

Risposta n. 8

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - fattura riepilogativa per le prestazioni di servizi - allegati - prestazioni accessorie

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, nello svolgimento della propria attività di autotrasporto di merci per conto terzi, documenta con una fattura unica tutte le prestazioni eseguite in ciascun mese nei confronti del medesimo cliente.

Nello specifico, le prestazioni di trasporto eseguite vengono documentate come segue:

- l'istante riceve l'incarico tramite posta elettronica o mediante ordini immessi sul portale elettronico;

- le prestazioni vengono svolte in base a contratti-quadro, che disciplinano i reciproci rapporti ed il tariffario;

- ogni singola prestazione è accompagnata da un documento di trasporto o da una lettera di vettura, contenente: numero e data, dati del committente, dati

identificativi del vettore, luogo e data di carico/scarico, targa della motrice e/o del rimorchio stradale utilizzati, peso e tipologia del prodotto trasportato;

- tutte le prestazioni eseguite nell'arco di ogni mese nei confronti di uno stesso committente vengono riepilogate in una lista descrittiva, nella quale sono riportate le predette informazioni di dettaglio; detta lista è predisposta dallo stesso committente e trasmessa all'istante mediante posta elettronica nei primi giorni del mese successivo;

- l'istante, riscontrata la correttezza delle informazioni incluse nella predetta lista, emette un'unica fattura elettronica, che riporta nel campo descrittivo la dicitura *"Vostro ordine n° ... - Riepilogo trasporti relativi al mese di ... come da vostra lista"*, che però non viene allegata al *file xml*, ma conservata in formato cartaceo dal committente e dal prestatore;

- ove l'istante, successivamente alla fatturazione, riscontri di dover incassare ulteriori somme per servizi accessori alle predette prestazioni (quali, ad esempio, gli indennizzi per carichi/scarichi multipli, per soste prolungate in sede di carico scarico, per sosta notturna, ovvero eventuali riaddebiti di spese connesse al trasporto combinato), previa comunicazione al committente e sua accettazione, include le prestazioni accessorie nella prima successiva lista mensile.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere:

a) se il procedimento di fatturazione sopra descritto rientra nella fattispecie disciplinata dall'articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) che stabilisce *"... per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime"* (fattura c.d. riepilogativa differita), con la conseguente facoltà di trasmettere la fattura mediante Sistema di Interscambio (di seguito SdI) entro il giorno 15 del mese successivo all'esecuzione del trasporti;

b) se il rinvio operato dalla fattura alla lista dei trasporti assolve gli obblighi

descrittivi previsti dall'articolo 21, comma 2, del decreto IVA, che stabilisce *"La fattura contiene le seguenti indicazioni: ... g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione"*, senza necessità di allegare la predetta lista al *file xml*, che, quindi, viene conservata in formato cartaceo solo dal committente e dal prestatore;

c) se al momento della fatturazione dei servizi accessori sia obbligatorio valorizzare, nel tracciato della fattura elettronica, l'apposita sezione 2.1.10 *"FatturaPrincipale"*, o se invece sia sufficiente che il collegamento tra la prestazione di trasporto principale e il servizio accessorio venga chiaramente illustrato nel campo descrittivo della fattura nell'ambito della consueta sezione 2.2 *"DatiBeniServizi"*, oltre che nella lista mensile e nella *mail* di autorizzazione dell'ulteriore addebito;

d) quale violazione si intende commessa e, quindi, quale sanzione sia applicabile - ed eventualmente assoggettabile a ravvedimento operoso - ove si ritenga che la mancata allegazione della lista descrittiva alle fatture rappresenti un'ipotesi di carente descrizione dei servizi resi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene, in risposta ai quesiti prospettati, di dover adottare il seguente comportamento:

«- considerare la modalità di fatturazione descritta rientrante nella fattispecie di fatturazione "differita" ai sensi art. 21, comma 4, lettera a);

