

CIRCOLARE N. 3/E



Roma, 21 febbraio 2020

OGGETTO: chiarimenti in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri

INDICE

PREMESSA	3
1 QUADRO GENERALE	3
1.1 REGOLA GENERALE E RELATIVE ECCEZIONI	5
1.2 DOCUMENTO COMMERCIALE	12
1.3 CESSIONE DI CARBURANTI	16
2 CORRISPETTIVI NON RISCOSSI	20
3 VENTILAZIONE DEI CORRISPETTIVI	23
4 CREDITO D’IMPOSTA	24
5 SANZIONI	26
6 RISPOSTE ALLE DOMANDE PIÙ FREQUENTI (“FAQ”)	28

Premessa

Nel quadro di una progressiva digitalizzazione degli adempimenti fiscali, con una serie di interventi normativi succedutisi tra il 2018 ed il 2019¹, il legislatore ha portato a sostanziale compimento l'iter di sostituzione, tramite dematerializzazione, dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi² avviato su base volontaria a decorrere dal 1° gennaio 2017³.

Al riguardo, con la presente circolare, si forniscono chiarimenti sui diversi aspetti, che tengono anche conto dei contributi e delle segnalazioni di criticità pervenuti da operatori e commentatori.

1 Quadro generale

Gli interventi normativi degli ultimi anni rendono opportuna, in primo luogo, una breve ricostruzione in merito alle modalità con cui devono essere certificati i corrispettivi derivanti dalle operazioni degli operatori del commercio al minuto e attività assimilate⁴.

¹ Si vedano, in particolare, il decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, il decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 nonché, da ultimo, il decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 ed il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 dicembre 2019.

² Di cui all'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696.

³ Per mezzo dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

⁴ Articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), *Commercio al minuto e attività assimilate*: «L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione:

1) per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;

2) per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;

3) per le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;

4) per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;

5) per le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;

Al riguardo, secondo quanto già ricordato in precedenti occasioni⁵, la norma di riferimento è l'articolo 2 del d.lgs. n. 127 del 2015, la quale contiene al suo interno:

- a) una regola di ordine generale con relativi criteri di applicazione (commi 1, 3-5 e 6-ter primo e secondo periodo);
- b) una regola specifica per cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori (comma 1-bis);
- c) l'anticipazione della regola generale per chi effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi avvalendosi di particolari strumenti quali i distributori automatici (comma 2);
- d) le sanzioni applicabili (commi 6 e 6-ter ultimo periodo);
- e) regole peculiari per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria (comma 6-quater);
- f) l'individuazione di un contributo, sotto forma di credito d'imposta, con relativi criteri di concessione ed utilizzo, per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione secondo la regola generale (comma 6-quinquies).

6) per le operazioni esenti indicate ai nn. da 1) a 5) e ai nn. 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10; 6-bis) per l'attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo;

6-ter) per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione;

6-quater) per le prestazioni di gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri.

La disposizione del comma precedente può essere dichiarata applicabile, con decreto del Ministro delle finanze, ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi.

Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla. Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto devono essere documentati con la fattura elettronica».

⁵ Cfr., ad esempio, le risposte pubblicate sul sito istituzionale della scrivente, sezione "Risposte alle istanze di interpello e consulenza giuridica", all'indirizzo internet <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Normativa+e+Prassi/Risposte+agli+interpelli/?page=normativa>, nonché, da ultimo, la circolare n. 15/E del 29 giugno 2019.

1.1 Regola generale e relative eccezioni

Secondo il richiamato articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, «A decorrere dal 1° gennaio 2020 i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del suddetto decreto n. 633 del 1972. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019 ai soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000. Per il periodo d'imposta 2019 restano valide le opzioni per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi esercitate entro il 31 dicembre 2018. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere previsti specifici esoneri dagli adempimenti di cui al presente comma in ragione della tipologia di attività esercitata».

Dunque, fermo restando che coloro i quali, al 31 dicembre 2018, avevano già scelto – su base volontaria, esercitando la relativa opzione⁶ – di memorizzare elettronicamente ed inviare telematicamente i dati dei propri corrispettivi giornalieri hanno potuto continuare a farlo per tutto il 2019, gli altri soggetti, qualora non avessero parimenti proceduto per scelta volontaria, vi erano tenuti con una diversa scansione temporale legata al loro volume d'affari, ossia:

- dal 1° luglio 2019 quando lo stesso superi 400.000 euro;
- dal 1° gennaio 2020 in tutti gli altri casi.

In riferimento a tale ammontare, la risoluzione n. 47/E dell'8 maggio 2019 ha già chiarito che, in assenza di una precisa indicazione normativa, deve farsi riferimento all'articolo 20 del decreto IVA. Il volume d'affari da tenere in

⁶ Secondo le indicazioni contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016.

considerazione è, dunque, quello complessivo del soggetto passivo - e non quello relativo a una o più tra le varie attività svolte dallo stesso - realizzato nel periodo d'imposta precedente (nella specie, il 2018).

Ciò sia laddove il contribuente eserciti in contemporanea le attività di commercio al minuto e assimilate⁷ ed altre soggette a fatturazione; sia quando abbia tenuto, per scelta o per obbligo, contabilità separate per le varie attività svolte⁸.

Il computo su base annuale, in riferimento al periodo d'imposta precedente, comporta, come già evidenziato nella risoluzione n. 47/E del 2019, che le attività avviate nel corso del 2019 sono, per lo stesso anno, automaticamente escluse dall'obbligo.

Alla regola generale – memorizzazione elettronica ed invio telematico dei dati dei corrispettivi giornalieri – fanno eccezione, ad ora, da un lato le autoscuole (che, sino al 30 giugno 2020, possono, pur astrattamente tenute ad applicare la regola generale, certificare i propri corrispettivi con ricevuta/scontrino fiscale⁹), dall'altro i casi individuati con il decreto ministeriale indicato nell'ultimo periodo dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127.

Tale decreto¹⁰ precisa che l'obbligo di memorizzazione e trasmissione «*1. In fase di prima applicazione, [...] non si applica:*

- a) alle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696;*

⁷ Di cui all'articolo 22 del decreto IVA.

⁸ Ex articolo 36 del decreto IVA.

