

Attualità

La fattura elettronica (2)

21 Ottobre 2005

Contenuto, emissione, momento di emissione

CONTENUTO DELLA FATTURA

Thumbnail Image not found or type unknown

La *direttiva*, al fine di armonizzare il contenuto dei documenti volti a certificare le operazioni rilevanti ai fini Iva, nell'ottica della crescente internazionalizzazione delle economie e dello sviluppo del commercio elettronico, si è preoccupata di stabilire il contenuto obbligatorio della fattura, dando, inoltre, facoltà agli Stati membri di ampliare l'elenco degli elementi da indicare, pur nel rispetto del principio della proporzionalità. Ciò, ovviamente, al fine di non gravare il soggetto passivo nazionale con obblighi sproporzionati e impari rispetto agli altri operatori comunitari.

L'articolo 21 nella sua attuale formulazione dispone, in primo luogo, che la fattura sia datata e numerata progressivamente per ciascun anno solare. Il testo dell'articolo 21, così come riscritto, ha il pregio di rimuovere qualsiasi dubbio sul fatto che la numerazione progressiva delle fatture emesse debba essere distinta per ciascun anno solare e, quindi, non unica per tutto il periodo di vita dell'impresa. Parimenti, anche le imprese con esercizio sociale a cavallo d'anno devono rispettare la numerazione progressiva per anno solare. Resta salva la possibilità di utilizzare più serie di numerazione (in presenza, ad esempio, di differenti centri di fatturazione, diversi prodotti, diverse sedi,...), purché siano rispettati gli obblighi di registrazione. Ugualmente la numerazione progressiva deve essere rispettata anche quando la fattura non è emessa direttamente dall'emittente ma, per suo conto, dal proprio cliente o da un terzo.

Gli interpreti del fisco hanno, inoltre, evidenziato come nell'innovato articolo 21, alcuni elementi, già presenti nel testo previgente, siano stati conservati, ovvero semplicemente modificati, mentre altri siano stati introdotti *ex novo*.

Nella **tabella** sono elencati gli elementi obbligatori che deve contenere la fattura a norma dell'articolo 21, comma 2.

La fattura, infine, deve riportare quelle informazioni aggiuntive previste dalle disposizioni in

materia Iva al verificarsi di ipotesi particolari; qualche esempio nella [tabella](#).

Si osserva che, per completezza del documento, in fattura potrebbe essere indicato anche il codice fiscale o la partita Iva del cliente (in merito si evidenzia che il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004, che regola il processo di conservazione dei documenti informatici, prevede che la procedura di conservazione adottata deve consentire la ricerca dei documenti informatici in relazione al cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita Iva e data, nonché garantire le associazioni logiche tra i vari documenti oggetto della conservazione medesima).

EMISSIONE DELLA FATTURA

Fatturazione immediata

La fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione. Da tale momento, infatti, incominciano a decorrere i termini per assolvere all'obbligo di certificazione.

Per l'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione soccorre l'articolo 6 del Dpr 633, che distingue tra:

OPERAZIONE	MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE E DI EMISSIONE DELLA FATTURA	
cessioni di beni immobili	stipulazione dell'atto	pagamento in tutto o in parte del corrispettivo
cessione di beni mobili	consegna o spedizione dei beni	pagamento in tutto o in parte del corrispettivo
prestazioni di servizi	pagamento del corrispettivo in tutto o in parte	

Dal momento in cui l'operazione si considera effettuata, l'imposta diventa esigibile e il soggetto passivo d'imposta diviene debitore nei confronti dell'Erario per l'imposta relativa all'operazione, sempre che ovviamente ricorrano i requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali in presenza dei quali

l'operazione è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Da tale momento, peraltro, decorrono i termini entro cui adempiere agli ulteriori obblighi connessi all'emissione della fattura, ossia il suo invio o trasmissione, la sua registrazione, la liquidazione periodica e l'eventuale pagamento dell'imposta a debito. I medesimi obblighi sorgono anche quando, prima della cessione del bene o della prestazione del servizio, è emessa comunque la fattura.

Fatturazione differita

Documento di trasporto

La normativa Iva prevede la possibilità di differire il momento di emissione della fattura qualora, con riguardo alle cessioni di beni, la consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali si realizza l'operazione(19). In tale circostanza è consentita l'emissione della cosiddetta "*fattura differita*" - ove deve essere annotata anche la data e il numero dei predetti documenti - entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni.

Si rammenta che la fatturazione differita è ammessa se il documento di trasporto contiene gli elementi fissati dal Dpr 14 agosto 1996, n. 472; nel documento, in particolare, devono essere indicati i seguenti dati:

- la data
- le generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto
- la descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti.

In presenza dei documenti di trasporto è consentito emettere un'unica fattura riepilogativa di tutte le cessioni effettuate nel corso del mese nei confronti dello stesso cliente.

Cessione triangolare

La fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione del bene ogni volta il bene acquistato dal cessionario e ceduto a un terzo, non transita per il cessionario, ma è trasferito, a seguito di sue disposizioni, direttamente al terzo acquirente per il tramite del primo cedente(20) (cosiddetta "cessione triangolare").

