

CIRCOLARE N. 8/2004

Le nuove regole comunitarie per la fatturazione

© Copyright 2004 Acerbi & Associati®

La Direttiva n. 2001/115/Ce, approvata dal Consiglio Ecofin del 20 dicembre 2001 detta nuove regole uniformi per la fatturazione, con particolare riguardo anche alla fatturazione "elettronica".

L'art. 5 della Direttiva prevede che gli stati membri adottino le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per conformarsi alla medesima a decorrere dal 1 gennaio 2004.

Lo stato italiano non ha ancora provveduto al recepimento della citata Direttiva e, anche se la medesima non è immediatamente applicabile all'interno dello Stato, riteniamo importante anticipare le disposizioni ivi contenute.

La direttiva in esame ha recepito la specifica proposta della Commissione del consiglio Com (2000) 650 del 17 novembre 2000 in cui sono state evidenziate le problematiche connesse alle diverse regolamentazioni contabili e fiscali dei singoli Stati membri e l'esigenza di creare un quadro normativo uniforme per la fatturazione elettronica, salvaguardando, al tempo stesso, le possibilità di controllo da parte delle amministrazioni fiscali.

Nello specifico, il Consiglio dell'UE ha individuato la necessità di prevedere:

1. un elenco armonizzato delle indicazioni che devono figurare nella fattura di vendita, sottraendo in tal modo agli Stati membri la possibilità di determinare in modo discrezionale i parametri distintivi di tale documento;
2. le modalità operative relative alla trasmissione elettronica delle fatture, all'autofatturazione e al cosiddetto "subappalto" della fatturazione, nonché all'archiviazione elettronica.

Sotto il profilo normativo, la citata direttiva comunitaria, ha provveduto a modificare, con decorrenza dal 1 gennaio 2004 (articolo 28-nonies), il testo dell'articolo 22 della Direttiva n. 77/388/Cee (VI direttiva Cee), concernente gli obblighi di fatturazione e ad aggiungere nel testo medesimo il nuovo articolo 22-bis, in materia di archiviazione elettronica.

A tale riguardo, nell'ordinamento tributario italiano, nonostante da tempo sia avvertita l'esigenza di razionalizzare gli adempimenti amministrativi e fiscali sfruttando appieno le possibilità di Internet, non esiste ancora una regolamentazione specifica e compiuta sulla facoltà di emettere e trasmettere elettronicamente le fatture di vendita. L'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72 in materia di fatturazione, infatti, si limita a subordinare la regolare emissione del documento fiscale alla "consegna" o "spedizione" dello stesso alla controparte, ma non ne disciplina le modalità di trasmissione. Tuttavia, occorre precisare che con diverse risoluzioni l'amministrazione finanziaria ha riconosciuto sostanzialmente la legittimità della trasmissione dei dati tramite sistemi informatici, nel presupposto che le informazioni relative alle operazioni rilevanti ai fini IVA vengano "materializzate" in documenti cartacei aventi lo stesso contenuto sia per l'emittente che per il ricevente, a prescindere quindi dalle diverse tecnologie utilizzate.

Il prossimo decreto legislativo di attuazione, pertanto, avrà il compito di introdurre le nuove regole europee di fatturazione elettronica, nonché di archiviazione elettronica delle fatture, previste dalla direttiva in esame, apportando le opportune modifiche all'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72 e adeguando, allo stesso tempo, il testo di altri articoli connessi a tale adempimento.

Allo stato attuale, in attesa cioè del recepimento della citata direttiva comunitaria nel nostro Paese, si evidenziano le novità di maggior rilievo contenute nella Direttiva n. 2001/115/Ce modificativa dell'articolo 22 della VI direttiva Cee.

L'obbligo di emissione della fattura

Il primo aspetto che va evidenziato riguarda la possibilità di affidare a terzi gli obblighi connessi all'emissione della fattura. Il nuovo testo dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera a) della VI direttiva Cee, infatti, prevede espressamente che il soggetto passivo ha facoltà di delegare a un terzo (cosiddetto "subappalto") ovvero direttamente al cliente (cosiddetta "autofatturazione") l'obbligo di fatturazione, diversamente dal testo precedente che stabiliva che "ogni soggetto passivo deve emettere fattura", prevedendo l'assolvimento di tale adempimento da parte del solo cedente o prestatore.

