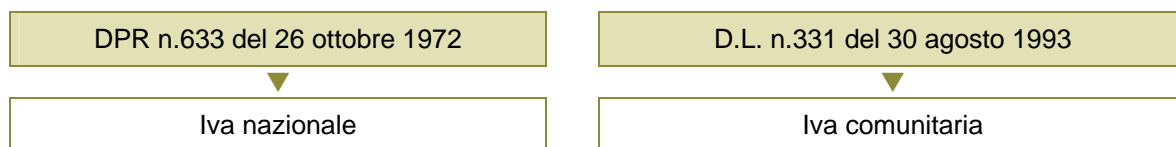


Decreto “Salva infrazioni”: novità in materia di fatturazione Iva
a cura di Sandro Cerato e Michele Bana

Il D.L. n.216 dell'11 dicembre 2012, recante “Disposizioni urgenti volte a evitare l'applicazione di sanzioni dell'Unione Europea”, introduce diverse novità normative, tra le quali alcune particolarmente rilevanti sotto il profilo degli adempimenti, con particolare riferimento alla fatturazione delle operazioni, ed alla registrazione dei relativi documenti. Il presente contributo si propone, pertanto, di anticipare le numerose modifiche legislative riguardanti l'Iva, rinviando, poi, a successivi interventi della Circolare Tributaria l'approfondimento delle novità di maggior rilievo.

Premessa

Il Governo ha emanato il D.L. n.216/12 (c.d. Decreto “Salva infrazioni”), al fine di adempiere ad alcuni obblighi europei scaduti o di imminente scadenza (31 dicembre 2012) e, quindi, garantire l'osservanza di quanto previsto dall'art.117, co.1 della Costituzione. In particolare, il provvedimento contiene una serie di misure dirette a porre rimedio ad alcune censure della Commissione Europea, ritenute fondate, e dunque ridurre il rischio di un ricorso, da parte di tale organismo, alla Corte di Giustizia per far accertare l'inadempimento dello Stato italiano rispetto agli obblighi comunitari. In ambito Iva, il D.L. n.216/12 prevede, con **decorrenza dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2013**, una serie di disposizioni volte al recepimento della [Direttiva 2010/45/UE](#) del 13 luglio 2010, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, con riferimento alle norme in materia di fatturazione. La tecnica utilizzata è quella della modifica dei principali testi legislativi:



Disciplina nazionale

L'articolo 1, co.2 del D.L. n.216/12 stabilisce la modifica di diverse disposizioni del DPR n.633/72, tra cui le seguenti:

- art.13, co.4 (base imponibile);
- art.17, co.2 e 5 (soggetti passivi);
- art.20, co.1 (volume d'affari);
- art.21, co.1-6 (fatturazione delle operazioni), con contestuale inserimento dell'art. 21-*bis* (fattura semplificata);
- art.39, co.3 (tenuta e conservazione dei registri e dei documenti).

⇨ Base imponibile

L'articolo 1, co.2, lett.a), del Decreto “Salva infrazioni” riformula l'art.13, co.4, del DPR n.633/72 – cui ora rinvia, per le operazioni intracomunitarie, l'art.43 del D.L. n.331/93 – nel senso di precisare che:

ai fini della determinazione della base imponibile, 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 – nel caso di omessa indicazione nella fattura – del giorno di emissione della fattura.

In mancanza, il calcolo è eseguito sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. È, inoltre, stabilito che la conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta in virtù del tasso di cambio pubblicato dalla Banca Centrale Europea: non è, pertanto, necessaria una specifica comunicazione all'Amministrazione Finanziaria.

⇒ Soggetti passivi

L'articolo 1, co.2, lett.b) del D.L. n.216/12 modifica l'art.17 del DPR n.633/72 in due parti:

co. 2	⇒ è confermato il principio generale, secondo cui gli obblighi relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti, sono assolti dai cessionari o committenti. La novità è rappresentata dalla previsione che, nel caso di cessioni di beni e 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 registrazione di cui agli artt.46 e 47 del D.L. n.331/93. L'attuale formulazione dell'art.17, co.2, secondo periodo, del DPR n.633/72 dispone, invece, che, nell'ipotesi di prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter – rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea – il committente assolve i predetti obblighi.
co. 5	⇒ è inserito l'obbligo di esposizione, nella fattura emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, dell'annotazione "inversione contabile", derubricando ad eventuale l'indicazione del riferimento normativo.

