

Le nuove regole in materia di fatturazione e di trattamento delle operazioni internazionali: il recepimento della direttiva 2010/45/UE ad opera della Legge di stabilità 2013 (L. n. 228 del 2012).

### **1. Premessa**

### **2. L'estensione dell'obbligo di emissione della fattura**

2.1 Le novità normative

2.2 I principali effetti delle nuove disposizioni

### **3. Il contenuto della fattura**

3.1 I requisiti della fattura

3.2 Le modalità di determinazione della base imponibile delle operazioni in valuta estera

3.3 La fattura semplificata

3.4 L'emissione della fattura mediante i registratori di cassa.

### **4. La fattura differita e la fattura cumulativa**

### **5. La fattura elettronica e la conservazione sostitutiva**

5.1 Il concetto di fattura elettronica

5.2 L'accettazione del destinatario

5.3 I requisiti della fattura elettronica

5.4 La conservazione delle fatture

### **6. Il trattamento delle operazioni intracomunitarie ed internazionali**

6.1 Il momento impositivo delle cessioni e degli acquisti di beni

6.2 La fatturazione e la registrazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni

6.3 La fatturazione delle prestazioni di servizi "internazionali"

## 1. Premessa

Le nuove regole in materia di fatturazione e di trattamento delle operazioni intracomunitarie, previste dalla direttiva 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE<sup>1</sup> sono state recepite nell'ordinamento domestico dall'articolo 1, commi da 324 a 335 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. Legge di stabilità 2013).

Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (art. 1, co. da 324 a 335)

La direttiva 2010/45/UE mira, secondo quanto precisato dalla Commissione europea al momento della presentazione della proposta di modifica delle regole comuni sulla fatturazione<sup>2</sup>, ad eliminare gli ostacoli giuridici esistenti nel mercato interno in materia di fatturazione. Essa, inoltre, contribuisce alla strategia di semplificazione lanciata dalla Commissione europea nell'ottobre 2005<sup>3</sup> al fine di aiutare le imprese ad accrescere la loro competitività.

La Commissione europea attribuisce alla direttiva 2010/45/UE estrema rilevanza quale strumento per la semplificazione degli adempimenti e la riduzione degli oneri amministrativi, grazie, soprattutto, alla maggiore diffusione della fatturazione elettronica. Considerata l'importanza delle nuove regole, la Commissione stessa, per la prima volta, ha fornito proprie interpretazioni ufficiali<sup>4</sup> sui principali istituti della direttiva, allo scopo di fornire una migliore comprensione della normativa comunitaria, per consentire agli Stati membri di recepirli in maniera più uniforme e alle imprese di disporre di utili informazioni per adattarsi in tempo alle nuove disposizioni.

Direttiva 2010/45/UE e Note esplicative della Commissione europea

Giova ricordare che le modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2013 erano state oggetto di un precedente intervento normativo – operato con il DL 11 dicembre 2012, n. 216, c.d. decreto "Salva infrazioni". L'avvio della crisi politica ha tuttavia comportato – stante l'impossibilità tecnica di convertire in legge il decreto "Salva Infrazioni" – la necessità di trasporre le disposizioni di quest'ultimo all'interno della Legge di stabilità 2013<sup>5</sup>.

Le nuove disposizioni recate dalla Legge di stabilità 2013 riprendono, con qualche limitata modifica, il testo dello schema di decreto di recepimento della direttiva 2010/45/UE, pubblicato dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze lo scorso 31 luglio e oggetto di una consultazione pubblica alla quale anche Confindustria ha fornito il proprio contributo<sup>6-7</sup>.

Novità in vigore dal 1° gennaio 2013

<sup>1</sup> Ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2010/45/UE, gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 31 dicembre 2012, le disposizioni di recepimento della direttiva stessa.

<sup>2</sup> Si veda il comunicato della Commissione europea COM(2009) 21 del 28 gennaio 2009.

<sup>3</sup> Si veda il comunicato della Commissione europea COM(2005) 535 del 25 ottobre 2005.

<sup>4</sup> Si vedano le Note esplicative delle norme sulla fatturazione dell'IVA, disponibili sul sito internet della DG Taxud della Commissione europea al seguente link:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing\\_rules/explanatory\\_notes\\_it.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_it.pdf)

<sup>5</sup> Conseguentemente, trascorsi 60 giorni dalla pubblicazione in G.U. del DL n. 216 del 2012, in assenza di conversione in legge, le norme del DL Salva Infrazioni decadranno.

<sup>6</sup> Il contributo che Confindustria ha presentato al Dipartimento delle finanze è reperibile sul sito internet di Confindustria, al seguente link:

<http://www.confindustria.it/Aree/DocumentiFISCO.nsf/NEWSFISCO/299220A9FBB9FDA8C1257AB0005BBBD1?OpenDocument&MenuID=0CA3B84CB2104ED1C1257586005B775E>

<sup>7</sup> Per completezza, è utile ricordare che la direttiva 2010/45/UE, nonché lo schema di decreto oggetto di consultazione pubblica, prevedono una specifica disciplina del nuovo regime di esigibilità dell'IVA al momento del pagamento (IVA di cassa o *cash accounting*). Tale regime è stato recepito nell'ordinamento italiano dall'articolo 32-bis, inserito in sede di conversione del DL 22 giugno 2012, n. 83, ad opera della Legge 7 agosto 2012, n. 134. Per approfondimenti sul regime dell'IVA di cassa si rinvia alla [circolare FFW n. 19585 dell'11 dicembre 2012](#).

Le nuove regole introdotte dalla Legge di stabilità 2013 sono efficaci per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2013. Le principali novità riguardano:

- l'estensione delle operazioni per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura;
- alcune modifiche al contenuto obbligatorio della fattura (requisiti di fatturazione e base imponibile delle operazioni in valuta estera), nonché la possibilità di emissione di una fattura semplificata;
- l'ampliamento delle ipotesi per le quali è ammessa l'emissione della fattura differita e della fattura cumulativa;
- l'aggiornamento della disciplina sulla fattura elettronica;
- alcune modifiche al trattamento delle operazioni intracomunitarie e delle prestazioni di servizi con soggetti non residenti.

Di seguito se ne fornisce una prima analisi.

## 2. L'estensione dell'obbligo di emissione della fattura

### 2.1 Le novità normative

Una delle novità di maggior rilievo in tema di emissione della fattura è recata dal nuovo comma 6-bis dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972.

#### **Art. 21, comma 6-bis, DPR n 633 del 1972**

*I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:*

*a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione "inversione contabile";*

*b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione "operazione non soggetta".*

La nuova norma stabilisce l'obbligo di emissione della fattura da parte dei soggetti stabiliti in Italia anche per le operazioni che non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n. 633 del 1972 di seguito elencate:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea<sup>8</sup>,
- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto stabilito fuori dell'Unione europea<sup>9</sup>.

La disposizione che, secondo le indicazioni del Dipartimento delle finanze<sup>10</sup>, rappresenta il recepimento di quanto stabilito dall'articolo 219-bis<sup>11</sup> della

<sup>8</sup> In tal caso, sulle fatture andrà inserita, in luogo dell'imposta, l'annotazione "inversione contabile".

<sup>9</sup> In tal caso, sulle fatture andrà inserita, in luogo dell'imposta, l'annotazione "operazione non soggetta".

Ampliato l'obbligo di emissione della fattura per operazioni carenti del presupposto di territorialità

direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE, amplia in modo assai rilevante il novero delle operazioni carenti del presupposto territoriale, per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura da parte del soggetto passivo IVA.

Più nello specifico, la lettera a) disciplina gli obblighi di emissione della fattura per operazioni che sono territorialmente rilevanti in Italia, qualora siano effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore d'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea.

Sono in ogni caso escluse dall'obbligo di emissione della fattura, le operazioni di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9) del DPR n. 633 del 1972: si tratta delle operazioni esenti dei settori creditizi, finanziari e assicurativi, nonché delle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione ad esse relative.

Giova ricordare che, per le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2012, l'obbligo di emissione della fattura per le operazioni non rilevanti in Italia nei confronti di soggetti stabiliti in uno Stato membro dell'Unione europea riguardava esclusivamente le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972. Tale obbligo era stato introdotto a seguito delle modifiche apportate alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto con la direttiva 2008/8/CE e, più in generale, con il c.d. VAT package, che aveva istituito l'obbligo di inclusione negli elenchi intrastat anche delle prestazioni di servizi "generiche", rese a un committente soggetto passivo in un altro Stato membro dell'Unione europea.

La nuova norma ha, invece, portata molto più ampia, estendendosi a qualsiasi operazione (cessione di beni e prestazioni di servizi), in cui:

- il cessionario o il committente sia un soggetto passivo in un altro Stato membro;
- l'imposta sia assolta da questi con il meccanismo dell'inversione contabile.

Pertanto, oltre che alle prestazioni di servizi "generiche" rese nei confronti di un committente soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, l'obbligo di emissione della fattura si estende anche ad altre ipotesi per le quali le regole di riferimento prevedono che l'imposta sia dovuta dal soggetto passivo destinatario dell'operazione.

