



Giovedì 20/10/2005

LA FATTURA ELETTRONICA Circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005

A cura di: *FiscoOggi*

Fatturazione: operazioni rilevanti, soggetti obbligati

La disciplina Iva in tema di fatturazione delle operazioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi effettuate dai soggetti passivi d'imposta è contenuta nell'articolo 21 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'articolo 1 del Dlgs 20 febbraio 2004, n. 52(1). Il menzionato decreto legislativo ha recepito nell'ordinamento italiano le disposizioni contenute nella direttiva del Consiglio della Ue 2001/115/Ce del 20 dicembre 2001 (direttiva) che, mediante le modifiche apportate alla VI direttiva n. 388/Cee del 17 maggio 1977, ha provveduto a semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione previste dalla legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. Peraltro, proprio per ragioni di coordinamento con le nuove disposizioni in materia di fatturazione, l'articolo 2 del Dlgs 52/2004 ha modificato i successivi articoli 39 e 52 del Dpr 633/1972, concernenti rispettivamente "la tenuta e conservazione dei registri e dei documenti" e gli "accessi, ispezioni e verifiche".

In particolare, la direttiva comunitaria e il decreto di recepimento, hanno dettato nuove regole in merito a:

l'emissione della fattura, in forma cartacea o elettronica, ad opera del cliente o di un terzo, anche se residente in un Paese con il quale non esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza

la definizione del contenuto della fattura

l'emissione della fattura elettronica senza necessità della sua materializzazione

la trasmissione della fattura per via elettronica

l'emissione, nei confronti di uno stesso cliente, di un'unica fattura per le operazioni effettuate nello stesso giorno

la conservazione della fattura in formato elettronico, anche in un Paese estero, purché esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza

il controllo dei documenti accessibili tramite apparecchiature informatiche.

Lo sviluppo del settore informatico, infatti, ha reso quanto mai necessario l'intervento del legislatore comunitario volto a dettare regole comuni per l'emissione della fattura elettronica e della sua conservazione, anche al fine di armonizzare gli strumenti di controllo messi a disposizione delle Amministrazioni di tutti i Paesi membri.

Con circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti di grande interesse in merito alla portata delle disposizioni disciplinanti l'obbligo della fatturazione delle operazioni.

Qui di seguito vengono analizzate le novità e gli aspetti più rilevanti concernenti l'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'emissione della fattura.



OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI DELLA FATTURAZIONE

La legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto prevede l'obbligo di documentare le operazioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi mediante l'emissione della fattura. Inoltre, coerentemente con la norma comunitaria che riconosce la possibilità agli Stati membri di considerare ugualmente validi i documenti equivalenti alla fattura, il legislatore nazionale ha previsto che le operazioni possano essere certificate anche mediante un documento che assume la forma di nota, conto, parcella e simili.

L'articolo 21 del Dpr 633/1972, in particolare, dispone che devono essere documentate mediante fattura le operazioni imponibili(2), ossia le cessioni di beni(3) e le prestazioni di servizi(4) effettuate nel territorio dello Stato(5) nell'esercizio di imprese(6) o nell'esercizio di arti e professioni(7) e le importazioni da chiunque effettuate.

L'obbligo di fatturazione sussiste, inoltre, per tutte quelle operazioni che, pur non prevedendo l'addebito dell'imposta, sono, comunque, rilevanti ai fini Iva(8). In tale circostanza, in luogo dell'aliquota e dell'imposta, occorre riportare sulla fattura l'annotazione che trattasi di operazione non soggetta, non imponibile, esente, ovvero assoggettata al regime del margine, nonché la relativa norma di riferimento. Trattasi, in particolare, delle seguenti operazioni:

OPERAZIONI

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Cessioni non soggette all'imposta perché relative a beni in transito nel territorio nazionale e depositati in luoghi sottoposti a vigilanza doganale, ovvero diretti in altro Stato estero
articolo 7, secondo comma, del DPR n. 633/72

Cessioni non imponibili perché destinate all'esportazione
articolo 8 del DPR n. 633/72

Cessioni non imponibili perché assimilate alle cessioni all'esportazione
articolo 8-bis del DPR n. 633/72

Servizi non imponibili perché internazionali o connessi agli scambi internazionali
articolo 9 del DPR n. 633/72