⇒ Volume d'affari

L'articolo 1, co.2, lett.c) del D.L. n.216/12 rivede significativamente il sistema delle esclusioni dal computo del volume d'affari di cui all'art.20, co.1, primo periodo, del DPR n.633/72:

- ⇒ è confermato il principio di irrilevanza dei passaggi di beni tra attività separate (art.36, co.5, del Decreto Iva) e delle cessioni di beni ammortizzabili, precisando, però, che rientrano anche le voci B.I.3) e B.I.4) dello Stato patrimoniale attivo di cui all'art.2424 c.c. (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e diritti simili), in luogo dell'attuale formulazione che citata, invece, l'art.2425, n.3) c.c., ovvero i lavori in corso su ordinazione;
- ⇒ è stata soppressa l'esclusione – originariamente introdotta dall'art.1, co.1, del D.Lgs. n.18 dell'11/02/10– delle prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art.7-ter del DPR n.633/72. Tali operazioni non rilevano, tuttavia, ai fini dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale, in virtù della modifica che il Decreto "Salva infrazioni" opera sull'art.1, co.1, lett.a) del D.L. n. 746/83.

⇒ Fatturazione delle operazioni

L'articolo 1, co.2, lett.d) del D.L. n.216/12 dispone l'integrale sostituzione dei co.1-6 dell'art.21 del DPR n.633/72, in materia di emissione della fattura. In primo luogo, è precisato che per fattura elettronica s'intende quella emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico, il cui ricorso è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. È, inoltre, precisato che la fattura, cartacea od elettronica, si considera emessa – oltre che nei casi di consegna, spedizione o trasmissione – all'atto della messa a disposizione del cessionario o committente.

È altresì ampliato il contenuto minimo obbligatorio della fattura, con la previsione delle seguenti ulteriori indicazioni (art.21, co.2 del DPR n.633/72):

- data di emissione;
- numero progressivo di univoca identificazione della fattura;
- ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cedente/prestatore e cessionario/committente, del rappresentante fiscale, e ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- numero di partita Iva del cedente o prestatore;
- numero di partita Iva del cessionario o committente, ovvero – in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea – numero di identificazione Iva attribuito nel Paese di stabilimento.

Qualora il cessionario o committente, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, deve essere indicato il codice fiscale dello stesso.

- corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti ai beni ceduti a titolo di sconto, premio od abbuono di cui all'art.15, co.1, n.2) del DPR n.633/72;
- corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio od abbuono. Non è, pertanto, più previsto alcun riferimento al valore normale, bensì al corrispettivo, analogamente al punto precedente.

La principale novità del co.3 dell'art.21 del DPR n.633/72 riguarda la fattura elettronica: il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura, dal momento della propria emissione, sino al termine del suo periodo di conservazione.

L'autenticità dell'origine e l'integrità del documento possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ad essa riferibile, oppure tramite l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente, o attraverso sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

Il nuovo co.4 dell'art.21 del DPR n.633/72 contiene, invece, diverse deroghe al principio di emissione della fattura al momento dell'effettuazione dell'operazione, riguardanti, tra l'altro, i seguenti casi:

- cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo, per il tramite del proprio cedente: la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;
- prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato comunitario, non soggette all'imposta ai sensi dell'art.7-ter del DPR n.633/72: la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- prestazioni di servizi di cui all'art.6, co.6, primo periodo del DPR n.633/72, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito al di fuori dell'Unione Europea: la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Il successivo co.6 dell'art.21 del Decreto Iva viene rivisto nel senso di prevedere l'obbligatoria indicazione in fattura delle seguenti annotazioni:

operazione non soggetta



per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi sottoposti a vigilanza doganale, escluse dall'applicazione dell'Iva, a norma dell'art.7-bis, co.1 del DPR n.633/72;

operazione non imponibile	⇒	per le esportazioni e fattispecie assimilate, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, cessioni a soggetti residenti o domiciliati al di fuori del territorio comunitario (artt.8, 8- <i>bis</i> , 9 e 38- <i>quater</i> , del Decreto Iva);
operazione esente	⇒	con riferimento a quelle di cui all'art.10 del DPR n.633/72, ad eccezione di quelle indicate al n.6) della medesima disposizione;
regime del margine – beni usati, regime del margine – oggetti d'arte, regime del margine – oggetti di antiquariato o collezione	⇒	a seconda dei casi di cui al D.L. n. 41/95;
regime del margine – agenzie di viaggio	⇒	per le operazioni soggette alla disciplina di cui all'art.74-ter del DPR n.633/72.

L'articolo 21 del DPR n.633/72 è, inoltre, integrato – ad opera del Decreto “Salva infrazioni” – da due nuove disposizioni. In primo luogo, il co.6-*bis*, per effetto del quale i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono obbligati ad emettere fattura anche quando pongono in essere le operazioni sotto riportate, non soggette ad Iva in base agli artt. da 7 a 7-*septies* (ovvero non territorialmente rilevanti in Italia):

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi – diverse da quelle finanziarie esenti di cui all'art.10, nn.1)-4) e 9), del DPR n.633/72 – effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'importa in un altro Stato comunitario. Al ricorrere di tale ipotesi, nella fattura – in luogo dell'ammontare dell'Iva – deve essere apposta la dicitura “inversione contabile”, con l'eventuale specificazione della disposizione di riferimento;
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate al di fuori dell'Unione Europea. In tale caso, nel documento fiscale deve essere indicata l'annotazione “operazione non soggetta”, e l'eventuale fonte normativa.

Analogamente, il successivo co.6-*ter* stabilisce che le fatture emesse dal cessionario o committente, in virtù di un obbligo proprio, devono riportare l'annotazione “autofatturazione”.

⇒ Fattura semplificata

Il D.L. n.216/12 introduce, inoltre, l'art.21-*bis* del DPR n.633/72, per effetto del quale è possibile emettere la fattura in forma semplificata, purché sia di ammontare complessivo non superiore ad € 100, oppure si tratti di una nota di variazione di cui al successivo art.26. In particolare, al ricorrere di tali condizioni, è possibile emettere la fattura indicando, in luogo dei dati identificativi del cessionario o committente stabilito in Italia, soltanto il codice fiscale o il numero di partita Iva dello stesso: qualora costui sia, invece, stabilito in un altro Stato comunitario, è possibile riportare il numero di identificazione Iva attribuito da tale Paese estero.

Un'ulteriore novità è rappresentata dalla circostanza che nella fattura semplificata non è necessario indicare la base imponibile Iva, essendo sufficiente l'esposizione del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla: in altri termini, è possibile indicare soltanto il prezzo totale (Iva inclusa) e l'aliquota d'imposta applicata.

Il comma 3 dell'art.21-*bis* del DPR n.633/72 attribuisce, inoltre, al Ministro dell'Economia e delle Finanze il potere di ampliare l'ambito di operatività della facoltà di emissione della fattura semplificata, secondo due modalità distinte:

1. aumento del limite massimo del corrispettivo complessivo, da € 100 ad € 400;
2. esclusione di una soglia, per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività, o da peculiari tipologie di soggetti, per i quali le pratiche commerciali od amministrative o le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli obblighi di cui agli artt.13, co.4, e 21, co.2, del DPR n.633/72.

In ogni caso, l'emissione della fattura semplificata non è ammessa con riferimento alle seguenti tipologie di operazioni:

- ➔ cessioni intracomunitarie (art. 41 del D.L. n. 331/1993);
- ➔ operazioni disciplinate dall'art.21, co.6-*bis*, lett. a), del DPR n.633/72 di cui al precedente paragrafo "Fatturazione delle operazioni".