- in caso di servizi accessori al trasporto, considerare la mancata compilazione nel tracciato fattura dei campi sezione 2.1.10 come violazione formale purché l'accessorietà dei servizi emerga comunque da una pari indicazione nella lista dei trasporti, in fattura nel campo 2.2, , nonché dagli allegati alla fattura;

- considerare la mancata allegazione alla fattura elettronica della lista dei trasporti come violazione formale;

- *garantire il ripristino dell'integrità documentale, **alternativamente**:*

o emettendo nota di credito a storno delle fatture risultate carenti di allegato e rimettendo note di debito complete di allegato; o entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo in cui si è commessa la violazione, trasformando la lista dei trasporti in file pdf/A, garantendone l'inalterabilità apponendovi firma digitale e marcatura temporale».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con le risposte ad interpello n. 389 e n. 528 [pubblicate rispettivamente il 24 settembre 2019 e il 16 dicembre 2019 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento] sono stati forniti chiarimenti in merito alla corretta individuazione delle ipotesi di fatturazione riepilogativa differita con riferimento alle prestazioni di servizi, disciplinate dall'articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA, nonché agli eventuali profili sanzionatori.

In particolare, per quel che qui interessa, è stato precisato che per fattura riepilogativa differita si intende la documentazione cumulativa di prestazioni di servizi rese nel mese nei confronti del medesimo cliente *"per cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta"*.

In base all'articolo 6, comma 3, del decreto IVA le prestazioni di servizi si considerano effettuate e, conseguentemente, l'imposta è esigibile, nel momento di in cui viene pagato il corrispettivo, indipendentemente dalla circostanza che la prestazione sia o meno già stata resa o ultimata, salvo quanto stabilito dal successivo comma 4, secondo cui *"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".

Tanto premesso, con riferimento al quesito *sub a)* si fa presente che non è esatto parlare di fatturazione riepilogativa differita, posto che, in base a quanto riferisce l'istante, il pagamento del corrispettivo sembra avvenire solo successivamente all'emissione della fattura " ... e, dunque, la prestazione non si considera ancora effettuata, né l'imposta è quindi esigibile, al momento della fatturazione.

"Si è, invece, in presenza di una 'fattura che documenta più prestazioni rese nel mese, il cui momento impositivo (ossia quello nel quale la prestazione si considera effettuata e, di conseguenza, l'imposta si rende esigibile) coincide con l'emissione della fattura stessa, che costituisce anche la data da indicare nel relativo campo del file' (cfr. la risposta ad interpello n. 389 del 24 settembre 2019).

La fattura va, quindi, trasmessa allo SdI entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, momento che coincide con la data riportata sulla stessa fattura" (cfr. la risposta ad interpello n. 528 pubblicata il 16 dicembre 2019).

Ciononostante, benché non sia esatto parlare di fatturazione riepilogativa differita, trattandosi comunque di un documento che certifica cumulativamente le prestazioni eseguite nel corso del mese nei confronti del medesimo cliente, affinché possano dirsi assolti gli obblighi previsti dall'articolo 21, comma 2, lettera g) del decreto IVA, con riguardo all'analitica indicazione della *"natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione"*, valgono gli stessi oneri documentali e descrittivi richiesti dal successivo comma 4, terzo periodo, lettera a).

In proposito, l'Agenzia delle entrate con la FAQ n. 52, pubblicata il 21 dicembre 2018 sul sito *internet* della scrivente (richiamata anche dall'istante), dopo aver chiarito che, con riguardo alle cessioni di beni *"I DDT possono essere conservati in maniera cartacea. Qualora i DDT siano allegati alla fattura elettronica e l'operatore utilizzi il servizio di conservazione gratuita offerto dall'Agenzia delle entrate, tali documenti saranno automaticamente portati in conservazione con la fattura. A tal proposito si ricorda che il singolo file fattura non deve superare la dimensione di 5MB"*, ha altresì

precisato che *"Le medesime considerazioni valgono nel caso di fattura differita emessa in relazione a prestazioni di servizi. Al riguardo, la circolare n. 18/E/2014 ha precisato che può essere utilizzata la documentazione commerciale prodotta e conservata per poter individuare con certezza la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti contraenti, come ad esempio, un documento attestante l'avvenuto incasso, il contratto, la nota di consegna dei lavori, la lettera d'incarico oppure la relazione professionale"*.