Dal tenore letterale della disposizione emerge che quando, rispetto ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, il cessionario o il committente non sia debitore d'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile

Sono escluse dal nuovo obbligo le operazioni esenti dei settori creditizi, finanziari e assicurativi

Il nuovo obbligo non è limitato alle sole prestazioni di servizi "generiche", ma ha portata più ampia

<sup>10</sup> Si vedano le Note illustrative dello schema di recepimento delle nuove regole, oggetto di consultazione.

<sup>11</sup> In sintesi l'articolo 219-bis della direttiva 2006/112/CE prevede:

- come regola generale, che si applicano le norme sulla fatturazione dello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi;
- come deroghe:
  - l'applicabilità delle regole dello Stato membro in cui il fornitore o prestatore è stabilito (o, in assenza di stabilimento, ha il domicilio o la residenza):
    - se il fornitore o prestatore non è stabilito nel luogo in cui si considera effettuata la cessione o la prestazione (o la stabile organizzazione non interviene, ai sensi dell'articolo 192-bis della direttiva 2006/112/CE) e il debitore dell'IVA è l'acquirente o committente;
    - se la cessione o la prestazione non si considera effettuata nella Comunità europea.

in un altro Stato membro, il cedente o il prestatore italiano non è soggetto all'obbligo di emissione della fattura. Ciò si riflette sulla corretta interpretazione degli obblighi di fatturazione in alcune particolari tipologie di transazioni internazionali.

Si pensi, ad esempio, ad una prestazione relativa ad un bene immobile, situato in Germania, resa da un soggetto passivo italiano: il servizio è rilevante in Germania ai sensi dell'articolo 7-quater del DPR n. 633 del 1972, ma il soggetto passivo italiano è debitore d'imposta in Germania (a seguito dell'identificazione diretta o della nomina di un rappresentante fiscale in Germania). In questo caso, non essendo presenti entrambi i presupposti richiesti dall'articolo 21, comma 6-bis, lett. a), è da ritenere – in attesa di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate – che il soggetto passivo italiano non sia tenuto ad emettere la fattura in Italia. Analogo ragionamento dovrebbe essere applicabile all'ipotesi di cessioni interne di beni in Germania, a seguito della identificazione diretta o della nomina di un rappresentante fiscale in Germania, da parte del soggetto passivo italiano. E' da ritenere che, per tale operazione, il soggetto passivo italiano non sia tenuto a nessun obbligo di fatturazione, essendo questo assolto dall'operatore italiano mediante la sua partita IVA tedesca.

Non appare, tuttavia, possibile estendere tali considerazioni nelle ipotesi in cui viga – nello Stato membro in cui è rilevante l'operazione – l'applicazione del reverse charge c.d. generalizzato nei rapporti con soggetti non residenti<sup>12</sup>, in modo speculare rispetto a quanto previsto in Italia dall'articolo 17, comma 2 del DPR n. 633 del 1972. In tali casi, infatti, il soggetto passivo stabilito nello Stato membro in cui si considera effettuata l'operazione, è sempre tenuto ad assolvere gli obblighi di fatturazione con il reverse charge, indipendentemente dalla presenza, in quel Paese, di una posizione IVA della controparte. In queste ipotesi, quindi, dal momento che sembrano essere integrati i presupposti previsti dal comma 6-bis, lett. a) dell'articolo 21, l'operatore nazionale appare obbligato all'emissione della fattura.

Ne consegue che una medesima transazione commerciale potrebbe essere soggetta o meno all'obbligo di fatturazione in Italia, a seconda della presenza, nello Stato membro in cui detta transazione è rilevante, di un meccanismo di reverse charge "generalizzato".

Per quanto concerne le operazioni effettuate con soggetti extracomunitari, la lettera b) del comma 6-bis dell'articolo 21 stabilisce che l'obbligo di emissione della fattura sussiste qualora queste si considerino effettuate in un Paese che non fa parte dell'Unione europea<sup>13</sup>.

Se pertanto, per le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2012, non era previsto nessun obbligo di emissione della fattura (fatta eccezione delle ipotesi relative a cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale non soggette ad imposta ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 1), dal 1° gennaio 2013 l'obbligo è esteso a qualsiasi operazione fuori campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto territoriale, se effettuata fuori dall'Unione europea. In questa ipotesi, è irrilevante la condizione che il cessionario o il committente possa essere qualificato alla stregua di un soggetto passivo o meno.

La nuova disciplina è sintetizzata nella tabella che segue.

<sup>12</sup> Ai sensi dell'articolo 194 della direttiva 2006/112/CE.

<sup>13</sup> Ossia in un Paese o territorio che non si considera parte dell'Unione europea agli effetti dell'imposta, compresi i Comuni di Livigno e Campione d'Italia e le acque nazionali del Lago di Lugano.

Nelle operazioni rese a soggetti comunitari, l'obbligo di emissione della fattura vige qualora il cliente sia un soggetto passivo debitore d'imposta in tale Stato membro

Nelle operazioni rese a soggetti extracomunitari, l'obbligo di emissione della fattura vige qualora l'operazione si consideri effettuata fuori dall'Unione europea



Operazioni territorialmente rilevanti in altro Stato membro dell'UE	
Operazioni soggette a fatturazione	Cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetto passivo debitore dell'imposta nello Stato membro dell'UE in cui si considera effettuata l'operazione
	Prestazioni di servizi, escluse quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), DPR n. 633/72, effettuate nei confronti di soggetto passivo debitore d'imposta nello Stato membro dell'UE in cui si considera effettuata l'operazione
Operazioni non soggette a fatturazione	Prestazioni di servizi, di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), DPR n. 633/72
	Altre prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetto passivo non stabilito nel Paese in cui l'operazione è territorialmente rilevante ovvero nei confronti di privato consumatore
	Cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetto passivo non stabilito nel Paese in cui l'operazione è territorialmente rilevante ovvero nei confronti di privato consumatore
Operazioni territorialmente rilevanti al di fuori del territorio dell'UE	
Operazioni soggette a fatturazione	Tutte le prestazioni di servizi
	Tutte le cessioni di beni

## 2.2 I principali effetti delle nuove disposizioni

L'ampliamento degli obblighi di emissione della fattura per operazioni carenti del presupposto territoriale comporta effetti principalmente sotto due profili:

- 1) la determinazione del volume d'affari;
- 2) gli aspetti sanzionatori.

L'estensione dell'obbligo di emissione della fattura alle operazioni che non rilevano in Italia ai fini del presupposto territoriale produce un primo significativo effetto con riferimento alla determinazione del volume d'affari.

A differenza di quanto previsto fino al 31 dicembre scorso per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese a soggetti stabiliti in un altro Stato

I principali effetti dell'estensione dell'obbligo di fatturazione riguardano la determinazione del volume d'affari e i profili sanzionatori

membro dell'Unione europea, che non concorrevano alla formazione del volume d'affari<sup>14</sup>, dal 1° gennaio 2013, tutte le prestazioni prive del presupposto di territorialità, ma soggette all'obbligo di fatturazione, concorreranno alla sua realizzazione, in base alle modifiche apportate al secondo periodo dell'articolo 20 del DPR n. 633 del 1972.

**Art. 20, comma 2, DPR n 633 del 1972**

*“Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'articolo 36”.*

Tale scelta legislativa produce significativi effetti in capo ai contribuenti, essendo il volume d'affari del soggetto passivo IVA un parametro frequentemente utilizzato per determinare la soglia di accesso ad alcuni regimi derogatori o di semplificazione (si pensi, ad esempio al nuovo regime di IVA per cassa, di cui all'articolo 32-bis del DL n. 83 del 2012, utilizzabile dai soggetti con un volume d'affari fino a 2 milioni di euro), nonché per verificare i presupposti per la richiesta del rimborso IVA, nel caso in cui il soggetto passivo effettui prevalentemente operazioni di esportazione ed operazioni ad esse assimilabili (ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lett. b), DPR n. 633 del 1972).

Anche a seguito delle richieste di Confindustria è invece stato “sterilizzato”, mediante una opportuna modifica dell'articolo 1, comma 1, lett. a) del DL 29 dicembre 1983, n. 746, l'effetto penalizzante che questa misura avrebbe generato nella determinazione dello “status” di esportatore abituale, la cui disciplina è prevista dall'articolo 8, comma 1, lett. c) e comma 2 del DPR n. 633 del 1972.