⁹ Cfr. l'articolo 32, comma 4, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124: «*All'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, è abrogata la lettera q). Per le prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, le autoscuole, tenute alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, possono, fino al 30 giugno 2020, documentare i corrispettivi 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.*».

¹⁰ Emesso dal Ministro dell'economia e delle finanze in data 10 maggio 2019 e modificato con successivo decreto dello stesso Ministro del 24 dicembre 2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale, n. 305 del 31 dicembre 2019.

- b) *alle prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di trasporto, compresi quelli emessi da biglietterie automatiche, assolvono la funzione di certificazione fiscale;*
- c) *b-bis) alle prestazioni di gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri;*
- d) *alle operazioni collegate e connesse a quelle di cui alle lettere a), b) e b-bis) nonché alle operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, effettuate in via marginale rispetto a quelle di cui alle lettere a), b) e b-bis) o rispetto a quelle soggette agli obblighi di fatturazione ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Sono considerate effettuate in via marginale le operazioni i cui ricavi o compensi non sono superiori all'uno per cento del volume d'affari dell'anno precedente;*
- e) *alle operazioni effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto internazionale»¹¹.*

Ne deriva che:

- i. le operazioni comprese nell'elenco dell'articolo 2 del d.P.R. n. 696 del 1996¹², già escluse dall'obbligo di certificazione tramite scontrino o

¹¹ Cfr. l'articolo 1, comma 1.

¹² Articolo 2 del d.P.R. n. 696 del 1996: «1. Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1 le seguenti operazioni:

a) *le cessioni di tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato;*

b) *le cessioni di beni iscritti nei pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione;*

c) *le cessioni di prodotti agricoli effettuate dai produttori agricoli cui si applica il regime speciale previsto dall'articolo 34, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;*

d) *le cessioni di beni risultanti dal documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se integrato nell'ammontare dei corrispettivi;*

e) *le cessioni di giornali quotidiani, di periodici, di supporti integrativi, di libri, con esclusione di quelli d'antiquariato;*

-
- f) le prestazioni di servizi rese da notai per le quali sono previsti onorari, diritti o altri compensi in misura fissa ai sensi del decreto del Ministro di grazia e giustizia 30 dicembre 1980, nonché i protesti di cambiali e di assegni bancari;
- g) le cessioni e le prestazioni effettuate mediante apparecchi automatici, funzionanti a gettone o a moneta; le prestazioni rese mediante apparecchi da trattenimento o divertimento installati in luoghi pubblici o locali aperti al pubblico, ovvero in circoli o associazioni di qualunque specie;
- i) le somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche ed universitarie nonché in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e di beneficenza;
- h) le operazioni relative ai concorsi pronostici e alle scommesse soggetti all'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, e quelle relative ai concorsi pronostici riservati allo Stato, compresa la raccolta delle rispettive giocate;
- l) le prestazioni di traghetto rese con barche a remi, le prestazioni rese dai gondolieri della laguna di Venezia, le prestazioni di trasporto rese con mezzi a trazione animale, le prestazioni di trasporto rese a mezzo servizio di taxi, le prestazioni rese con imbarcazioni a motore da soggetti che esplicano attività di traghetto fluviale di persone e veicoli tra due rive nell'ambito dello stesso comune o tra comuni limitrofi;
- m) le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli ed altri servizi resi da aziende o istituti di credito da società finanziarie o fiduciarie e dalle società di intermediazione mobiliare;
- n) le cessioni e le prestazioni esenti di cui all'articolo 22, primo comma, punto 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- o) le prestazioni inerenti e connesse al trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito di cui al primo comma dell'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, effettuate dal soggetto esercente l'attività di trasporto;
- p) le prestazioni di autonoleggio da rimessa con conducente, rese da soggetti che, senza finalità di lucro, svolgono la loro attività esclusivamente nei confronti di portatori di handicap;
- q) [abrogata, ndr.];
- r) le prestazioni effettuate, in caserme, ospedali o altri luoghi stabiliti, da barbieri, parrucchieri, estetisti, sarti e calzolai in base a convenzioni stipulate con pubbliche amministrazioni;
- s) le prestazioni rese da fumisti, nonché quelle rese, in forma itinerante, da ciabattini, ombrellai, arrotini;
- t) le prestazioni rese da rammendatrici e ricamatrici senza collaboratori o dipendenti;
- u) le prestazioni di riparazione di calzature effettuate da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti;
- v) le prestazioni rese da impagliatori e riparatori di sedie senza dipendenti e collaboratori;
- z) le prestazioni di cardatura della lana e di rifacimento di materassi e affini rese nell'abitazione dei clienti da parte di materassai privi di dipendenti e collaboratori;
- aa) le prestazioni di riparazione di biciclette rese da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti;
- bb) le cessioni da parte di venditori ambulanti di palloncini, piccola oggettistica per bambini, gelati, dolciumi, caldarroste, olive, sementi e affini non muniti di attrezzature motorizzate, e comunque da parte di soggetti che esercitano, senza attrezzature, il commercio di beni di modico valore, con esclusione di quelli operanti nei mercati rionali;
- cc) le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in forma itinerante negli stadi, stazioni ferroviarie e simili, nei cinema, teatri e altri luoghi pubblici e in occasione di manifestazioni in genere;
- dd) le cessioni di cartoline e souvenirs da parte di venditori ambulanti, privi di strutture motorizzate;
- ee) le somministrazioni di alimenti e bevande, accessorie al servizio di pernottamento nelle carrozze letto, rese dal personale addetto alle carrozze medesime;
- ff) le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente;
- gg) le prestazioni di parcheggio di veicoli in aree coperte o scoperte, quando la determinazione o il pagamento del corrispettivo viene effettuata mediante apparecchiature funzionanti a monete, gettoni, tessere, biglietti o mediante schede magnetiche elettriche o strumenti similari, indipendentemente dall'eventuale presenza di personale addetto;
- hh) le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, nonché dalle associazioni senza

ricevuta fiscale, salvo eccezione (si pensi, in particolare, alle cessioni di carburante per autotrazione che, come descritto nel successivo paragrafo dedicato all'argomento, seppur indicate nell'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 696 del 1996, sono comunque oggetto di memorizzazione ed invio nei casi previsti dall'articolo 2, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 127 del

