

Fatturazione elettronica **Novità del DL 119/2018 convertito** **Riepilogo della disciplina**

1 PREMESSA

La L. 27.12.2017 n. 205 (legge di bilancio 2018) ha disposto l'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica a partire dal 2019.

Sino al 31.12.2018, infatti, fatte salve alcune eccezioni che riguardano alcune tipologie di operazioni effettuate in settori particolarmente soggetti al rischio di frode (settore dei carburanti e settore dei subappalti pubblici), l'obbligo di emettere la fattura in formato elettronico è previsto esclusivamente per le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica amministrazione.

L'art. 1 co. 909 e ss. della L. 205/2017, modificando il DLgs. 127/2015, ha previsto, con decorrenza dall'1.1.2019, l'obbligo di fatturazione elettronica per la generalità delle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA, nonché nei confronti di privati consumatori.

In attuazione del nuovo obbligo, le regole di emissione e trasmissione delle fatture elettroniche sono state definite con il provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757, che ha approvato le relative specifiche tecniche.

Con il DL 28.6.2018 n. 79 tale adempimento è stato rinviato all'1.1.2019 con riferimento alle cessioni di benzina e gasolio per autotrazione effettuate presso impianti stradali di distribuzione.

Il DL 23.10.2018 n. 119 (c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2019"), convertito nella L. 17.12.2018 n. 136, ha apportato significative modifiche all'adempimento, introducendo alcune importanti semplificazioni.

Di seguito si riepiloga la disciplina relativa alla fatturazione elettronica, alla luce delle novità contenute nel DL 119/2018 convertito.

2 AMBITO APPLICATIVO

A partire dall'1.1.2019, devono essere documentate mediante fattura elettronica, a norma dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia. Sono dunque compresi nell'ambito di applicazione del nuovo obbligo anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri.

L'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, nella sua originaria stesura, prevedeva che dovessero essere soggette all'obbligo di fatturazione elettronica le operazioni domestiche effettuate da soggetti "*residenti, stabiliti o identificati*" nel territorio dello Stato.

L'art. 15 co. 1 del DL 119/2018, in aderenza con quanto stabilito dal Consiglio dell'Unione europea con la decisione di esecuzione UE 2018/593, grazie alla quale l'Italia è stata autorizzata a introdurre l'obbligo di fatturazione elettronica in ambito B2B e B2C, derogando all'applicazione degli artt. 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE, ha modificato l'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, il quale prevede, nella sua nuova formulazione, che l'obbligo di adozione della fattura elettronica riguardi i soli soggetti "*residenti o stabiliti*" nel territorio dello Stato.

L'obbligo riguarda sia le operazioni effettuate verso soggetti passivi IVA, sia le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori (ove soggette all'obbligo di fatturazione ex art. 21 del DPR 633/72).

2.1 OPERAZIONI CON L'ESTERO

Restano escluse dall'obbligo in argomento le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti esteri, ossia soggetti non residenti, non stabiliti e identificati ai fini IVA senza stabile organizzazione in Italia.

Tali operazioni potranno continuare ad essere documentate, alternativamente, mediante fattura cartacea o elettronica e, nella generalità dei casi, saranno oggetto della nuova comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere, introdotta con decorrenza dal 2019 dalla stessa legge di bilancio 2018 (art. 1 co. 909 della L. 205/2017).

2.2 SOGGETTI ESONERATI

Alla luce delle modifiche apportate dall'art. 10 del DL 119/2018 all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, sono espressamente esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica:

- i soggetti passivi IVA che si avvalgono del regime di vantaggio ex art. 27 del DL 98/2011;
- i soggetti passivi IVA che si avvalgono del regime forfetario ex art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014;
- le associazioni sportive dilettantistiche e gli altri soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/91 e che non hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi superiori a 65.000,00 euro nel periodo d'imposta precedente; nel caso in cui abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente, un importo superiore a 65.000,00 euro, tali soggetti sono tenuti ad assicurare che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

In virtù del loro esonero "per natura" dall'emissione di fattura, sono esclusi dal perimetro soggettivo dell'adempimento anche i produttori agricoli "esonerati" di cui all'art. 34 del DPR 633/72.

Ai sensi dell'art. 10-*bis* del DL 119/2018, per il periodo d'imposta 2019 sono esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015 i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, con riferimento alle sole fatture i cui dati sono inviati a detto Sistema.

Sono tenuti a tale obbligo:

- gli iscritti all'Albo dei Medici Chirurghi e degli Odontoiatri;
- le farmacie pubbliche e private;
- le aziende sanitarie locali (ASL);
- le aziende ospedaliere;
- gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS);
- i policlinici universitari;
- presidi di specialistica ambulatoriale;
- le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa;
- gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari;
- le c.d. "parafarmacie";
- gli iscritti agli Albi professionali degli psicologi, infermieri, ostetriche/i, tecnici sanitari di radiologia medica e veterinari;
- gli esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico;
- le strutture sanitarie autorizzate e non accreditate con il Servizio sanitario nazionale (SSN).

2.3 CESSIONI DI CARBURANTI E SUBAPPALTI PUBBLICI

Ai sensi dell'art. 1 co. 917 della L. 205/2017, l'obbligo di emettere fattura in formato elettronico ai sensi del DLgs. 127/2015 è entrato in vigore in via anticipata, dall'1.7.2018, per le seguenti tipologie di operazioni:

- cessioni di benzina e gasolio utilizzati come carburanti per motori, effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA, ad eccezione di quelle effettuate presso impianti stradali di distribuzione (per le cessioni effettuate verso privati vige l'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale ai sensi dell'art. 2 co. 1 lett. b) del DPR 696/96);
- le operazioni effettuate da subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nell'ambito di contratti di appalto di lavori, servizi e forniture stipulati con Pubbliche amministrazioni.