Le novità non incidono nella determinazione dello status di esportatore abituale

**Art. 1, comma 1, lett. a), DL n. 746 del 1983**

*“Le disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si applicano a condizione:*

*a) che l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lettere a) e b) dello stesso articolo effettuate, registrate nell'anno precedente, sia superiore al dieci per cento del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20 dello stesso decreto ma senza tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. I contribuenti, ad eccezione di quelli che hanno iniziato l'attività da un periodo inferiore a dodici mesi, hanno facoltà di assumere come ammontare di riferimento, in ciascun mese, quello dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti, se il relativo ammontare superi la predetta percentuale del volume di affari, come sopra determinato, dello stesso periodo di riferimento”.*

Sul piano sanzionatorio, la novella apportata dalla Legge di stabilità 2013 ha esteso alle operazioni non soggette ad IVA l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 6, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997, applicabile (fino al 31 dicembre scorso) solo in caso di violazione degli obblighi di documentazione e di registrazione delle operazioni non imponibili o esenti.

<sup>14</sup> Per espressa previsione dell'articolo 20, DPR n. 633 del 1972, allora vigente.

Pertanto, in caso di violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione<sup>15</sup> delle operazioni non soggette ad IVA, effettuate dal 1° gennaio 2013, è prevista:

- la sanzione compresa tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati;
- la sanzione compresa tra 258 e 2.065 euro, quando la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito.

### 3. Il contenuto della fattura

Per quanto concerne il contenuto informativo obbligatorio di una fattura, le principali novità introdotte dalla Legge di stabilità 2013 attengono ai seguenti profili:

- requisiti della fattura;
- modalità di determinazione della base imponibile delle operazioni in valuta estera;
- possibilità di utilizzare una fattura semplificata.

Va, infine, considerata l'innovativa previsione che consente di emettere la fattura mediante i registratori di cassa.

#### 3.1 I requisiti della fattura

La disciplina del contenuto della fattura (nuovo secondo comma dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972) ha subito limitate modifiche.

Le novità hanno riflessi anche sul contenuto obbligatorio della fattura

##### **Art. 21, comma 2, DPR n. 633 del 1972**

*La fattura contiene le seguenti indicazioni:*

- a) *data di emissione;*
- b) *numero progressivo che la identifichi in modo univoco;*
- c) *ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;*
- d) *numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;*
- e) *ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;*
- f) *numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di*

<sup>15</sup> Giova ricordare che, in presenza di ripetute violazioni della medesima indole, trova applicazione l'istituto della continuazione, in base al quale è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo (articolo 12, D.Lgs n. 472 del 1997).

stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;

- g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;
- i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
- m) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- n) annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

Vanno considerate, in particolare, le novità concernenti:

- la lettera b), secondo cui la fattura deve contenere l'indicazione di un numero progressivo che la identifichi in modo univoco.

Tale indicazione riprende quanto previsto dall'articolo 226, n. 2) della direttiva 2006/112/CE<sup>16</sup>. Come chiarito nelle "Note esplicative" della Commissione europea, "il numero sequenziale di cui all'articolo 226, punto 2, che identifichi la fattura in modo unico può essere basato su una o più serie di numeri, che possono includere anche caratteri alfanumerici. La scelta di utilizzare una serie diversa di numeri spetta alle imprese e può essere effettuata, per esempio, per ogni filiale, o per ogni tipo di cessione/prestazione o per ogni acquirente/destinatario, e riguarda l'autofatturazione o le fatture emesse da terzi".

Al fine di dirimere i dubbi interpretativi sorti circa la corretta interpretazione di questo requisito, l'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 1/E del 10 gennaio 2012 ha precisato quanto segue.

È compatibile con l'identificazione univoca prevista dalla formulazione attuale della norma qualsiasi tipologia di numerazione progressiva che garantisca l'identificazione univoca della fattura, "se del caso, anche mediante riferimento alla data della fattura stessa".

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2013, può essere adottata una numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegua ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa.

La numerazione progressiva dal 1° gennaio 2013 può anche iniziare dal numero successivo a quello dell'ultima fattura emessa nel 2012.

In alternativa, il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto

La fattura deve riportare l'indicazione di un numero progressivo che la identifichi in modo univoco

<sup>16</sup> L'articolo 226, n.2) della direttiva 2006/112/CE menziona tra le indicazioni obbligatorie da indicare, ai fini dell'IVA, in una fattura: "un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico.

l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data.

Pertanto, in sintesi, le ipotesi possibili sono le seguenti:

- numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegue ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa;
  - numerazione progressiva dal 1° gennaio 2013 che inizi dal numero successivo a quello dell'ultima fattura emessa nel 2012;
  - numerazione progressiva per anno solare (l'identificazione univoca della fattura è garantita dalla contestuale presenza nel documento della data).
- la lettera f), in base alla quale è sempre obbligatoria l'indicazione del numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente, sia esso stabilito in Italia (novità) ovvero in un altro Stato membro dell'Unione europea (come, invece, già precedentemente previsto dalla lettera f-bis) dell'articolo 21). Nel caso in cui il cessionario o committente non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, è necessaria l'indicazione del codice fiscale<sup>17</sup>.

Va rilevato che l'indicazione obbligatoria del codice fiscale, qualora il cessionario o il committente non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, potrebbe generare alcune implicazioni operative qualora il bene o il servizio oggetto della cessione sia utilizzato in modo promiscuo, sia per l'attività d'impresa o professionale, sia per un'attività diversa (ad esempio per l'attività istituzionale, nel caso di acquisti effettuati da enti non commerciali, che svolgono anche una attività commerciale non prevalente).

La fattura deve riportare l'indicazione della partita IVA del cessionario o committente, se soggetto passivo

Per quanto concerne le ulteriori informazioni da riportare in fattura, dando attuazione alle prescrizioni dell'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE, la novella normativa meglio definisce quali dizioni devono essere riportate in fattura in presenza di operazioni diverse da quelle imponibili ad IVA, precisando altresì che il riferimento normativo (alla disposizione nazionale o comunitaria di riferimento) da indicare in fattura non è obbligatorio, ma solo eventuale. La tabella seguente ne fornisce la sintesi.

<b>Disposizione di riferimento</b>	<b>Dicitura (obbligatoria)</b>	<b>Riferimento normativo (eventuale)</b>
Art. 21, c. 6-ter, DPR 633/72	Autofatturazione	Fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio. Ad esempio:  -art. 17, c. 2: cessioni e prestazioni che si considerano effettuate in Italia, rese da un soggetto passivo extracomu-

<sup>17</sup> Tale nuova prescrizione recepisce quanto disposto dall'articolo 227 della direttiva 2006/112/CE secondo cui "gli Stati membri possono richiedere ai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio e che ivi effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi di indicare il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario di cui all'articolo 214, in casi diversi da quelli di cui all'articolo 226, punto 4)".

		<p>nitario;</p> <p>-art. 46, c. 5, DL 331/93: mancato ricevimento della fattura del fornitore/prestatore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</p>
Art. 17, c. 5, DPR 633/72	Inversione contabile	Art. 17, c. 5: cessioni imponibili su opzione di oro da investimento
Art. 21, c. 6-bis, lett. a), DPR 633/72		Cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea
Art. 74, c.7, DPR 633/72		Cessioni di rottami e materiali di recupero
Art. 21, c. 6, lett. c), DPR 633/72	Operazione esente	Art. 10, (escluso n. 6) - operazioni esenti
Art. 21, c. 6, lett. b), DPR 633/72	Operazione non imponibile	Art. 8, 8-bis, 9, 38-quater: esportazioni, operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni a turisti extra-UE
Art. 46, c. 2, DL 331/93		Cessioni intracomunitarie
Art. 21, c. 6, lett. a), DPR 633/72	Operazione non soggetta	Art. 7-bis: cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
Art. 21, c. 6-bis, lett. b), DPR 633/72		Cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dall'Unione europea
Art. 21, c. 6, lett. e), DPR 633/72	Regime del margine – Agenzie di viaggio	Art. 74-ter – regime delle agenzie di viaggio
Art. 21, c. 6, lett. d), DPR 633/72	Regime del margine – Oggetti d'arte	DL 41/95 – Regime del margine
	Regime del margine – Oggetti di antiquariato e da collezione	
	Regime del margine – Beni usati	

Con riferimento alle indicazioni obbligatorie da riportare in fattura si ritiene utile osservare che sono sorti alcuni dubbi circa la corretta dizione da inserire nel caso di cessioni intracomunitarie di beni.

In particolare, l'articolo 41 del DL n. 331 del 1993 prevede che debba essere indicato il titolo di non imponibilità con l'eventuale specificazione della norma di riferimento, comunitaria o nazionale. Ci si chiede, tuttavia, se per tali operazioni debba essere indicata anche la dicitura "inversione contabile" prevista dall'articolo 21, comma 6-bis del DPR n. 633 del 1972. In attesa di chiarimenti ufficiali, è da ritenere, a nostro avviso, che la dicitura "inversione contabile" debba essere riferita esclusivamente alle operazioni poste in essere da soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano che non sono soggette ad imposta, per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies. Tale dicitura, pertanto, non dovrebbe essere riportata per le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41 del DL n. 331 del 1993, essendo tali operazioni rilevanti nel territorio italiano, ma non imponibili ad IVA.

