

CIRCOLARE N. 8 /E



Divisione Contribuenti

Roma, 3 aprile 2020

OGGETTO: Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 recante “Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”. Risposte a quesiti.

1.7 Emissione della fattura in presenza di attività per le quali è stata disposta la chiusura.

QUESITO: Si chiede se fra gli adempimenti tributari sospesi rientri anche quello dell’emissione delle fatture o se, in alternativa, sia invocabile nel caso specifico l’esimente prevista dall’articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in quanto si è in presenza di causa di forza maggiore che impedisce di assolvere correttamente all’obbligo.

RISPOSTA: L’articolo 21, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) prevede che «*La fattura è emessa entro dodici giorni dall’effettuazione dell’operazione determinata ai sensi dell’articolo 6 [c.d. “fattura immediata”, ndr.]. La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all’altra parte*».

Il medesimo articolo, peraltro, ammette emissioni in momenti successivi, come avviene, ad esempio, «*per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l’operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto*», ipotesi nelle quali «*può essere emessa*

una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime» [così il medesimo articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA in tema di fatture c.d. “differite”].

Nel caso oggetto di quesito – ossia di interruzione delle attività a far data dall’11 marzo 2020 in base al D.P.C.M. del medesimo giorno, con operazioni effettuate *ex* articolo 6 del decreto IVA (*i.e.* beni ceduti e prestazioni di servizi pagate) nei dodici antecedenti – qualora, alla data di interruzione, il cedente/prestatore non avesse ancora emesso alcuna fattura (elettronica o analogica a seconda dei soggetti coinvolti) fermo il ricorso a quella differita in presenza dei requisiti di legge, egli avrebbe comunque le seguenti alternative:

a. se non obbligato alla fatturazione elettronica tramite Sistema di Interscambio (SdI) in base all’articolo 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127 (cfr., sul punto, la circolare n. 14/E del 17 giugno 2019), emettere una fattura analogica o in formato elettronico (dunque anche in “.pdf” o cartacea con successiva digitalizzazione, ad esempio, tramite *scanner*) ed inviarla al cessionario/committente (ad esempio via posta elettronica, certificata o meno);

b. se obbligato alla citata fatturazione elettronica via SdI, utilizzare uno dei *software* gratuiti offerti dall’Agenzia delle entrate (*App, web, stand alone* più portale “Fatture e Corrispettivi”) per predisporre ed inviare il documento. Tali strumenti, va ricordato, sono usufruibili anche da coloro che, pur esonerati dalla fatturazione elettronica via SdI, vogliono ricorrervi su base volontaria (cfr. la già richiamata circolare n. 14/E del 2019).

Quanto all’articolo 6, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui «*Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore*», occorre rammentare che sulla nozione di “*forza maggiore*”, si è espressa più volte la Corte di cassazione, sposando un orientamento in linea con la giurisprudenza unionale.

Nello specifico, con la recente ordinanza n. 8175 del 22 marzo 2019 (ripresa, tra le altre, dalla successiva n. 28321 del 5 novembre 2019) il Giudice di legittimità ha chiarito che «[...] *la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (si vedano: Corte giust., C/314/06, punto 24, nonché Corte giust., 18 gennaio 2005, causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/UAMI, punto 25). Rilevano dunque non necessariamente circostanze tali da porre l'operatore nell'impossibilità assoluta di rispettare la norma tributaria bensì quelle anomale ed imprevedibili, le cui conseguenze, però, non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (Corte giust., 15 dicembre 1994, causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31, nonché Corte giust., 17 ottobre 2002, causa C-208/01, Parras Medina, punto 19). Sotto il profilo naturalistico, infine, la forza maggiore si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento*

imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate (Cass. sez. 5, 22/09/2017, n. 22153, cit., e Cass. sez. 6-5, 08/02/2018, n. 3049, cit)».

L'orientamento della Corte di cassazione conferma sostanzialmente i chiarimenti di cui alla circolare ministeriale n. 180 del 10 luglio 1998, nella quale si precisa che *«Per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto».*

Ora, il Decreto (unitamente ai precedenti decreto-legge del 2 marzo 2020, n. 9 e decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020) è intervenuto proprio al fine di introdurre misure di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza sanitaria in corso, sospendendo, tra l'altro, alcuni adempimenti e versamenti anche tributari, senza applicazione di sanzioni ed interessi, previa valutazione delle circostanze esterne connesse alla situazione epidemiologica che rendono estremamente difficoltoso l'adempimento agli obblighi tributari da parte di alcune categorie di soggetti.