Cessioni non imponibili perché effettuate nei confronti di soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità europea
articolo 38-quater del DPR n. 633/72

Operazioni esenti dall'imposta,



fatta eccezione delle operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità, e dei concorsi pronostici..., nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse..., ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate
articolo 10, n. 6, del DPR n. 633/72

Cessioni di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, acquistati senza addebito dell'IVA, nel territorio dello Stato, da soggetti privati o ad essi equiparati, cui si applica il regime del margine decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85

Operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo
articolo 74-ter del DPR n. 633/72

Cessioni non imponibili di beni che si trovano all'interno di un deposito IVA*
articolo 50-bis del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427

* Fatta salva l'ipotesi in cui il cedente e il cessionario siano entrambi soggetti non residenti, non identificati ai fini Iva nel territorio dello Stato, o con stabile organizzazione in Italia che non interviene materialmente nell'operazione. In tale circostanza, infatti, è richiesto solo l'invio al depositario di un documento commerciale che attesti l'avvenuta transazione

Non sono oggetto di addebito in fattura, invece, le spese sostenute per la sua emissione e per i conseguenti adempimenti e formalità(9), e le operazioni fuori campo Iva(10).

Per quanto concerne le fatture emesse a fronte di operazioni economiche inesistenti, il legislatore, al fine di ostacolare comportamenti fraudolenti da parte degli operatori commerciali, ovvero l'uso di documenti ufficiali per scopi diversi da quelli disposti dalla norma, ha previsto che l'emissione della fattura comporta per il soggetto passivo l'obbligo di corrispondere in ogni caso l'imposta in essa indicata(11). Allo stesso modo, qualora vengano esposti in fattura corrispettivi o imposte relative in misura superiore a quelli reali, deve essere assunta quale imposta a debito l'Iva indicata nel documento. In altre parole, con tale disposizione si è voluto fare salvi gli effetti obbligatori prodotti dall'emissione della fattura, ossia l'annotazione della fattura nell'apposito registro, la liquidazione dell'imposta, il versamento dell'imposta a debito e la conservazione secondo le regole fissate dall'articolo 39 del menzionato Dpr n. 633.

Riepilogando:

Soggetti obbligati a emettere la fattura

Tutti i contribuenti che pongono in essere un'operazione imponibile nel territorio dello Stato hanno, in genere, l'obbligo di emettere fattura, fatte salve le deroghe espressamente previste dalla normativa in materia di Iva. Le disposizioni di seguito commentate si applicano, pertanto, anche ai soggetti non residenti che operano nel territorio nazionale mediante una stabile organizzazione, un rappresentante fiscale, ovvero che si sono identificati direttamente. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, infatti, il soggetto passivo "nazionale" indicato nell'articolo 21, comma 1, è colui che opera nel "territorio nazionale".



Soggetti esonerati

Sono esonerati dall'emissione della fattura i soggetti elencati nella tabella che segue:

SOGGETTI

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Gli esercenti i pubblici servizi, i commercianti al minuto e gli altri operatori obbligati a certificare i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale
art. 22 del DPR n. 633/72

Gli agricoltori esonerati
art. 34 del DPR n. 633/72

I distributori automatici di carburanti
D.M. 17 giugno 1977

Le imprese che concedono prestiti ai dipendenti
D.M. 26 luglio 1985

I soggetti che effettuano operazioni esenti e che, relativamente ad esse, hanno optato per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione
art. 36-bis del DPR n. 633/72

I soggetti con volume d'affari inferiore a 10.329,14 euro che operano nel regime forfetario
art. 3, c. 172 della legge 23 dicembre 1996, n. 662

Soggetti obbligati

Come già precisato, l'obbligo di emettere fattura è, normalmente, posto in capo al soggetto passivo che effettua operazioni rilevanti ai fini Iva nel territorio nazionale (anche se soggetto non residente che opera nello Stato per il tramite di una stabile organizzazione, di un rappresentante fiscale ovvero direttamente).

Soggetti diversi dal cedente

Esistono, tuttavia, dei casi in cui la fattura è emessa da un soggetto diverso dal cedente o prestatore, cioè



può avvenire o perché così dispone la disciplina Iva (reverse charge o autofattura) ovvero per volontà del cedente medesimo che gli affida l'incarico (outsourcing).