⇒ Tenuta e conservazione dei registri e documenti

L'articolo 1, co.2, lett. f), del D.L. n.216/12 sostituisce integralmente il co.3 dell'art.39 del DPR n.633/72, stabilendo che le fatture elettroniche devono essere conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del Decreto Ministeriale emanato ai sensi dell'art.21, co.5, del D.Lgs. n.82/05. È, inoltre, previsto che possono essere conservate elettronicamente le fatture create in formato cartaceo ed elettronico, comprese quelle generate in formato elettronico, ma che non possono definirsi fatture elettroniche a causa della mancata accettazione da parte del destinatario.

Disciplina comunitaria

L'articolo 1, co.3, del Decreto "Salva infrazioni" riformula integralmente l'art.39 del D.L. n.331/93 ("*Effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari*"), al fine di rispettare le disposizioni europee secondo cui l'acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato nel momento in cui si ritiene eseguita un'analoga cessione di beni interna: conseguentemente, la predetta disposizione stabilisce, al co.1, che il momento di effettuazione sia della cessione che dell'acquisto intracomunitario di beni coincide con la data di consegna o spedizione dei beni a partire dallo Stato membro di provenienza. È, inoltre, modificato il successivo co.2, per tenere conto dell'abrogazione – operata dalla [Direttiva 2010/45/UE](#) – dell'obbligo di emissione della fattura per gli acconti incassati in relazione ad una cessione intracomunitaria.

Coerentemente con la predetta fonte comunitaria, che ha imposto agli Stati membri di consentire – con riferimento alle cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitarie – l'emissione della fattura entro il 15 mese successivo, è altresì modificato, per le cessioni intracomunitarie di beni, l'art.46, co.2, secondo periodo, del D.L. n.331/93, analogamente a quanto stabilito dalla disciplina interna per le prestazioni di servizi intracomunitarie (art.21, co.4, lett.c), del DPR n.633/72).

Viene pure riscritto il successivo co.5 dell'art.46 del D.L. n.331/93, riguardante il caso del cessionario di un acquisto intracomunitario di cui al precedente art.38, co.2 e 3, lett.b), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve procedere all'emissione della stessa – in un unico esemplare – non oltre il 15 del terzo mese successivo a quello del predetto momento di effettuazione dell'operazione. Diversamente, qualora la fattura sia stata effettivamente ricevuta, ma risulta emessa per un corrispettivo inferiore a quello reale, il cessionario deve emettere una fattura integrativa entro il 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

Il riferimento al “*giorno 15 del mese successivo*” è stato inserito anche nel co.1 dell’art.47 del D.L. n.331/93, per la distinta annotazione – rispetto alla data di ricezione, e con riguardo al mese precedente, nel registro dei documenti emessi (art.23 del DPR n.633/72) – delle fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui al precedente art.38, co.2 e 3, lett.b), previa integrazione, a norma dell’art.46, co.1. Fermo restando che, ai fini della detrazione dell’Iva, tali fatture devono essere annotate distintamente anche nel registro degli acquisti.

Qualora le suddette fatture siano ricevute da uno degli enti di cui all’art.4, co.4, del DPR n.633/72, non soggetti passivi d’imposta, le fatture devono essere annotate da costoro – previa loro progressiva numerazione – entro i medesimi termini di cui sopra, in un apposito registro, tenuto e conservato a norma dell’art.39 del Decreto Iva (art.47, co.3 del D.L. n.331/93). Nel caso in cui, al di fuori di tale ipotesi, i soggetti in parola abbiano effettuato acquisti intracomunitari per i quali è dovuta l’imposta, sono tenuti altresì a presentare – in via telematica, ed entro ciascun mese – una dichiarazione relativa agli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (art.49, co.1 del D.L. n.331/93)

È, infine, sostituito il co. 4 dell’art. 47 del D.L. n.331/93, per effetto del quale le fatture relative alle cessioni intracomunitarie sono annotate distintamente nel registro delle fatture emesse, secondo l’ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell’operazione.