



## **VADEMECUM: La fatturazione delle prestazioni professionali dei veterinari**

L'emissione della fattura è uno degli adempimenti previsti dalla normativa iva, apparentemente semplice, che però richiede la conoscenza di specifiche regole contenute in diverse norme del DPR 29 settembre 1972, n. 633 che hanno da un anno subito anche numerose modifiche.

Appare quindi utile ricordare quali siano, alla data odierna, le regole da seguire per questo adempimento.

Anche se può sembrare noioso questo scritto ripercorre le regole di fatturazione passo per passo con l'intento di fornire un utile vademecum da consultare.

### **LA FATTURAZIONE REGOLE BASE**

La norma principale di riferimento è l'articolo 21 del DPR 633/1972 che nell'ultima versione in vigore dal 1 gennaio 2013 si riporta qui sotto.

Testo dell'articolo	Commento
<p>Comma 1. Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo. Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza e' consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate e purchè il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.</p>	<p>Il primo comma definisce le generalità dell'obbligo di fatturazione che possono essere così riassunte:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il soggetto che effettua la cessione o la prestazione emette la fattura chiamandola a sua scelta fattura, nota, conto parcella o simili</li> <li>- la fattura può anche essere emessa, per conto del soggetto obbligato per conto di quest'ultimo anche da un terzo, ferma restando tutta la responsabilità in capo al soggetto obbligato all'emissione</li> <li>- viene codificata l'esistenza della fattura elettronica. Per le modalità di emissione della fattura elettronica e le sue caratteristiche si rinvia all'apposito paragrafo di questo vademecum.</li> <li>- Il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione di questa modalità di fatturazione da parte del destinatario.</li> <li>- <b><u>La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.</u></b></li> </ul> <p>Questo ultimo punto è il più importante anche per i riflessi che può avere in caso di contestazioni in merito alla regolarità di emissione della fattura. Infatti in caso di verifica presso lo studio <u>se la fattura è stata emessa, ma non è stata consegnata o spedita può essere contestata dal verificatore l'omessa fatturazione.</u> E' il caso di ricordare che non esiste nell'ambito delle irregolarità in tema di fatturazione la ritardata fatturazione, ma solo l'omessa fatturazione.</p> <p>Un esempio concreto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fattura emessa il giorno 12 gennaio 2014 non consegnata al cliente</li> </ul> <p><u>caso 1)</u> inizio verifica 13 gennaio 2014 il verificatore trova sulla scrivania la fattura in una busta pronta per la spedizione, ma non</p>



	<p>ancora imbucata. La fattura si considera non emessa</p> <p><u>caso 2)</u> inizio verifica 20 gennaio 2014, dall'esame della posta elettronica certificata del giorno 13 gennaio 2014 si trova una e-mail con il seguente testo:</p> <p><i>Gentile cliente, alleghiamo alla presente la nostra fattura del 12 gennaio 2014. La fattura <b>non</b> sarà successivamente spedita per posta.</i></p> <p>Anche in questo caso potrà essere contestata l'omessa fatturazione in quanto il contribuente stesso dichiara che la fattura NON è stata spedita il giorno della sua emissione, ma il giorno successivo e che non è stata preceduta dalla spedizione a mezzo posta.</p>
<p>Comma 2. La fattura contiene le seguenti indicazioni:</p> <p>a) data di emissione;</p> <p>b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;</p> <p>c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;</p> <p>d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;</p> <p>e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;</p> <p>f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;</p> <p>g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;</p> <p>h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;</p> <p>i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;</p> <p>l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;</p> <p>m) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con</p>	<p>Il secondo comma indica dettagliatamente il contenuto OBBLIGATORIO della fattura.</p> <p>Nel caso delle prestazioni professionali:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. per il prestatore del servizio: nome e cognome (professionista individuale) o denominazione (studio associato) o ragione sociale (società tra professionisti)</li> <li>2. residenza o domicilio del prestatore</li> <li>3. numero di partita iva del prestatore</li> <li>4. data di emissione</li> <li>5. numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco.</li> </ol> <p>Proprio dal 1 gennaio 2013 sembrava fossero state modificate le regole di numerazione della fattura, alla fine dopo molte incertezze, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la fattura può essere numerata, a scelta del contribuente, in uno dei seguenti modi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) utilizzare le regole di fatturazione già in vigore fino al 31.12.2012 e cioè iniziare ogni anno la numerazione nuova partendo dal n. 1</li> <li>b) adottare una nuova regola di fatturazione continua per tutta la vita professionale proseguendo 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 e così di seguito di anno in anno. Tenuto conto che ci sono studi veterinari "piccoli" che emettono anche 500 fatture all'anno e che si va in pensione dopo 35 anni l'ultima fattura emessa prima di andare in pensione potrebbe avere anche il numero 17.500);</li> <li>c) 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 .....);</li> </ol> <ol style="list-style-type: none"> <li>6. nome e cognome o denominazione o ragione</li> </ol>



modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;  
n) annotazione che la stessa e' emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

sociale del cliente.