Reverse charge e autofattura

In alcuni casi la normativa Iva trasferisce l'obbligo di emettere la fattura in capo al soggetto cessionario o committente, che acquista il bene o il servizio nell'esercizio di impresa, arte e professione. Ciò si verifica ogni qual volta si applica il meccanismo dell'inversione contabile, cosiddetto reverse charge, ovvero quando la norma prevede l'obbligo dell'emissione dell'autofattura.

Il reverse charge si applica, ad esempio, per le operazioni riportate in tabella:

OPERAZIONI NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Cessioni di beni o prestazioni di servizio effettuate da soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che non si sono identificati direttamente e senza rappresentante fiscale
articolo 17, terzo comma del DPR n. 633/72

Cessioni imponibili di oro diverso da quello di investimento - c.d. "oro industriale" - nei confronti di soggetti passivi d'imposta, ovvero cessioni di oro da investimento - normalmente esente ai sensi dell'articolo 10, n. 11 - qualora il cedente abbia optato per l'applicazione del regime ordinario di imponibilità
articolo 17, quinto comma del DPR n. 633/72

Cessioni di rottami, ferrosi e non ferrosi - soggetti ad imposizione a decorrere dal 2 ottobre 2003
articolo 74, comma ottavo del DPR n. 633/72, come modificato dall'articolo 35 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269

L'obbligo di emettere autofattura ricorre, invece, nei seguenti casi:

OPERAZIONI NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Acquisti da agricoltori esonerati



art. 34 del DPR n. 633 /72

Conferimenti in cooperative
art. 34 del DPR n. 633/72

Prestazioni mediche rese dalle USSL
D.M. 31 ottobre 1974

Cessioni di beni omaggio
art. 2, c. 4 del DPR n. 633/72

Acquisti di carburante per autotrazione presso impianti stradali di distribuzione a cui è fatto divieto di emettere fattura - acquisti per cui è prevista l'emissione della scheda carburante
D.M. 7 agosto 1977

Passaggi interni di beni e servizi
articolo 36 del DPR n. 633/72

Mancata o ritardata ricezione delle fatture di acquisto o ricezione fatture con imposta insufficiente
articolo 6, c. 8, del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471

Ogni volta che opera il meccanismo del reverse charge o l'obbligo di emissione dell'autofattura, la figura del debitore d'imposta verso l'Erario non è più rivestita dal cedente o prestatore, bensì da colui che ha ricevuto il bene o la prestazione; quest'ultimo, quindi, è tenuto ad assolvere i relativi adempimenti, tra i quali l'obbligo del versamento dell'imposta a debito relativa all'operazione. Da ciò consegue che l'eventuale violazione degli obblighi documentali comporta per il cessionario o committente il pagamento della sanzione e, in alcuni casi, anche dell'imposta dovuta quale debitore.

L'emissione della fattura da parte del cliente o di un terzo (outsourcing)

Il legislatore comunitario, con la direttiva 2001/115/Ce, ha inteso disciplinare la pratica di affidare a terzi l'incarico di emettere la fattura (cosiddetta fatturazione in outsourcing), peraltro già in uso da tempo nei diversi Paesi della Comunità europea(12).

Il legislatore nazionale ha recepito tale novità prevedendo la facoltà per il cedente del bene o prestatore del servizio, ferma restando la sua responsabilità e previa espressa indicazione sul documento, di far emettere la fattura dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo(13).

La scelta del legislatore nazionale di fare riferimento esclusivamente all'emissione da parte di un terzo "per suo conto" e non "in nome e per conto" del cedente o prestatore, come si legge nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 52/2004, è dettata dall'intento di escludere tra le parti un



qualsiasi rapporto di natura giuridica (che può configurarsi, ad esempio, con il mandato con rappresentanza). Si è, infatti, preferita l'ipotesi del semplice conferimento(14), al cliente o al terzo, dell'incarico a compilare la fattura in luogo del cedente o prestatore, ferma restando la sua responsabilità.