La nuova formulazione della disposizione sull'obbligo di fatturazione, nel prevedere che "ogni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dal suo cliente o, in suo nome e per suo conto, da un terzo una fattura", amplia, a livello normativo, l'ambito dei soggetti che possono assolvere l'adempimento in oggetto. Appare evidente, infatti, che l'obbligo di fatturazione non varia rispetto alle precedenti regole fondamentali, ma viene esplicitamente previsto che possa essere delegato dal soggetto passivo d'imposta a un terzo o al cliente direttamente.

Tale modifica sancisce normativamente quello che nelle premesse della direttiva viene definito "subappalto" della fatturazione, ossia la possibilità di affidare a terzi la gestione materiale della procedura di fatturazione e, nello specifico, di emettere la fattura in nome e per conto del soggetto passivo che ha effettuato l'operazione. Da rilevare che tale opportunità è di fatto già adottata sistematicamente da alcune imprese di grandi dimensioni e riconosciuta, in ambito nazionale, da varie pronunce dell'amministrazione finanziaria (cfr., da ultimo, Risoluzione 4 dicembre 2001, n. 202/E, in risposta a interpello ex art. 11 legge 212/2000). Si evidenzia, peraltro, che le autorizzazioni in questione sono state rilasciate a fronte di specifiche richieste e non hanno, quindi, efficacia "erga omnes". Pertanto, in assenza di una specifica pronuncia in relazione alla propria situazione, allo stato attuale (quindi fino a quando la direttiva non verrà recepita) l'emissione della fattura da parte del cliente, ad esempio nel caso di rapporti di agenzia (cfr. ad es. R.M. 6 giugno 1994, n. VI-12-1186), non deve assumere la qualifica di "mandato", ma di semplice "prestazione di servizio", cioè di predisposizione "materiale" del documento, non di emissione in nome e per conto del proprio fornitore, che permane quindi responsabile esclusivo dell'emissione del documento. Allo scopo è assolutamente dovuta la predisposizione di apposito contratto che sollevi da eventuali responsabilità chi materialmente produce la fattura (nel caso degli agenti la casa mandante). Con l'"autofatturazione", invece, si autorizza il cliente a compilare egli stesso la fattura per le cessioni e prestazioni che gli sono state fornite, previo consenso delle parti e purché ogni fattura sia oggetto di accettazione da parte del cedente o prestatore che esegue la cessione di beni o la prestazione di servizi. In tale ambito, il legislatore dispone che gli Stati membri, sul territorio dei quali vengono effettuate le prestazioni, hanno facoltà di determinare le condizioni a cui assoggettare il consenso preliminare e le procedure di accettazione tra gli operatori economici, nonché di imporre altri obblighi in merito, con l'unico divieto di qualunque discriminazione legata al luogo di stabilimento del cliente.

Questo sistema potrà ad esempio essere utilizzato con riferimento alle prestazioni da parte di agenti monomandatari.

Risulta chiaro che il legislatore comunitario ha voluto far gravare sul soggetto passivo interessato non più l'obbligo di "emissione" del documento, bensì la responsabilità di dover "assicurare" che la fattura venga rilasciata, fatta salva la circostanza che, a prescindere dall'emittente materiale, l'unico responsabile dell'emissione rimane il soggetto passivo che ha

effettuato l'operazione rilevante. In base a questa regola, quindi, il cedente o prestatore rimane responsabile dell'emissione della fattura, ma non è tenuto a emettere egli stesso il documento fiscale.

Contenuto della fattura

Le esigenze di armonizzazione dovute alla crescente internazionalizzazione dell'attività economica e lo sviluppo del commercio elettronico sono le motivazioni che hanno portato a prevedere una razionalizzazione del contenuto delle fatture. In particolare, la direttiva n. 2001/115/Ce stabilisce un elenco esaustivo e vincolante delle indicazioni che le fatture dovranno contenere, in modo da superare l'eccessiva eterogeneità determinata dalle precedenti disposizioni che lasciavano il campo a un'ampia discrezionalità da parte degli Stati membri.

Il nuovo testo dell'articolo 22 definisce compiutamente l'elenco obbligatorio delle indicazioni che debbono figurare nelle fatture di vendita, prevedendo in modo estremamente dettagliato i contenuti, a partire dagli elementi formali (data, numero sequenziale, ecc.) fino ai riferimenti normativi comportanti l'applicazione di disposizioni particolari.