### 3.2 Le modalità di determinazione della base imponibile delle operazioni in valuta estera

Le nuove disposizioni recate dalla Legge di stabilità 2013 hanno apportato alcune modifiche alle regole di determinazione della base imponibile ai fini della conversione in euro dei corrispettivi espressi in valuta estera.

#### **Art. 13, comma 4, DPR n. 633 del 1972**

*"Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea".*

Ai sensi del nuovo articolo 13, comma 4 del DPR n. 633 del 1972 i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura.

In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo.

La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.

Giova, inoltre, osservare che, per effetto delle modifiche operate all'articolo 43 del DL n. 331 del 1993, anche per la determinazione della base imponibile degli acquisti intracomunitari di beni in valuta estera è fatto riferimento ai criteri di cui all'articolo 13, mediante un esplicito rinvio a tale norma, contenuto nel comma 1 dell'articolo 43 stesso.

La conversione in euro dei corrispettivi in valuta può essere operata sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla BCE per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare

### 3.3 La fattura semplificata

In attuazione del combinato disposto degli articoli 220-bis e 226-ter della direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE, è introdotta la possibilità di emettere una fattura con un contenuto informativo obbligatorio limitato, rispetto a quello ordinario: si tratta della nuova fattura semplificata di cui al nuovo articolo 21-bis del DPR n. 633 del 1972.

**Art. 21-bis, DPR n. 633 del 1972**

“1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 21, la fattura di ammontare complessivo non superiore a cento euro, nonché la fattura rettificativa di cui all'articolo 26, può essere emessa in modalità semplificata recando, in luogo di quanto previsto dall'articolo 21, almeno le seguenti indicazioni:

a) data di emissione;

b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;

c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;

d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;

e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;

f) descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;

g) ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;

h) per le fatture emesse ai sensi dell'articolo 26, il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

2. La fattura semplificata non può essere emessa per le seguenti tipologie di operazioni:

a) cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

b) operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, lettera a).

3. Con decreto di natura non regolamentare il Ministro dell'economia e delle finanze può innalzare fino a quattrocento euro il limite di cui al comma 1, ovvero consentire l'emissione di fatture semplificate anche senza limiti di importo per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli obblighi di cui agli articoli 13, comma 4, e 21, comma 2”.

La fattura semplificata può essere emessa, a discrezione del soggetto passivo, per le operazioni di ammontare complessivo non superiore a 100 euro, nonché per le “fatture rettificative” di cui all'articolo 26.

Tra gli elementi obbligatori che una fattura semplificata deve contenere, degni di nota sono, in particolare, i seguenti:

- l'ammontare del corrispettivo. E' infatti prevista la possibilità di indicare, alternativamente, il corrispettivo complessivo di imponibile ed imposta ovvero i dati che permettono di calcolare l'imposta (in modo da consentirne lo scorporo);
- nelle operazioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio dello stato, l'indicazione della partita IVA o del codice fiscale del cessionario o del committente è, a differenza di quanto previsto per la fattura ordinaria, solo eventuale.

In ogni caso, indipendentemente dall'importo dell'operazione, le fatture semplificate non possono essere emesse per le cessioni intracomunitarie di

La fattura semplificata può essere utilizzata per operazioni di ammontare complessivo non superiore a 100 euro e per le fatture “rettificative”

beni (articolo 41, DL n. 331 del 1993) nonché per le cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore d'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea (articolo 21, comma 6-bis, lett.a), DPR n. 633 del 1972).

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il limite di 100 euro può essere elevato fino a 400 euro; inoltre, può essere consentita l'emissione di fatture semplificate anche senza limiti di importo per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli adempimenti previsti per l'emissione delle fatture.

### 3.4 L'emissione della fattura mediante i registratori di cassa

A seguito della riformulazione dell'articolo 1, comma 4 della L. 26 gennaio 1983, n. 18, le fatture ordinarie e semplificate possono – per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2013 – essere emesse mediante gli apparecchi misuratori fiscali.

In tal caso, le fatture possono recare, ai fini dell'identificazione del cedente o del prestatore, in luogo delle generalità di questi, i relativi dati identificativi, come determinati ai sensi del decreto attuativo delle disposizioni applicabili ai registratori di cassa (DM 23 marzo 1983).

Sotto il profilo sanzionatorio, in attesa di chiarimenti ufficiali, è da ritenere che le sanzioni amministrative ed accessorie applicabili alle violazioni concernenti l'emissione degli scontrini o delle ricevute fiscali mediante i misuratori di cassa, siano applicabili anche a questa fattispecie.

La fattura può essere emessa anche mediante i misuratori fiscali

## 4. La fattura differita e la fattura cumulativa

La fattura, secondo la regola generale (non oggetto di modifica) prevista dal quarto comma dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972, è emessa al momento di effettuazione dell'operazione, determinato a norma dell'articolo 6 dello stesso decreto.

In deroga a tale principio, è prevista la possibilità di emettere la fattura differita, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2012, la fattura differita poteva essere emessa solo per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risultasse da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali era effettuata l'operazione, ed avente le caratteristiche previste dal DPR 14 agosto 1996, n. 472.

**Art. 21, comma 4, lett. a), DPR n. 633 del 1972**

*“La fattura e' emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea e' compilata in duplice esemplare di cui uno e' consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:*

*a) 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 e' 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, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime”.*

La legge di stabilità 2013 ha confermato la possibilità di emissione della fattura differita per le cessioni di beni, in presenza di documento di trasporto ed ha, inoltre, introdotto una nuova ipotesi di fatturazione differita.

La lettera a) del comma 4 dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 dispone, infatti, che 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.

L'emissione della fattura differita per le prestazioni di servizi non sembra, quindi, essere subordinata alla necessità di predisporre supporti documentali individuati in modo tassativo; è richiesta semplicemente l'esistenza di documentazione idonea a permettere l'individuazione dell'operazione.

In attesa di indicazioni ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate, è da ritenere che idonea documentazione potrà essere rappresentata, ad esempio, dal contratto, dalla nota di consegna lavori, dalla lettera d'incarico, dalla relazione professionale, oppure da qualsiasi altro documento in grado di soddisfare la prescrizione normativa<sup>18</sup>.

Per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese, può essere emessa una fattura differita

## 5. La fattura elettronica e la conservazione sostitutiva

Le modifiche di maggior rilievo introdotte dalla direttiva 2010/45/UE alle regole di fatturazione riguardano la fatturazione elettronica. La direttiva, infatti, mira ad eliminare gli ostacoli che frenano il ricorso alla fatturazione elettronica, dal momento che l'utilizzo della fatturazione elettronica può aiutare le imprese a ridurre i costi e ad essere più competitive.

I principi che, su questo tema, ha stabilito la direttiva 2010/45/UE sono i seguenti:

- promuovere e semplificare le norme in materia di fatturazione eliminando oneri e barriere;

<sup>18</sup> Merita osservare, infatti, che l'articolo 223 della direttiva IVA, secondo cui *“gli Stati membri autorizzano i soggetti passivi a emettere fatture periodiche che riportino i dettagli di diverse cessioni di beni o prestazioni di servizi separate, purché l'IVA relativa alle cessioni/prestazioni menzionate nella fattura periodica diventi esigibile nello stesso mese di calendario”* non sembra prescrivere particolari obblighi documentali ai fini che qui interessano.

- stabilire la parità di trattamento tra fatture cartacee e elettroniche, nel senso che alle fatture elettroniche possono essere applicate le stesse procedure previste per le fatture cartacee, senza alcun aumento degli oneri amministrativi collegati alle fatture cartacee;
- consentire la libera scelta del modo con cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità delle fatture.

Al fine di favorire l'interpretazione uniforme delle nuove regole sulla fatturazione, la Commissione europea – come anticipato in premessa - ha predisposto le “Note esplicative delle norme sulla fatturazione dell'IVA<sup>19</sup>”: parte preponderante di queste linee guida riguarda le nuove regole sulla fatturazione elettronica, introdotte dalla direttiva 2010/45/UE e recepite nell'ordinamento domestico nei nuovi commi 1 e 3 dell'articolo 21 e nel comma 3 dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972.

Le principali novità in materia di fatturazione elettronica riguardano:

- il concetto di fattura elettronica;
- i requisiti della fattura elettronica e le modalità per assicurarne la presenza;
- la conservazione delle fatture.

## 5.1 Il concetto di fattura elettronica

Con la novella apportata dalla Legge di stabilità 2013 all'articolo 21, primo comma del DPR n. 633 del 1972, si assiste al superamento del concetto di “trasmissione” o “messa a disposizione del destinatario” della fattura elettronica.

Nello specifico, questa condizione permane ed è ribadita nell'ultimo periodo del primo comma del nuovo articolo 21. Tuttavia, per effetto delle nuove definizioni è necessario un “*quid pluris*”: per fattura elettronica, infatti, si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in formato elettronico.

### Art. 21, comma 1, DPR n. 633 del 1972

Secondo periodo: “Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario”;

Ultimo periodo: “La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”.