fini di lucro e dalle associazioni pro-loco, contemplate dall'articolo 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66;

ii) le prestazioni aventi per oggetto l'accesso nelle stazioni ferroviarie;

ll) le prestazioni aventi per oggetto servizi di deposito bagagli;

mm) le prestazioni aventi per oggetto l'utilizzazione di servizi igienico-sanitari pubblici;

nn) le prestazioni di alloggio rese nei dormitori pubblici;

oo) le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni;

pp) le cessioni di prodotti agricoli effettuate dalle persone fisiche di cui all'articolo 2 della legge 9 febbraio 1963, n. 59, se rientranti nel regime di esonero dagli adempimenti di cui all'articolo 34, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

qq) le cessioni e le prestazioni poste in essere da regioni, province, comuni e loro consorzi, dalle comunità montane, dalle istituzioni di assistenza e beneficenza, dagli enti di previdenza, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni pubbliche di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, nonché dagli enti obbligati alla tenuta della contabilità pubblica, ad esclusione di quelle poste in essere dalle farmacie gestite dai comuni;

rr) [abrogata, ndr.];

ss) le prestazioni relative al servizio telegrafico nazionale ed internazionale rese dall'Ente poste;

tt) le attrazioni e gli intrattenimenti indicati nella sezione I limitatamente alle piccole e medie attrazioni e alla sezione III dell'elenco delle attività di cui all'articolo 4 della legge 18 marzo 1968, n. 337, escluse le attrazioni installate nei parchi permanenti da divertimento di cui all'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 21 aprile 1994, n. 394, qualora realizzino un volume di affari annuo superiore a cinquanta milioni di lire;

tt-bis) le prestazioni di servizi effettuate dalle imprese di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261, attraverso la rete degli uffici postali e filatelici, dei punti di accesso e degli altri centri di lavorazione postale cui ha accesso il pubblico nonché quelle rese al domicilio del cliente tramite gli addetti al recapito.

2. Non sono altresì soggette all'obbligo di documentazione disposto dall'articolo 12, primo comma, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in relazione agli adempimenti prescritti, le categorie di contribuenti e le operazioni che a norma dell'articolo 22, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono esonerate dall'obbligo di emissione della fattura in virtù dei seguenti decreti del Ministro delle finanze:

a) decreto 4 marzo 1976: Associazione italiana della Croce rossa;

b) decreto 13 aprile 1978: settore delle telecomunicazioni;

c) decreto 20 luglio 1979: enti concessionari di autostrade;

d) decreto 2 dicembre 1980: esattori comunali e consorziali;

e) decreto 16 dicembre 1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica e manutenzione degli impianti di fognatura, i cui corrispettivi sono riscossi a mezzo ruoli esattoriali;

f) decreto 16 dicembre 1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento;

g) decreto 22 dicembre 1980: società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali;

h) decreto 26 luglio 1985: enti e società di credito e finanziamento;

i) decreto 19 settembre 1990: utilizzo di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine».

2015), sono escluse dalla memorizzazione elettronica e dal successivo invio telematico dei corrispettivi, che può comunque avvenire su base volontaria (cfr. il successivo comma 3, dell'articolo 2 del d.m.);

- ii. l'esclusione, con invio su base volontaria, riguarda, oltre alle prestazioni di gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri¹³, anche il trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, in cui la certificazione è operata tramite l'emissione dei titoli di viaggio¹⁴, nonché le operazioni effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto internazionale (ossia il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati diversi). Ciò fermo restando che, per espressa previsione, la regola generale resta valida nelle ipotesi in cui il trasporto avvenga con mezzi diversi (si pensi ai *pullman*);
- iii. le operazioni collegate e connesse a quelle dell'articolo 2 del d.P.R. n. 696 del 1996 – e, dunque, ad esse legate in reciproca relazione, presentando elementi comuni sia nell'oggetto sia nei soggetti – nonché quelle rispetto ad esse marginali, o che rivestono tale marginalità in riferimento ad operazioni necessariamente da fatturare *ex* articolo 21 del decreto IVA, sono ugualmente escluse dagli obblighi di memorizzazione ed invio telematico¹⁵.

¹³ Per le quali vige comunque, in conformità all'articolo 12-*bis*, comma 2, del d.l. n. 34 del 2019, l'obbligo di emissione della ricevuta/scontrino fiscale.

¹⁴ In tema di titoli di viaggio, richiamando quanto già osservato nella risposta ad interpello n. 394 del 7 ottobre 2019, va rammentato che la relativa rivendita, nel presupposto che l'imposta è assolta a monte dal gestore del servizio di trasporto ai sensi dell'articolo 74 del decreto IVA, non è oggetto di nuova ed autonoma certificazione ai fini IVA (si veda, altresì, il principio di diritto n. 22 del 1° agosto 2019).

Tale indicazione vale, in linea generale e salvo eccezione, per tutte le operazioni ricadenti nell'alveo del regime IVA, c.d. "monofase", di cui al citato articolo 74 del decreto D.P.R. n. 633 del 1972. Ivi, infatti, vi è un unico soggetto debitore d'imposta individuato dalla norma – ossia, il primo cedente – mentre le ulteriori cessioni risultano escluse dal campo di applicazione dell'IVA (cfr., in tema di corrispettivi *ex* articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, la risoluzione n. 44/E del 5 aprile 2017).

¹⁵ Fermi restando, in sostituzione, quelli di emissione 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.

Da notare, peraltro, che mentre le prime (operazioni collegate e connesse) sono sempre escluse, a prescindere dal volume d'affari del soggetto che le pone in essere, le seconde (operazioni marginali) sono tali solo ove rimangano nel limite dell'uno per cento del volume d'affari complessivamente generato dal medesimo soggetto, tenendo in considerazione che il periodo rispetto al quale operare il confronto è l'anno precedente.

Esempio:

Tale disciplina può essere utilizzata a mero titolo esemplificativo nelle seguenti fattispecie. Si ipotizzi che il soggetto X abbia svolto, nel 2018, le seguenti attività in contabilità separata:

- I. Attività 1, di cui alla lettera a) del d.m. 10 maggio 2019, con volume d'affari pari a 200.000 euro;
- II. Attività 2, *ex* articolo 22 del decreto IVA, connessa alla precedente, con volume d'affari pari a 50.000 euro;
- III. Attività 3, *ex* articolo 22 del decreto IVA, con volume d'affari pari a 145.000 euro;
- IV. Attività 4, *ex* articolo 22 del decreto IVA, con volume d'affari pari a 5.000 euro;
- V. Attività 5, *ex* articolo 22 del decreto IVA, con volume d'affari pari a 2.000 euro.