Per quanto riguarda le operazioni effettuate nell'ambito dei subappalti pubblici a partire dall'1.7.2018, si precisa che l'obbligo di emettere la fattura elettronica trova applicazione esclusivamente per i

rapporti “diretti” tra il soggetto titolare del contratto di appalto e i soggetti di cui questi si avvale per la relativa esecuzione, con esclusione dei rapporti intercorrenti tra questi ultimi e soggetti terzi.

Resta fermo l’obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni effettuate dal soggetto titolare del contratto di appalto nei confronti della Pubblica amministrazione appaltante, attualmente previsto in forza del DM 3.4.2013 n. 55 (provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757 e circ. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 8).

Inoltre, le fatture elettroniche emesse dai subappaltatori e subcontraenti in forza del nuovo obbligo dovranno riportare lo stesso Codice Identificativo di Gara (CIG) e lo stesso Codice Unitario di Progetto (CUP) riportati nelle fatture emesse dall’impresa capofila nei confronti dell’Amministrazione pubblica.

3 DEFINIZIONE DI “FATTURA ELETTRONICA”

Il provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757 definisce la “fattura elettronica” come un documento informatico:

- emesso in formato strutturato XML (*eXtensible Markup Language*);
- conforme alle specifiche tecniche approvate dallo stesso provvedimento;
- trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio (SdI);
- recapitato dal SdI al soggetto ricevente.

Il *file* della fattura non deve contenere macroistruzioni o codici eseguibili tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati.

In mancanza di tali requisiti, la fattura si considera non emessa.

4 CONTENUTO DELLA FATTURA ELETTRONICA

In base a quanto disposto dal provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757, la fattura elettronica riporta:

- gli elementi obbligatori di cui all’art. 21 o 21-*bis* del DPR 633/72 (a seconda che si tratti di una fattura ordinaria o semplificata), in quanto elementi fiscalmente rilevanti;
- le informazioni obbligatorie indicate nelle specifiche tecniche allegato allo stesso provvedimento;
- eventuali informazioni facoltative, previste dalle stesse specifiche tecniche, volte ad agevolare la gestione digitalizzata dei flussi di fatturazione.

4.1 FATTURE ELETTRONICHE VERSO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Il provv. 30.4.2018 n. 89757 disciplina le regole di emissione e trasmissione delle fatture elettroniche ai fini del nuovo obbligo di cui al DLgs. 127/2015. Per le fatture emesse nei confronti della Pubblica amministrazione, dunque, continuano ad applicarsi le regole di cui al DM 3.4.2013 n. 55. Con riferimento a queste ultime si sottolinea come l’art. 15-*bis* del DL 119/2018 abbia modificato l’art. 1 co. 213 della L. 24.12.2007 n. 244, attraverso l’introduzione della lett. *g-ter*), che prevede che siano definite:

- le cause che possono consentire alle Pubbliche Amministrazioni di rifiutare le fatture elettroniche loro destinate;
- le modalità tecniche attraverso le quali comunicare tale rifiuto al cedente.

La misura è stata introdotta al fine di evitare che vengano rigettate impropriamente le fatture elettroniche ricevute dalle Pubbliche Amministrazioni.

4.2 NOTE DI VARIAZIONE E AUTOFATTURE

Le regole tecniche individuate per l’emissione e la trasmissione delle fatture elettroniche valgono anche per le note di variazione emesse ai sensi dell’art. 26 del DPR 633/72 e per le autofatture emesse ai sensi dell’art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

In tal caso, occorrerà indicare nel *file* della fattura la specifica tipologia di documento (“nota di credito” o “nota di debito”, ovvero “autofattura”).

Si precisa che le richieste di variazioni avanzate dal cessionario o committente nei confronti del cedente o prestatore non sono gestite tramite il Sistema di Interscambio.

L’autofattura “elettronica” può essere utilizzata anche per procedere ad effettuare l’integrazione della fattura nelle ipotesi in cui si rende applicabile il regime di inversione contabile di cui all’art. 17 del DPR 633/72. Nella circ. 2.7.2018 n. 13, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che, considerata la natura elettronica del documento transitato presso il SdI, l’integrazione può essere effettuata predisponendo un ulteriore documento, “*da allegare al file della fattura in questione*” e ad essa riferibile, che contenga i dati necessari per porre in essere l’inversione contabile. Come chiarito dalla stessa Agenzia nelle risposte alle domande più frequenti sulla fatturazione elettronica, pubblicate sul proprio sito, tale documento, “*per consuetudine viene chiamato «autofattura» poiché contiene i dati tipici di una fattura e, in particolare l’identificativo IVA dell’operatore tenuto all’integrazione, sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente*”. Esso potrà essere inviato al Sistema di Interscambio e, se l’operatore decide di aderire al servizio di conservazione gratuito dell’Agenzia delle Entrate, potrà essere portato automaticamente in conservazione.

Le autofatture possono essere utilizzate anche nel caso di operazioni prive di controparte, come, ad esempio, nel caso di autoconsumo da parte dell’imprenditore individuale o di passaggi interni di beni fra contabilità separate.