Per usufruire delle disposizioni in commento, non occorre alcuna autorizzazione ministeriale né devono ricorrere motivate esigenze(21). D'altronde, già con circolare 22 dicembre 1998, n. 288, l'Amministrazione finanziaria, nel fornire istruzioni in materia di fatturazione differita, aveva concesso in linea generale, e senza necessità di specifiche istanze, l'autorizzazione ad avvalersi

della procedura in commento, sempre che fossero rispettate le condizioni di seguito illustrate(22):

- la cessione dal *primo-cedente* (A) al secondo-cessionario (C), senza che il bene passi nelle mani del *primo-cessionario/secondo-cedente* (B), deve risultare da atto scritto, che può assumere anche la forma dell'ordine commerciale
- dal documento di trasporto, o da altro documento idoneo, deve risultare che la consegna al *secondo-cessionario* (C) da parte del *primo-cedente* (A) è fatta per conto del *primo-cessionario/secondo-cedente* (B)
- il comportamento di fatto dei contribuenti deve essere conforme alla fattispecie legislativa in argomento.

La deroga opera limitatamente alla cessione effettuata tra il *secondo-cedente* (B) e il *secondo-cessionario* (C) per il tramite del *primo-cedente* (A), mentre l'operazione tra il *primo-cedente* (A) e il *primo-cessionario* (B) deve essere documentata nei termini ordinari, ossia entro il giorno quindici del mese successivo alla consegna del bene e l'imposta diviene esigibile nello stesso mese della consegna.

La fatturazione differita, invece, non è ammessa nelle operazioni quadrangolari interne, poiché tale beneficio opera esclusivamente in presenza di tre operatori.

MOMENTO DI EMISSIONE DELLA FATTURA

Con riguardo al momento di emissione della fattura, la novità che si rinviene nella nuova formulazione dell'articolo 21 è che, oltre che all'atto della sua consegna e della sua spedizione, la fattura si ha per emessa all'atto della sua trasmissione per via elettronica. Occorre, in tale ultima circostanza, il preventivo accordo tra le parti, posto che il cessionario/committente deve essere nelle condizioni di poter ricevere il documento.

In dettaglio, nel caso in cui la fattura sia spedita o consegnata, si considera emessa, rispettivamente, al momento della spedizione o della consegna, mentre la fattura inoltrata per via telematica si ha per emessa al momento della trasmissione. Quando l'incarico di emettere fattura è affidato al cliente, destinatario del documento, la fattura è emessa all'atto della sua compilazione, posto che manca la spedizione e/o trasmissione del documento redatto. Quando, invece, l'incarico è affidato a un terzo, il momento di emissione coincide con quello della spedizione e/o trasmissione da parte del terzo al cliente.

MOMENTO DI EMISSIONE			
EMITTENTE	TIPO DI DOCUMENTO		
	Fattura cartacea	Fattura digitale	
cedente o prestatore	spedizione o consegna	- -	trasmissione elettronica spedizione o consegna cartacea
cliente	compilazione	compilazione	
terzo	spedizione o consegna	- -	trasmissione elettronica spedizione o consegna cartacea

Secondo l'Agenzia delle Entrate, inoltre, l'emissione della fattura può coincidere con il momento in cui la fattura elettronica è messa a disposizione del destinatario, al quale viene inviato un semplice messaggio (e-mail) contenente un protocollo di comunicazione e un *link* di collegamento al *server* ove la fattura è reperibile. In tal modo il destinatario, collegandosi al sito, può effettuare in qualsiasi momento il *download* della fattura, ossia scaricare il documento elettronico. In ogni caso, occorre che il ricevente sia nelle condizioni di leggere il documento così come messo a disposizione nel *server* e, pertanto, è assolutamente indispensabile il preventivo accordo tra le parti.

Fattura riepilogativa

Attualmente, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 21, è possibile certificare mediante un'unica fattura le diverse operazioni compiute nello stesso giorno nei confronti del medesimo cliente. Ciò rappresenta una notevole semplificazione per coloro che pongono in essere più operazioni nei confronti del medesimo cliente, e costituisce una eccezione rispetto alla regola secondo cui ciascuna operazione deve essere certificata mediante un distinto documento.

Prima del 29 febbraio 2004, data di entrata in vigore del Dlgs 52/2004, tale facoltà era concessa limitatamente alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risultava da documento di trasporto o altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali aveva luogo l'operazione.

Anche la fattura riepilogativa, al pari di quella unica, può essere emessa sia in forma cartacea sia in forma digitale.

2 - continua. La terza puntata sarà pubblicata lunedì 24; la prima è su FISCOoggi di giovedì 20

NOTE:

19) Cfr.: articolo 21, comma 4, del Dpr n. 633/72

20) Cfr.: articolo 21, comma 4, del Dpr n. 633/72

21) Il previgente articolo 21, comma 4, ammetteva il differimento della fatturazione solo in casi particolari da accertare con autorizzazione ministeriale, e rinviava a un decreto del ministro delle Finanze il compito di stabilire le modalità per la tenuta e la conservazione di detti documenti.

22) Cfr.: risoluzione 7 marzo 2002, n. 78

di

Cristina Lami

Rocco Sisci

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/fattura-elettronica-2>