

CIRCOLARE 10 DEL 28 GENNAIO 2019

FATTURAZIONE ELETTRONICA ENTI NO PROFIT

Rif. normativi Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 56
e di prassi: Legge 16 dicembre 1991, n. 398

In sintesi

A partire dal D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, con successivi emendamenti, il quadro inerente agli obblighi di fatturazione elettronica in capo alle associazioni sportive dilettantistiche è mutato più volte. Ulteriori modifiche sono intervenute in sede di legge di bilancio 2019 (legge 30 dicembre 2018, n. 145). Inoltre, le disposizioni che dapprima parevano interessare solo le ASD, si considerano estese a tutti gli enti non profit che optano per il regime di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Di seguito si riassumono le norme in vigore, anche alla luce delle recenti FAQ - nell'ambito delle quali l'Agenzia ha ulteriormente chiarito quale sia il comportamento corretto da porre in essere da parte delle pro-loco - e del convegno CNDCEC/Agenzia delle entrate, con uno sguardo anche alla gestione del flusso passivo.

Premessa

Al fine di mettere ordine nelle diverse informazioni che si sono succedute nel tempo, pari ad altrettante modifiche normative, ricordiamo brevemente le disposizioni introdotte, e poi modificate, in ambito di obblighi di fatturazione elettronica in capo ai soggetti non profit.

In fase di prima stesura del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, nessuna disposizione interessava espressamente il mondo non profit. In un secondo momento, a seguito di un emendamento successivamente approvato, si è giunti ad una prima "stesura definitiva" dell'art. 10 del D.L. n. 119/2018.

Tale versione, che in seguito è stata ulteriormente rimaneggiata, per quanto qui di interesse prevedeva (nella versione in vigore dal 19 dicembre 2018, come modificata dalla legge di conversione 17 dicembre 2018, n. 136:

Comma 01 - Esonero da emissione di fattura elettronica per i soggetti passivi "che hanno esercitato l'opzione di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali

proventi per un importo non superiore a euro 65.000”.I medesimi soggetti, “se nel periodo d’imposta precedente hanno conseguito dall’esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d’imposta”.

Comma 02 “Gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità in capo a soggetti di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari”.

Le modifiche introdotte con la legge di bilancio 2019

Con la legge di bilancio - art. 1, comma 56, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, è stato abrogato il comma 02 art. 10 del D.L. n. 119/2018, ovvero l’obbligo generico di fatturazione e registrazione relativo a contratti di sponsorizzazione e pubblicità in capo ai cessionari.

Per quanto sopra, le disposizioni attualmente vigenti (a fare data dal 1° gennaio 2019) risultano essere le seguenti:

Comma 01 - “All’articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Sono altresì esonerati dalle predette disposizioni i soggetti passivi che hanno esercitato l’opzione di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e che nel periodo d’imposta precedente hanno conseguito dall’esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000; tali soggetti, se nel periodo d’imposta precedente hanno conseguito dall’esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d’imposta.»”.

Dalla teoria alla pratica

Passando alla trasposizione in pratica della norma, il quadro definitivo risulta essere il seguente:

Soggetti che hanno optato per la legge n. 398/1991, e che nel precedente periodo d’imposta hanno conseguito proventi commerciali inferiori o uguali a 65.000 euro.

Per tali soggetti vige l’esonero dall’obbligo di fatturazione elettronica. L’emissione delle fatture attive (ovvero di quelle relative ai proventi commerciali) continuerà ad essere effettuata in analogico (su carta).

Il lasso temporale cui occorre fare riferimento per la verifica dei proventi commerciali è quello dell'anno precedente. Nulla si dice in caso di superamento in corso d'anno della soglia. Pertanto, se si rientra nel regime di esonero da e-fattura, tale **esonero vale per l'intero esercizio**.

Soggetti che hanno optato per la legge n. 398/1991 e che nel precedente periodo d'imposta hanno conseguito proventi commerciali superiori a 65.000 euro.