Sono altresì emessi sotto forma di “autofatture” i documenti emessi dai cessionari o committenti nell’ipotesi, prevista dall’art. 34 co. 6 del DPR 633/72, di acquisto di beni o utilizzo di servizi da produttori agricoli che nell’anno solare precedente hanno realizzato (o nel caso di inizio attività prevedono di realizzare) un volume d’affari non superiore a 7.000,00 euro.

4.3 DATI OBBLIGATORI AI FINI FISCALI

Ai sensi dell’art. 21 del DPR 633/72, la fattura ordinaria deve contenere i seguenti dati:

- data di emissione del documento;
- numero progressivo del documento;
- dati del cedente o prestatore (ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome in caso di persona fisica, residenza o domicilio, numero di partita IVA, ed eventualmente i dati del rappresentante fiscale o della stabile organizzazione in Italia);
- dati del cessionario o committente (ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome in caso di persona fisica, residenza o domicilio del soggetto, numero di partita IVA o codice fiscale, ed eventualmente i dati del rappresentante fiscale o della stabile organizzazione in Italia);
- natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell’operazione;
- corrispettivo e altri dati necessari alla determinazione della base imponibile;
- aliquota IVA;
- ammontare imponibile;
- ammontare dell’imposta;
- le specifiche indicazioni previste in caso di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi;
- eventuale indicazione che la fattura è emessa da un terzo per conto del cedente o prestatore.

In caso di fattura semplificata, emessa ai sensi dell’art. 21-*bis* del DPR 633/72, è sufficiente che fra i dati del cessionario o committente sia indicata la partita IVA ovvero il codice fiscale di quest’ultimo.

4.4 DATI OBBLIGATORI PER LA TRASMISSIONE SUL SISTEMA DI INTERSCAMBIO

All'interno del *file* fattura è necessario riportare le ulteriori informazioni obbligatorie previste dalle specifiche tecniche allegate al provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757, ancorché non previste dagli artt. 21 e 21-*bis* del DPR 633/72. Fra queste si menzionano, a titolo esemplificativo, le informazioni riguardanti:

- il tipo di documento emesso (distinguendo tra fattura, parcella, autofattura, acconto o anticipo su fattura o parcella, nota di credito o nota di debito);
- il regime fiscale applicato dal cedente o prestatore (es. regime ordinario, regime forfetario, regime dell'editoria, IVA per cassa, ecc.);
- l'eventuale applicazione della ritenuta, dell'imposta di bollo e della cassa previdenziale;
- i dati del documento di trasporto emesso in caso di fatturazione differita;
- la natura dell'operazione ove l'imposta non sia indicata in fattura (operazione esclusa, esente, non imponibile, ecc.);
- l'identificativo fiscale del soggetto trasmittente;
- il numero progressivo attribuito dal soggetto trasmittente al *file* per l'invio al Sistema di Interscambio.

4.5 DATI FACOLTATIVI

Per consentire una più agevole gestione digitalizzata dei flussi attivi e passivi di fatturazione, il tracciato della fattura elettronica approvata con il provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757 permette l'indicazione di ulteriori dati facoltativi, come i dati relativi alla tipologia di beni e servizi ceduti ovvero funzionali alle esigenze informative proprie dei rapporti tra fornitore e cliente.

È infatti possibile indicare, ad esempio:

- i dati relativi all'ordine di acquisto;
- i dati relativi al trasporto dei beni;
- i dati per il pagamento.

5 PREDISPOSIZIONE DELLA FATTURA

Al fine di agevolare gli operatori nella predisposizione del *file* fattura in formato XML, l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione alcuni servizi gratuiti.

In particolare, la fattura può essere predisposta mediante:

- una procedura *web* disponibile sul portale "Fatture e Corrispettivi" (accessibile con le credenziali Entratel/Fisconline, Carta Nazionale Servizi e SPID);
- un'applicazione ("FatturAE") per dispositivi mobili (accessibile mediante le credenziali Entratel/Fisconline);
- un *software* specifico rilasciato dall'Agenzia delle Entrate e installabile su PC.

Resta ferma la possibilità di ricorrere ai *software* di mercato, purché compatibili con le specifiche tecniche allegate al provv. 30.4.2018 n. 89757.

6 TRASMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

La fattura elettronica deve essere trasmessa e ricevuta mediante il Sistema di Interscambio (SdI). Ciò significa che:

- il soggetto trasmittente invia il documento elettronico al SdI mediante appositi canali;
- il SdI recapita la fattura al destinatario, il quale può riceverla dotandosi a sua volta di un apposito canale di ricezione, ovvero acquisendola su un'apposita area autenticata del sito dell'Agenzia delle Entrate qualora il proprio canale di ricezione risulti inattivo o non funzionante.

È ammessa la trasmissione sia di fatture singole, sia di un lotto di più fatture.

6.1 SOGGETTO TRASMITTENTE

La fattura elettronica è trasmessa al Sistema di Interscambio:

- dal soggetto obbligato a emetterla ai sensi dell'art. 21 del DPR 633/72;
- da un intermediario che agisce per conto del soggetto obbligato all'emissione e che può essere anche un soggetto diverso dagli intermediari abilitati individuati dall'art. 3 del DPR 322/98.

In quest'ultimo caso occorre indicare nella fattura i dati del soggetto incaricato.

Resta ferma, in ogni caso, la responsabilità del soggetto passivo.

