Studio di Consulenza Legale Aziendale e Tributaria

BATTAGLIONI

Gennaio

2013

SUPPLEMENTO

Speciale Novità Iva

SISTEMA DI INFORMAZIONE INTEGRATO
Area Fiscale

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: OPERAZIONI CON L'ESTERO: MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE E TERMINI DI EMISSIONE/REGISTRAZIONE DELLE FATTURE

Con l'intento di uniformare gli adempimenti in ambito comunitario, la Legge di Stabilità 2013 introduce dal 1° gennaio 2013 una nuova tempistica per la fatturazione e la registrazione delle operazioni intracomunitarie.
A tal fine, è tuttavia necessario analizzare in via preliminare le nuove regole che attengono alla corretta individuazione del momento di "*effettuazione*" delle operazioni (che rappresenta, secondo la locuzione utilizzata dalla Direttiva 2006/112/CE, il "*fatto generatore*" dell'imposta).

Momento di effettuazione delle operazioni intracomunitarie
La Legge di Stabilità 2013, in particolare, interviene per modificare il contenuto dell'art.39 del D.L. n.331/93 che dal 1° gennaio 2013 individua il medesimo criterio sia per le cessioni che per gli acquisti intracomunitari di beni:

- le cessioni intracomunitarie si considerano effettuate all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione dal Territorio dello Stato al cessionario (o a terzi per suo conto); in riferimento alle cessioni il criterio non è dissimile da quanto previsto fino al 31/12/12 laddove il criterio di effettuazione andava individuato secondo le regole generali previste dall'art.6 del DPR n.633/72 e cioè la consegna o spedizione del bene;
- gli acquisti intracomunitari, invece, si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione dal Territorio dello Stato Ue di provenienza; con riferimento agli acquisti dunque la svolta è evidente: fino al 31/12/12, infatti, tali operazioni si consideravano effettuate nel momento della consegna del bene al cessionario nel Territorio dello Stato o addirittura nel luogo di destinazione del cessionario se il trasporto era avvenuto con mezzi di quest''ultimo.

Dal 1° gennaio 2013 con riferimento agli scambi intracomunitari di beni cambia anche la rilevanza degli eventi che in passato anticipavano il momento di effettuazione: il pagamento o la fatturazione anticipati:

fino al 31/12/12	infatti, l'effettuazione di un pagamento anticipato o la fatturazione anticipata, determinavano entrambi il verificarsi del momento di effettuazione dell'operazione in relazione all'importo pagato o fatturato anticipatamente;
a partire dall'1/01/13	invece, ai fini del momento di effettuazione dell'operazione rileva la sola fatturazione anticipata (nel limite di quanto fatturato evidentemente), mentre non assumono più rilevanza gli eventuali pagamenti anticipati ovviamente in assenza di fatturazione.

Relativamente alle prestazioni di servizi, invece, occorre fare riferimento alle modifiche introdotte precedentemente al 1/1/13 dalla L. n.217/11 nota come "Comunitaria 2010".
Con tale provvedimento sono state apportate modifiche all'art.6 del DPR n.633/72 al fine di individuare un diverso criterio di effettuazione delle citate operazioni con riferimento ai cosiddetti "servizi generici" di cui all'art.7-*ter,* DPR n.633/72 resi e ricevuti tra operatori economici (sia con soggetti passivi Ue che con soggetti passivi Extra Ue).
Per i servizi "generici", dunque, il pagamento o la fatturazione anticipata quali criteri generali di effettuazione dell'operazione, lasciano lo spazio al "momento di ultimazione" della prestazione, con sempre la rilevanza del pagamento anticipato.
Diventa, invece, irrilevante la mera fatturazione anticipata (in assenza di pagamento).

⇨ L'"apertura" dell'Agenzia Entrate

Con riferimento alle difficoltà insite nell'individuazione del momento di "ultimazione" del servizio, l'Agenzia delle Entrate, in relazione alle sole prestazioni generiche intracomunitarie ricevute disciplinate dall'art.7-*ter* del DPR N.633/72, con la **circolare n.35/E del 20/09/12** ha precisato che "*per motivi di certezza e semplificazione si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice di effettuazione dell'operazione. È dunque con riferimento al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta … che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento*".