7. Numero di partita iva del cliente se è professionista o imprenditore. Se il cliente è un soggetto passivo Iva in uno Stato della Unione Europea deve essere indicato il numero di partita iva attribuito nello Stato di residenza del cliente. Nessun obbligo in tal senso è previsto in presenza di committente residente in un Paese Extra-Ue (anche se il soggetto che agisce nell'esercizio d'impresa o arte e professione)
8. Numero di codice fiscale se il cliente NON agisce nell'esercizio di impresa (consumatore finale o ente) questo è il caso più frequente per i veterinari. Nessun 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.
9. natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione.

Questo punto merita una precisazione: NON sono ammissibili, né accettate descrizioni generiche, ma quanto viene fatturato deve essere con precisione descritto con:

- natura: quale prestazione è stata fatta es: Vaccinazione, visita a domicilio, intervento chirurgico per ?????? ecc
- qualità: è una ulteriore specificazione della natura es: Vaccinazione (natura) antirabbica (qualità)
- quantità: numero delle prestazioni effettuate.

E' importante evidenziare che sono molto frequenti le contestazioni in merito alla genericità della descrizione della prestazione. Di recente anche la Corte di Cassazione ha considerato inammissibile la descrizione "consulenza professionale " in quanto in assenza di un contratto scritto la prestazione poteva essere considerata falsa.

In ogni caso già l'amministrazione finanziaria con la Risoluzione 3/05/1995 n. 111 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI in relazione a fatture emesse da medici dentisti (quindi prestazioni di tipo sanitario) ha precisato che la descrizione "Ciclo di cure medico-odontoiatriche specialistiche", ovvero di analoghe frasi" non può considerarsi " conforme al dettato legislativo. Infatti, come si evince dalla lettura della norma in esame, appare evidente che il legislatore abbia voluto imporre ai contribuenti l'obbligo di specificare puntualmente le prestazioni rese al fine evidente di facilitare la successiva, ed eventuale, attività di accertamento degli organi verificatori dell'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza risulta difforme dalla volontà del legislatore il proposto contenuto della descrizione da apporre sulla fattura,(omissis) in quanto pecca di eccessiva genericità"

Si veda quanto indicato in merito a questo punto nel



	<p>commento alla nuova fattura semplificata nell'apposito paragrafo di questo vademecum.</p> <p>10. corrispettivo e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile.</p> <p>Per quanto riguarda gli importi in valuta occorre segnalare quanto segue.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>11. aliquota ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro</p>
<p>Comma 3. Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere g), h) ed l), sono indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura. Nel caso di più fatture elettroniche trasmesse in unico lotto allo stesso destinatario da parte dello stesso cedente o prestatore, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni. Il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o</p>	<p>Il terzo comma indica la necessità di indicare tutti gli elementi relativi a imponibile, imposta e aliquota distintamente nel caso ci sia applicazione di aliquote diverse in fattura.</p> <p>Il resto dell'articolo è dedicato alle regole di fatturazione elettronica, per le quali si rinvia all'apposito capitolo di questo vademecum.</p> <p>Infine viene precisato che le fatture emesse redatte in lingua straniera sono tradotte in italiano a richiesta dell'amministrazione finanziaria ai fini del controllo. Possono quindi essere emesse fatture in lingue diverse dall'italiano, che saranno tradotte solo a richiesta dell'amministrazione finanziaria.</p>