A fronte di un volume d'affari del 2018 di 402.000 euro complessivi, il soggetto in esame, per il 2019, avrà:

- I. nessun obbligo di memorizzazione elettronica ed invio telematico dei corrispettivi per l'attività 1;
- II. nessun obbligo di memorizzazione elettronica ed invio telematico dei corrispettivi per l'attività 2;
- III. dal 1° luglio 2019, obbligo di memorizzazione ed invio per l'attività 3;
- IV. dal 1° luglio 2019, obbligo di memorizzazione ed invio per l'attività 4 (indipendentemente dal volume d'affari che la stessa genererà nel 2019);
- V. nessun obbligo di memorizzazione ed invio per l'attività 5 (presumendo la sua marginalità e indipendentemente dal volume d'affari che la stessa genererà nel 2019).

L'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, ricorre, infine, anche per gli operatori che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, salvo che l'attività svolta non rientri tra quelle esonerate.

1.2 Documento commerciale

Come sopra anticipato, accanto alla memorizzazione elettronica ed all'invio telematico dei corrispettivi¹⁶, il legislatore ha demandato ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con quello dello sviluppo economico, l'individuazione delle «tipologie di documentazione idonee a rappresentare, anche ai fini commerciali, le operazioni»¹⁷.

Il decreto in questione, emanato in data 7 dicembre 2016, nel prevedere che «*I soggetti che effettuano le operazioni di cui all'art. 22 [...] tenuti alla certificazione dei corrispettivi [...] e che non sono esonerati dalla medesima [...] documentano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate con un documento commerciale, salvo che non sia emessa la fattura o la fattura semplificata di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972*»¹⁸, ne ha altresì individuati i requisiti minimali, tra cui l'indicazione «*dei servizi resi*»¹⁹ (non, si badi, delle “prestazioni effettuate”) e dell'«*ammontare del corrispettivo complessivo e di quello pagato*»²⁰, specificando che lo stesso deve contenere «*anche il codice fiscale o il numero di*

¹⁶ Adempimenti che nel loro complesso «sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696» (cfr. l'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 127 del 2015), ossia scontrino e ricevuta fiscali.

¹⁷ Così sempre l'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 127 del 2015.

¹⁸ Così l'articolo 1.

¹⁹ Al riguardo si precisa che la descrizione del servizio reso o del bene ceduto, elemento obbligatorio sul documento commerciale, può essere sintetica ma sufficiente a identificare il servizio o il bene. A titolo di esempio, nel caso di ristorazione è sufficiente riportare la descrizione “primo, secondo, dolce” ovvero “pasto completo”.

²⁰ Cfr. l'articolo 2.

partita IVA dell'acquirente» (c.d. documento commerciale valido ai fini fiscali) qualora questi ne abbia fatta richiesta «*non oltre il momento di effettuazione dell'operazione»*²¹.

L'obbligo di emissione del documento commerciale «*mediante gli strumenti tecnologici di cui all'art. 2, comma 3, del decreto legislativo n. 127 del 2015»*²² e la delega alla loro individuazione tramite apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate²³, hanno portato al provvedimento prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016²⁴ che ha definito il "Layout del documento commerciale".

Premesso che la generazione ed emissione del documento commerciale è una automatica conseguenza della memorizzazione dei dati dell'operazione, i vari provvedimenti richiamati correlano l'emissione dello stesso all'esecuzione dell'operazione, da non intendersi, tuttavia, come effettuazione della stessa ai fini IVA, ossia, con specifico riferimento alle prestazioni di servizi, al loro pagamento.

Ne deriva, in altri termini, che la memorizzazione elettronica, e la conseguente emissione del documento commerciale, è effettuata al momento del pagamento del corrispettivo, totale o parziale, ovvero al momento della consegna del bene o della ultimazione della prestazione se i detti eventi si verificano anteriormente al pagamento. Resta ferma, in relazione alla tipologia di operazione effettuata, l'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto determinata ai sensi dell'articolo 6 del decreto IVA.

A titolo d'esempio, nel caso di cessione di beni senza che sia stato effettuato il pagamento, occorrerà memorizzare l'operazione ed emettere un documento commerciale con l'evidenza del corrispettivo non riscosso; al momento del pagamento a saldo non sarà necessario generare un nuovo documento

²¹ Si veda l'articolo 4 del d.m..

²² Così l'articolo 1, comma 2, del d.m. 7 dicembre 2016.

²³ Contenuta nell'articolo 2, comma 4, del d.lgs. n. 127 del 2015.

²⁴ Modificato dai successivi prot. n. 99297 del 18 aprile 2019 e prot. n. 1432217 del 20 dicembre 2019.

commerciale – essendosi già perfezionato il momento impositivo ai fini IVA - e l' esercente potrà dare evidenza dell' avvenuto pagamento con una semplice quietanza di pagamento oppure direttamente sul documento commerciale già emesso.

Nel caso in cui una prestazione di servizi venga ultimata senza pagamento del corrispettivo, occorrerà memorizzare l' operazione ed emettere un documento commerciale con l' evidenza del corrispettivo non riscosso; al momento del pagamento sarà necessario generare un nuovo documento commerciale - perfezionandosi solo con il pagamento il momento impositivo ai fini IVA - richiamando gli elementi identificativi di quello precedente.

Ciò sempre che il cedente/prestatore non emetta una fattura (ordinaria o semplificata) “immediata”, ossia entro il dodicesimo giorno successivo all' effettuazione dell' operazione ai fini IVA²⁵.

Sarà comunque possibile emettere un documento commerciale, recante il “non riscosso”, atto ad una successiva fattura c.d. “differita” *ex* articolo 21, comma 4, lettera a), dello stesso decreto IVA²⁶.