Tale formulazione riprende quanto previsto dall'articolo 217 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui per fattura elettronica s'intende una fattura, contenente le informazioni richieste dalla direttiva stessa, emessa e ricevuta in formato elettronico.

Tale formulazione, come si vedrà più avanti, è funzionale alla applicazione delle regole in materia di conservazione delle fatture.

<sup>19</sup> E' utile ricordare che le note esplicative sono:

- finalizzate a una migliore comprensione della normativa comunitaria;
- da intendere come strumento di orientamento;
- frutto della collaborazione tra DG TAXUD (la direzione generale della Commissione europea competente per la fiscalità), amministrazioni degli Stati membri e rappresentanti delle imprese;
- non giuridicamente vincolanti e non esaustive;
- continuamente aggiornabili.

Le novità in tema di fatturazione elettronica mirano a favorire la diffusione, stabilendo il principio di parità di trattamento tra fatture elettroniche e fatture cartacee

Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in formato elettronico

Al fine di meglio delineare il concetto di fattura elettronica, le "Note esplicative" della Commissione europea indicano che:

- per essere considerata elettronica, una fattura deve essere emessa e ricevuta in formato elettronico. Pertanto, rileva non il tipo di formato elettronico della fattura, ma soltanto il fatto che la fattura sia in formato elettronico quando viene emessa e ricevuta;
- la scelta del formato è determinata dai soggetti passivi. A titolo esemplificativo, sono fatture elettroniche le fatture strutturate in formato XML e in qualsiasi altro tipo di formato elettronico, quale, ad esempio, un messaggio di posta elettronica con allegato il file "pdf" della fattura;
- non tutte le fatture create in formato elettronico possono essere considerate fatture "elettroniche";

Infatti, affinché una fattura possa essere definita a pieno titolo "elettronica", deve possedere i seguenti ulteriori requisiti:

- accettazione del destinatario;
- autenticità dell'origine, integrità del contenuto e leggibilità.

I requisiti della fattura elettronica:  
-accettazione del destinatario;  
-autenticità dell'origine, integrità del contenuto e leggibilità

## 5.2 L'accettazione del destinatario

Il nuovo ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 21 stabilisce che *"il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario"*.

Tale formulazione richiama il contenuto dell'articolo 232 della direttiva 2006/112/CE, secondo il quale *"il ricorso ad una fattura elettronica è subordinato all'accordo del destinatario"*.

Va osservato che il requisito dell'accordo o, come preferito dal Legislatore nazionale, dell'accettazione della fattura elettronica, non rappresenta una vera novità: la precedente formulazione del quarto periodo del comma 3 dell'articolo 21, infatti, stabiliva che *"la trasmissione per via elettronica della fattura (...) è consentita previo accordo con il destinatario"*.

La differenza tra la precedente formulazione e quella oggi in vigore è costituita dal fatto che, sul piano meramente formale, il soggetto che emette la fattura elettronica non è più tenuto a realizzare un preventivo accordo in tal senso con il destinatario.

Secondo le "Note esplicative" della Commissione europea, occorre considerare infatti che *"l'accettazione di una fattura elettronica da parte del destinatario può essere determinata in modo analogo a quello in cui è accettata una fattura cartacea. Può trattarsi di un'accettazione scritta, o di un tacito accordo attraverso, per esempio, la trattazione o il pagamento della fattura ricevuta"*.

A questo riguardo, merita grande attenzione la definizione del concetto di "tacito accordo". Una accettazione tacita da parte del destinatario della fattura elettronica implica, infatti, l'obbligo per il destinatario di conservare in modalità elettronica tali fatture.

Premesso che le indicazioni delle "Note esplicative" hanno un mero valore indicativo e non sono vincolanti, ad avviso di Confindustria e in attesa di indicazioni ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate, è da ritenere che solo quando il destinatario manifesti una effettiva e consapevole accettazione al ricevimento della fattura elettronica tale effetto possa trovare applica-

Il soggetto che emette la fattura elettronica non è più tenuto a realizzare un accordo preventivo con il destinatario

zione. Al contrario, quando il destinatario manifesta solo il consenso per il recapito delle fatture attraverso mezzi elettronici (ad esempio, messa a disposizione sul portale) e procede con la stampa e la conservazione analogica dei documenti ricevuti elettronicamente è da escludere che vi sia accettazione. La stampa, la registrazione e la conservazione secondo modalità analogiche della fattura ricevuta dovrebbe, quindi, essere interpretato quale indice della volontà del destinatario della fattura di non acconsentire (tacitamente) al ricevimento della fattura elettronica<sup>20</sup>.

Confindustria ritiene, inoltre, che il pagamento della fattura non dovrebbe costituire di per sé "comportamento concludente" per esprimere l'intenzione del destinatario di accettare la fattura come "elettronica". Anche in questo caso, sarebbe, comunque, necessario che al pagamento seguisse la conservazione del documento ricevuto esclusivamente in modalità elettronica.

Infatti, evincere il consenso allo scambio elettronico delle fatture per effetto del mero pagamento della fattura genererebbe grandi criticità operative ed incertezze, specie nei casi in cui il pagamento fosse effettuato direttamente da un intermediario finanziario a seguito della domiciliazione bancaria di tale fattura (strumenti di addebito diretto). In tal caso, dato l'ampio utilizzo del servizio di domiciliazione, è ancor più importante garantire che l'eventuale accettazione da parte del destinatario sia effettivamente consapevole.

Queste considerazioni avvalorano l'opportunità di inferire il comportamento concludente del destinatario mediante indici diversi rispetto a quello del mero pagamento quali, in particolare, quello delle modalità con cui la fattura è conservata. Quindi, anche nel caso del pagamento, la stampa, la registrazione e la conservazione analogica del documento dovrebbe costituire espressione di non accettazione del destinatario allo scambio di fatture elettroniche con l'emittente.

Una fattura emessa in formato elettronico, ma non accettata, per effetto di quanto sopra indicato, non può pertanto definirsi, sotto il profilo meramente letterale, quale fattura elettronica. Tale fattura è da considerarsi, invece, quale "fattura creata in formato elettronico<sup>21</sup>".

In presenza di una fattura creata in formato elettronico l'emittente e il destinatario della stessa hanno la facoltà di operarne la conservazione secondo la modalità (digitale o analogica) che preferiscono.

Qualora l'emittente della fattura creata in formato elettronico abbia emesso anche fatture elettroniche propriamente dette (perché accettate ed in possesso di tutti i requisiti per essere considerate tali), è da ritenere che, anche nell'ottica di agevolare l'attività di verifica dell'Agenzia delle entrate, entrambe le tipologie di fatture siano da annotare unitamente nei registri IVA e che possano essere conservate in uno stesso archivio digitale.

### 5.3 I requisiti della fattura elettronica

Nel vigore della precedente disciplina, la fattura elettronica si caratterizzava per la presenza dei requisiti di autenticità dell'origine e di integrità del contenuto.

<sup>20</sup> Gli effetti dell'accettazione o meno della fattura, come si dirà in seguito, a commento dell'articolo 39, incidono infatti sulle modalità di conservazione della fattura.

<sup>21</sup> Secondo la nozione prevista dal terzo periodo del comma 3 del nuovo articolo 39 del DPR n. 633 del 1972.

Il comportamento concludente dovrebbe essere desunto dalle modalità con cui il destinatario della fattura effettua la conservazione della stessa

Una fattura emessa in formato elettronico ma non accettata non dovrebbe definirsi, sotto il profilo letterale, quale fattura elettronica

La nuova disciplina, frutto delle modifiche apportate con la direttiva 2010/45/UE alla direttiva 2006/112/CE, se da un lato amplia i requisiti della fatturazione (introducendo il concetto di leggibilità), dall'altro è molto più flessibile con riguardo alle modalità con cui i soggetti passivi possono attestare la presenza dei requisiti stessi.

Tutte le novità previste dalla rinnovata disciplina sulla fatturazione elettronica sono contenute nell'articolo 233 della direttiva 2006/112/CE. Tale articolo:

- stabilisce che ogni soggetto passivo debba assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità<sup>22</sup> delle fatture e fornisce la definizione di autenticità dell'origine<sup>23</sup> e di integrità del contenuto<sup>24</sup>;
- prevede che il soggetto passivo, per assicurare la presenza dei requisiti menzionati, possa alternativamente ricorrere alle seguenti soluzioni:
  - uso di “controlli di gestione che assicurino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi”;
  - uso di tecnologie che assicurino l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto, quali, a mero titolo esemplificativo, la firma elettronica avanzata<sup>25</sup> o la trasmissione elettronica dei dati (EDI)<sup>26</sup>.

La norma comunitaria di riferimento è il nuovo articolo 233 della direttiva 2006/112/CE

Queste regole sono state recepite nel nuovo comma 3 dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972.