Successivamente, la FAQ n. 120, pubblicata il 19 luglio 2019 sul sito *internet* della scrivente, nell'evidenziare che *"A seguito dell'introduzione della fatturazione elettronica, non sono mutate le disposizioni sulla fattura differita e sulla compilazione della stessa. Nella fattura differita si richiameranno gli estremi dei DDT (bolle di consegna) che potranno essere allegati al file xml"*, non esclude che sia sufficiente richiamare eventuali liste riepilogative, ovvero ogni altra documentazione, comunque usata nella pratica commerciale, che consenta l'esatta individuazione, qualificazione e quantificazione dei servizi prestati.

Tanto chiarito, con riferimento al quesito *sub b)*, si ritiene assolto l'onere di *"individuare con certezza la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti contraenti"* (cfr. la citata circolare n. 18/E del 2014) e conseguentemente gli obblighi descrittivi previsti dall'articolo 21, comma 2, lettera g), del decreto IVA, mediante il rinvio alla lista riepilogativa, che l'istante può scegliere o meno di allegare al *file xml* trasmesso allo SdI, salvo però l'obbligo di garantirne la conservazione alternativamente in modalità cartacea o elettronica.

Conseguentemente, in riferimento al quesito *sub d)*, non si ravvisano violazioni conseguenti alla mancata allegazione della documentazione richiamata dalla fattura, fermo restando che esula dal procedimento di interpello la valutazione in concreto di eventuali violazioni commesse.

Con riguardo, invece, al quesito *sub c)*, la circolare n. 198/E del 13 agosto 1996, relativamente alle prestazioni accessorie (inclusi i servizi collegati di trasporto

combinato) a quelle di autotrasporto per conto terzi, ha chiarito che *"viene consentito di fatturare le suddette prestazioni accessorie separatamente da quelle principali, salvo l'indicazione degli estremi delle fatture relative a queste ultime, per il necessario collegamento"*.

Il richiamato documento di prassi pone, quindi, in rilievo il necessario collegamento con l'operazione principale, che deve essere correttamente valorizzato richiamando gli estremi della fattura che documenta la prestazione di trasporto originaria.

Le predette indicazioni restano valide anche in seguito all'introduzione della fatturazione elettronica.

Nel caso di specie, l'errore segnalato consiste nella non corretta compilazione dell'apposita sezione 2.1.10 *"FatturaPrincipale"*, in violazione delle indicazioni di cui alle *"Specifiche tecniche"*, allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, prot. n. 89757, versione 1.5, aggiornate il 30 luglio 2019.

In base a quanto emerge dall'istanza, è stata invece compilata la sezione 2.2 *"DatiBeniServizi"*, mediante richiamo alla lista descrittiva in cui vengono accluse sia le prestazioni di trasporto eseguite nel mese di riferimento, sia i servizi accessori relativi ai trasporti eseguiti nel mese precedente a quello di riferimento della lista, rendicontati in un momento successivo alla fatturazione dell'operazione principale.

Nella specie, quindi, nel capo descrittivo sembra che non vengano indicati gli *"... estremi delle fatture relative"* alle operazioni principali *"per il necessario collegamento"* (cfr. la citata circolare n. 198/E del 1996).

In proposito si ritiene che sia necessaria la regolarizzazione delle fatture da parte dell'emittente, mediante emissione di note di variazione ai sensi dell'articolo 26 del decreto IVA e successiva riemissione di fatture corrette, che valorizzino la distinzione tra le prestazioni di trasporto eseguite nel mese di riferimento della lista e i servizi accessori ai trasporti eseguiti nel mese precedente a quello di riferimento, richiamando altresì, con riguardo a questi ultimi, la fattura che documenta le operazioni principali

cui si collegano quelle accessorie.

[...]

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)