6.2 MODALITÀ DI TRASMISSIONE

La fattura elettronica può essere trasmessa al Sistema di Interscambio utilizzando:

- i servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (procedura *web* e "app" utilizzabili anche per la predisposizione del *file* fattura);
- la posta elettronica certificata (PEC);
- gli specifici canali di colloquio con il Sistema di Interscambio, ossia:
 - un sistema di cooperazione applicativa su rete Internet con servizio esposto tramite modello *web service*;
 - un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

L'attivazione di questi ultimi canali risulta più onerosa rispetto all'attivazione degli altri strumenti menzionati e implica un preventivo processo di accreditamento al Sistema di Interscambio per impostare le regole tecniche di colloquio tra l'infrastruttura informatica del soggetto trasmittente e il Sistema di Interscambio (si veda il sito www.fatturapa.gov.it).

Al termine del processo di accreditamento, che può richiedere anche alcuni mesi di tempo, viene rilasciato almeno un codice destinatario (ossia un codice di 7 cifre) associato al canale telematico attivato.

6.3 TERMINI DI TRASMISSIONE

Ai sensi dell'art. 21 del DPR 633/72, la fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione, determinato a norma dell'art. 6 del DPR 633/72, ossia in corrispondenza della consegna o spedizione dei beni ovvero del pagamento del corrispettivo (fatte salve le ipotesi di fatturazione differita ex art. 21 co. 4 del DPR 633/72).

Conformemente a tale disposizione, ai fini del nuovo obbligo di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, la fattura deve essere trasmessa al Sistema di Interscambio al momento di effettuazione dell'operazione.

Se la fattura non è scartata dal SdI, essa si considera emessa e la data di emissione cui fare riferimento ai fini dell'individuazione del termine di esigibilità dell'imposta è la data riportata sulla fattura (prov. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757).

L'art. 10 co. 1 del DL 119/2018 ha peraltro previsto misure che consentono di limitare i possibili effetti negativi conseguenti a ritardi nell'adeguamento dei sistemi informatici.

In particolare, il novellato art. 1 co. 6 del DLgs. 127/2015 prevede che, per le fatture la cui emissione è dovuta nel primo semestre 2019:

- non si applichi la sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 se la fattura viene emessa in formato elettronico oltre il termine previsto dall'art. 21 del DPR 633/72, ma entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA periodica (mensile o trimestrale);

- si applichi la riduzione dell'80% della sanzione di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97 se la fattura viene emessa oltre il termine previsto dall'art. 21 del DPR 633/72, ma entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA periodica del periodo successivo.

Quest'ultima agevolazione è estesa al 30.9.2019 con riferimento ai soggetti passivi che effettuano la liquidazione periodica dell'IVA con cadenza mensile.

Nella Relazione illustrativa al DL 119/2018 si precisa altresì che l'annullamento o la riduzione delle sanzioni si applica anche ai cessionari o committenti che abbiano detratto l'imposta in assenza di una fattura elettronica o che abbiano emesso un'autofattura ai sensi dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97, entro i termini della propria liquidazione periodica.

L'art. 11 del DL 119/2018 ha, inoltre, modificato l'art. 21 co. 4, primo periodo, del DPR 633/72. A seguito di tale modifica, a decorrere dall'1.7.2019, la fattura potrà essere emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Chi si avvale di questa possibilità deve darne evidenza nel documento, specificando la data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo (nuovo art. 21 co. 2 lett. g-bis) del DPR 633/72), oltre alla data di emissione del documento.

Considerato che la fattura elettronica può dirsi emessa al momento della trasmissione mediante il Sistema di Interscambio, il *file* XML potrà essere trasmesso al Sdl entro il nuovo arco temporale (10 giorni) concesso dall'art. 21 del DPR 633/72.

6.4 CONTROLLI DEL SISTEMA DI INTERSCAMBIO

Per ogni fattura elettronica o lotto di fatture ricevuti, il Sistema di Interscambio effettua specifici controlli riguardanti ad esempio:

- le dimensioni del *file*;
- la compilazione dei campi obbligatori della fattura (come la valorizzazione del campo "partita IVA" o "codice fiscale" fra i dati del cessionario o committente o la presenza del numero progressivo della fattura);
- la validità di alcuni dati (viene verificata, ad esempio, la validità della partita IVA indicata, verificandone la presenza nella banca dati dell'Anagrafe tributaria, sempre che si tratti di una partita IVA italiana);
- la coerenza dei dati riportati (come la coerenza tra i dati relativi alla base imponibile, all'imposta, all'aliquota e alla natura dell'operazione).

Firma digitale

Sebbene l'apposizione della firma digitale sulla fattura non sia obbligatoria, il soggetto passivo IVA potrebbe ritenerla opportuna al fine di garantire l'autenticità del documento. Tuttavia, se essa risulta presente, il Sdl effettua il controllo sulla validità del relativo certificato e, in caso di esito negativo, il *file* viene scartato.

6.5 RICEVUTA DI CONSEGNA

Se i controlli hanno esito positivo e la fattura viene correttamente recapitata o messa a disposizione, viene rilasciata, entro 5 giorni, una ricevuta di consegna, contenente anche la data di ricezione da parte del destinatario.

Se i controlli hanno esito positivo ma, per cause tecniche, la fattura non è recapitata all'indirizzo telematico indicato sul documento, viene rilasciata una ricevuta che attesta l'impossibilità del recapito. Tuttavia, come verrà illustrato nei successivi paragrafi, anche in questo caso la fattura si intende emessa ed è resa disponibile al cessionario o committente.

Le ricevute sono inviate sul canale telematico attraverso cui il Sdl ha ricevuto il *file*.

6.6 SCARTO DELLA FATTURA

Se i controlli hanno esito negativo viene inviata, entro 5 giorni dalla trasmissione, una ricevuta di scarto sul canale telematico attraverso cui il Sdl ha ricevuto il *file*.