Con riferimento ai servizi diversi da quelli "generici" (ossia quelli in deroga di cui all'art.7-*quater* e 7-*quinquies*), invece, continuano a valere le regole generali previste dall'art.6, co.3 del DPR n.633/72 e cioè il pagamento o la fatturazione anticipata.
Vediamo, quindi, di riepilogare in forma schematica le regole vecchie e nuove che individuano il momento di effettuazione delle operazioni sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi.

Operazione	Fino al 31.12.2012	Dal 1.1.2013
Cessione intracomunitaria di beni	Consegna o spedizione. Fatturazione anticipata, totale o parziale, ovvero pagamento anticipato. Per le operazioni effettuate in modo continuativo (somministrazioni) il momento impositivo si realizza al pagamento del corrispettivo.	Inizio del trasporto o spedizione (dal territorio dello Stato per le cessioni e da quello dello Stato membro per gli acquisti). Fatturazione anticipata, totale o parziale. Non assume più alcuna rilevanza il pagamento di corrispettivi. Per le operazioni effettuate in modo continuativo per un periodo superiore a un mese (somministrazioni), il momento impositivo si realizza al termine di ciascun mese
Acquisto intracomunitario di beni	Consegna in Italia o arrivo a destinazione in Italia. Fatturazione anticipata, totale o parziale, ovvero pagamento anticipato. Per le operazioni effettuate in modo continuativo (somministrazioni) il momento impositivo si realizza al pagamento del corrispettivo.	

	Fino al 16.03.2012	Dal 17.3.2012
Prestazione di servizi generici, resi o ricevuti, nei rapporti B2B (art.7-*ter*, DPR n.633/72) sia Ue che Extra-Ue	Pagamento del corrispettivo o fatturazione anticipata	Momento di ultimazione ovvero al momento del pagamento (non l'emissione della fattura)*. Se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo in un periodo superiore a un anno, senza dar luogo a pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine dell'anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni.
Prestazione di servizi diversi da quelli indicati al punto precedente sia Ue che Extra-Ue	Pagamento del corrispettivo o fatturazione anticipata	Invariato

*per servizi generici intracomunitari ricevuti si veda facilitazione concessa dalla C.M. n.35/E/12

Termini di emissione/registrazione delle fatture nelle operazioni Ue

Dopo aver individuato il momento di effettuazione delle operazioni, andiamo ora ad esaminare i nuovi termini di emissione della fattura per le operazioni intracomunitarie e i termini per l'integrazione della fattura ricevuta.

A partire dal 1° gennaio 2013 per effetto delle modifiche apportate agli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93 risultano ampliati rispetto al passato i termini per procedere agli adempimenti della fatturazione/integrazione e registrazione:

- emissione/registrazione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione per le cessioni intracomunitarie, con riferimento al mese di effettuazione;
- integrazione/registrazione della fattura ricevuta entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura per gli acquisti intracomunitari, con riferimento al mese di ricevimento della fattura.

Tipologia di operazione	Termine emissione fattura o integrazione	Termine di registrazione
Cessioni comunitarie	Giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della operazione	Entro il termine di emissione della fattura, con riferimento al mese di effettuazione
Acquisti comunitari (registrazione a libro vendite) con fattura ricevuta	Giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura	Giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, con riferimento al mese precedente
Acquisti comunitari (registrazione a libro vendite) con fattura NON ricevuta	Giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione	Giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con riferimento al mese precedente

Tale tempistica viene estesa anche alle prestazioni di servizi. In particolare:

- per le prestazioni di servizi rese il termine ultimo per l'emissione della fattura viene fissato al giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art.21, co.4, lett. c) DPR n.633/72); anche qui il termine di registrazione coincide con quello di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- per le prestazioni di servizi ricevute da soggetto Ue l'art.17 del DPR n.633/72, con riferimento agli obblighi di fatturazione e registrazione, richiama espressamente gli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93 e pertanto anche in questi casi il documento ricevuto deve essere preventivamente integrato entro il 15 del mese successivo alla ricezione della fattura (emessa dall'operatore comunitario); l'Iva a debito sull'operazione mediante annotazione nel registro delle fatture emesse va computata con riferimento al mese di ricezione.