Cercando di esemplificare, senza pretesa di esaustività tra le molteplici situazioni che si possono verificare, i soggetti che svolgono le attività di cui all' articolo 22 del decreto IVA possono documentare:

- a) le cessioni di beni, nonché le prestazioni di servizi eseguite (ed effettuate ai fini IVA), alternativamente, con:
 - memorizzazione e successiva trasmissione dei corrispettivi *ex* articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, con contestuale emissione del documento commerciale;

²⁵ Cfr. l' articolo 21, comma 4, primo periodo, del decreto IVA.

²⁶ Si veda, in questo senso, anche l' articolo 5 del d.m. 7 dicembre 2016.

- fattura “immediata” *ex* articolo 21, comma 4, del decreto IVA, con rilascio di copia al cliente nell’ipotesi di cui all’articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015;
 - fattura “differita” *ex* articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA (ossia entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime), sempre che le operazioni siano identificate da idonea documentazione (ad esempio lo stesso documento commerciale, i documenti di trasporto, ecc.);
- b) le prestazioni di servizi eseguite, ma non effettuate ai fini IVA, alternativamente con:
- documento commerciale recante il “non riscosso”, al quale seguirà ulteriore documento commerciale, con memorizzazione e trasmissione dei dati al momento dell’effettuazione delle prestazioni ai fini IVA (tipicamente il citato pagamento);
 - fattura “immediata” *ex* articolo 21, comma 4, del decreto IVA, da emettere entro dodici giorni dall’effettuazione delle prestazioni ai fini IVA (tipicamente il pagamento);
 - fattura “differita” *ex* articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA da emettere entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettiva effettuazione delle prestazioni ai fini IVA (tipicamente il citato pagamento).

Vale ricordare che, in base all’articolo 6, comma 4, del decreto IVA, «*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento*», deve aggiungersi, per le prestazioni di servizi eseguite, ma non effettuate ai fini IVA, che l’eventuale emissione anticipata della fattura “immediata” rende non necessaria quella del documento commerciale.

Nel presupposto che la memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, nonché l'emissione del documento commerciale, «*sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale*» mediante scontrino e ricevuta fiscale, e che detti documenti non sono soggetti all'imposta di bollo, è coerente ritenere che anche il documento commerciale utilizzato per «*rappresentare, anche ai fini commerciali, le operazioni*», benefici della medesima esenzione.

1.3 Cessione di carburanti

La documentazione delle cessioni di carburante che, nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA, avviene tramite fattura elettronica, presenta una disciplina più articolata quando cessionari sono i consumatori.

Va ricordato, infatti, che in materia trovano oggi contemporanea applicazione:

- a) l'articolo 22, comma 3, ultimo periodo, del decreto IVA²⁷;
- b) l'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696²⁸;
- c) l'articolo 2, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 127 del 2015²⁹;

²⁷ In ragione del quale, l'obbligo di emissione della fattura (elettronica) vi è solo per «*Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*».

²⁸ Secondo cui «*Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1 [ossia tramite scontrino/ricevuta fiscale per i «corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente, ma sussiste l'obbligo di certificazione fiscale stabilito dall'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413*», obbligo sostituito, secondo i tempi ricordati nei paragrafi precedenti, dalla memorizzazione elettronica e dalla trasmissione telematica di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 127 del 2015, ndr.] le seguenti operazioni: [...]

b) le cessioni di beni iscritti nei pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione.

²⁹ Secondo il quale «*A decorrere dal 1° luglio 2018, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 [ossia memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri, ndr.] sono obbligatorie con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori*».

d) il provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate prot. n. 106701 del 28 maggio 2018³⁰, che, nel dare attuazione all' articolo 2, comma 1-bis, del d.lgs. n. 127 ha:

i. fissato, per la memorizzazione e la trasmissione dei dati, le seguenti decorrenze:

- 1° luglio 2018, per «*le operazioni di cessione di benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motore effettuate dai soggetti passivi IVA che gestiscono impianti di distribuzione stradale di benzina e gasolio ad elevata automazione, in cui il rifornimento avviene unicamente in modalità self service prepagato muniti di sistemi automatizzati di tele rilevazione dei dati di impianto, di terminali per il pagamento tramite accettatore di banconote e moneta elettronica (bancomat, carte di credito, prepagate, etc.) e di sistemi informatici per la gestione in remoto dei dati di carico e di scarico delle quantità di carburante*» (si veda il paragrafo 2.1);
- 1° gennaio 2020, «*con riferimento agli impianti che, nel 2018, hanno erogato complessivamente benzina e gasolio, destinati a essere utilizzati come carburanti per motore, per una quantità superiore a 3 milioni di litri*». Fermo restando che al «*fine di consentire un avvio graduale, i soggetti passivi IVA che gestiscono i predetti impianti effettuano la trasmissione dei dati dei corrispettivi relativi ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2020 entro il 30 aprile 2020;*» (così il paragrafo 2.2);
- 1° luglio 2020, «*con riferimento agli impianti che, nel 2018, hanno erogato complessivamente benzina e gasolio, destinati a*

³⁰ Modificato dal provvedimento del 30 dicembre 2019.

- essere utilizzati come carburanti per motore, per una quantità superiore a 1,5 milioni di litri;» (cfr. il paragrafo 2.3);*
- 1° gennaio 2021 in tutti gli altri casi (si veda il paragrafo 2.4);
- ii. stabilito che *«Per i soggetti che effettuano la liquidazione periodica IVA con cadenza trimestrale, la trasmissione delle informazioni di cui al punto 1.1 [ovvero quelle riguardanti «i corrispettivi giornalieri derivanti da cessioni di benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori», ndr.] può essere effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento» (si veda il paragrafo 4.2);*
- e) il già richiamato decreto ministeriale 10 maggio 2019, il quale, nell'individuare le ipotesi di esonero dall'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, ha stabilito che *«1. Restano ferme le disposizioni di cui all'art. 2, commi 1-bis e 2, del decreto legislativo n. 127 del 2015, relative alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, rispettivamente, delle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori e delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tramite distributori automatici.*
- 2. In fase di prima applicazione, gli esercenti impianti di distribuzione di carburante sono esonerati dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015, per le operazioni di cui all'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, i cui ricavi o compensi non sono superiori all'uno per cento del volume d'affari dell'anno precedente, che continuano ad essere documentate mediante il rilascio della ricevuta*

fiscale di cui all'art. 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.