In tal caso, la fattura si considera non emessa.

Tuttavia, a seguito dello scarto, il soggetto ha 5 giorni di tempo (consecutivi di calendario, anche se non lavorativi) per inviare al Sdl la fattura elettronica corretta senza incorrere nella violazione dell'art. 6 del DPR 633/72, posto che la data di trasmissione è nota al Sdl.

Se la fattura risulta scartata e non è stato effettuato alcun invio correttivo, la stessa si intende non emessa. Pertanto, se il cedente o prestatore ha effettuato la registrazione contabile della fattura, è tenuto ad effettuare una variazione contabile valida ai soli fini interni, senza che sia necessario emettere alcuna nota di variazione sul Sdl.

Il cessionario o committente, invece, potrà regolarizzare l'operazione ai sensi dell'art. 6 co. 8 lett. a) e b) del DLgs. 471/97 trasmettendo un'autofattura al Sdl.

L'invio al Sdl sostituisce l'obbligo, di cui all'art. 6 co. 8 lett. a) del DLgs. 471/97, di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

7 RECAPITO DELLA FATTURA

La fattura elettronica trasmessa al Sistema di Interscambio viene successivamente recapitata dal sistema medesimo al destinatario indicato sul documento. Il recapito avviene secondo modalità differenti a seconda del canale di ricezione attivato dal destinatario.

7.1 SOGGETTO RICEVENTE

La fattura elettronica può essere recapitata dal Sistema di Interscambio:

- al cessionario o committente;
- a un intermediario che agisce per conto del cessionario o committente e che può essere anche un soggetto diverso dagli intermediari abilitati individuati dall'art. 3 del DPR 322/98.

7.2 MODALITÀ DI RECAPITO

I canali utilizzabili per la trasmissione delle fatture non sono i medesimi utilizzabili per la ricezione delle stesse.

Il destinatario della fattura può ricevere il documento elettronico mediante:

- un sistema di posta elettronica certificata (PEC);
- uno degli specifici canali di colloquio con il Sistema di Interscambio, preventivamente accreditato, ossia:
 - un sistema di cooperazione applicativa su rete Internet con servizio esposto tramite modello *web service*;
 - un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Nel primo caso, se il cessionario o committente comunica l'indirizzo PEC al cedente o prestatore, questi (o il relativo intermediario) indica nel campo "codice destinatario" della fattura il codice convenzionale "0000000" e nel campo "PEC Destinatario" l'indirizzo PEC.

Nel secondo caso, se il cessionario o committente comunica il codice di 7 cifre al cedente o prestatore, questi (o il relativo intermediario) inserisce tale codice nel campo "codice destinatario" della fattura senza compilare il campo "PEC Destinatario".

Il codice convenzionale "0000000" può essere utilizzato anche quando il cessionario/committente non ha comunicato il proprio indirizzo telematico o nel caso in cui la fattura sia emessa nei confronti di un consumatore finale (v. *infra*).

Registrazione dell'indirizzo telematico

I soggetti passivi IVA possono comunicare all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo telematico (indirizzo PEC o codice destinatario) presso il quale intendono ricevere le fatture elettroniche, registrando tale indirizzo mediante un apposito servizio reso disponibile dalla stessa Agenzia.

In caso di registrazione, le fatture saranno sempre recapitate all'indirizzo pre-registrato indipendentemente dal valore indicato dal soggetto trasmittente nel campo "codice destinatario" o "PEC Destinatario" nella fattura. È fatto salvo il caso di mancato recapito per cause tecniche.

La registrazione può essere effettuata anche per il tramite di intermediari abilitati ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98, appositamente delegati dal soggetto passivo mediante le funzionalità disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle Entrate ovvero mediante presentazione di un apposito modulo presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia stessa.

Mancato recapito per cause tecniche

Laddove i canali di recapito sopra menzionati non siano disponibili per cause tecniche non imputabili al Sdl (ad esempio, se la casella di posta elettronica certificata è piena o non attiva ovvero il canale telematico non è attivo):

- la fattura viene messa a disposizione in un'apposita area riservata al cessionario o committente del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate ("Fatture e Corrispettivi");
- il Sdl comunica tale informazione al soggetto trasmittente;
- il cedente o prestatore dà comunicazione tempestiva della disponibilità della fattura al cessionario o committente (anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica del documento);
- il Sdl mette a disposizione del cedente o prestatore un duplicato informatico della fattura elettronica nell'area riservata a quest'ultimo.

Al momento in cui il cessionario o committente prende visione della fattura nell'area autenticata, il Sdl ne dà comunicazione al soggetto trasmittente.

La fattura viene resa disponibile con le medesime modalità anche nell'ipotesi in cui il cessionario o committente, pur avendo attivato un canale telematico di ricezione, non ha comunicato il relativo indirizzo al soggetto trasmittente.

Fatture verso privati consumatori

Se la fattura viene emessa nei confronti di privati consumatori, ossia nei confronti di soggetti che non hanno attivato né una PEC, né uno degli altri canali telematici per la ricezione delle fatture, il campo "codice destinatario" viene valorizzato con il codice convenzionale "0000000" e fra i dati del cessionario o committente non è riportato un numero di partita IVA, ma esclusivamente il codice fiscale del destinatario.

Il Sdl, di conseguenza, mette a disposizione:

- la fattura elettronica sul sito *web* dell'Agenzia delle Entrate, nell'area riservata al soggetto ricevente;
- un duplicato informatico della fattura elettronica nell'area riservata del cedente o prestatore.