Il diritto alla detrazione, invece, può essere esercitato, secondo i termini ordinariamente stabiliti dall'art.19, DPR n.633/72, previa annotazione nel registro degli acquisti eseguita anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato.
In pratica, è stato opportunamente soppresso il precedente termine di registrazione, coincidente con quello della registrazione nel registro delle fatture emesse (va comunque osservato che dal punto di vista operativo si avrà tutta la convenienza a registrare contestualmente l'operazione sia nel registro Iva vendite che registro Iva acquisti).
Sia per i beni che per i servizi, inoltre, in caso di mancata ricezione della fattura il cessionario dovrà emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, D.L. n.331/93 (procedura di regolarizzazione).
Dal 1° gennaio 2013 tale procedura gode di una maggior termine nel senso che l'autofattura potrà essere emessa entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione qualora la fattura del soggetto comunitario non pervenga entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
Per le fatture ricevute con l'indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale, invece, la fattura integrativa dovrà essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.

Termini di emissione/registrazione delle fatture nelle operazioni Extra-Ue

Lo stesso termine previsto per l'emissione delle fatture attive Ue, cioè il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, viene applicato in base all'art.21, co.4, lett. d) DPR n.633/72):

- per la fatturazione di servizi generici a soggetti Extra-Ue;
- per l'autofatturazione dei servizi generici ricevuti da soggetti Extra-Ue.

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: FATTURA DIFFERITA ESTESA AI SERVIZI

Come è noto la fatturazione differita rappresenta una deroga al principio generale sancito dall'art.6, DPR n.633/72, secondo il quale la fattura va emessa all'atto dell'effettuazione dell'operazione.

Dal 1° gennaio 2013 la possibilità di emettere fattura differita, già precedentemente concessa alle cessioni interne di beni qualora siano stati emessi documenti di trasporto o altri documenti analoghi in grado di individuare i soggetti che hanno posto in essere l'operazione, viene ora estesa alle prestazioni di servizi.

Dal 2013, quindi, la fattura differita è ammessa sia con riferimento alle cessioni di beni che alle prestazioni di servizi effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, qualora:

- in caso di cessioni di beni, sia stato emesso, all'atto della consegna o spedizione, documento di trasporto o altro documento idoneo a identificare i soggetti (regola invariata);
- in caso di prestazioni di servizi, queste siano "individuabili attraverso idonea documentazione" (novità).

Quanto ai termini di emissione, la fattura differita può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime e contiene tutte le operazioni effettuate nel mese solare precedente.

La registrazione va effettuata nel medesimo giorno di emissione, ma l'imposta va liquidata con riferimento all'effettuazione delle prestazioni stesse.

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: INVERSIONE CONTABILE: AUTOFATTURA O INTEGRAZIONE

Per effetto delle modifiche apportate alla formulazione del comma 2 dell'art.17 del DPR n.633/72, a partire dal 1° gennaio 2013, per le operazioni (sia cessioni di beni che prestazioni di servizi) territorialmente rilevanti in Italia e poste in essere da soggetti passivi stabiliti in altro Paese Ue, gli obblighi di assolvimento dell'imposta fanno capo al cessionario/committente utilizzando obbligatoriamente la procedura dell'integrazione della fattura.
Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dalla predetta data, infatti, tale soggetto è tenuto ad adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione secondo le disposizioni contenute negli artt.46 e 47 del D.L. n.331/93, e cioè adottando la procedura già prevista in passato per gli acquisti intracomunitari di beni. La stessa consiste, infatti, nell'integrazione della fattura emessa dal fornitore comunitario con aliquota e imposta applicabili all'operazione e previa individuazione della corretta base imponibile, se espressa in valuta diversa dall'euro.

Il nuovo co.2, art.17, DPR n.633/72

"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'art.7-ter, co.2, lett. 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 e di registrazione secondo le disposizioni degli artt.46 e 47 del D.L. n.331/93, convertito, con modificazioni, dalla L. n.427/93".