Vige l'obbligo di fatturazione in modalità elettronica, che deve essere assolto tramite i propri committenti/cessionari. Il soggetto non profit deve assicurare che la fattura sia emessa per proprio conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Da un punto di vista operativo, il committente/cessionario dovrà emettere fattura (verso sé stesso), per conto dell'associazione sportiva dilettantistica (ed enti assimilati). Quale **tipo di documento** si dovrà indicare **TD01** (fattura ordinaria), e non, si badi bene, TD20, poiché tale codice è riservato al solo caso di autofattura "denuncia", dovuto alla mancata ricezione di regolare fattura da parte di un proprio fornitore.

Da un punto di vista IVA, come chiarito in sede di convegno CNDCEC - Agenzia delle entrate, nulla cambia. La **fattura** pertanto **esporrà imponibile ed IVA ordinaria**.

I dati del "cedente/prestatore" saranno quelli della ASD (ovvero il fornitore), mentre i dati del cessionario saranno quelli relativi al soggetto cui la fattura è destinata (il cliente), ovvero il medesimo soggetto che sta predisponendo la fattura per conto della ASD.

Al fine di evidenziare che si tratta di emissione conto terzi, occorrerà valorizzare anche un campo che normalmente non viene utilizzato, ovvero il campo "Soggetto Emittente", indicando il valore "CC". Ciò segnala che la fattura è stata emessa dal cessionario/committente, invece che - come normalmente accade - dal cedente/prestatore.

Ad avvenuta trasmissione ed acquisizione del documento fattura da parte del Sistema di Interscambio, trasmissione che ovviamente dovrà essere effettuata da parte del cessionario/committente, questi dovrà consegnarne una copia alla ASD (o altro ente non profit in regime di legge n. 398/1991), che provvederà a contabilizzarla tra le fatture emesse ed a liquidare l'IVA secondo le specifiche regole di settore, applicando pertanto le percentuali di forfetizzazione previste.

Per quanto riguarda il recapito del documento, vi sono diverse strade percorribili.

Laddove la ASD sia dotata di PEC sulla quale ricevere le fatture elettroniche, o sia nella disponibilità di un canale informatico di ricezione, il dato può essere indicato direttamente nella fattura in sede di emissione. Ciò non deve stupire, in quanto, se è ben vero che la fattura, emessa dal cliente della ASD per conto di questa, è destinata al medesimo soggetto emittente, è altrettanto vero che non vengono effettuati controlli incrociati tra la PEC indicata ed il destinatario del documento. Pertanto, se al campo destinato ad accogliere l'indicazione del recapito della e-fattura viene indicato un indirizzo che si riferisce al soggetto cedente/prestatore (ovvero l'ASD), quest'ultimo riceverà la e-fattura tramite canale digitale.

Chiaramente, occorrerà prestare attenzione al fatto che la ASD riceverà la e-fattura come se si trattasse di un acquisto, ma non si tratterà di un giustificativo di spesa, bensì di un documento attivo, ovvero della fattura emessa dal cessionario/committente per conto della ASD stessa.

Attenzione

Tutto questo, tuttavia, non funzionerà laddove il cessionario/committente abbia preregistrato in piattaforma Fatture e Corrispettivi il proprio recapito preferenziale. In questo caso, infatti, l'indicazione dell'indirizzo preferenziale andrà a superare ogni diversa indicazione espressa in fattura; pertanto la fattura "partirà" ed "arriverà" sempre sul canale dell'emittente.

Come ulteriormente segnalato in occasione del convegno CNDCEC/Agenzia delle entrate, la norma prevede che la ASD si "assicuri" che la fattura venga emessa per suo conto dal cedente/cessionario. Al fine di reperire il documento, e quindi anche di verificare che tale emissione sia effettivamente avvenuta, soprattutto in quei casi in cui il recapito telematico non sia possibile (come evidenziato) e non si riesca ad ottenere una copia della fattura trasmessa al SDI da parte dell'emittente, occorre ricordare che il soggetto non profit - che introita proventi di tipo commerciale accessorio - è titolare di partita IVA. Come tale ha accesso alla piattaforma Fatture e Corrispettivi, e là potrà verificare l'avvenuta emissione del documento ed effettuare il download del file.