In caso di operazioni verso privati consumatori sussiste comunque l'obbligo, per il cedente o prestatore, di consegnare direttamente al cliente finale una copia informatica o analogica della fattura, anche se quest'ultimo può rinunciarvi.

Contestualmente, il cedente o prestatore comunica che il documento elettronico è messo a disposizione dal Sdl nell'area riservata.

Fatture verso soggetti in regime di vantaggio o in regime forfetario

Se la fattura viene emessa nei confronti:

- di soggetti passivi IVA che si avvalgono del regime di vantaggio ex DL 98/2011,

- di soggetti passivi IVA che si avvalgono del regime forfetario ex L. 190/2014,
- di soggetti passivi IVA che si avvalgono del regime speciale di esonero per i produttori agricoli di cui all'art. 34 co. 6 del DPR 633/72,
- delle associazioni sportive dilettantistiche e degli altri soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/91 e che non hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi superiori a 65.000,00 euro nel periodo d'imposta precedente,

le modalità di messa a disposizione del documento sono analoghe a quelle previste per le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori.

Anche in tal caso, il campo "codice destinatario" viene valorizzato con il codice convenzionale "0000000" e il SdI mette a disposizione:

- la fattura elettronica sul sito *web* dell'Agenzia delle Entrate, nell'area riservata al cessionario o committente;
- un duplicato informatico della fattura elettronica nell'area riservata del cedente o prestatore.

Il cedente o prestatore è tenuto a comunicare al cessionario o committente che l'originale della fattura elettronica è disponibile nell'apposita area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate, anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della fattura.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte alle domande più frequenti sulla fatturazione elettronica, pubblicate sul proprio sito, il cessionario/committente aderente al regime "forfetario" o dei "minimi" può decidere di ricevere le fatture elettroniche comunicando al cedente/prestatore il proprio indirizzo telematico (ad es. l'indirizzo PEC). In questo caso tali soggetti avranno l'obbligo di conservare elettronicamente il documento ricevuto.

Destinatario della fattura	Indirizzamento	Modalità di ricezione	Obblighi del cedente/prestatore
Soggetto passivo IVA che ha comunicato un indirizzo PEC	Codice destinatario convenzionale "0000000" e indicazione dell'indirizzo PEC	Casella PEC	-
Soggetto passivo IVA che ha comunicato un codice destinatario	Codice destinatario relativo a un sistema di colloquio con il SdI	Canale di ricezione prescelto (<i>web service</i> /FTP)	-
Soggetto passivo IVA che ha utilizzato il servizio di pre-registrazione dell'indirizzo telematico	Irrilevanza della compilazione dei campi per l'indirizzamento della fattura	Casella PEC o altro canale di ricezione pre-registrato	-
Soggetto passivo IVA che non ha comunicato alcun indirizzo telematico (e non ha utilizzato il servizio di pre-registrazione)	Codice destinatario convenzionale ("0000000")	Area riservata sul sito <i>web</i> dell'Agenzia delle Entrate	Comunicazione al destinatario che la fattura è disponibile nell'area riservata
Privato consumatore	Codice destinatario convenzionale ("0000000") Fra i dati anagrafici del destinatario è indicato soltanto il codice fiscale	Area riservata sul sito <i>web</i> dell'Agenzia delle Entrate	Consegna diretta al cliente della copia informatica o analogica della fattura (il cliente può rinunciare alla copia) Comunicazione al de-

Destinatario della fattura	Indirizzamento	Modalità di ricezione	Obblighi del cedente/prestatore
<i>segue</i>			stinatario che la fattura è disponibile nell'area riservata
Soggetti in regimi agevolati Associazioni sportive dilettantistiche e altri soggetti in regime L. 398/91	Codice destinatario convenzionale ("0000000")	Area riservata sul sito <i>web</i> dell'Agenzia delle Entrate	Comunicazione al destinatario che la fattura è disponibile nell'area riservata

Fatture nei confronti di soggetti esteri

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le fatture emesse verso soggetti non residenti, non stabiliti o identificati ai fini IVA senza stabile organizzazione in Italia, ancorché non soggette all'obbligo di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, possono essere inviate al Sdl. In tal caso, il campo "codice destinatario" della fattura viene valorizzato con il codice "XXXXXXX".

I dati delle fatture così "trasformate" si intenderanno già acquisiti dall'Agenzia delle Entrate ai fini della comunicazione delle operazioni transfrontaliere introdotta dalla legge di bilancio 2018.

Non è ammessa, invece, la trasmissione al Sdl delle fatture ricevute da soggetti esteri, per cui queste ultime dovranno comunque essere oggetto della suddetta comunicazione (cfr. risposte Agenzia delle Entrate fornite in occasione del Videoforum del 24.5.2018).

8 MOMENTO DI RICEZIONE DELLA FATTURA

La determinazione del momento di ricezione della fattura elettronica varia a seconda della tipologia di destinatario e delle modalità di recapito.

La data di ricezione coincide con:

- la data attestata dai canali telematici utilizzati per la ricezione (PEC o canali di colloquio con il Sdl);
- la data di presa visione del documento elettronico nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate, se:
 - il soggetto ricevente non ha attivato alcun canale telematico per la ricezione;
 - il soggetto ricevente ha attivato uno dei canali di ricezione ma il recapito sullo stesso canale non è stato possibile per cause tecniche;
- la data di messa a disposizione del documento nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate, se il destinatario è un privato consumatore, un soggetto che si avvale del regime di vantaggio ex art. 27 del DL 98/2011 o del regime forfetario ex L. 190/2014, ovvero un produttore agricolo in regime di esonero ex art. 34 co. 6 del DPR 633/72; si ritiene che tale regola sia applicabile anche in relazione ai soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario di cui alla L. 398/91.