Occorre segnalare che:

fino al 16/03/12	l'integrazione era facoltativamente prevista in deroga alla regola generale dell'autofattura (si veda C.M. n.12/10) solo per le prestazioni di servizi generiche di cui all'art.7-*ter* del DPR n.633/72,
dal 17/03/12	tale modalità diventa obbligatoria per effetto delle modifiche introdotte all'art.17, DPR n.633/72 da parte della L. n.217/11 (Comunitaria 2010).

Ora, dal 1° gennaio 2013, la modalità dell'integrazione in luogo della emissione dell'autofattura, diventa tanto per le prestazioni di servizi (sia generici che specifici) quanto per le cessioni di beni l'unica modalità ammessa per assolvere l'imposta mediante l'inversione contabile.

Restano, quindi, invariati gli obblighi per le operazioni poste in essere da soggetti passivi Extra-Ue, per le quali gli obblighi sono assolti dal cessionario o dal committente nazionale mediante emissione di autofattura.

Modalità applicazione inversione contabile tra cedente/prestatore estero e cessionario/committente italiano (rapporti B2B) per operazioni territorialmente rilevanti in Italia			
Natura dell'operazione	**Operatore estero che pone in essere l'operazione territorialmente rilevante in Italia**	**Modalità di assolvimento degli obblighi di inversione contabile**	
		Fino al 31.12.2012	**Dall'1.1.2013**
Servizi generici (art.7-*ter*, DPR n.633/72)	Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura	Emissione dell'autofattura
Servizi diversi da quelli generici (artt.7-*quater* e 7-*quinquies*, DPR n.633/72)	Ue	Emissione dell'autofattura	**Integrazione della fattura del soggetto Ue**
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura	Emissione dell'autofattura
Cessione di beni (art.7-*bis*, DPR n.633/72)	Ue	Emissione dell'autofattura	**Integrazione della fattura del soggetto Ue**
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura	Emissione dell'autofattura

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 2013 OBBLIGO DI FATTURAZIONE PER LE OPERAZIONI EXTRA TERRITORIALI E CONCORSO AL VOLUME D'AFFARI

Dal 1° gennaio 2013, con l'introduzione di un nuovo comma 6-*bis* all'art.21 del DPR n.633/72 viene previsto un generalizzato obbligo di emissione della fattura per tutte le operazioni fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale, di cui agli articoli da 7 a 7-*septies* del DPR n.633/72 (quindi, sia cessioni di beni che prestazioni di servizi).
In virtù di tale obbligo di fatturazione, tali operazioni concorrono anche alla determinazione del volume d'affari ai sensi dell'art.20 del DPR n.633/72.

Con riferimento alle operazioni "non territoriali" va in proposito ricordato che già dal 1/1/10 e fino al 31/12/12 sussisteva l'obbligo di emissione della fattura per le sole prestazioni di servizi "generiche" rese ai sensi dell'art.7-*ter* del DPR n.633/72, a soggetti passivi d'imposta in altro Stato Ue. Detto adempimento era stato di fatto introdotto come adempimento funzionale all'inserimento di tali prestazioni negli elenchi Intrastat, ma per tali operazioni era escluso il concorso alla formazione del volume d'affari (le stesse venivano inserite nel rigo VE39 del quadro VE del modello di dichiarazione annuale ai soli fini di monitoraggio).

Le due ipotesi previste dal nuovo comma 6-*bis* sono le seguenti:

a) ➡ cessioni di beni e prestazioni di servizi (tutte le prestazioni, sia generiche che specifiche), diverse da quelle di cui all'art.10, nn. da 1) a 4) e 9), DPR n.633/72 (si tratta delle operazioni creditizie, finanziarie e assicurative esenti) **effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in altro Stato Ue**; in tali casi la norma prevede che nel documento emesso venga riportata la dicitura "inversione contabile";

b) ➡ cessioni di beni e prestazioni di servizi (tutte le prestazioni, sia generiche che e specifiche) che si considerano **effettuate fuori della Ue** (in base alle disposizioni degli artt. da 7-*bis* a 7-*quinquies*, DPR n.633/72); in tali casi la norma prevede che nel documento emesso venga riportata la dicitura "non soggetta";