Pertanto, in tema di fatturazione elettronica e di termini di invio allo SdI, come indicato anche nella risposta al quesito precedente, occorre rilevare che l'emissione della fattura (analogica od elettronica), in quanto documento destinato alla controparte contrattuale, è anche necessaria per adempiere a taluni obblighi nascenti dal Decreto (cfr., ad esempio, la necessità di omettere l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (analogica o elettronica) prevista dall'articolo 62 del decreto, così come illustrato nella risposta n. 1.13 di cui al seguito del presente documento di prassi in tema di "Ritenute compensi lavoro autonomo/provvigioni").

Inoltre, essendo il predetto documento destinato alla controparte contrattuale è funzionale all'esercizio di alcuni diritti fiscalmente riconosciuti (si pensi alla detrazione dell'IVA o alla deducibilità dei costi da parte del cessionario/committente).

Alla luce di quanto sopra, dunque, **l'emissione delle fatture non è un adempimento annoverabile tra quelli attualmente sospesi.**

Con riferimento all'esimente di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la stessa può trovare applicazione in base ai principi di carattere generale prima richiamati, qualora l'Ufficio competente alla valutazione della ricorrenza degli elementi della forza maggiore ne ravvisi la sussistenza nel caso concreto.

TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI

Quanto alla **trasmissione telematica dei corrispettivi**, nella circolare n. 3/E del 21 febbraio 2020 si è già evidenziato che essa, insieme alla memorizzazione (e

all'emissione del documento commerciale che vi è connessa), costituisce un unico adempimento ai fini dell'esatta documentazione dell'operazione e dei relativi corrispettivi. Si tratta, dunque, di una parte giuridicamente non separabile di un unico adempimento, in alcuni casi fisicamente non autonoma (si pensi alla procedura web "documento commerciale on line") e pertanto **la stessa non può essere oggetto di sospensione**, prevalendo, come visto per le fatture, l'esigenza della controparte di ricevere un documento variamente utilizzabile anche ai fini fiscali.

In un'ottica di massimo favor per i contribuenti, si ritiene che facciano comunque eccezione (e ricadano, quindi, nella sospensione) le ipotesi in cui, memorizzato il corrispettivo ed emesso il documento commerciale del caso, la trasmissione dei corrispettivi, non contestuale, sia stata legittimamente differita ad un momento successivo (si pensi, ad esempio, all'assenza di rete internet e/o a problemi di connettività del dispositivo).

Ricade, evidentemente, nella sospensione anche l'adempimento di sola trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi prevista dal comma 6-ter dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, attualmente in vigore per gli operatori con volume d'affari inferiore a 400 mila euro che non utilizzano ancora un registratore telematico ovvero la procedura web dell'Agenzia delle entrate e continuano ad emettere scontrini o ricevute fiscali.

Similarmente, **possono ricadere nella sospensione i termini di 60 giorni previsto per la trasmissione telematica dei corrispettivi generati dalla gestione di distributori automatici. Pertanto se un gestore di un distributore automatico non è in grado di effettuare la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi entro 60 giorni dal precedente invio dei dati -poiché il tecnico incaricato di rilevare il dato presso il sistema master del distributore è impossibilitato ad effettuarlo nel periodo di emergenza, sarà possibile effettuare la rilevazione e la trasmissione in un momento successivo.**

Sempre con riferimento all'adempimento di cui al comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, resta inteso che laddove l'esercizio commerciale non svolgesse alcuna attività (ad esempio in quanto chiuso per ordine dell'autorità o per altre ragioni connesse agli eventi calamitosi), nessuna ulteriore operazione relativa alla memorizzazione/invio dei dati deve essere posta in essere, considerato, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016, "Versione 9.0 dicembre 2019", che «*Nel caso di interruzione dell'attività per chiusura settimanale, chiusura domenicale, ferie, chiusura per eventi eccezionali, attività stagionale o qualsiasi altra ipotesi di interruzione della trasmissione (non causata da malfunzionamenti tecnici dell'apparecchio), il Registratore Telematico, alla prima trasmissione successiva ovvero all'ultima trasmissione utile, provvede all'elaborazione e all'invio di un unico file contenente la totalità dei dati (ad importo zero) relativi al periodo di interruzione, per i quali l'esercente non ha effettuato l'operazione di chiusura giornaliera.*