Inoltre, molte semplificazioni sono previste in caso di fatturazione di scarso valore ovvero di numerose fatturazioni relative sempre allo stesso destinatario. In particolare, in quest'ultimo caso è possibile indicare i riferimenti identificativi comuni a tutte le fatture una sola volta.

Tale pratica è, infatti, abituale nel caso della fatturazione elettronica, in quanto permette di semplificare e velocizzare il processo di trasmissione delle fatture stesse indicando una sola volta le indicazioni presenti su più fatture indirizzate allo stesso cliente (come ad esempio il nome, l'indirizzo o il numero di identificazione IVA).

Elementi obbligatori che devono essere presenti nella fattura elettronica

DATI GENERALI

Soggetto emittente: in particolare, devono essere presenti, oltre ai dati identificativi, il numero di identificazione ai fini IVA del cedente o prestatore, il nome e l'indirizzo completo del soggetto emittente e del suo cliente

Data di rilascio: indicazione della data di rilascio della fattura per intero 00/00/0000

Numero della fattura: deve essere riportato un numero sequenziale, con una o più serie che identifichi la fattura in modo univoco

Intestatario della fattura: indicazione del numero di identificazione ai fini IVA del cliente, qualora sia debitore dell'imposta, in caso di applicazione del meccanismo del "reverse-charge" o in caso di operazioni intracomunitarie

CONTENUTO DELLA FATTURA

Descrizione dei beni e servizi: qualità, natura e quantità dei beni ceduti o dei servizi prestati formanti oggetto dell'operazione

Data prestazione: indicazione della data di effettuazione dell'operazione, anche in caso di acconti versati, se diversa dalla data di rilascio della fattura

Base imponibile: indicazione della base imponibile distinta per aliquota, con indicazione del prezzo unitario, nonché di eventuali sconti, riduzioni o storni, se non compresi nel prezzo unitario

Aliquota applicabile : indicazione dell'aliquota d'imposta pertinente

Importo dell'imposta da pagare: indicazione dell'importo complessivo dell'imposta da pagare, salvo particolari disposizioni che ne escludano tale indicazione

Importo totale da pagare: indicazione dell'importo complessivo da pagare risultante in

fattura

Inoltre, il testo prevede alcune indicazioni di natura supplementare in presenza di operazioni particolari:

- in caso di esenzione o quando il cliente è debitore dell'imposta, deve essere indicato il riferimento alla opportuna disposizione della direttiva comunitaria in esame, alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione è esonerata o soggetta alla procedura di "reverse-charge";
- in presenza di cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi, è obbligatorio esplicitare i dati inerenti alla percorrenza e immatricolazione, come elencati al paragrafo 2 dell'articolo 28-bis della VI direttiva Cee;
- nell'eventualità dell'applicazione del regime del margine di utile, deve indicarsi il riferimento all'articolo 26 o 26-bis della VI direttiva Cee, o alle corrispondenti disposizioni nazionali o ad altre informazioni che indichino che è stato applicato il regime del margine di utile;
- se il debitore dell'imposta è un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, della VI direttiva Cee, risulta obbligatorio evidenziare sul documento il numero di identificazione Iva del rappresentante medesimo, corredato del nome e dell'indirizzo completo.

Valuta e lingua di compilazione

Le nuove disposizioni prevedono la possibilità di indicare gli importi figuranti sulla fattura in qualsiasi moneta, purché l'importo dell'imposta da pagare sia espresso nella valuta nazionale dello Stato membro in cui avviene l'operazione.

Per quanto riguarda la lingua di compilazione, mentre la direttiva ha stabilito il divieto di imposizione dell'obbligo di firma della fattura, ai fini di controllo, gli Stati membri possono esigere una traduzione, nella lingua nazionale, delle fatture relative a cessioni di beni o a prestazioni di servizi effettuate nel loro territorio, nonché di quelle ricevute da soggetti passivi stabiliti nel territorio medesimo.

Fatturazione e archiviazione elettronica delle fatture

Le nuove disposizioni introducono un quadro giuridico in materia di fatturazione che tiene conto dell'evoluzione tecnologica nel settore.

