

## ***Operazioni in regime ex L. 398/1991: esoneri e obbligo di fatturazione elettronica***

di Luca Caramaschi

Convegno di aggiornamento

### **Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024**

Scopri di più

È fatto noto che, tra **le agevolazioni più consistenti** in termini di adempimenti Iva, per coloro che si avvalgono del regime forfettario di cui alla L. 398/1991, vi sia il **generale esonero** dall'obbligo di **certificazione delle operazioni** (tanto con riferimento ai corrispettivi telematici quanto con riferimento alle fatture).

Sul versante dei **corrispettivi**, rientranti nella **disciplina recata dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972**, è con la **lettera hh) comma 1, articolo 2, D.P.R. 696/1996** (Regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi) che il legislatore ha ribadito **l'esonero per "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 fini di lucro e dalle associazioni pro-loco, contemplate dall'articolo 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66,"**. Sempre sul tema dei **corrispettivi**, va rilevato come lo scontrino e la ricevuta fiscale abbiano lasciato il passo **all'obbligo di memorizzazione del "documento commerciale"** e alla sua trasmissione telematica per il tramite dei nuovi **Registratori Telematici**. Ed è in questa ottica che va "riletta" la disposizione contenuta nel citato regolamento di semplificazione del 1996 che riguarda, appunto, i **soggetti in regime ex L. 398/1991**.

A questo proposito, è con il **Decreto del Mef 10.5.2019** (pubblicato in G.U. n. 115 del 18.05.2019) che all'articolo 1 - rubricato "*Operazioni esonerate dall'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri*" - il legislatore ribadisce **l'esonero nelle fattispecie** previste dal richiamato decreto di semplificazione, prevedendo che "*In fase di prima applicazione, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, non si applica: a) alle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, e successive modificazioni e integrazioni, e dei decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 13 febbraio 2015 e 27 ottobre 2015*".

È poi con il successivo articolo 3, del medesimo Decreto Mef 10.5.2019, successivamente emendato con il **D.M. 24.12.2019**, che il legislatore stabilisce che *“Con successivi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite le associazioni di categoria, sono individuate le date a partire dalle quali vengono meno gli esoneri dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri”*. Seppur ad oggi **questi decreti non risultano ancora emanati**, è comunque certo che la descritta semplificazione, riconosciuta anche ai soggetti che optano per il regime forfettario ex L. 398/1991 (lettera hh, [articolo 2, D.P.R. 696/1996](#)), abbia oramai “i giorni contati”, nell'ambito di un **progetto teso alla informatizzazione dei processi di certificazione** delle operazioni ai fini Iva regolati, in primis, dal D.Lgs. 127/2015.

Passando al tema della **fattura**, di cui all'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), il **generale esonero dall'obbligo di certificazione “ordinaria” delle operazioni ai fini Iva** prevede **talune eccezioni** in relazione alle *“prestazioni di sponsorizzazione, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie”*, per le quali, quindi, i soggetti in regime forfettario ex L. 398/1991, sono tenuti **obbligatoriamente ad emettere fattura**.

A tal proposito, va comunque tenuto presente che – al netto delle richiamate ipotesi nella quali ricorre l'obbligo di fatturazione – l'esonero **non rappresenta affatto un divieto**, atteso che l'emissione della fattura potrà, comunque, avvenire **in via volontaria**; tale ultima fattispecie ricorre, ad esempio, nel caso in cui l'emissione fosse stimolata dallo stesso committente per:

- consentire a quest'ultimo la **detrazione dell'Iva evidenziata sul documento** (piuttosto che dallo stesso prestatore);
- facilitare il processo di riscossione del corrispettivo riferito alla prestazione da lui eseguita;

L'emissione della fattura in via volontaria potrebbe essere richiesta per **ragioni di “opportunità”**, come nel caso dell'ente non commerciale che deve ricevere dall'Amministrazione comunale un **contributo corrispettivo assoggettato ad Iva**, sul quale occorre applicare la ritenuta del 4% prevista dall'articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973: in tali casi, pur non essendone strettamente obbligato, l'ente non commerciale potrebbe ritenere, appunto, opportuno **emettere fattura per certificare l'operazione**. Con riferimento proprio al caso dell'ente pubblico appena citato (come è noto come nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici [l'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972](#), prevede l'applicazione del particolare **meccanismo dello “split payment”**, in forza del quale l'Iva, pur evidenziata in fattura da parte dell'ente emittente, viene effettivamente **versata dal committente e cioè dallo stesso ente pubblico**), occorre evidenziare quanto affermato dall'Agenzia entrate con la [circolare n. 15/E/2015](#), nella quale è stato precisato che il meccanismo della **scissione dei pagamenti (split payment)** non si applica *“alle operazioni assoggettate, ai fini Iva, a regimi c.d. speciali”*.

