

CIRCOLARE N. 16/2004

**Le nuove regole comunitarie per la
fatturazione: le modifiche all'art. 21 del D.P.R.
26 ottobre 1972 n. 633**

© Copyright 2004 Acerbi & Associati®

La Direttiva n. 2001/115/CE, del 20 dicembre 2001, modificando le previgenti disposizioni contenute nella Direttiva n. 77/388/CEE, detta nuove regole allo scopo di semplificare, modernizzare ed **armonizzare le modalità di fatturazione** previste in materia di Imposta sul valore aggiunto.

Con l'approvazione del D.Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52, **in vigore a partire dal 29 febbraio 2004**, giorno successivo alla pubblicazione, le predette disposizioni trovano attuazione anche nell'ambito del sistema legislativo nazionale. Il provvedimento, che modifica gli artt. 21, 39 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, **istituisce la cosiddetta "Fattura europea"**, uniformando ad un unico standard l'emissione del documento nell'ambito dell'Unione. Il medesimo, inoltre, pur non mutando, almeno in apparenza, in maniera significativa le vigenti norme che regolano il contenuto del documento, reca alcune interessanti novità di seguito riepilogate.

Il Decreto in esame riscrive l'art. 21 del DPR n. 633/72, relativo alla "Fatturazione delle operazioni", in base al quale, per ciascuna operazione imponibile, il cedente del bene o il prestatore del servizio deve emettere la relativa fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili.

Di seguito commenteremo le innovazioni apportate all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 mentre per quanto riguarda le problematiche specificatamente connesse alla fatturazione ed archiviazione elettronica delle fatture rimandiamo alle precedenti circolari nn. 7/2004, in materia di archiviazione ottica dei documenti contabili, e 8/2004, con cui abbiamo anticipato le principali innovazioni portate dalla direttiva n. 2001/115/CE, dello Studio, disponibili nella sezione Iscritti di www.fiscoimpresa.com.

L'obbligo di emissione della fattura

La fattura, secondo le nuove disposizioni, può essere emessa oltre che dal cedente o prestatore, **ferma restando la sua responsabilità, anche dal cessionario o committente**, ovvero, **per suo conto, da un terzo**. Può essere emessa da soggetto terzo anche la cosiddetta autofattura art. 17, comma 3, del DPR 633/72, ovviamente in unico esemplare, ferma restando la responsabilità del cessionario o committente, soggetto naturalmente tenuto all'adempimento.

Il documento, pertanto, può risultare emesso da:

- ❑ soggetto cedente o prestatore;
- ❑ soggetto cessionario o committente, con responsabilità del cedente o prestatore;
- ❑ da terzi, per conto del cedente o prestatore e, probabilmente, con responsabilità dello stesso;
- ❑ da terzi, per conto del cessionario o committente e, con responsabilità del medesimo, nell'ipotesi di emissione di autofattura art. 17 comma 3 del DPR 633/72.

Qualora, tuttavia, l'emissione della fattura avvenga da parte di cliente o soggetto terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcun strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza fiscale, la predetta emissione risulta consentita a condizione che:

- ❑ sia data preventiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, con modalità che saranno stabilite in un provvedimento di prossima emanazione;
- ❑ il soggetto passivo nazionale, cedente o prestatore, abbia iniziato l'attività da almeno 5 anni;
- ❑ al medesimo non siano stati notificati atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di IVA nei 5 anni precedenti.

Oltre alle innovazioni summenzionate, il rilascio della fattura può, inoltre, avvenire secondo una delle seguenti alternative:

- ❑ in forma cartacea, in duplice esemplare, di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte, come già avveniva in precedenza;
- ❑ in forma elettronica, non contenente macroistruzioni né codice eseguibile, previo accordo con il destinatario.

Nell'ipotesi di emissione di fattura elettronica devono essere garantite l'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto del documento:

- ❑ mediante apposizione su ciascuna fattura o lotto di fatture del c.d. "riferimento temporale" e della "firma elettronica qualificata" dell'emittente;
- ❑ ovvero mediante utilizzo di sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità ed integrità.