Infatti, ad avvenuto transito del file nella piattaforma, il sistema - a seguito della trasmissione effettuata dal cliente tenuto all'emissione della fattura per conto della ASD - "riconoscerà" (grazie alla corretta compilazione dei campi come indicato: "CC"), che si tratta di fattura che vede la ASD nel ruolo di "fornitore" e il soggetto emittente nel ruolo di "cliente". Pertanto, nell'area riservata di Fatture e Corrispettivi la ASD troverà il documento tra le proprie fatture emesse.

Ricapitolando, l'ente non profit che abbia superato nel precedente periodo d'imposta la soglia di 65.000 euro di proventi commerciali, non sarà mai tenuto ad emettere in proprio fattura elettronica. Sarà, invece, il **committente/cessionario chiamato ad adempiere per conto dell'ente stesso**.

In sede di convegno CNDCEC/Agenzia delle entrate, è stata posta l'osservazione che questo meccanismo di fatturazione a carico dei cessionari/committenti potrebbe "causare fastidio", rendendo ancora più difficile per i soggetti non profit ottenere sostegni economici. L'Agenzia delle entrate, in tale occasione, ha enunciato che la norma è stata prevista per semplificare gli adempimenti a tali soggetti; tuttavia, ciò **non impedisce** ai medesimi di **non avvalersi del meccanismo di fatturazione effettuata dai committenti/cessionari per loro conto**, decidendo pertanto di **emettere in proprio fattura elettronica**, per quanto non obbligati per norma.

Si sottolinea che si tratta di una risposta fornita nel corso di un convegno, ed è pertanto auspicabile che il tutto venga formalizzato in una circolare; tuttavia, appare condivisibile il ragionamento posto dall'Agenzia, ovvero che l'importante è che sia emessa fattura elettronica, o dal cessionario/committente, o direttamente dal soggetto non profit, se questa opzione venga vista come più favorevole.

Posto che il comma 02 art. 10 del D.L. n. 119/2018 è stato abrogato, con riferimento ai contratti di sponsorizzazione e pubblicità viene meno l'obbligo inizialmente introdotto a carico del cessionario e senza alcun limite relativo ad importo o ai proventi conseguiti dal soggetto non profit. La disposizione è stata completamente cancellata e pertanto i contratti di sponsorizzazione e pubblicità rientrano nel meccanismo generico già richiamato.

I soggetti che possono optare per la legge n. 398/1991

Per quanto esposto, risulta di fondamentale importanza richiamare quali sono i soggetti che possono optare per il regime di cui alla legge n. 398/1991.

Occorre premettere che la legge 16 dicembre 1991, n. 398 - pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 295 del 17 dicembre 1991 - si riferisce specificamente a "Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche"; tuttavia, la platea di soggetti interessati è ben più ampia, poiché, ai sensi dell'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, e dell'art. 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, anche altre tipologie di enti non profit possono optare per il regime di cui alla legge n. 398/1991.

Dal combinato disposto delle disposizioni risulta che possono avvalersi del regime di cui alla

legge n. 398/1991, con i conseguenti riflessi in merito agli obblighi ed alle modalità di fatturazione elettronica, le associazioni sportive e società sportive dilettantistiche e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 400.000 euro (tetto a fare data dal 1° gennaio 2017).

Rientrano inoltre tra i soggetti che possono optare per il regime di cui alla legge n. 398/1991 (fermo restando il limite dei proventi commerciali), i seguenti soggetti, legalmente costituiti senza fine di lucro:

- associazioni senza fine di lucro;
- pro-loco;
- associazioni bandistiche;
- cori amatoriali;
- filodrammatiche;
- associazioni musicali;
- associazioni di danza popolare.

Pro-loco: la conferma nelle FAQ dell'Agenzia delle entrate 11 gennaio 2019

L'ulteriore conferma che le particolari disposizioni enunciate in materia di fatturazione elettronica valgono non solo per i soggetti cui specificamente si rivolge la legge n. 398/1991 (associazioni sportive dilettantistiche), bensì si estendono a tutti quei soggetti non profit che di tale legge possono avvalersi, è giunta dall'Agenzia delle entrate, in occasione di una FAQ pubblicata in data 11 gennaio 2019.

In tale sede, l'Agenzia ha espressamente confermato che le associazioni pro-loco non sono tenute a emettere le fatture in formato elettronico, richiamando le esposte disposizioni di cui all'art. 10, comma 01, del D.L. n. 119/2018.