#### **Art. 21, comma 3, DPR n. 633 del 1972**

*Quarto periodo: “Il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati”.*

<sup>22</sup> Il concetto di leggibilità non è definito, a differenza di quello degli altri due requisiti, dalla direttiva stessa; è invece rinvenibile dalla lettura delle “Note esplicative”, secondo le quali “con leggibilità si intende che la fattura è leggibile per l'uomo”. Pur essendo tale requisito, al pari degli altri due menzionati, prescritto sia per le fatture elettroniche che per le fatture cartacee, appare corretto ritenere che, di fatto, tale nuova prescrizione sia rivolta alle fatture elettroniche. Ciò anche nella considerazione, espressa al considerando n. 8 della direttiva 2010/45/EU, secondo cui “le fatture cartacee e quelle elettroniche dovrebbero ricevere lo stesso trattamento e gli oneri amministrativi gravanti sulle fatture cartacee non dovrebbero aumentare”.

<sup>23</sup> Secondo l'art. 233, par. 1, terzo comma “Autenticità dell'origine implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura”.

<sup>24</sup> Secondo l'art. 233, par. 1, quarto comma “Integrità del contenuto implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato”.

<sup>25</sup> Come definita ai sensi dell'art. 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del 13 dicembre 1999.

<sup>26</sup> Come definita dall'art. 2, dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione del 19 ottobre 1994.

L'effetto di maggiore rilevanza determinato dalle nuove regole concerne, quindi, le modalità con cui i requisiti di autenticità dell'origine e di integrità dovranno essere comprovati. Non è, infatti, più prevista una indicazione tassativa delle tecnologie che sono ritenute necessarie a questi fini.

Nello specifico, in base alle nuove disposizioni, la presenza dei requisiti di autenticità dell'origine, integrità del contenuto e di leggibilità è assicurata a scelta dell'emittente della fattura mediante:

- sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile;
- l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente;
- l'uso di sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati;
- l'uso di altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

Oltre alla possibilità di utilizzare la firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati – tecnologie già note ai contribuenti – l'innovazione di maggior rilievo portata dalle nuove regole è rappresentata dalla possibilità di assicurare il rispetto dei requisiti di autenticità dell'origine e di integrità del contenuto mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile.

Tale possibilità rappresenta nelle intenzioni della Commissione europea che, in origine, ha ipotizzato questa facoltà, uno degli elementi su cui puntare per favorire la diffusione della fatturazione elettronica.

Proprio per questo motivo, la Commissione europea, nelle "Note esplicative", ha cercato di fornire indicazioni utili per meglio declinare i concetti di "controllo di gestione" e di "pista di controllo affidabile".

Quanto al controllo di gestione, le "Note esplicative" indicano che, sebbene tale concetto sia molto ampio, *"nel contesto dell'articolo 233, va inteso come il processo con il quale un soggetto passivo crea, attua e aggiorna una garanzia di livello adeguato riguardo all'identità del fornitore/prestatore o dell'emittente della fattura (autenticità dell'origine); al fatto che il contenuto relativo all'IVA non sia stato alterato (integrità del contenuto); alla leggibilità della fattura dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione. I controlli di gestione devono essere adeguati alle dimensioni, all'attività e al tipo di soggetto passivo e devono tenere conto del numero e del valore delle operazioni e del numero e del tipo di fornitori/prestatori e di acquirenti/destinatari. Se pertinenti, devono essere presi in considerazione anche altri fattori"*.

La pista di controllo affidabile, sempre secondo le Note esplicative, può essere definita *"l'iter documentato di un'operazione dal suo inizio, rappresentato dal documento originario come un ordine d'acquisto, fino al suo completamento, rappresentato per esempio dalla registrazione finale nei conti annuali, e viceversa, che costituisce l'anello di collegamento tra i vari documenti nel processo. Una pista di controllo comprende i documenti originali, le operazioni eseguite e i riferimenti al legame tra di essi"*.

In sostanza, è da ritenere che, per garantire l'emissione di una fattura elettronica senza l'utilizzo di firma digitale o trasmissione EDI, la struttura gestionale interna all'impresa debba creare una pista di controllo sicura e garantita tra la fattura emessa e l'operazione realizzata. Deve esistere, quindi, un

I requisiti di autenticità dell'origine e di integrità del contenuto possono essere garantiti mediante:

- sistemi di controllo di gestione;
- la firma elettronica qualificata o digitale;
- l'EDI;
- altre tecnologie

La definizione del concetto di sistemi di controllo di gestione affidabili è rinvenibile nelle Note esplicative della Commissione europea



collegamento affidabile tra tutta la documentazione rilevante nel ciclo di fatturazione: partendo dagli accordi commerciali originariamente intercorsi tra fornitore e cliente, si deve poter arrivare alla quietanza di pagamento e alle registrazioni contabili, passando per eventuali bolle di consegna della merce e, logicamente, per la fattura emessa. Il percorso di ricerca deve essere reso possibile anche a ritroso.

## 5.4 La conservazione delle fatture

La direttiva 2010/45/UE non ha introdotto significative modifiche alle disposizioni in tema di archiviazione elettronica delle fatture<sup>27</sup>. Le modifiche alle disposizioni sulla fatturazione elettronica e, in particolare, il nuovo articolo 217 della direttiva producono, tuttavia, effetti sulla disciplina della conservazione.

Le novità di maggior rilievo apportate dalla Legge di stabilità 2013 sono previste al terzo comma dell'articolo 39.

### Art. 39, comma 3, DPR n. 633 del 1972

*"I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente. Il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico".*

In sostanza, si prevede la conservazione elettronica:

- obbligatoria per le fatture elettroniche (cioè quelle emesse e ricevute in maniera elettronica, purché accettate dal destinatario);
- facoltativa per quelle cartacee e per quelle create in formato elettronico, intendendosi per tali anche le fatture create e trasmesse con uno dei metodi previsti dal novellato comma 3 dell'articolo 21, ma per le quali non vi è stata l'accettazione da parte del destinatario..

Il secondo periodo del comma 3 in commento stabilisce, inoltre, che le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82. (Codice dell'Amministrazione Digitale – CAD).

La conservazione elettronica è obbligatoria per le fatture elettroniche e facoltativa per le fatture cartacee, nonché per le fatture non definibili propriamente quali elettroniche

<sup>27</sup> La modifica più significativa è la sostituzione dell'articolo 247, par. 2, nel quale si prevede che "per garantire il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 233, lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può esigere che le fatture siano archiviate nella forma originale, cartacea o elettronica, in cui sono state trasmesse o messe a disposizione. Qualora le fatture siano archiviate per via elettronica, esso può esigere altresì l'archiviazione per via elettronica dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura come disposto all'articolo 233".

Va osservato che tale decreto attuativo sarà emanato quando saranno ultimati i lavori concernenti i decreti attuativi del CAD.

Ad oggi, sono da ritenere applicabili le regole contenute nel decreto ministeriale 23 gennaio 2004, che disciplina le modalità di conservazione sostitutiva dei documenti tributari rilevanti.

Queste norme richiedono una tempistica di conservazione molto ristretta per le fatture elettroniche: entro quindici giorni dalla loro emissione deve, infatti, essere completato il processo di conservazione sostitutiva con apposizione di firma digitale e marca temporale a cura del responsabile del processo di conservazione stesso.

E' probabile che il nuovo decreto attuativo, in fase di elaborazione, consentirà di superare questa tempistica, ritenuta troppo stringente dagli operatori.

Per quanto concerne il luogo di conservazione delle fatture, la novella contenuta all'articolo 39, infine, amplia le indicazioni previste dalla precedente formulazione dell'articolo 39: al contribuente è consentito portare in conservazione elettronica in un altro Stato (con cui esistono strumenti giuridici che assicurano la reciproca assistenza), non solo le fatture, ma anche gli altri documenti fiscalmente rilevanti.

Deve essere, però, assicurato per finalità di controllo l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti e i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Il luogo di conservazione elettronica delle fatture può essere situato anche in un altro Stato con cui esistono strumenti che assicurino la reciproca assistenza fiscale

## 6. Il trattamento delle operazioni intracomunitarie ed internazionali

Accanto alle modifiche concernenti il contenuto della fattura e le regole sulla fatturazione elettronica – improntate alla semplificazione e a creare un quadro uniforme delle regole adottate negli Stati membri – l'altro nucleo di novità di estrema rilevanza introdotte dalla direttiva 2010/45/UE e recepite con la Legge di stabilità 2013, è rappresentato dalle nuove norme che disciplinano il trattamento delle operazioni intracomunitarie e, più in generale, internazionali.

Queste novità riguardano:

- il momento impositivo delle cessioni e degli acquisti di beni;
- i termini di emissione delle fatture (integrazione e autofattura), sia con riferimento alle operazioni di trasferimento dei beni che alle prestazioni di servizi.