Nel caso, inoltre, di più fatture trasmesse in un unico lotto, per via elettronica, allo stesso destinatario, da parte di un unico soggetto cedente o prestatore, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni.

Contenuto della fattura

L'art. 21, al 2° comma, dopo aver precisato che la fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo, **per anno solare**, elenca le **indicazioni** che devono essere **contenute** nel documento, alcune delle quali già considerate dalla previgente normativa, altre di nuova introduzione, riepilogate nella tabella di seguito riportata.

Indicazioni da riportare in fattura	
fino al 28.2.2004	a partire dal 29.2.2004
data e numero progressivo	data e numero progressivo per anno solare
ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui l'operazione è svolta (ovvero nome e cognome, se non si tratta di imprese); ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti; numero di partita IVA dell'emittente	ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui l'operazione è svolta (ovvero nome e cognome, se non si tratta di imprese); generalità del rappresentante fiscale e ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti; numero di partita IVA del cedente o prestatore
natura, qualità e quantità dei beni/servizi formanti oggetto dell'operazione	natura, qualità e quantità dei beni/servizi formanti oggetto dell'operazione ⁽¹⁾
corrispettivi e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, comma 2	corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2; ⁽¹⁾
valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono	valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
aliquota e ammontare dell'imposta, con arrotondamento alla lira delle frazioni inferiori	aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile, con arrotondamento al centesimo di euro ⁽¹⁾
	numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora

Indicazioni da riportare in fattura	
fino al 28.2.2004	a partire dal 29.2.2004
	sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o prestatore (in applicazione del reverse charge), con indicazione della relativa norma ⁽²⁾
	per le cessioni intracomunitarie di veicoli "nuovi" ex art. 38, comma 4, DL n. 331/93 ⁽³⁾ : <ul style="list-style-type: none"> • data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri • numero dei km percorsi, delle ore navigate o volate
	annotazione che la fattura è compilata dal cliente, ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.
<p>(1) Se l'operazione da fatturare comprende beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, tali dati vanno indicati distintamente, secondo l'aliquota applicabile.</p> <p>(2) Pare confermato che, tranne il suddetto caso, il numero di partita IVA del cliente non è un elemento indispensabile da riportare nella fattura. Si rammenta che il numero di partita IVA del cliente è comunque sempre obbligatorio per le operazioni intracomunitarie.</p> <p>(3) Si considerano "nuovi" i veicoli che hanno percorso meno di 6.000 km (ovvero hanno navigato per meno di 100 ore o volato per meno di 40), oppure sono ceduti entro 6 mesi (ovvero 3 mesi in caso di imbarcazioni e aeromobili) dalla prima immatricolazione o iscrizione nei pubblici registri.</p>	

Valuta e lingua di compilazione

La fattura può essere **emessa anche in lingua straniera**, tuttavia, dovendo poter essere **tradotta** in lingua italiana **a richiesta dell'Amministrazione finanziaria**, è opportuno sia resa in duplice lingua ed, inoltre, può riportare **importi espressi in qualsiasi valuta**, purché **l'IVA sia indicata in euro**.

Emissione della fattura e momento di effettuazione dell'operazione ai fini I.V.A. – alcune particolari fattispecie

La più volte citata fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte, ovvero, all'atto della sua trasmissione per via elettronica e, per **le operazioni effettuate nello stesso giorno, nei confronti di un medesimo destinatario**, a differenza del passato, **può essere emesso un solo documento**. Al riguardo va ricordato che la fattura va emessa al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, tuttavia, come per il passato, per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, avente le caratteristiche determinate con DPR 472/96, la fattura, che può riguardare tutte le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti, **è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione** e contiene anche l'indicazione della data e del numero dei DDT di riferimento. In deroga a quanto innanzi riportato, infine, la fattura può essere **emessa entro il mese successivo a quello della consegna o**

spedizione dei beni, limitatamente alle cosiddette operazioni triangolari, definite dal legislatore come le cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente.