Incarico a un soggetto residente in un Paese extra-Ue

Se il cedente o prestatore vuole affidare la procedura di fatturazione a un cliente o a un terzo residente in un Paese extra Ue con il quale non si hanno strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia Iva(15), occorre che in capo al medesimo cedente/prestatore - che resta sempre l'unico responsabile della corretta emissione del documento, anche se non è l'artefice diretto della sua redazione, invio o trasmissione - si verifichino le seguenti condizioni (cfr. articolo 21, comma 1, secondo periodo del Dpr n. 633/1972, e articolo 1 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 dicembre 2004):

Comunicazione preventiva

Con provvedimento 9 dicembre 2004 del direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche per l'invio della comunicazione preventiva. La comunicazione, che deve essere presentata per ciascun cliente, è effettuata esclusivamente in via telematica:

direttamente tramite Entratel o Internet(16)
tramite intermediari abilitati(17)

Il servizio telematico richiede i seguenti dati:

Tipo di comunicazione

Inizio, variazione, cessazione del rapporto con il cliente o il terzo per l'emissione della fattura

Data

inizio, variazione o cessazione del rapporto

Dati identificativi del soggetto passivo

codice fiscale, partita IVA, eventuale indirizzo di posta elettronica, e inoltre codice fiscale e codice carica del soggetto dichiarante

Dati identificativi del soggetto che emette fattura

cognome, nome ovvero denominazione;
tipologia del soggetto (cliente o terzo);
Stato estero e sede



Modalità di fatturazione
cartacea o digitale

In caso di invio tramite intermediario
codice fiscale dell'intermediario;
data di assunzione dell'impegno a trasmettere

Inizio attività

Il soggetto che si avvale di un terzo residente in uno dei Paesi extra Ue deve aver iniziato l'attività da almeno cinque anni. Come noto, con la dichiarazione di inizio attività, di cui all'articolo 35 del Dpr 633/72, è attribuito al soggetto passivo il numero di partita Iva, che resta immutato fino al momento della cessazione. Secondo l'Agenzia delle Entrate, i cinque anni decorrono proprio dalla data di attribuzione della partita Iva.

Atti impositivi

In merito al terzo requisito, l'Agenzia delle Entrate ha opportunamente precisato che, per violazioni sostanziali devono intendersi le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili sia in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa.

Inoltre, con la circolare in commento, l'Agenzia ha evidenziato che tra gli atti impositivi sono da comprendere gli avvisi di accertamento, compresi quelli parziali (articolo 54, quinto comma, Dpr n. 633/72), e gli atti di contestazione e avvisi di irrogazione sanzioni (articoli 16 e 17, Dlgs n. 472/97).

Non vanno, invece, considerati l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo derivanti dalla mera liquidazione e riscossione del tributo.

Al riguardo, si osserva che anche la Corte di cassazione, in materia di "definizione agevolata delle controversie finanziarie" (ex articolo 2 quinquies del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564), ha chiarito che per atti impositivi devono intendersi le pretese creditorie dell'Amministrazione, ulteriori rispetto a quelli discendenti dagli elementi indicati o richiamati dallo stesso contribuente per la determinazione dell'imposta e, dunque, non rientrano gli atti liquidatori che si esauriscono in un controllo sui criteri di quantificazione dell'obbligazione tributaria(18).

La circolare ha, infine, fornito delle indicazioni di massima da seguire per accertare i requisiti di affidabilità sopra elencati quando il contribuente, che voglia affidare la fatturazione a un soggetto residente in un Paese extra-Ue in argomento, sia stato interessato da una operazione straordinaria (vedi schema).

NOTE

(1) Pubblicato nel supplemento ordinario n. 49 alla Gazzetta Ufficiale del 29 febbraio 2004, adottato in esecuzione della legge delega 3 febbraio 2003, n. 14

(2) Cfr.: articolo 1 del Dpr n. 633/72

(3) Cfr.: articolo 2 del Dpr n. 633/72

(4) Cfr.: articolo 3 del Dpr n. 633/72



(5) Cfr.: articolo 7 del Dpr n. 633/72

(6) Cfr.: articolo 4 del Dpr n. 633/72

(7) Cfr.: articolo 5 del Dpr n. 633/72

(8) Cfr.: articolo 21, comma 6, del Dpr n. 633/72

(9) Cfr.: articolo 21, comma 8, del Dpr n. 633/72

(10) Sono operazioni estranee all'applicazione dell'Iva in quanto prive del requisito oggettivo, soggettivo o territoriale