Esercizio della detrazione

A partire dalla data di ricezione del documento decorrono, per i soggetti passivi IVA, i termini per l'esercizio della detrazione (prov. 30.4.2018 n. 89757).

Secondo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, la data da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui si verifica, in capo al cessionario/committente, la duplice condizione:

- dell'avvenuta esigibilità dell'imposta (condizione sostanziale) e

- del formale possesso di una fattura redatta in conformità alle disposizioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72 (condizione formale).

L'art. 14 del DL 119/2018 integra l'art. 1 co. 1 del DPR 23.3.98 n. 100, prevedendo che: *“Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente [cioè entro il giorno 16 di ciascun mese] può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”*.

In sostanza, laddove una fattura sia ricevuta entro il 10 di aprile da un soggetto passivo, ad esempio, mensile, questi potrebbe esercitare la detrazione della relativa imposta per il mese di marzo, a condizione di annotare il documento nel registro degli acquisti entro il 15 aprile. Si rende possibile, dunque, la “retro-imputazione” della detrazione dell'imposta al mese di marzo.

Finalità di tale disposizione, come rilevato nella Relazione illustrativa al DL 119/2018, è quella di *“evitare che il cessionario/committente subisca il pregiudizio finanziario derivante dal rinvio della detrazione”*, eliminando le “asincronie” fra data di trasmissione del documento al Sistema di Interscambio, data di ricezione del SdI e data di recapito al destinatario.

Va, peraltro, rimarcato il fatto che le nuove disposizioni non si applicano con riferimento ai documenti di acquisto relativi alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

9 SERVIZI WEB PER LA GESTIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione degli operatori alcuni servizi *web* gratuiti per agevolare la gestione del processo di fatturazione elettronica.

Come anticipato, sono stati resi disponibili i seguenti servizi:

- un *software “stand alone”* che può essere installato su PC per la predisposizione del *file* fattura;
- una procedura *web* (nel portale “Fatture e Corrispettivi”) e una “app” (“FatturAE”) per dispositivi mobili ai fini della predisposizione e trasmissione dei *file* fattura;
- un servizio per la registrazione del canale e dell'indirizzo telematico scelti per la ricezione delle fatture elettroniche.

A questi si aggiungono:

- un servizio *web* per generare un QR-Code contenente i dati di fatturazione e l'indirizzo telematico del cessionario o committente, nonché un'applicazione mobile (per ambienti IOS e Android) per la lettura del QR-Code e l'acquisizione automatica dei dati necessari all'emissione della fattura;
- un servizio per la ricerca, la consultazione e l'acquisizione delle fatture transitate sul SdI all'interno di un'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate (le fatture saranno disponibili fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di ricezione da parte del SdI);
- altri servizi *web* informativi, di assistenza e sperimentazione del processo di fatturazione elettronica.

10 CONSULTAZIONE DELLE FATTURE

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile gratuitamente un servizio di ricerca, consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche emesse e ricevute attraverso il SdI all'interno di un'area riservata del proprio sito.

Le fatture e i relativi duplicati informatici saranno disponibili fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di ricezione da parte del SdI e accessibili (mediante le credenziali Entratel/Fisconline, Carta Nazionale Servizi e SPID) da parte dei soggetti passivi IVA ovvero degli intermediari abilitati ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98, appositamente delegati dai soggetti passivi.

11 CONSERVAZIONE DELLE FATTURE

Le fatture elettroniche devono essere conservate in modalità elettronica ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/72.

In attuazione dell'art. 1 co. 6-*bis* del DLgs. 127/2015, i soggetti passivi IVA possono usufruire di un servizio di conservazione elettronica delle fatture (conforme al DPCM 3.12.2013), previa adesione ad un apposito accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle Entrate.

Il servizio è utilizzabile:

- dai soggetti passivi IVA residenti, o stabiliti in Italia;
- dai relativi intermediari appositamente delegati, anche diversi da quelli di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98.

Il servizio garantisce la conservazione elettronica, ai sensi del DM 17.6.2014, per le fatture e le note di variazione emesse e ricevute attraverso il SdI.

Ai sensi dell'art. 10 co. 1-*bis* del DL 119/2018, è fatto divieto a Sogei S.p.A., partner tecnologico dell'Agenzia delle Entrate, di avvalersi di soggetti terzi per il servizio di conservazione gratuito delle fatture elettroniche offerto dall'Amministrazione Finanziaria per il tramite del portale "Fatture e Corrispettivi".

12 ALTRE NOVITÀ DEL DL 119/2018 CONVERTITO

Di seguito si riportano le altre novità relative al procedimento di fatturazione e di annotazione dei documenti, contenute nel DL 23.10.2018 n. 119, conv. L. 17.12.2018 n. 136.

12.1 SEMPLIFICAZIONI PER GLI OPERATORI CHE OFFRONO SERVIZI DI PUBBLICA UTILITÀ

L'art. 10-*ter* del DL 119/2018 introduce il co. 6-*quater* all'interno dell'art. 1 del DLgs. 127/2015, con il quale viene previsto che, al fine di preservare i servizi di pubblica utilità, vengano definite specifiche regole tecniche per l'emissione di fatture elettroniche con riferimento ai soggetti che operano nel settore delle telecomunicazioni (DM 24.10.2000 n. 366) e nella gestione del servizio dei rifiuti solidi urbani ed assimilati ed in quello di fognatura e depurazione (DM 24.10.2000 n. 370). Tali regole troveranno applicazione per le sole fatture elettroniche emesse nei confronti di consumatori finali con i quali sono stati stipulati contratti in data antecedente all'1.1.2005 e dei quali non è stato possibile identificare il codice fiscale.