Per tale motivo, al fine di garantire l'univocità e la massima neutralità, soprattutto dal punto di vista tecnologico, è stato introdotto il principio generale secondo il quale una fattura può essere trasmessa su qualsiasi supporto, materiale o elettronico, purché, in quest'ultimo caso, il destinatario ne sia preventivamente informato al momento della conclusione dell'operazione. Due gli aspetti previsti dalla direttiva n. 2001/115/Ce che devono essere garantiti dal soggetto emittente, ai fini della trasmissione per via elettronica delle fatture di vendita: l'autenticità dell'origine della fattura (il destinatario della fattura deve avere la certezza che questa proviene dalla persona che l'ha emessa) e l'integrità del suo contenuto.

Dette garanzie, poste a tutela non soltanto dell'amministrazione fiscale ma anche degli operatori economici consapevoli della necessità di rendere sicura la trasmissione elettronica delle loro fatture, sono realizzate attraverso:

- l'apposizione, sulle fatture stesse, di una firma elettronica "avanzata" ai sensi dell'articolo 2, punto 2), della direttiva n. 1999/93/Ce relativa a un quadro comunitario per le firme elettroniche, ove con tale terminologia deve intendersi una firma elettronica che: a) sia

connessa in maniera univoca al firmatario e sia idonea a identificarlo, b) sia creata con mezzi sui quali il firmatario medesimo può conservare il proprio controllo esclusivo, c) sia collegata ai dati cui si riferisce così da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica di detti dati;

- l'utilizzo del sistema Edi (Electronic Data Interchange), previsto dall'articolo 2 della raccomandazione n. 1994/820/Ce del 19 ottobre 1994, concernente le modalità tecniche e gli aspetti giuridici della trasmissione elettronica dei dati, purché l'accordo per tale sistema preveda l'uso di specifiche procedure atte a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto.

Una volta introdotto il concetto di "fattura elettronica", è evidente che l'attuale nozione di "conservazione di una copia" dei documenti, deve essere sostituito da quello più generale di "archiviazione" delle fatture emesse e ricevute, a prescindere dal mezzo utilizzato allo scopo. Infatti, in stretta correlazione con le innovazioni in merito alla fatturazione elettronica, la Direttiva fornisce le indicazioni inerenti alle procedure di conservazione e archiviazione dei documenti ricevuti.

La direttiva in esame prevede espressamente la possibilità di archiviazione elettronica delle fatture attive di vendita da parte del soggetto emittente o di colui al quale sia stato delegato l'obbligo suddetto attraverso il subappalto della fatturazione, purché il mezzo elettronico attraverso il quale è stata effettuata l'archiviazione dei documenti garantisca alle autorità fiscali l'accesso tempestivo e completo ai dati memorizzati.

La direttiva in rassegna, inoltre, lascia alla discrezionalità delle norme vigenti nei singoli paesi la possibilità di stabilire il periodo di conservazione delle fatture, e prevede che il soggetto passivo possa decidere liberamente il luogo di archiviazione delle fatture, anche fuori del proprio territorio nazionale, soprattutto nei casi di affidamento a terzi dell'emissione dei documenti stessi.

In tale ultimo caso, comunque, le condizioni essenziali da rispettare sono le seguenti:

- l'operatore dovrà garantire, in qualsiasi momento e immediatamente, l'accesso ai dati della fattura, dalla sua sede al luogo di archiviazione, per rispondere a ogni eventuale richiesta dell'amministrazione fiscale del suo Paese. La direttiva precisa che tale esigenza può essere soddisfatta solo nel caso di archiviazione elettronica delle fatture, la quale può permettere un accesso immediato ai dati registrati ovunque siano essi situati;
- l'operatore deve essere sempre in grado di garantire l'integrità e l'autenticità dei dati, tramite l'utilizzo di sistemi di sicurezza digitali, per tutto il periodo di archiviazione.

Ai fini di quanto sopra, la Direttiva chiarisce che si intende per trasmissione e archiviazione di una fattura "per via elettronica" la trasmissione o la messa a disposizione del destinatario e l'archiviazione effettuate mediante attrezzature elettroniche di trattamento (inclusa la compressione numerica) e di memorizzazione di dati, e utilizzando fili, radio, mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici.

Il tutto, comunque, dovrà essere coordinato con quanto previsto dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004 in materia di archiviazione ottica (cfr. circolare 7/2004 in www.fiscoimpresa.com).