### 6.1 Il momento impositivo delle cessioni e degli acquisti di beni

La direttiva 2010/45/UE modifica in modo significativo le disposizioni in tema di esigibilità dell'imposta con riferimento alle operazioni intracomunitarie e, in particolare, alle cessioni intracomunitarie di beni<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> Le modifiche di maggior rilievo riguardano:

- l'articolo 64, par. 2: le cessioni continuative di beni su un periodo superiore ad un mese di calendario si considerano effettuate alla scadenza di ogni mese di calendario fintanto che non si ponga fine alla cessione;

La principale finalità di queste modifiche, desumibile dal terzo considerando della direttiva, è quella di assicurare l'uniformità di informazioni trasmesse con gli elenchi riepilogativi e la tempestività dello scambio di informazioni tramite elenchi. Come precisato nella proposta di direttiva presentata dalla Commissione europea<sup>29</sup>, infatti, l'obiettivo delle nuove norme è *"fissare una data unica alla quale l'imposta diviene esigibile, ossia la data del fatto generatore, che è determinata dalla data della cessione/prestazione. Se si stabilisce che la fattura deve essere rilasciata entro il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore, la fattura rimarrà il documento principale attestante l'avvenuta cessione/prestazione intracomunitaria"*. Conferma tale ratio la peculiarità di un concetto di esigibilità espresso dalla normativa comunitaria anche con riferimento a operazioni esenti da IVA (non imponibili, nella terminologia utilizzata dal legislatore nazionale), quali sono appunto le cessioni intracomunitarie. Se può apparire *prima facie* paradossale stabilire, per tali operazioni non comportanti addebito di IVA, il momento in cui l'imposta diventa esigibile, deve sotto altro profilo osservarsi che l'individuazione di tale momento – identico a quello in cui si produce l'esigibilità in capo al soggetto che pone in essere il corrispondente acquisto intracomunitario – vale evidentemente a individuare un unico momento in cui cedente e acquirente debbono considerare, anche ai fini degli adempimenti di fatturazione, dichiarazione e reportistica (elenchi riepilogativi), l'operazione.

La modifica del momento di esigibilità dell'imposta in relazione alle transazioni intracomunitarie sui beni è finalizzata ad assicurare uniformità nella tempistica della trasmissione degli elenchi intrastat

Per dare attuazione alle summenzionate disposizioni la Legge di stabilità 2013 ha previsto la modifica di diverse disposizioni del DL 30 agosto 1993, n. 331.

- l'articolo 66, primo comma, lett. c) e secondo comma: la nuova lettera c) prevede il riferimento, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, al termine di emissione delle fatture determinato dagli Stati membri a norma dell'articolo 222, secondo comma. Inoltre, il nuovo secondo comma nega agli Stati membri la possibilità di adottare momenti di esigibilità dell'imposta derogatori rispetto alla regola generale (per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi), non solo per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 196, ma anche per le cessioni intracomunitarie di beni;
- l'articolo 67: l'imposta relativa alle cessioni intracomunitarie di beni di cui all'articolo 138 o assimilate diventa esigibile non più il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore, ma alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, se nessuna fattura è stata emessa prima (ovvero al momento dell'emissione della fattura – criterio già vigente, anche se la precedente norma ne limitava la validità ai casi in cui detta fattura fosse emessa prima del giorno 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta). Inoltre, l'incasso di acconti anteriormente alla cessione di beni, in deroga agli articoli 65 e 64, par. 1 e 2, non è più considerato rilevante ai fini dell'esigibilità dell'imposta, in relazione alle cessioni intracomunitarie di beni di cui sopra;
- l'articolo 69: in modo speculare a quanto previsto per le cessioni intracomunitarie di beni, nei casi di acquisti intracomunitari di beni l'IVA diventa esigibile non più il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore, ma alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data (ovvero al momento dell'emissione della fattura – criterio già vigente, anche se la precedente norma ne limitava la validità ai casi in cui detta fattura fosse emessa prima del giorno 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta).

<sup>29</sup> Si veda il comunicato della Commissione europea COM(2009) 21 def del 28 gennaio 2009.

**Art. 39, comma 1, DL n. 331 del 1993**

*“Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.*

*Tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. Parimenti nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'articolo 50, comma 5”.*

In particolare, si sostituisce il testo dell'articolo 39, disponendo al comma 1 che il momento di effettuazione, tanto delle cessioni intracomunitarie quanto degli acquisti intracomunitari di beni, è identificato con l'inizio del trasporto o della spedizione, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.

Questa modifica tende a realizzare l'obiettivo di far coincidere il momento di effettuazione della cessione intracomunitaria (a partire da un altro Stato membro) con il correlato momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario realizzato in Italia (e viceversa).

Va osservato che, ai fini delle cessioni intracomunitarie di beni, la novella non sembra generare particolari implicazioni, dal momento che è semplice individuare per il cedente il momento dell'inizio del trasporto o della spedizione. Diverso invece è il caso degli acquisti intracomunitari di beni, specie nella circostanza in cui il cessionario nazionale non curi in proprio il trasporto. In tale situazione, potrebbe essere utile – ai fini del corretto adempimento degli obblighi di fatturazione/integrazione della fattura - una idonea comunicazione da parte del cedente comunitario, che indichi il momento in cui il trasporto o la spedizione sono effettivamente iniziati.

Al primo comma dell'articolo 39, restano poi pressoché invariate le altre regole che riguardano il differimento del momento di effettuazione dell'operazione (cessione ovvero acquisto intracomunitario) in presenza di condizioni sospensive ovvero in caso di trasferimento di beni in dipendenza di contratti estimatori.

Altra modifica di estremo rilievo è, invece, quella apportata al secondo comma dell'articolo 39, con riguardo agli effetti del pagamento di un acconto sulla determinazione del momento di effettuazione dell'operazione intracomunitaria.

**Art. 39, comma 2, DL n. 331 del 1993**

*Se anteriormente al verificarsi dell'evento indicato nel comma 1 è stata emessa la fattura relativa ad un'operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura”.*

Tale disposizione, se da un lato permette di continuare a dare rilevanza all'emissione anticipata delle fatture ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'operazione intracomunitaria sui beni, dall'altro non considera più rilevante il pagamento (anticipato) dell'acconto in un momento anteriore all'inizio della spedizione o del trasporto del bene.

Pertanto, poiché i pagamenti anticipati totali o parziali dei corrispettivi (acconti), rispetto al generale criterio di effettuazione, non determinano più –

Il nuovo momento di effettuazione sia delle cessioni che degli acquisti intracomunitari di beni è individuato nell'inizio del trasporto o della spedizione

Non assume più rilevanza il pagamento di un acconto, in anticipo rispetto alla data di inizio della spedizione o del trasporto



per le operazioni in esame – il momento di effettuazione dell'operazione, viene meno l'obbligo di emissione della fattura nel momento di incasso o pagamento degli stessi.

Al nuovo comma 3 dell'articolo 39, è infine, disposto che le cessioni e gli acquisti intracomunitari, effettuati in modo continuativo nel corso di un periodo superiore ad un mese, si considerano effettuati al termine di ciascun mese, a nulla rilevando l'eventuale pagamento di corrispettivi.

**Art. 39, comma 3, DL n. 331 del 1993**

*“Le cessioni ed i trasferimenti di beni, di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), e comma 2, lettere b) e c), e gli acquisti intra-comunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese”.*

Questa disposizione riguarda:

- le cessioni intracomunitarie di beni;
- gli invii a se stesso in altro Stato comunitario;
- le cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi;
- gli acquisti intracomunitari di beni;
- le introduzioni in Italia di beni oggetto di invio a se stesso da parte di soggetto passivo;
- gli acquisti intracomunitari da parte di enti non soggetti passivi, da effettuare in Italia per superamento della soglia dei 10.000 euro o per opzione;
- gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi.

Le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni, effettuati in modo continuativo nel corso di un periodo superiore ad un mese, si considerano effettuati al termine di ciascun mese, a nulla rilevando l'eventuale pagamento di corrispettivi

Fattispecie	Momento di effettuazione
Emissione anticipata della fattura	Data di emissione della fattura (per l'importo fatturato)
Pagamento di acconto (totale o parziale)	Nessuna rilevanza
Cessioni e acquisti intracomunitari di beni e invii a se stesso - Effettuati in modo continuativo per un periodo superiore ad un mese solare	Termine di ciascun mese, per la parte riferibile a tale periodo

## 6.2 La fatturazione e la registrazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni

Accanto alla modifica delle disposizioni che disciplinano l'esigibilità dell'imposta relativa alle cessioni ed agli acquisti intracomunitari di beni, la legge di stabilità 2013 ha apportato significative novità anche ai termini di

emissione e integrazione della fattura, (ovvero dell'autofattura, in caso di regolarizzazione dell'acquisto intracomunitario) e alla connessa registrazione delle operazioni.

**Art. 46, comma 2, DL n. 331 del 1993**

*“Per le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41, e' emessa fattura a norma dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale”.*

**Art. 47, comma 4, DL n. 331 del 1993**

*“Le fatture relative alle cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 46, comma 2, sono annotate distintamente nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione”.*

Il nuovo articolo 46, comma 2 del DL n. 331 del 1993 dispone che, per le cessioni intracomunitarie, la fattura debba essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Ai sensi dell'articolo 47, comma 4, entro lo stesso termine di emissione, le fatture vanno annotate distintamente nel registro delle fatture emesse (articolo 23 del DPR n. 633 del 1972) ovvero in quello dei corrispettivi (articolo 24 del DPR n. 633 del 1972), con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (il mese precedente al termine di registrazione della fattura).