Vale dunque per la pro-loco (così come per gli altri soggetti non profit che hanno optato per la legge n. 398/1991) l'esonero dalla fatturazione elettronica. Esonero totale per proventi commerciali dell'esercizio precedente inferiori o uguali a 65.000 euro. Al superamento di tale soglia, sempre relativa all'esercizio precedente, l'ente deve assicurarsi che la fattura sia emessa per suo conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta. Quanto sopra poiché l'art. 9-bis del D.L. n. 417/1991, che prevede che "si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398".

La gestione del flusso passivo

Tra i problemi degli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale accessoria vi è anche quello della **gestione del flusso passivo**.

Nel corso del convegno *CNDCEC/Agenzia delle entrate*, è stato richiesto se fosse possibile separare i canali di ricezione delle fatture passive che si riferiscono all'attività istituzionale da quelle che si riferiscono all'attività commerciale e, in caso affermativo, come fosse possibile procedere concretamente.

L'Agenzia ha evidenziato che certamente è possibile per questi soggetti, come peraltro per la generalità dei soggetti, scegliere canali diversi di ricezione.

È possibile utilizzare due diversi indirizzi di posta elettronica.

Tuttavia, al fine di ottenere effettivamente il recapito differenziato è necessario non pre-registrare il recapito preferenziale in piattaforma Fatture e Corrispettivi, altrimenti tale indirizzo prevale sulle diverse indicazioni fornite in fattura.

Detto questo, vi è nel caso specifico la questione del "formato", ovvero elettronico per quanto riguarda le fatture passive che si riferiscono ad acquisti effettuati nell'ambito dell'attività commerciale, ed analogico per quanto riguarda le forniture relative all'attività istituzionale.

Gli enti non commerciali potranno pertanto gestire gli acquisti come segue:

- per le forniture e fatture passive in genere che si riferiscono all'attività istituzionale, dovranno comunicare al fornitore di indicare in sede di emissione della fattura solo il codice fiscale, e non anche la partita IVA. Laddove il soggetto non profit sia nella disponibilità di una PEC o di un canale di ricezione, potrà utilizzarlo, distinguendo comunque il tipo di spesa dalla presenza del solo codice fiscale. Diversamente, si indicherà Codice Destinatario "0000000". In ogni caso, con l'indicazione del solo codice fiscale, il soggetto non profit opererà quale "soggetto privato", con diritto di ottenere copia analogica avente pieno valore ai fini di legge;
- viceversa, le fatture emesse dai fornitori e relative all'attività accessoria commerciale svolta dal soggetto non profit dovranno riportare la sola indicazione della partita IVA, ed essere recapitate sull'indirizzo di PEC prescelto, oppure su canale informatico. Laddove l'informazione di recapito non venisse fornita dall'ente non commerciale, nuovamente si indicherà Codice Destinatario "0000000", e, trattandosi di fattura

emessa verso partita IVA, il documento cadrà nel caso di “mancato recapito” e sarà prelevabile da parte dell’ente nell’area deputata del sito Fatture e Corrispettivi.

L’Agenzia ha più volte ricordato nel corso del convegno che all’atto dell’emissione di una fattura non è necessario indicare sia il codice fiscale che la partita IVA del cliente. È sufficiente l’indicazione di uno dei due dati richiesti.

Anzi, nel caso degli enti non profit, viene espressamente consigliato di utilizzare l’uno o l’altra per identificare il tipo di spesa effettuata (istituzionale o commerciale). Chiaramente, l’informazione di cosa indicare dovrà di volta in volta essere data al fornitore da parte del soggetto ente non commerciale interessato.

Indipendentemente dalla gestione differenziata (fatture ricevute con indicazione del solo codice fiscale, piuttosto che della sola partita IVA), l’Agenzia ha precisato che, accedendo alla piattaforma Fatture e Corrispettivi, il soggetto non profit troverà tutte le fatture, comunque ricevute, pronte per la visualizzazione o l’eventuale download del file XML. Le fatture intestate al solo codice fiscale, quindi, piuttosto che quelle intestate alla sola partita IVA, saranno comunque tutte insieme e presenti in Fatture e Corrispettivi.