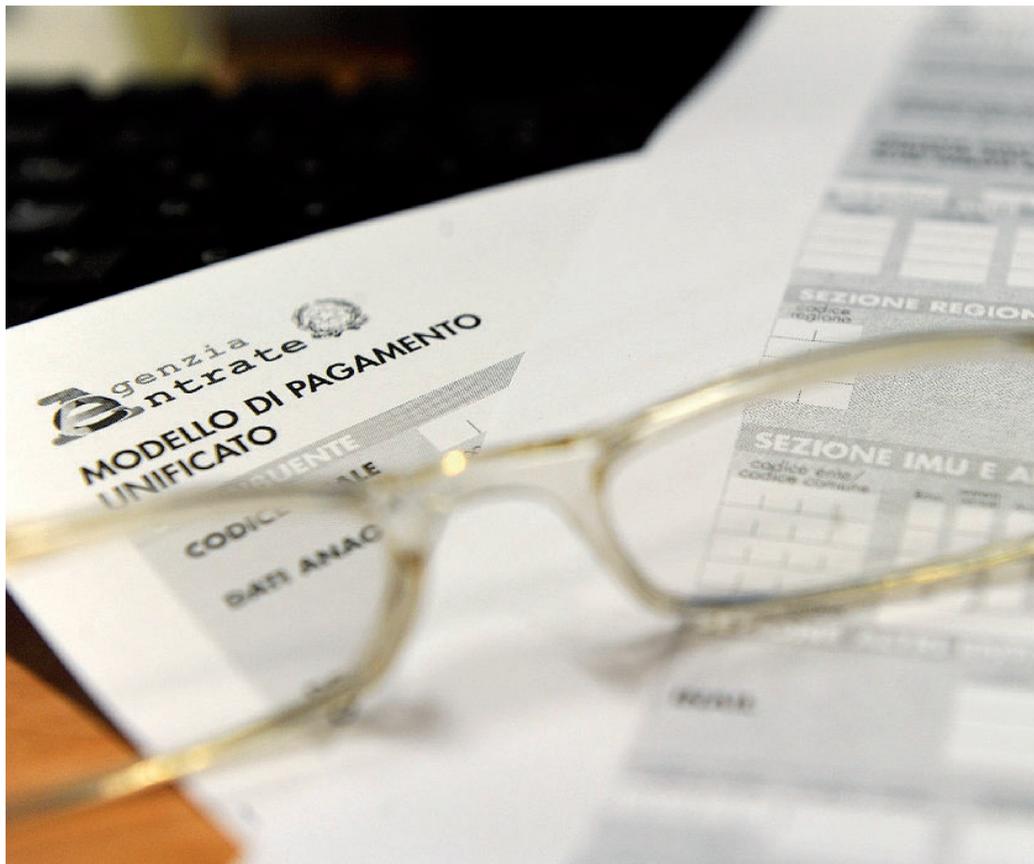
che, in caso di discordanza nei contenuti tra la fattura elettronica e la copia cartacea, fatta salva la prova contraria (per esempio, l'entità del pagamento effettuato), saranno ritenuti validi, anche ai fini tributari, quelli della fattura digitale.

b) L'ente che svolge anche attività commerciali. In premessa va ricordato che l'ente non commerciale deve sempre essere dotato di un codice fiscale e, qualora svolga attività commerciali, anche di una partita IVA. Se - come accade in prevalenza per le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici - l'ente richiede il codice fiscale e solo in un secondo momento la partita IVA, otterrà due numeri differenti, uno destinato alle attività istituzionali (il codice fiscale) ed uno da utilizzare per le attività commerciali (la partita IVA); al contrario, se chiede contestualmente partita IVA e codice fiscale, gli sarà attribuito un solo numero, che dovrà utilizzare come codice fiscale per gli acquisti relativi all'attività istituzionale e come partita IVA per le operazioni, attive e passive, afferenti l'attività commerciale. A seconda della coincidenza o meno tra i due numeri si avranno delle situazioni diverse:

1) Codice fiscale e partita IVA uguali. Se l'ente ha il codice fiscale uguale alla partita IVA, tutte le fatture elettroniche arriveranno necessariamente nell'area riservata della piattaforma "Fatture e Corrispettivi". Per agevolare la gestione contabile e amministrativa dei documenti, che devono comunque essere attribuiti in parte alla sfera istituzionale e in parte a quella commerciale, è opportuno che gli enti diano indicazioni al proprio fornitore di indicare il solo "codice fiscale" per le fatture relative alla sfera istituzionale e la sola partita IVA (oltre all'indirizzo telematico, PEC o Codice Destinatario) per quelle relative, in via esclusiva o in modo promiscuo, alle attività commerciali.

2) Codice fiscale e partita IVA differenti. Se l'ente ha il codice fiscale differente dalla partita IVA, è possibile far pervenire le fatture attraverso i due canali: quelle relative alle attività istituzionali nel "Cassetto fiscale" e quelle riguardanti le attività commerciali nell'area riservata della piattaforma "Fatture e Corrispettivi". Per ottenere questa diversa consegna da parte del SdI occorre che gli enti diano indicazioni al proprio fornitore di indicare il solo "codice fiscale" per le fatture relative alla sfera istituzionale e la sola Partita IVA (oltre all'indirizzo telematico, PEC o Codice Destinatario) per quelle relative, in via esclusiva o in modo promiscuo, alle attività commerciali.

Si segnala però che, qualora l'ente provveda a registrare l'indirizzo telematico preferito nel portale "Fatture e Corrispettivi", arriveranno in quest'area anche le fatture emesse con l'indicazione del solo codice fiscale.



Il decreto modifica anche le modalità di pagamento: oltre al versamento con il modello F24, è possibile effettuarlo anche mediante il servizio presente nell'area riservata

cancellazione delle fatture elettroniche memorizzate durante il periodo transitorio.

Oltre a questo servizio l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione anche un servizio di "Consultazione" che è possibile utilizzare dal portale "Fatture e Corrispettivi" dove saranno accessibili le fatture emesse e ricevute per due anni dalla data di consegna del SdI.

Un servizio di "Consultazione" sarà messo a disposizione anche a favore dei contribuenti che acquistano beni e servizi come consumatori finali nelle cui fatture, quindi, i fornitori indicheranno solo il codice fiscale (a prescindere dall'eventuale possesso anche della partita IVA). Questo servizio sarà collocato in un'area riservata diversa dalla piattaforma "Fatture e Corrispettivi" - presumibilmente nel "Cassetto fi-

imprese, professionisti o consumatori finali in quanto diamo per scontato che in questi casi sia seguito da un professionista o sia adeguatamente attrezzato a livello amministrativo ed anche perché sotto il profilo della fatturazione attiva non ci sono particolarità che distinguono l'ente non commerciale dagli altri operatori (imprese e professionisti).

Affrontiamo invece le diverse situazioni in cui l'ente non commerciale può trovarsi in quanto cliente che acquista beni e servizi.

a) L'ente che ha solo il codice fiscale perché non svolge attività commerciali. In questo caso l'ente acquista nella sua veste di consumatore finale. Ne consegue che per l'emissione delle fatture deve comunicare ai fornitori, oltre alla denominazione e alla sede, solo il codi-

l'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate.

Si segnala che l'Agenzia dopo aver ribadito che "quando il consumatore finale chiede la fattura, l'esercente o il professionista è obbligato ad emetterla elettronicamente verso il Sistema di Interscambio e anche a fornirne copia su carta (o, ad esempio, pdf per email) al cliente", chiarisce che la fattura ricevuta dal fornitore "è perfettamente valida e non c'è alcun obbligo ad acquisire e gestire la fattura elettronica da parte del cliente" (FAQ n. 55). Tuttavia, nella FAQ n. 45 chiarisce che ai fini del controllo documentale di cui all'articolo 36ter del D.P.R. 600/1973 (controllo formale delle dichiarazioni), deve essere fatto riferimento ai contenuti della copia analogica (quindi cartacea) rilasciata al consumatore finale e