La Legge di stabilità 2013 modifica altresì le norme relative alle modalità di fatturazione e di registrazione degli acquisti intracomunitari di beni.

**Art. 47, comma 1, DL n. 331 del 1993**

*“Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto”.*

**Art. 46, comma 5, DL n. 331 del 1993**

*“Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria”.*

Le fatture relative agli acquisti intracomunitari, previa integrazione, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del DPR n. 633 del 1972, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

Per le cessioni intracomunitarie di beni, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

Appare utile osservare che nella nuova formulazione dell'articolo 47 del DL n. 331 del 1993 non è più esplicitamente previsto l'obbligo della contemporanea annotazione nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti. L'acquirente, infatti, come stabilito dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, può scegliere quando esercitare il diritto di detrazione che, ai sensi della norma citata, decade entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari per i quali il cessionario non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, questi emetta la fattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. La disposizione fornisce quindi un termine più ampio per la regolarizzazione rispetto a quello vigente fino al 31 dicembre 2012<sup>30</sup>.

Infine, per quanto riguarda le fatture ricevute, nelle quali è stato indicato un corrispettivo inferiore a quello reale, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria, deve essere emessa una fattura integrativa, da annotare entro lo stesso termine di emissione con riferimento al mese precedente.

Per completezza, si ricorda che i termini di integrazione delle fatture di acquisto e di emissione della autofattura, nonché di registrazione nell'apposito registro, vigono anche per gli enti non commerciali non soggetti passivi, i quali saranno inoltre tenuti a presentare – con cadenza mensile - una dichiarazione relativa agli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente.

Sono ampliati i termini per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari in relazione ai quali non è stata ricevuta la fattura

Operazione	Adempimento		Termine di registrazione
	Modalità	Termini	
Cessione intracomunitaria	Emissione della fattura	15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione	15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione
Acquisto intracomunitario	Integrazione fattura	15 del mese successivo alla ricezione della fattura	15 del mese successivo alla ricezione della fattura, con riferimento al mese in cui viene ricevuta la fattura

<sup>30</sup> Attualmente, la regolarizzazione da parte del cessionario che non abbia ricevuto la fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere la fattura entro il mese seguente.

	Emissione autofattura	15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione	15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, con riferimento al mese precedente
	Fattura integrativa	15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria	15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria con riferimento al mese precedente

### 6.3 La fatturazione delle prestazioni di servizi “internazionali”

Per le operazioni intracomunitarie che hanno ad oggetto lo scambio di beni, la novella normativa introdotta dalla Legge di stabilità 2013 ha apportato modifiche sia con riferimento alla determinazione del momento di esigibilità dell'imposta, sia con riguardo alle modalità di fatturazione di tali operazioni. Per quanto concerne le prestazioni di servizi generiche di cui all'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972, rese o ricevute da un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato, il Legislatore si è, invece, limitato a riformare le modalità di fatturazione, lasciando invariato il momento nel quale tali prestazioni si considerano effettuate, ovvero il momento di ultimazione delle stesse (o, se di carattere continuativo o periodico, la data di maturazione dei corrispettivi)<sup>31</sup>. Occorre del resto ricordare che l'articolo 8 della legge 15 dicembre 2011, n. 217 (c.d. “Legge Comunitaria 2010”) aveva previsto, per le prestazioni di servizi c.d. generiche, la modifica del momento in cui queste si considerano effettuate.

Tale norma aveva altresì riformulato anche l'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, disponendo che, per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972, effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo sito nel territorio dello Stato, l'imposta deve essere obbligatoriamente assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile<sup>32</sup>.

Per una più agevole gestione della fatturazione di tali prestazioni rese da un soggetto comunitario nei confronti di un soggetto stabilito in Italia, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, aveva precisato che *“per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. È dunque al*

Anche le regole che disciplinano il termine di emissione della fattura per prestazioni di servizi “cross border” sono variate

<sup>31</sup> Ai sensi dell'articolo 6, comma 6 del DPR n. 633 del 1972.

<sup>32</sup> In particolare, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n.35/E del 20 settembre 2012, *“l'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633/1972, così come novellato dalla Legge Comunitaria 2010, impone la procedura di integrazione e di registrazione prevista dagli articoli 46 e 47 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, quando il prestatore è soggetto comunitario”*.

momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (...)"

Pur ammettendo l'utilità di queste indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, le disposizioni della Legge comunitaria 2010 si rivelano comunque di non semplice applicazione pratica.

Anche nella considerazione di queste difficoltà, la novella operata dalla Legge di stabilità 2013 ha modificato i termini di emissione delle fatture relative alle prestazioni di servizi c.d. "generiche" scambiate tra soggetti passivi d'imposta.

Le novità normative hanno tuttavia una portata più ampia, non limitandosi solo alla disciplina delle modalità di fatturazione delle prestazioni di servizi generiche, ma applicandosi, con riferimento alle operazioni per le quali si applica il meccanismo dell'inversione contabile, anche alle prestazioni di servizi disciplinate dagli articoli diversi dall'articolo 7-ter.

Con riferimento alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il nuovo secondo periodo del comma 2 dell'articolo 17 del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che devono essere applicate le disposizioni degli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993.

Per effetto di quanto previsto dal nuovo articolo 17, comma 2, secondo comma del DPR n. 633 del 1972, pertanto, in relazione alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia rese da soggetti non stabiliti nel territorio italiano nei confronti di soggetti stabiliti nello Stato, occorre valutare se queste:

- siano effettuate da soggetti comunitari; in tal caso comportano l'obbligo per il soggetto nazionale di integrare la fattura ricevuta dal fornitore del bene o del servizio,
- siano effettuate da soggetti extracomunitari; in questo caso comportano per il cliente nazionale l'obbligo di emettere autofattura<sup>33</sup>.

#### **Art. 17, comma 2, DPR n. 633 del 1972**

*"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427".*

A seguito delle modifiche normative, quindi, un soggetto passivo stabilito in Italia per gli acquisti di beni e servizi di ogni genere, effettuati dal 1° gennaio 2013, da soggetti stabiliti nell'Unione Europea, relativi ad operazioni soggette ad IVA in Italia ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies, deve, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese di ricevimento (se risulta in fattura):

<sup>33</sup> Per completezza, merita ricordare che per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia rese nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia, ovvero di privati consumatori il debitore dell'imposta è il fornitore del bene o del servizio. In tal caso, il soggetto non stabilito nello Stato sarà tenuto, ai fini dell'assolvimento degli obblighi inerenti all'imposta sul valore aggiunto, ad identificarsi direttamente in Italia o a nominare un rappresentante fiscale.

Anche le regole che disciplinano il termine di emissione della fattura per prestazioni di servizi "cross border" sono variate

Per i servizi resi da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro ad un committente italiano, si rinvia alle previsioni degli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993



- integrare la fattura emessa dal cedente o prestatore;
- registrare la fattura nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti con riferimento al mese di ricevimento anche se la registrazione avviene entro il 15 del mese successivo alla ricezione;
- contabilizzare la stessa nella liquidazione periodica relativa;
- regolarizzare i casi di omessa o infedele fatturazione da parte del fornitore ai sensi del comma 5 dell'articolo 46.

Per le cessioni e per le prestazioni "generiche" rese, carenti del presupposto territoriale ai sensi del comma 6-bis dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972, nonché per le prestazioni ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione Europea, occorre invece fare riferimento alle lettere c) e d) del novellato quarto comma dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972.

**Art. 21, comma 4, lett. c) e d), DPR n. 633 del 1972**

*c) "per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;*

*d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione".*

Per le prestazioni di servizi "generiche" rese a soggetti passivi non stabiliti in Italia, escluse da IVA ai sensi dell'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972, la fattura è pertanto emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Ai fini dell'annotazione nel registro di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972, la fattura deve essere registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione e con riferimento al mese di effettuazione.

E' da ritenere che le nuove disposizioni, consentendo l'emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo, ma prevedendo che la registrazione del documento debba avvenire entro lo stesso termine di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione, possano:

- ridurre i problemi connessi all'individuazione del momento di ultimazione del servizio "generico" e, dunque, la potenziale violazione dell'obbligo di fatturazione allorché il documento non sia emesso, secondo la regola generale, "al momento di effettuazione dell'operazione";
- al contempo, non pregiudicare l'esigibilità dell'imposta per l'erario, che continua ad essere legata al momento di effettuazione e, quindi, all'ultimazione della prestazione.

Per le prestazioni di servizi generiche rese a soggetti passivi non stabiliti in Italia, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione ed è registrata entro lo stesso termine, con riferimento al mese di effettuazione.