<p>mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticita' dell'origine e l'integrita' dei dati. Le fatture redatte in lingua straniera sono tradotte in lingua nazionale, a fini di controllo, a richiesta dell'amministrazione finanziaria.</p>	
<p>Comma 4. La fattura e' emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea e' compilata in duplice esemplare di cui uno e' consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:</p> <p>a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali e' effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;</p> <p>b) per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura e' emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;</p> <p>c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;</p> <p>d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.</p>	<p>Il comma 4 affronta il delicato argomento relativo al momento di emissione della fattura. Oltre a quanto precisato in commento al comma 1 questo comma serve per individuare il momento in cui la fattura deve essere emessa (formata) che coincide anche con il momento della consegna o della spedizione.</p> <p>Questo articolo precisa, quindi, quale è la data ultima per emettere la fattura.</p> <p>Si limita la trattazione alle fatture per le prestazioni professionali per le quali l'articolo 6 del DPR 633/72 prevede quanto segue:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>le prestazioni di servizi</b> si considerano effettuate all'atto del <b>pagamento del corrispettivo</b>.</li> <li>2. <b>Se viene pagato in tutto o in parte (acconto) il corrispettivo</b>, la fattura <b>deve essere emessa all'atto del pagamento per la parte pagata</b>.</li> </ol> <p><u>Questa regola generale per le prestazioni di servizi contenuta nell'articolo 6 del DPR 633/72 prevede due eccezioni indicate nel comma 7 di tale articolo e precisamente:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>le prestazioni di servizi</b>, effettuate nei confronti di <b>soggetti passivi</b> (quindi non consumatori finali ma soggetti con partita iva) <b>residenti in altri stati della Unione Europea</b> e quindi non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7 ter del DPR 633/72, <b>si considerano effettuate al momento di ultimazione della prestazione</b>. La fattura in questo caso, deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</li> <li>- <b>le prestazioni di servizi rese</b> a o ricevute da un <b>soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea</b>, si considerano <b>effettuate al momento di ultimazione della prestazione</b> e la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</li> <li>- <b>in caso di prestazioni continuative</b> (probabilmente molto raro nella professione veterinaria) sempre nei confronti di committenti soggetti passivi in altri Stati della Unione Europea o extra UE il momento di effettuazione della prestazione coincide con la maturazione del corrispettivo o se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime. La fattura deve essere</li> </ul>



	<p>emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della operazione.</p> <p><u>Anche in questi ultimi casi se anteriormente alla ultimazione della prestazione o alla maturazione del corrispettivo o in corso d'anno sono incassati in tutto o in parte i corrispettivi la fattura deve essere emessa in quel momento per la parte incassata.</u></p> <p>Da ultimo una importante annotazione relativa al significato da attribuire al termine MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE che deve coincidere con la data di emissione della fattura.</p> <p>Al momento della introduzione di questo concetto nel corpo dell'articolo 21 del DPR 633 ad opera della legge 14 agosto 1974, n. 354 il Ministero delle Finanze con la circolare 31 ottobre 1974, n. 72 ha chiarito espressamente che:</p> <p><i><u>"la fattura, relativamente alle operazioni per le quali è obbligatoria l'emissione di detto documento, deve essere emessa in duplice esemplare, dal soggetto <b>che effettua la cessione o la prestazione entro lo stesso giorno in cui l'operazione viene effettuata, con l'obbligo di consegnare o spedire, nello stesso termine, uno degli esemplari all'altra parte.</b>"</u></i></p> <p>Questa interpretazione è ancora valida, anche se molto vecchia, in quanto da allora non è mai stato modificato il concetto di "momento di effettuazione" dell'operazione come momento nel quale scatta l'obbligo di fatturazione. D'altra parte nessuna diversa interpretazione può essere ammessa in quanto sulla data della fattura è richiesta la data di emissione e non l'ora, quindi il giorno in cui l'operazione deve essere fatturata termina con le ore 24 dello stesso.</p> <p>Un esempio pratico da seguire in caso di verifica (si tratta di un esempio tratto da una contestazione effettivamente effettuata):</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- il cliente riceve la prestazione e la paga il giorno 2 febbraio 2014 alle ore 10</li><li>- al momento di stampare la fattura, dopo averla correttamente emessa, la stampante non funziona. Il professionista congeda il cliente e lo informa che spedisce la fattura pagata per posta</li><li>- alle ore 16 dello stesso 2 febbraio 2014 un agente della Guardia di Finanza si presenta in ambulatorio per una verifica e contesta la mancata emissione della fattura.</li><li>- Questa contestazione non è corretta in quanto la fattura deve essere emessa e spedita entro le 24 del 2 febbraio 2014.</li></ul> <p>In questo caso è opportuno far verbalizzare nel verbale di contestazione che viene redatto al momento della verifica che "la fattura deve essere emessa e spedita al cliente entro le ore 24 del giorno di effettuazione dell'operazione, termine che al momento della verifica non è ancora scaduto".</p>
5. Nelle ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, primo periodo, il cessionario o il	Si tratta della cosiddetta inversione contabile per la quale si rinvia all'apposito capitolo di questo vademecum