(11) Cfr.: articolo 21, comma 7, del Dpr n. 633/72

(12) In merito alla fattura in outsourcing anche l'Amministrazione finanziaria, con prassi amministrativa, più volte aveva già autorizzato l'esternalizzazione della procedura di fatturazione (cfr. risoluzioni 30 luglio 1990, n. 450217; 28 luglio 1992, n. 445707; 6 giugno 1994, n. 1186; 5 agosto 1994, 2605; 29 maggio 1998, n. 50; 12 febbraio 1999, n. 24; 7 maggio 1999, n. 75; 4 dicembre 2001, n. 202), alle seguenti condizioni:

- incarico conferito mediante apposito mandato

- redazione da parte della società emittente delle fatture in duplice esemplare, nel rispetto del combinato disposto degli articoli 6 e 21 del Dpr n. 633 del 1972

- invio di un esemplare di ogni documento, mediante raccomandata, ovvero mediante procedura informatica, al cedente o prestatore entro i termini previsti per adempiere agli obblighi di registrazione

- materializzazione del documento, da parte di entrambi i soggetti, in un documento cartaceo, qualsiasi sia la forma di emissione e di trasmissione adottata (al momento delle pronunce amministrative, mancavano le disposizioni normative per legittimare l'emissione e la conservazione informatica della fattura).

(13) Cfr.: articolo 21, comma 1, del Dpr n. 633/72

(14) In merito, la stessa circolare dell'Agenzia chiarisce che, sebbene non vi sia un'espressa previsione della norma, è evidente che occorra un'autorizzazione preventiva del cedente o prestatore e che entrambe le parti diano il consenso alle procedure di emissione da adottare. Ciò stante il dettato letterale della norma che pone a capo del soggetto passivo la responsabilità di assicurare la corretta emissione della fattura, con la conseguenza che l'eventuale violazione agli obblighi documentali comporta in capo al cedente o committente sia la contestazione della violazione, sia il recupero dell'imposta dovuta quale debitore. L'esigenza di dialogo tra le due parti discende, altresì, dagli elementi propri della fattura che, infatti, deve essere numerata progressivamente (e pertanto occorre che l'operatore comunichi al soggetto terzo il



numero da apporre sulla fattura), e deve contenere l'illustrazione dell'operazione posta in essere nonché i dati del destinatario.

(15) Il riferimento a strumenti giuridici di assistenza in materia di imposizione indiretta si evince da una lettura congiunta delle norme nazionali e comunitarie. La stessa direttiva, infatti, richiama l'assenza di strumenti di assistenza analoghi a quelli relativi "all'assistenza in materia di recupero dei crediti risultanti dai contributi, dazi, imposte ed altre misure" (direttiva 76/308/Cee del Consiglio, del 15 marzo 1976, modificata da ultimo dalla direttiva 2001/44/Ce), "alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette" (direttiva 77/799/Cee del Consiglio, del 19 settembre 1977, modificata da ultimo dall'atto di adesione del 1994), ovvero concernente "la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA)" (regolamento Cee n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992).

(16) Deve essere utilizzato il servizio Entratel, se si è obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770 semplificato o ordinario) in relazione a un numero di soggetti superiore a venti; Internet, se si è obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione a un numero di soggetti non superiore a venti, ovvero se, pur essendo tenuti a trasmettere per via telematica altre dichiarazioni, non si è obbligati alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

(17) Cfr.: art. 3, comma 3, del Dpr n. 322/1998, secondo cui gli intermediari abilitati sono i soggetti appartenenti alle seguenti categorie:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria
- gli iscritti negli albi degli avvocati
- gli iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al Dlgs 21 gennaio 1992, n. 88
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del Dlgs 241/97
- associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche
- i Caf - dipendenti



- i Caf - imprese

- coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale

- gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari.

Sono, altresì, intermediari gli studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal decreto dirigenziale 18 febbraio 1999.

Nell'ambito di un gruppo la funzione di intermediario può essere assolta da uno o più soggetti appartenenti al gruppo obbligati alla trasmissione telematica (art. 3, comma 2-bis)

(18) Cfr.: Cassazione del 19 dicembre 2000, n. 15933