12.2 ANNOTAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 12 del DL 119/2018 all'art. 23 del DPR 633/72, il soggetto passivo deve effettuare l'annotazione delle fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al medesimo mese.

La suddetta disposizione è entrata in vigore il 24.10.2018.

Come sottolineato nella Relazione illustrativa al DL 119/2018, potranno essere annotate entro il nuovo termine sostanzialmente tutte le fatture emesse, ovvero:

- le fatture "immediate";
- le fatture "differite/riepilogative" (art. 21 co. 4, terzo periodo, lett. a) del DPR 633/72);
- le fatture emesse per documentare prestazioni di servizi rese verso soggetti UE (art. 21 co. 4, terzo periodo, lett. c) del DPR 633/72);
- le fatture emesse per documentare prestazioni di servizi rese a/ricevute da soggetti extra-UE (art. 21 co. 4, terzo periodo, lett. d) del DPR 633/72).

Resta ferma l'eccezione riguardante le fatture relative alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente (art. 21 co. 4, terzo periodo, lett. b) del DPR 633/72), che devono essere registrate *“entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione, con riferimento al medesimo mese”*.

La norma risulta coerente con il novellato art. 21 co. 4 del DPR 633/72, il quale prevede che, a decorrere dall'1.7.2019, le fatture possano essere emesse entro 10 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni.

12.3 REGISTRAZIONE DEGLI ACQUISTI

L'art. 13 del DL 119/2018 ha modificato l'art. 25 co. 1 del DPR 633/72, il quale, nella sua nuova stesura, dispone che il soggetto passivo è tenuto ad annotare in apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, ivi comprese quelle emesse ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 633/72.

Viene quindi abrogata la numerazione progressiva delle fatture prevista dalla norma previgente. L'adempimento risulta peraltro assolto, in via automatica, per le fatture elettroniche che siano inviate tramite il Sistema di Interscambio, attesa l'immodificabilità del documento elettronico inviato tramite SdI.

La disposizione del DL 119/2018 è entrata in vigore il 24.10.2018.

12.4 SEMPLIFICAZIONI AMMINISTRATIVE E CONTABILI

Con l'art. 15 co. 1-*bis* del DL 119/2018 è stato sostituito l'art. 4 del DLgs. 127/2015, il quale, nella nuova stesura, prevede che, a partire dalle operazioni IVA poste in essere nel 2020, nell'ambito di un programma di assistenza basato sui dati delle operazioni acquisite mediante le fatture elettroniche e le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente, l'Amministrazione finanziaria renderà disponibili, in un'apposita area riservata, le bozze:

- dei registri IVA di cui agli artt. 23 e 25 del DPR 633/72;
- della liquidazione periodica dell'IVA;
- della dichiarazione annuale IVA.

I soggetti passivi che convalideranno le informazioni proposte dall'Agenzia delle Entrate o integreranno, nel dettaglio, i dati proposti nei registri IVA di cui agli artt. 23 e 25 del DPR 633/72, anche per il tramite degli intermediari di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98, non saranno obbligati alla tenuta dei suddetti registri (fatta salva la tenuta del registro cronologico di cui all'art. 18 co. 2 del DPR 600/73).

Permane tuttavia, in ogni caso, l'obbligo di tenuta dei registri IVA per i soggetti che optano per la determinazione del reddito attraverso la tenuta dei registri IVA senza che siano operate annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta.

12.5 REGISTRAZIONE DEGLI ACQUISTI E DIRITTO ALLA DETRAZIONE

In considerazione della definizione di nuovi termini per l'emissione delle fatture e dei tempi di ricezione della fattura elettronica, che potrebbe venire recapitata al cessionario/committente oltre il periodo in cui l'imposta diviene esigibile, l'art. 14 del DL 119/2018 ha modificato l'art. 1 co. 1 del DPR 100/98, con il fine di evitare che lo stesso cessionario/committente possa subire un pregiudizio finanziario in conseguenza del rinvio della detrazione (sul punto si veda anche la Relazione illustrativa al DL 119/2018).

La norma novellata, in vigore dal 24.10.2018, prevede che entro il giorno 16 di ciascun mese possa essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Sono esclusi dalla disposizione i documenti relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente.

In assenza di espresse indicazioni, al momento non si ritiene che la norma possa avere carattere interpretativo e/o retroattivo, atteso che il DL 119/2018 modifica l'art. 1 co. 1 del DPR 100/98 per le finalità suesposte, e stante altresì il fatto che la citata Relazione illustrativa richiama la precedente prassi (cioè, implicitamente, la circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1), nella quale viene chiarito che, in virtù delle modifiche apportate dal DL 50/2017 agli artt. 19 e 25 del DPR 633/72, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, dopo aver registrato il documento, nella liquidazione relativa al mese in cui la stessa fattura è stata ricevuta.

12.6 CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE E PUBBLICITÀ DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Con l'art. 10 del DL 119/2018 è stato stabilito che sono adempiuti dai cessionari, se soggetti passivi, gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità che gravano in capo alle associazioni sportive dilettantistiche e agli altri soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/91.