Nel merito di quanto previsto dalla lettera a), dunque, l'obbligo di fatturazione viene esteso, ad esempio, anche a tutte le prestazioni di servizi in deroga, effettuate dal 1/1/13 ai sensi degli articoli 7-*quater* e 7-*quinquies* del DPR n.633/72 rese a soggetti passivi Ue, per le quali l'imposta è dovuta da parte del committente comunitario nel Paese in cui lo stesso è stabilito.
Attenzione che ciò che rileva non è solamente l'esclusione da Iva in Italia per carenza del presupposto territoriale, bensì è anche richiesto che l'imposta debba essere assolta dal soggetto

passivo Ue nel suo Paese con il meccanismo dell'inversione contabile, la cui verifica non è sempre del tutto agevole.
Ad esempio:

- rientra nella nuova previsione che prevede l'obbligo di fatturazione e concorso al volume d'affari il servizio di consulenza legale reso da un avvocato italiano (prestatore) nei confronti di una società spagnola (committente): la prestazione è fuori campo Iva ai sensi dell'art.7-*ter* del DPR n.633/72 e l'imposta è dovuta in Spagna da parte del committente con il meccanismo dell'inversione contabile;
- nessun obbligo di emissione della fattura ricorre, invece, per il servizio di intermediazione immobiliare reso da una società italiana (prestatore) nei confronti di una società francese (committente) relativamente ad un immobile situato in Germania: la prestazione è fuori campo Iva ai sensi dell'art.7-*quater*, lett. a) del DPR n.633/72, in quanto l'immobile non è situato nel territorio dello Stato. L'imposta è in questo caso dovuta in Germania, quale Paese di ubicazione dell'immobile, ma il debitore dell'imposta non è il committente francese, in quanto non soggetto passivo Iva in Germania, bensì il prestatore italiano che deve identificarsi ai fini Iva in Germania per assolvere il tributo a favore dell'Erario tedesco.

Nel merito di quanto previsto dalla lettera b), invece, l'obbligo di fatturazione avviene indipendentemente dallo *status* del cessionario o committente (sia esso soggetto passivo o privato). In questi casi è sufficiente verificare che la cessione o la prestazione posta in essere dal cedente o prestatore soggetto passivo italiano sia territorialmente rilevante al di fuori dell'Unione Europea.
Con riferimento all'incremento di volume di affari che a partire dall'anno 2013 si realizzerà in seguito all'inserimento di tali operazioni "non territoriali", si evidenziano di seguito le conseguenze che si produrranno in relazione a taluni adempimenti nei quali tale grandezza assume rilevanza.

DISCIPLINA	INCREMENTO VOLUME D'AFFARI
Verifica limite (2 ml di euro) per accesso/fuoriuscita nuovo regime dell'Iva per cassa *ex* art.32-*bis* D.L. 83/12	Rileva
Verifica limiti (400.000 e 700.000) per accesso/fuoriuscita dalle liquidazioni Iva con periodicità trimestrale	Rileva
Verifica del superamento della soglia del 10% per la qualifica di esportatore abituale	Non rileva (per effetto di una modifica apportata all'art.1 D.L. n.746/83 che a tal fine esclude le operazioni di cui al co.6-*bis,* art.21, DPR n.633/72)
Verifica condizioni per accesso a talune ipotesi di rimborso del credito Iva annuale (terzo comma art.30 DPR n.633/72)	Non rileva (ipotesi prevalenza operazioni non soggette di cui lett. d in quanto nuove operazioni erano già ricomprese in passato anche in assenza dell'obbligo di fatturazione) Rileva (ipotesi soglia 25% operazioni non imponibili di cui alla lett. b in quanto le nuove operazioni incrementano il denominatore del rapporto, quindi rendono più difficile raggiungere il requisito per l'accesso a tale ipotesi di rimborso)

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 2013 CAMBIA IL CONTENUTO DELLA FATTURA "ORDINARIA"

A partire dal 1° gennaio 2013 viene completamente riscritto l'art.21, DPR n.633/72 al fine di:

- rendere obbligatori diversi o ulteriori elementi che la fattura deve contenere;
- inserire regole attinenti all'inserimento di specifiche indicazioni delle operazioni senza addebito di Iva;
- prevedere nuove regole per effettuare la conversione in euro degli ammontari espressi in valuta estera.