<p>committente emette la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, si assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo.</p>	
<p>6. La fattura e' emessa anche per le tipologie di operazioni sotto elencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:</p> <p>a) cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7-bis, comma 1, con l'annotazione "operazione non soggetta";</p> <p>b) operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione "operazione non imponibile";</p> <p>c) operazioni esenti di cui all'articolo 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione "operazione esente";</p> <p>d) operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con l'annotazione, a seconda dei casi, "regime del margine - beni usati", "regime del margine - oggetti d'arte" o "regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione";</p> <p>e) operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'articolo 74-ter, con l'annotazione "regime del margine - agenzie di viaggio".</p>	<p>In questo comma sono specificate le indicazioni da riportare in fattura quando non ci sia applicazione della imposta. Finalmente una norma positiva ha standardizzato cosa si deve indicare in caso di assenza dell'imposta mettendo fine alla confusione e alla fantasia che hanno regnato fino al 1 gennaio 2013. Nella tabella A di in calce a questo paragrafo viene schematizzato il contenuto di questo comma.</p>
<p>Comma 6-bis. I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:</p> <p>a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che e' debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione "inversione contabile";</p> <p>b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione "operazione non soggetta".</p>	<p>Questo comma introduce dal 1 gennaio 2013 l'obbligo di emettere la fattura anche per le operazioni di cui agli articoli da 7 a 7-septies del DPR 633/72 fino a questo momento non soggette all'obbligo di fatturazione, indicando anche per tali fatture le indicazioni da inserire in fattura. (Tabella A)</p>
<p>Comma 6-ter. Le fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio recano l'annotazione "autofatturazione".</p>	<p>Questo comma aggiunge una ipotesi ulteriore di annotazione da apporre in fattura anche questa indicata nella Tabella A che segue</p>
<p>Comma 7. Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta e' dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.</p>	<p>Questo comma contiene una indicazione destinata a chi si trovi nell'ipotesi di fatturazione per operazioni inesistenti o emesse in misura superiore al reale. In questo caso l'importo dell'iva indicato in fattura (anche se relativo a tali ipotesi) è quello che risulterà dovuto.</p>



Comma 8. Le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo.	Questo comma vieta di addebitare al cliente le spese di emissione della fattura a qualsiasi titolo.
--	---

Prima di passare ad altri aspetti dell'emissione della fattura è necessario precisare che l'articolo 21 indica il contenuto obbligatorio della fattura. La prassi e la cortesia dei rapporti cliente fornitore ha nel tempo introdotto anche delle annotazioni facoltative che di seguito vengono evidenziate indicandone la ragione:

- aliquota e importo della ritenuta d'acconto (se si tratta di clienti professionisti o imprenditori): è un dato facoltativo che viene indicato per ricordare al cliente che deve trattenere e versare la ritenuta sulla prestazione professionale svolta
- luogo e data di nascita: serve per agevolare il cliente nella predisposizione delle certificazioni delle ritenute e del modello di dichiarazione 770.
- Dati IBAN necessari per ottenere il pagamento della fattura da parte dei clienti che pagano con bonifico

Una ultima indicazione per i contribuenti minimi. Anche se l'articolo 21 appena commentato non lo prevede questi soggetti devono emettere la fattura indicando che si tratta di "Operazione non soggetta a iva ai sensi dell'articolo 27 commi 1 e 2 D.L. 6 luglio 2011 n. 98" e per evitare l'applicazione della ritenuta informando il cliente di questo esonero l'indicazione facoltativa, ma necessaria per evitare problemi, "Prestazione non soggetta a ritenuta d'acconto ai sensi del comma 5.2 del Provvedimento Agenzia delle entrate del 22.12.2011 n. 185820". Naturalmente questa ultima annotazione deve essere indicata solo se il cliente è un professionista o un imprenditore, non un consumatore finale.

TABELLA A: Indicazioni da evidenziare in fattura in caso di mancanza dell'imposta.

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

**L'INVERSIONE CONTABILE: AUTOFATTURA O INTEGRAZIONE**





Prima di trattare la problematica relativa alle operazioni (acquisti di beni e servizi all'interno della Unione Europea) che necessita di inversione contabile (operazioni intraUE) è necessario ricordare che per porle in essere è necessario che il contribuente sia iscritto nel registro VIES.

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 comma 2, art.17, DPR n.633/72 recita: "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".