3. Gli esercenti impianti di distribuzione di carburante possono comunque memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei corrispettivi giornalieri delle operazioni di cui al comma 2»³¹.

La sintesi che si trae dalle disposizioni richiamate è quella per cui, ad ora, le cessioni di benzina e gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori vanno documentate con fattura se effettuate a favore di soggetti passivi d'imposta.

Invece, per quelle nei confronti di consumatori finali, fermo restando che memorizzazione elettronica ed invio telematico dei dati dei corrispettivi possono sempre avvenire su base volontaria:

- a) gli esercenti degli impianti di distribuzione ad alta automazione hanno l'obbligo di certificare i corrispettivi relativi al rifornimento di benzina o gasolio tramite memorizzazione elettronica ed invio telematico nei tempi e modi fissati dal citato provvedimento del 28 maggio 2018;
- b) gli esercenti gli altri impianti, a partire dal 1° gennaio 2020, ricadono nell'obbligo con un calendario differenziato in ragione del volume di tali tipologie di carburante erogato presso il singolo impianto nel corso del 2018, fermo restando che dal 1° gennaio 2021 l'obbligo avrà portata generale;
- c) qualora la cessione abbia ad oggetto altra tipologia di carburante per autotrazione, l'obbligo di certificazione – da applicare secondo le regole generali dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015 – viene meno stante l'articolo 1 del d.m. 10 maggio 2019 che esclude tali regole nei casi dell'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 696 del 1996;

³¹ Si veda l'articolo 2 del decreto.

- d) l'indicazione fornita sub c) (applicazione delle regole generali e delle relative eccezioni) riguarda anche le operazioni diverse dalle cessioni di carburanti per autotrazione, con due specificazioni, ossia che:
- se esse sono effettuate dagli stessi soggetti che erogano i carburanti, vale la prescrizione dell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, ma anche l'eccezione dell'articolo 1 del d.m. 10 maggio 2019 più volte richiamata, come integrata dal successivo articolo 2 del medesimo decreto, così che memorizzazione ed invio dei corrispettivi saranno necessari solo qualora i relativi ricavi o compensi siano superiori all'uno per cento del volume d'affari dell'anno precedente;
 - se le operazioni avvengono tramite distributori automatici (articolo 2, comma 2, del d.lgs. n. 127 del 2015), l'invio è sempre obbligatorio.

2 Corrispettivi non riscossi

Si è già dato conto nel paragrafo precedente dell'obbligo di memorizzare i dati dell'operazione e, conseguentemente, emettere il documento commerciale di cui al d.m. 7 dicembre 2016 in tutte le ipotesi in cui un bene venga ceduto od una prestazione sia resa, indipendentemente dal momento impositivo IVA e, dunque, anche laddove non vi sia alcuna somma riscossa.

Rientrano tipicamente in questa ipotesi i servizi sostitutivi di mensa erogati a fronte della presentazione di un c.d. "buono pasto" (o "ticket restaurant"), strumento in ultimo disciplinato dal decreto ministeriale 7 giugno 2017, n. 122³²

³² L'articolo 2, lettera c), del decreto definisce il buono pasto come «il documento di legittimazione, anche in forma elettronica, avente le caratteristiche di cui all'articolo 4, che attribuisce, al titolare, ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile, il diritto ad ottenere il servizio sostitutivo di mensa per un importo pari al valore facciale del buono e, all'esercizio convenzionato, il mezzo per provare l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione».

e dotato di una sua tipicità rispetto ai buoni-corrispettivo di cui alla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016³³.

Come più volte indicato³⁴, la disciplina appena richiamata comporta che la somministrazione di alimenti e bevande (prestazione di servizi), resa al cliente titolare del buono pasto in ragione della sua presentazione, viene poi remunerata dalla società emittente il buono ed in tale momento (rimborso del buono), salva emissione anteriore della fattura che documenta l'operazione, si verificherà l'esigibilità dell'imposta³⁵.

In tale eventualità, non diversamente da quanto avviene per gli scontrini fiscali nelle ipotesi in cui gli stessi possano ancora essere emessi³⁶, completata la prestazione nei confronti del cliente, alla ricezione del buono pasto legittimante la stessa il prestatore:

- memorizza il corrispettivo in tutto od in parte non riscosso;
- emette il documento commerciale.

Alla memorizzazione fa seguito il successivo invio dei dati, secondo le indicazioni e le specifiche tecniche di cui al citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016 che, fino al 30 giugno 2020, prevedono la trasmissione di un ammontare dei corrispettivi comprensivo anche degli importi dei resi, degli annulli, dei corrispettivi non riscossi collegati a *ticket restaurant* ecc.. A seguito della modifica delle specifiche tecniche approvate con provvedimento n. 1432217 del 20 dicembre 2019, a decorrere dal 1° luglio 2020 i dati dei corrispettivi giornalieri trasmessi

³³ La relazione illustrativa al il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 141 [“Attuazione della direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016, recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento dei buoni-corrispettivo”], ha precisato che gli interventi normativi ivi contenuti devono ritenersi non applicabili in quanto «*i buoni pasto, quali buoni-corrispettivo monouso, continuano ad essere assoggettati alla disciplina IVA prevista per le prestazioni di servizi sostitutivi di mense aziendali*».

³⁴ Si vedano, in ultimo, le risposte n. 394 del 7 ottobre 2019 e n. 419 del 23 ottobre 2019 pubblicate sul sito istituzionale della scrivente.

³⁵ Cfr. l'articolo 6 del decreto IVA.

³⁶ Si veda la circolare 10 giugno 1983, n. 60, punto C).

all’Agenzia delle entrate riporteranno elementi informativi di maggior dettaglio finalizzati a valorizzare la peculiarità delle casistiche sopra richiamate.

Pertanto, per le operazioni effettuate sino al 30 giugno 2020, l’Agenzia delle entrate, in sede di controllo, valuterà il fatto che eventuali disallineamenti tra dati trasmessi e liquidazioni periodiche eseguite possano essere dovuti alle fattispecie sopra elencate.