Più possibilità nella numerazione delle fatture

L'adeguamento della normativa Iva nazionale alla Direttiva Comunitaria ha comportato, a far data dal 1 gennaio 2013, una modifica dell'articolo 21 del Decreto Iva laddove si parla di "numerazione delle fatture".

La versione in vigore fino al 31/12/12 parlava di numerazione "*in ordine progressivo per anno solare*" mentre la nuova disposizione in vigore dal 1/1/13 parla di "*numero progressivo che la identifichi in modo univoco*".

Questa nuova formulazione della norma ha fatto temere a tutti gli operatori che le cose fossero cambiate, nel senso che non fosse più possibile adottare la numerazione progressiva per anno solare (per intenderci, ripartire da 1 all'inizio di ciascun anno solare).

Di certo una modifica la novella legislativa l'ha prodotta: a decorrere dal 1° gennaio 2013, può (e non "deve") 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.

A dirimere i dubbi sopra descritti è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che con la **Risoluzione n.1/E del 10/01/13** ha precisato quanto segue

> "*Peraltro, qualora risulti più agevole, il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data che, in base alla lettera a) del citato articolo 21, costituisce un elemento obbligatorio della fattura*"

Agli operatori, dunque, si profilano a partire dal 1° gennaio 2013 diverse possibilità in tema di numerazione delle fatture:

- proseguire nel 2013 e successivi con la numerazione progressiva del 2012 (e cioè, se l'ultima fattura emessa nel 2012 è la n.511 la prima del 2013 sarà la 512);
- iniziare dal 2013 una numerazione progressiva che a fianco al numero attribuito alla fattura indichi l'anno di emissione (e cioè, partire con la 1/2013, 2/2013, 3/2013 e così via, e dal 2014 ripartire con la 1/2014, 2/2014 …..);
- adottare nel 2013 la "tradizionale" numerazione progressiva per anno solare (1,2,3,4 e così via) e dal 2014 e per i successivi ripartire con la medesima numerazione (1,2,3,4…).

Obbligatoria indicazione dei dati identificativi del cessionario e del prestatore

Ulteriore novità sul contenuto della fattura è prevista dall'art.21, co.2, lett. f), del DPR n.633/72, in cui si dispone che nella fattura sia indicato:

- il numero di partita Iva del cessionario o committente soggetto passivo nel territorio dello Stato;
- il numero di codice fiscale del cessionario o committente residente nel territorio dello Stato laddove quest'ultimo non agisca nell'esercizio d'impresa o arte e professione (ad esempio un privato).

Va precisato che l'indicazione della partita Iva del cessionario o committente seppur non richiesta fino al 31 dicembre 2012 tranne i casi in cui tale soggetto era tenuto ad assolvere l'imposta (ad esempio, nei casi di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile), veniva comunque effettuata posto che ulteriori adempimenti già richiedevano in passato l'indicazione della partita Iva del cessionario o committente (elenchi clienti e fornitori, spesometro, ecc.).

Viene poi ulteriormente previsto che se l'acquirente o committente è un soggetto passivo d'imposta in altro Stato UE, si deve indicare in fattura il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro, mentre alcun obbligo in tal senso è previsto in presenza di acquirente o committente "privato" residente in altro Stato Ue, ovvero laddove la controparte sia stabilita in un Paese extra-Ue (privato o soggetto che agisce nell'esercizio d'impresa o arte e professione).

Specifica indicazione delle operazioni non soggette ad Iva

Viene prevista la standardizzazione delle espressioni che qualificano la mancata applicazione dell'imposta da parte dell'emittente del documento.

In particolare, qualora l'operazione da fatturare non comporti l'addebito di imposta, è necessario indicare la tipologia di operazione (non imponibile, esente, non soggetta, ecc.) ed eventualmente il relativo riferimento normativo (nazionale o comunitario).

Va ricordato che fino al 31/12/12 l'art.21, DPR n.633/72 richiedeva esplicitamente l'indicazione della norma, senza che fosse indicata la tipologia dell'operazione.

Le indicazioni da evidenziare in fattura possono essere così riepilogate.