Relativamente all'esempio appena proposto, l'emissione della fattura risponde, tra l'altro, ad una **ulteriore esigenza**: è noto come nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, [l'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972](#), preveda **l'applicazione del particolare meccanismo**

dello “split payment”, in forza del quale l’Iva, pur evidenziata in fattura da parte dell’ente emittente, viene **effettivamente versata dal committente** e cioè dallo stesso ente pubblico.

Analogamente, con la [circolare n. 6/E/2015](#) è stato chiarito che:

- **la scissione dei pagamenti non è applicabile alle operazioni rese dal fornitore** nell’ambito di regimi speciali che non prevedono l’evidenza dell’imposta in fattura e che ne dispongono l’assolvimento secondo regole proprie, quali ad esempio il regime di cui alla L. 398/1991, e;
- *“... in tali casi, le particolari modalità di liquidazione dell’Iva da parte del fornitore, in ragione dell’ammontare delle operazioni attive effettuate, inducono a escludere tali operazioni rese dall’ambito oggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti”.*

Per tali ragioni, laddove l’ente non commerciale, pur non essendone normativamente obbligato in forza della citata disposizione di esonero, decida di emettere comunque fattura, è opportuno che evidenzi nel documento che si tratta di **“operazione effettuata da soggetto che si avvale del regime ex Legge 398/1991, non assoggettata a split payment ai sensi della CM 15/E/2015”**, al fine di evitare che l’Amministrazione pubblica sia indotta **a versare erroneamente tutta l’Iva evidenziata in fattura**, in applicazione del regime dello split payment per lei ordinariamente applicabile.

Ciò premesso, tanto nei casi cui l’emissione della fattura è obbligatoria, che in quelli in cui la stessa venga emessa a titolo volontario, **dallo scorso 1.1.2024** i soggetti che hanno optato per il regime ex L. 398/1991 dovranno **obbligatoriamente avvalersi dello strumento della fattura elettronica**, di cui all’articolo 1, D.Lgs. 127/2015.

A questo proposito, va ricordato che con il comma 2, [articolo 18, D.L. 36/2022](#) (il c.d. “Decreto PNRR2” pubblicato nella G.U. n. 100 del 30.4.2022) sono state **abrogate le specifiche previsioni** contenute nel comma 3, [articolo 1, D.Lgs. 127/2015](#), al fine di **eliminare le ipotesi di esonero dall’obbligo di fatturazione elettronica** previste tra gli altri (contribuenti “minimi” e contribuenti in regime forfettario), anche per i soggetti che hanno **optato per il citato regime forfettario ex L. 398/1991**. Tuttavia, il legislatore non ha voluto introdurre da subito un obbligo generalizzato di utilizzo della fattura elettronica ma – sempre con la richiamata normativa - ha previsto **a partire dall’1.7.2022 e fino al 31.12.2023 un processo “graduale” di avvicinamento a detto obbligo**.

In questo intervallo temporale, quindi, chi nell’anno precedente al 1.7.2022 aveva conseguito **ricavi ovvero percepito compensi**, ragguagliati ad anno, **non superiori a euro 25.000**, ha potuto continuare a fare ricorso alla **fattura in modalità cartacea (analogica) fino allo scorso 31.12.2023** (si veda a tal proposito la risposta dell’Agenzia entrate contenuta nella **FAQ n. 150 del 22.12.2022**).

Con riferimento al citato obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti in regime ex L.

398/1991 decorrente dallo scorso 1.1.2024, è intervenuta di recente l'agenzia delle entrate con un chiarimento fornito in occasione **dell'incontro avvenuto con la stampa specializzata lo scorso 31.1.2024**. In tale occasione, sulla base della considerazione che *“la fattura non può considerarsi emessa prima dell'invio allo Sdl e, quindi, qualora data di effettuazione dell'operazione e giorno di invio non coincidano, i due momenti, nel rispetto delle previsioni normative [si veda, ad esempio, l'articolo 21, lettera g-bis) del decreto IVA] devono avere autonoma indicazione e valenza”*, l'Agenzia, con riferimento alle operazioni effettuate nel 2023, **afferma che:**

- se il cedente/prestatore in regime ex L. 398/1991 ha spedito, o comunque variamente messo a disposizione del cessionario/committente, la fattura extra Sdl **entro il 31.12.2023**, essa poteva **essere analogica indipendentemente dalla data della sua ricezione** da parte del cessionario/committente che, **fermi restando gli ulteriori requisiti legislativamente previsti**, può portare in detrazione la relativa imposta;
- se il cedente/prestatore in regime ex L. 398/1991 ha proceduto alla **spedizione/messa a disposizione extra Sdl dopo il 31.12.2023**, fermo restando un eventuale ravvedimento, in base all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), *“la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.”*

Ciò che conta, secondo l'Agenzia delle entrate, anche per le operazioni effettuate entro il 31.12.2023, è sempre il **momento di trasmissione del documento** che, se eseguito dall'1.1.2024 in avanti, richiede sempre **l'utilizzo della fattura elettronica inviata tramite Sdl**.