Il comma 6 del citato art. 21 ha, inoltre, confermato che la fattura deve essere emessa per le operazioni:

- ❑ relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- ❑ non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7, comma 2;
- ❑ non imponibili ai sensi degli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater;
- ❑ esenti art. 10 con l'esclusione del n. 6);
- ❑ soggette al regime del margine;
- ❑ effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo.

In questi casi la fattura deve riportare che si tratta, rispettivamente, di operazione non soggetta, non imponibile, esente, assoggettata al regime del margine ai sensi del DL n. 41/95, ovvero, all'art. 74-ter del DPR n. 633/72, con l'indicazione della relativa norma.

Rimane, infine, confermato, che se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero, se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura medesima e che le spese di emissione del documento e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo.

In seguito all'introduzione della possibilità di emettere la fattura anche in formato elettronico, le nuove disposizioni integrano l'art. 39, del DPR n. 633/72 relativo alla "Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti" prevedendo, in particolare, che:

- ❑ le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica devono essere archiviate nello stesso formato secondo le regole riportate al recente DM 23.1.2004;
- ❑ le fatture elettroniche consegnate o spedite al cliente in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate sia in formato elettronico che in formato cartaceo.

Il luogo di archiviazione delle fatture può essere stabilito anche in un altro Stato, a condizione che tra questo e l'Italia esistano accordi relativi alla reciproca assistenza in ambito fiscale.

Per praticità, nel prosieguo, si riporta breve riepilogo delle **regole** che sovrintendono alla **individuazione** del sopra citato **momento di effettuazione dell'operazione**, di cui all'art. 6 del DPR n. 633/72. Il momento di effettuazione dell'operazione, ai fini I.V.A., costituisce l'istante a partire dal quale i soggetti passivi d'imposta, per le operazioni che rientrano nel campo di applicazione del tributo, vale a dire che godono del requisito soggettivo, oggettivo e territoriale, debbono adempiere agli obblighi del Titolo II, della legge I.V.A., di seguito elencati:

- ❑ la fatturazione;
- ❑ la registrazione;
- ❑ la liquidazione;
- ❑ il versamento;
- ❑ la dichiarazione.

Il momento di effettuazione, per le principali operazioni I.V.A., viene determinato come illustrato nella tabella sotto riportata:

Effettuazione dell'operazione:	
Operazione	Effettuazione
Cessione di beni immobili	Stipulazione
Cessione di beni mobili	Consegna o spedizione

Prestazioni di servizi	Pagamento
Cessioni di beni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (tranne per le vendite con riserva di proprietà e locazione con clausola di trasferimento vincolante)	Alla realizzazione di tali effetti (per i beni mobili, comunque decorso un anno dalla consegna o spedizione)
Cessioni per atto della pubblica autorità	Pagamento
Cessioni periodiche o continuative di beni (in esecuzione di contratti di somministrazione)	Pagamento
Cessioni con contratti estimatori	Alla rivendita a terzi (per i beni non restituiti al termine o entro un anno dalla consegna o spedizione)
Passaggi di beni da committenti a commissionari	Vendita (da parte del commissionario)
Destinazione di beni dell'impresa ad uso personale	Prelievo dei beni
Destinazione di beni dell'impresa a finalità estranee	Prelievo dei beni
Prestazioni gratuite a finalità estranee	Quando rese (o se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo)
Prestazioni ad uso personale dell'imprenditore	Quando rese (o se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo)

Tuttavia, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nella precedente tabella, viene emessa fattura o viene pagato in tutto od in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data della fattura od a quella del pagamento. Ciò significa che la fattura può essere emessa anticipatamente e indipendentemente dal momento di consegna, stipulazione o pagamento, tuttavia, in tale ipotesi il momento di effettuazione dell'operazione, limitatamente all'importo fatturato, viene a coincidere con la data di emissione del documento. Parimenti, nell'ipotesi di pagamento totale o parziale in via anticipata del corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento e, pertanto, gli acconti versati prima della cessione dei beni ovvero prima o durante la prestazione, devono essere fatturati al tempo dell'incasso. A tale riguardo va precisato che, i pagamenti con bonifico, mandato o accredito, si considerano effettuati alla data di ricevimento da parte del creditore della comunicazione dell'avvenuto accredito delle somme a suo favore, come indicato dall'Amministrazione finanziaria con C.M. 05/08/94, n. 134/E.