Tipo di operazione	Obbligatoria dicitura in fattura
Operazione non imponibile ai sensi degli artt.8, 8-*bis*, 9 e 38- *quater*, DPR n.633/72	Operazione non imponibile
Cessione intracomunitaria di beni *ex* art.41, D.L. n.331/93, conv. con modif. dalla L. n.427/93	Operazione non imponibile (*) (*) L'indicazione non è contenuta nell'art.21, DPR n.633/72 bensì nell'art.46, co.2, D.L. n.331/93
Operazione esente ai sensi dell'art.10, DPR n.633/72 ad eccezione di quella di cui al n.6)	Operazione esente

Cessione di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggetta ad Iva ai sensi dell'art.7-*bis*, co.1, DPR n.633/72	Operazione non soggetta
Cessione di beni e prestazione di servizi, diverse da quelle di cui all'art.10, co.1, nn. da 1) a 4), DPR n.633/72, territorialmente non rilevanti, effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in altro Stato Ue	Inversione contabile
Cessione di beni e prestazione di servizi, territorialmente non rilevanti, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dalla Ue	Operazione non soggetta
Cessione di beni usati rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n.41/95, conv. con modif. dalla L. n.85/95	Regime del margine - Beni usati
Cessione di oggetti d'arte rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n.41/95	Regime del margine - Oggetti d'arte
Cessione di oggetti d'antiquariato o da collezione rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n.41/95	Regime del margine - Oggetti d'antiquariato o da collezione
Operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette allo speciale regime del margine di cui all'art.74-*ter*, DPR n.633/72	regime del margine - Agenzie di viaggio
Fatture emesse dal cessionario o dal committente in virtù di un obbligo proprio (art.21, co.6-*ter*, DPR n.633/72)	Autofatturazione
Operazioni soggette al regime del *reverse charge* interno ai sensi dell'art.17, co. 5 e 6, DPR n.633/72	Inversione contabile
Cessione di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e materiali di scarto in genere ai sensi dell'art.74, co.7 e 8, DPR n.633/72	Inversione contabile

Conversione di importi in valuta

Mutuando quanto già precedentemente stabilito in relazione agli acquisti intracomunitari, nell'art.13 del DPR n.633/72 viene previsto che

> "*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.

Inoltre, il contribuente, ai fini della conversione in euro, può prendere a riferimento il tasso di cambio pubblicato dalla Banca Centrale Europea (Bce), utilizzando tale metodologia per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare.

Va, infine, segnalato che, probabilmente, a causa di una dimenticanza nella nuova formulazione dell'art.21, DPR n.633/73 è scomparsa la disposizione che consentiva di esprimere gli importi in qualsiasi valuta (ad eccezione della sola imposta, che va espressa in euro).

Si ritiene che tale possibilità rimanga comunque immutata posto che tale previsione discende direttamente dall'art.230 della Direttiva 2006/112/CE.

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 2013 NASCE LA FATTURA "SEMPLIFICATA"

Con l'introduzione del nuovo articolo 21-*bis* nel DPR n.633/72 viene prevista la possibilità di emettere, a partire dal 1° gennaio 2013, una fattura definita "semplificata" che presenta quindi un numero di elementi presenti nel documento più contenuti rispetto a quanto genericamente previsto per la fattura "ordinaria" disciplinata dal precedente art.21 del citato decreto.
Per effetto dell'introduzione del comma 4 nell'art.1 della L. n.18/83 viene riconosciuta la possibilità di emettere fatture sia ordinarie che semplificate anche tramite apparecchi misuratori fiscali (sarà probabilmente questo l'utilizzo maggiormente interessante di tale nuova fattura).
La fattura semplificata può essere emessa solo per operazioni di importo complessivo non superiore a €100.
È tuttavia previsto che con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze si possa elevare il precedente limite fino a €400 ma anche estenderne l'utilizzo ad operazioni, senza limiti d'importo, 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 ordinari (per tali estensioni occorre quindi attendere gli appositi decreti).
Le indicazioni da effettuare nella fattura semplificata possono essere così sintetizzate:

- in luogo dei dati identificativi del cessionario/committente e del rappresentante fiscale (ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio; ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti) è possibile indicare in alternativa nel documento:
  - in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il codice fiscale o il numero di partita Iva (a seconda che il cliente sia privato o soggetto passivo Iva);
  - in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Ue, il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
- descrizione (generica) dei beni ceduti e dei servizi resi (in luogo della indicazione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti e dei servizi prestati, prevista per la fattura ordinaria);
- ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla (in pratica è possibile indicare la sola misura dell'aliquota applicata accanto all'importo complessivo dell'operazione).