Va aggiunto, nella molteplicità di situazioni che si possono verificare, che restano valide le indicazioni precedentemente emanate in argomento³⁷, tra cui quelle sulla necessità che:

- a) per le procedure di reso e annullo, le stesse forniscano gli elementi che servono a correlare la restituzione del bene o l’annullo dell’operazione ai documenti probanti l’acquisto originario, quindi, in particolare, il codice identificativo del documento attestante l’operazione originaria, qualora il cliente lo produca al momento del reso. Si evidenzia, infatti, che il cliente ben potrebbe produrre altri elementi che possono confermare all’esercente l’avvenuto acquisto, come nel caso della ricevuta del POS o dei vuoti a rendere: in tali casi, l’esercente potrà riportare nel documento commerciale di reso gli estremi della ricevuta del POS o un codice generico (es. ND);
- b) l’Amministrazione finanziaria, nell’attività di controllo, sia sempre messa in condizione di ricostruire la vicenda di ogni singola operazione economica e che la stessa trovi perfetta rispondenza nell’ammontare dei corrispettivi trasmessi e nelle registrazioni effettuate.

³⁷ Cfr., in particolare, il principio di diritto n. 21 del 1° agosto 2019 pubblicato sul sito istituzionale della scrivente.

3 Ventilazione dei corrispettivi

L'articolo 24, comma 3, del decreto IVA prevede che *«Per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti»*.

La norma, che consente la c.d. “ventilazione dei corrispettivi”, ha trovato attuazione con il decreto ministeriale 24 febbraio 1973, il quale, per alcune categorie di soggetti dallo stesso individuate (tra cui, ad esempio, i commercianti al minuto autorizzati alla vendita di prodotti alimentari o articoli di vestiario) ha legittimato, nelle ipotesi di cessioni non documentate con fattura, la possibilità di *«provvedere alla annotazione dei corrispettivi, prescritta dall'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, senza distinzione per aliquote e ripartirne l'ammontare, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, in proporzione degli acquisti»*³⁸, secondo la procedura descritta nell'articolo 3 del medesimo decreto.

Sul punto, chiarito che l'avvento delle nuove regole sulla memorizzazione elettronica e l'invio telematico dei corrispettivi non ha abrogato le disposizioni precedentemente in essere e che, di conseguenza, la ventilazione dei corrispettivi è tutt'ora legittima, occorre precisare che tale procedura è espressamente contemplata dalle specifiche tecniche relative al funzionamento dei registratori telematici³⁹.

Nel rinviare a tali documenti per tutti i dettagli del caso, è opportuno rammentare che nel documento commerciale rilasciato all'acquirente, in luogo della puntuale

³⁸ Cfr. l'articolo 2 del d.m..

³⁹ Allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016.

indicazione dell'aliquota IVA relativa al bene ceduto, come prevista anche dal *layout* del documento stesso, potrà essere inserito il valore "VI", "Ventilazione IVA".

4 Credito d'imposta

Allo scopo di agevolare, negli anni 2019 e 2020, l'acquisto o l'adattamento degli strumenti tecnologici idonei ad effettuare la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, l'articolo 2, comma 6-*quinquies*, del d.lgs. n. 127 del 2015 ha previsto, in favore dei soggetti di cui all'articolo 22 del decreto IVA, la concessione di un contributo in percentuale della relativa spesa sostenuta, demandando ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle connesse modalità attuative.

Nel rinviare a tale provvedimento⁴⁰ per i dettagli operativi del caso, volendo qui riassumere le caratteristiche principali del contributo in esame, deve osservarsi che lo stesso, tra l'altro:

- a) concesso come credito d'imposta di pari importo, spetta in relazione alle sole spese sostenute negli anni 2019 e 2020 per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti⁴¹ utilizzati per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri. In assenza di specifiche limitazioni:
 - l'acquisto/adattamento riguarda sia modelli nuovi, sia usati, purché conformi alle norme vigenti in materia;
 - considerata la *ratio* della disposizione ed al fine di non creare ingiustificate disparità di trattamento, il contributo spetta anche a coloro che utilizzano gli strumenti nuovi o adattati sostenendo la

⁴⁰ Prot. n. 49842 del 28 febbraio 2019.

⁴¹ Misuratori fiscali, ossia registratori di cassa di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18 e all'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991 n. 413, nonché registratori telematici.

relativa spesa nel periodo indicato, ma divenendone proprietari solo in una fase successiva ed eventuale (caso tipico, l'utilizzo in *leasing*). La medesima *ratio*, esclude, tuttavia, che del credito d'imposta possano godere coloro che acquistano gli strumenti non per un uso diretto, ma, ad esempio, per la successiva cessione a vario titolo (sempre in riferimento al *leasing*, rimane pertanto escluso dal contributo il cedente, c.d. "*lessor*", che non utilizza l'apparecchiatura per memorizzare ed inviare i corrispettivi relativi alla propria attività, ma solo per la successiva locazione);

- b) è pari, per ogni strumento, al 50 per cento della spesa (comprensiva di IVA nella misura in cui l'imposta non ha formato oggetto di detrazione in capo all'acquirente⁴²) sostenuta – con gli strumenti tracciabili (bonifico, carte di debito e di credito, ecc.) di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 73203 del 4 aprile 2018 – fino ad un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento;
- c) è utilizzabile solo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241⁴³. Non sono quindi possibili né la cessione, né il rimborso;
- d) è utilizzabile a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto successiva al mese in cui è registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento degli strumenti, ovvero, qualora il soggetto passivo sia esonerato *ex lege* da tale adempimento, successiva al mese di acquisto/adattamento e di suo avvenuto pagamento⁴⁴. Così ad esempio, i

⁴² Si ha, dunque, che per l'acquisto di un RT del costo di 400 euro più IVA - pari, considerata un'aliquota ordinaria del 22 per cento, a 488 euro - il credito d'imposta è di 244 euro per gli esercenti, ad esempio, che operano nel regime forfettario.

⁴³ Con esclusione dei limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e dell'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, come aumentati dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64.

⁴⁴ Si evidenzia che in caso di pagamento rateale, fermo il rispetto degli ulteriori requisiti indicati nel testo, la spesa si considera sostenuta in ragione di quanto effettivamente corrisposto. Così, ad esempio, a fronte

contribuenti trimestrali che liquidano l'IVA relativa al IV trimestre entro il 16 marzo dell'anno successivo, in caso di registrazione e pagamento della fattura di acquisto a dicembre 2019, possono utilizzare il credito in compensazione già a partire dal 16 marzo 2020.