Di seguito, inoltre, viene considerato l'assoggettamento ad imposta di alcune particolari fattispecie contrattuali, di frequente utilizzo nella prassi commerciale:

- **Caparra confirmatoria:** art. 1385 cc: *"Se al momento della conclusione del contratto una parte dà all'altra, a titolo di caparra, una somma di denaro o una quantità di cose fungibili, la caparra, in caso di adempimento deve essere restituita o imputata alla prestazione dovuta. Se la parte che ha dato la caparra è inadempiente, l'altra può recedere dal contratto, ritenendo la caparra; se inadempiente è invece la parte che l'ha ricevuta, l'altra può recedere dal contratto ed esigere il doppio della caparra"*. La caparra confirmatoria, avendo funzione risarcitoria per eventuali successive inadempienze del contraente e non funzione di acconto sul prezzo, non è soggetta ad I.V.A. Va, inoltre, precisato che, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 3474 del 25/10/58, ha sancito che eventuali somme versate dai contraenti al momento della conclusione del contratto, se non risultano espressamente versate a titolo di caparra, si presumono essere un acconto sul prezzo convenuto. In ordine alla stipula di accordi commerciali, viene quindi suggerito di concludere i contratti per iscritto, facendo espresso richiamo all'art. 1385 cc, onde evitare

l'assoggettamento ad imposta dell'importo versato a titolo di caparra confirmatoria all'atto della corresponsione del medesimo.

- ❑ **Caparra penitenziale:** art. 1386 cc: *“Se nel contratto è stipulato il diritto di recesso per una o entrambe le parti, la caparra ha la sola funzione di corrispettivo del recesso. In questo caso il recedente perde la caparra data o deve restituire il doppio di quella ricevuta”*. La caparra penitenziale costituisce una somma predeterminata che consente ad una o ad entrambe le parti di recedere dal contratto e, pertanto, costituendo il corrispettivo di una prestazione di servizi, risulterebbe soggetta ad imposta. Sull'argomento va, tuttavia, segnalato che, nella riunione degli Ispettori del Compartimento di Roma n. 187/12929, del 21/11/87, il Ministero si è pronunciato in senso opposto, specificando che la caparra penitenziale, avendo carattere risarcitorio, non assume la qualifica di corrispettivo del servizio ma va considerata fuori dal campo di applicazione dell'imposta.
- ❑ **Cessioni con prezzo da determinare:** si considerano effettuate entro il mese successivo a quello in cui il prezzo è comunque determinato, ai sensi del D.M. 15/11/75.
- ❑ **Contratti di somministrazione:** art. 1559 cc: *“La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose”*. Le cessioni di beni in esecuzione di contratti di somministrazione si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.
- ❑ **Contratti estimatori:** art. 1556 cc: *“Con il contratto estimatorio una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo restituisca le cose nel termine stabilito”*. Le cessioni di beni inerenti contratti estimatori si considerano effettuate al momento della vendita a terzi o, se anteriore, alla scadenza del termine previsto per la restituzione e, comunque, dopo un anno dalla consegna, per i beni non restituiti.
- ❑ **Contratti di commissione:** nei passaggi di beni dal committente al commissionario per la vendita, l'operazione si considera effettuata al momento della vendita a terzi, mentre, nella commissione per l'acquisto, il momento impositivo coincide con la consegna dei beni dal commissionario al committente, come precisato dall'Amministrazione finanziaria con R. M. 13/04/73, n. 500790.
- ❑ **Deposito cauzionale:** la corresponsione da parte dei clienti di somme a titolo di deposito cauzionale, come precisato dal Ministero, con R.M. del 29/07/75, n. 501544, non costituisce pagamento parziale del corrispettivo di vendita e, pertanto, non è soggetta ad imposta.