È possibile emettere fattura rettificative semplificate ai sensi dell'art.26 del DPR n.633/72 (note di variazione), in questo caso senza alcun limite di importo. È richiesto che nelle le fatture rettificative venga riportato:

- il riferimento della fattura rettificata;
- le specifiche indicazioni che vengono modificate.

Vi sono due casi nei quali non è possibile fare ricorso alla fattura semplificata:

- per le cessioni intracomunitarie di cui all'art.41, D.L. n.331/93;
- per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi - escluse le operazioni esenti di cui ai nn. da 1) a 4) e 9) dell'art.10, DPR n.633/72 (operazioni bancarie e assicurative) - effettuate nei confronti di un soggetto passivo stabilito in altro Stato dell'Unione Europea in cui è dovuta l'imposta (si tratta nella nuova ipotesi di fatturazione prevista alla lettera a) del comma 6-*bis* dell'art.21, DPR n.633/72).

Con riferimento alle modalità di registrazione delle predette fatture semplificate va segnalato un mancato coordinamento con quanto previsto dall'art.23 del DPR n.633/72 (registro delle fatture emesse) che continua genericamente a prevedere in esso l'indicazione degli elementi che caratterizzano la fattura ordinaria. Si tratta, evidentemente, di un mancato coordinamento legislativo in relazione al quale occorrerà attendere gli opportuni e necessari chiarimenti.

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: DAL 1° GENNAIO 2013 FATTURAZIONE ELETTRONICA PIÙ SEMPLICE

Con la riscrittura dell'art.21 del DPR n.633/72 in tema di fatturazione, dal 1° gennaio 2013 viene meglio definito e ampliato il concetto di "fattura elettronica" con lo scopo di favorire un sempre più ampio utilizzo del documento in formato elettronico.

> *Per **fattura elettronica** si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico e che il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario.*

Viene, inoltre, precisato che:

- autenticità;
- origine;
- integrità di contenuto;

della fattura elettronica possono essere garantite non solo mediante idonei sistemi di trasmissione elettronica dei dati (Edi) oppure mediante firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente, come previsto finora, ma anche:

> *mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra il documento e la sottostante cessione o prestazione,*

offrendo in tal modo maggiore libertà agli operatori in ordine alle modalità da adottare a garanzia della genuinità della fattura elettronica.

In pratica, quindi, il soggetto passivo che intende ricorrere alla fatturazione elettronica non sarà più obbligato a dover utilizzare il formato xml, ma potrà adottare qualsiasi formato elettronico: per esempio, sarà possibile, pertanto, inviare un messaggio e-mail con allegato la fattura in formato pdf.

Va in ogni caso precisato che prima di emettere la fattura elettronica, il soggetto emittente dovrà accordarsi con il destinatario.

L'accordo, in particolare, non deve necessariamente essere manifestato tra le parti tramite accordi scritti o verbali ma è sufficiente che il destinatario riconosca e accetti tacitamente il documento ovvero compia comportamenti concludenti come la registrazione in contabilità o il pagamento della fattura ricevuta.

Sul versante della conservazione delle fatture, la Legge di Stabilità 2013 ha riscritto integralmente il co.3 dell'art.39 del DPR n.633/72 al fine di stabilire che:

- le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni dell'art.21, co.5 del D.M. n.82/05 (si tratta quindi di un obbligo);
- le fatture create in formato cartaceo ed elettronico possono essere conservate elettronicamente (si tratta quindi di una facoltà).

Tale ultima previsione, evidentemente, fa riferimento alle fatture generate in formato elettronico che non possono definirsi "fatture elettroniche" a causa della mancata accettazione da parte del destinatario.

Viene, infine confermato il principio secondo cui il luogo di archiviazione delle fatture elettroniche può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza e che il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti e i dati in esso contenuti – compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico – siano stampabili e trasferibili su un altro supporto informatico.