Con la risoluzione n. 33/E del 1° marzo 2019 è stato istituito il codice tributo "6899", da indicare nella delega di pagamento (modello F24) per utilizzare il credito in compensazione. In proposito, si ricorda che il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

5 Sanzioni

Come indicato nell'articolo 2, comma 6, del d.lgs. n. 127 del 2015 «*Ai soggetti che effettuano la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica ai sensi del comma 1 e ai soggetti di cui al comma 2 si applicano, in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, le sanzioni previste dagli articoli 6, comma 3, e 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*».

Si tratta, rispettivamente, della sanzione pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato⁴⁵, con un minimo di 500 euro⁴⁶ e, nelle ipotesi di quattro distinte violazioni in giorni diversi all'interno di un quinquennio, della sospensione da tre giorni ad un mese della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima, sospensione che diventa da uno a sei mesi qualora l'importo

di una fattura d'acquisto registrata a gennaio 2020 per 500 euro (comprensivi di IVA), con pagamento in cinque rate mensili di 100 euro a partire dal 20 gennaio 2020, i contribuenti che liquidano l'imposta su base mensile, nella liquidazione di febbraio 2020 possono utilizzare un credito pari a 50 euro (50% di 100 euro). Lo stesso dicasi per i mesi successivi a fronte degli ulteriori pagamenti rateali, sino al raggiungimento del limite legislativamente previsto.

⁴⁵ Articolo 6, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997.

⁴⁶ Si veda il comma 4 del medesimo articolo 6.

complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione ecceda la somma di 50.000 euro⁴⁷.

In merito, fermo quanto già osservato nella circolare n. 15/E del 2019 e nella risoluzione n. 6/E del 10 febbraio 2020 sul primo semestre di vigenza dell'obbligo, va rilevato come memorizzazione e trasmissione costituiscano un unico adempimento ai fini dell'esatta documentazione dell'operazione e dei relativi corrispettivi⁴⁸, risultando quindi sanzionabili tutti quei comportamenti che abbiano impedito il corretto, completo esercizio dello stesso nelle sue necessarie articolazioni (memorizzazione e trasmissione, appunto)⁴⁹.

Ne deriva, ad esempio, che il soggetto che ha effettuato una corretta memorizzazione cui non segue la trasmissione è sanzionabile (pur nel diverso *quantum*) al pari di colui che, dopo una memorizzazione infedele, ha inviato regolarmente il relativo dato.

Va inoltre evidenziato che la sanzione, volendo colpire l'omesso o errato/infedele adempimento, non trova applicazione multipla in riferimento a ciascuna fase dello stesso.

In altre parole, nelle ipotesi in cui il cedente/prestatore tenga un comportamento illegittimo sia in riferimento alla memorizzazione, sia al successivo invio dei dati, è comunque applicabile un'unica sanzione *ex* articoli 6, comma 3 e 12, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Deve altresì precisarsi che l'infrazione di omissione, secondo i criteri appena richiamati, si perfeziona anche con il mancato rispetto dei termini previsti per la memorizzazione e/o l'invio dei dati, termini che devono ritenersi essenziali. Pertanto, l'adempimento tardivo, ancorché spontaneo, configura ugualmente

⁴⁷ Articolo 12, comma 2, del d.lgs. n. 471.

⁴⁸ Cfr. l'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 127 del 2015.

⁴⁹ Quanto appena detto vale anche in riferimento all'ipotesi in cui il normale adempimento sia impedito da eventi straordinari (come un dispositivo fuori servizio). In tale eventualità, da considerarsi come eccezionale, la memorizzazione viene sostituita da procedure alternative (*i.e.* «*annotazione dei dati dei corrispettivi delle singole operazioni giornaliere su apposito registro da tenere anche in modalità informatica*»), ma la trasmissione dei dati è comunque indispensabile al fine di non incorrere in sanzioni (si veda, in merito all'eventualità descritta e ai connessi adempimenti il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016 e le relative specifiche tecniche, "Versione 9.0 dicembre 2019", paragrafo 2.8).

l'illecito in questione, ferma restando la possibilità di ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

La sostanziale continuità tra le precedenti forme di documentazione (scontrino e ricevuta fiscali) e la memorizzazione/invio dei dati dei corrispettivi che le sostituiscono, ma non abrogano, spingono peraltro a ritenere che:

a) ai fini del computo delle violazioni di cui all'articolo 12, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, vanno tenute cumulativamente in considerazione quelle poste in essere in vigore delle diverse disposizioni. In conseguenza, anche una sola violazione rispetto agli obblighi posti dall'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015 riscontrata nel 2020, ma che faccia seguito ad altre 3 del 2018 (ad esempio per la mancata emissione di scontrini fiscali in altrettante giornate), porterà seco la sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nei termini sopra richiamati;

b) sono tutt'ora applicabili, seppure in riferimento ai soli apparecchi atti all'emissione degli scontrini fiscali, tra le altre:

- le disposizioni che colpiscono l'omessa installazione dei misuratori fiscali⁵⁰;
- le relative sanzioni accessorie⁵¹;
- le omesse annotazioni nelle ipotesi di mancato o irregolare funzionamento dei citati misuratori, ovvero la mancata tempestiva richiesta di intervento per la loro manutenzione⁵²;
- le disposizioni che colpiscono la manomissione o alterazione degli stessi apparecchi e dei loro stampati⁵³.

6 Risposte alle domande più frequenti (“FAQ”)

Si segnala che sulle problematiche di ordine più prettamente tecnico-operativo riguardanti la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati

⁵⁰ Articolo 11, comma 5, del d.lgs. n. 471 del 1997.

⁵¹ Articolo 12, comma 3, del d.lgs. n. 471.

⁵² Articolo 6, comma 3, secondo e terzo periodo del d.lgs. n. 471.

⁵³ Articolo 2, comma 8, della legge 26 gennaio 1983, n. 18.

relativi ai corrispettivi giornalieri, entro il prossimo mese di marzo sarà disponibile sul sito istituzionale della scrivente (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/scontrino-elettronico>), il servizio “FAQ - Risposte alle domande più frequenti” cui si rinvia per tutti i dettagli del caso e l’eventuale integrazione di quanto riportato in questa sede.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)