**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
		Dall'1.1.2013
Servizi generici (art.7-ter, DPR n.633/72)	Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura
Servizi diversi da quelli generici (artt.7-quater e 7-quinquies, DPR n.633/72)	Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura
Cessione di beni (art.7-bis, DPR n.633/72)	Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura

### **LA COSIDETTA "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:

1. 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:
  - a. 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);
  - b. in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Ue, il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
2. **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);**
3. 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 fatture 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 fatture rettificative venga riportato il riferimento della fattura rettificata e le specifiche indicazioni che vengono modificate.

Non è possibile emettere 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.

In sostanza la vera semplificazione consiste:

- nell'indicare il solo codice fiscale o la partita Iva in luogo di tutti i dati del cliente
- nel poter in maniera più semplice la descrizione della prestazione svolta evitando l'indicazione della "natura, qualità e quantità dei servizi prestati" e quindi per le prestazioni di importo inferiore al predetto limite di € 100 evitare le eventuali contestazioni di imprecisione nella descrizione di cui si è parlato in caso di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria. L'Agenzia delle Entrate nella sua circolare n.12/E del 3 maggio 2013 ha chiaramente indicato che "L'operazione può, inoltre, essere indicata in modo sintetico".

Tuttavia, per evitare di confondere le due tipologie di fatture (ordinaria o semplificata) che si presentano di fatto molto simili (anche perché i dati del cliente anagrafici del cliente possono comunque essere indicati sul documento semplificato), si consiglia di indicare nel documento "fattura semplificata n. del "

#### **FATTURA DIFFERITA ESTESA AI SERVIZI**



Per completezza di trattazione delle novità introdotte dal 2013 in merito alla fatturazione delle prestazioni di servizi si segnala la possibilità di emettere anche per i servizi fatture cosiddette differite.

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 prestazioni di servizi, queste siano "individuabili attraverso idonea documentazione".

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.**

Questo significa che anche se la fattura viene emessa nel mese successivo, il versamento dell'iva avviene non con riferimento al mese di emissione ma al mese di effettuazione dell'operazione, in altre parole l'emissione di una fattura differita non comporta il versamento dell'imposta in un mese successivo.

Peraltro, non è giunta alcuna indicazione in merito alla "idonea documentazione" a cui il legislatore ha subordinato la possibilità di ricorrere alla fatturazione differita dei servizi. In mancanza di un obbligo di legge, non dovrebbe essere necessaria una documentazione ad hoc, potendo ritenersi sufficienti la corrispondenza commerciale o la contrattualistica usata per la formalizzazione dell'accordo sul piano commerciale.

Data l'incertezza in merito e la complicazione contabile per l'effettuazione delle liquidazioni periodiche iva si consiglia per il momento di non ricorrere a questa possibilità di fatturazione in attesa di maggiori chiarimenti.

## **LA FATTURAZIONE ELETTRONICA**

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.

L'art.21 comma 1 secondo periodo infatti recita :” Per fattura elettronica si intende la fattura che e' stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario”

**E' necessario chiarire che bisogna distinguere la fattura elettronica dalla cosiddetta fattura in formato elettronico**

Si può definire fattura elettronica solo una fattura accettata come tale dal cliente. Senza accettazione la fattura non diventa elettronica

La fattura elettronica è un documento:

- emesso e ricevuto in formato elettronico.(comma.1 dell'art.21 del DPR n.633/72)
- non è limitata ad un determinato formato ma può essere emessa in uno qualsiasi di quelli attualmente in commercio (pdf,doc,xls,tiff,xml ecc)
- è equiparata alla fattura cartacea
- è subordinata all'accettazione del destinatario.

La fattura elettronica e la fattura cartacea hanno i seguenti requisiti comuni:

- Integrità,
- Autenticità
- Leggibilità

Questi requisiti (IAL) possono essere ottenuti a scelta dell'emittente, attraverso:

- sistemi di controllo interno di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra fattura e cessione/prestazione
- firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente
- trasmissione elettronica dei dati (Electronic Data Interchange).

**Riassumendo:**



- **La fattura creata in formato elettronico** è una fattura in formato elettronico (pdf), emessa e ricevuta in formato elettronico, esempio PEC o inviata al destinatario, come normalmente avviene, come allegato ad un semplice messaggio di posta elettronica, **mancante dell'accettazione del destinatario.**
- **La fattura elettronica** è una fattura in formato elettronico (pdf), emessa e ricevuta in formato elettronico, inviata al destinatario, come normalmente avviene, come allegato ad un semplice messaggio di posta elettronica o Pec, **accettata come tale dal destinatario.**

La differenza tra l'una e l'altra tipologia di fatture assume rilevanza soprattutto con riferimento alle modalità di conservazione del documento infatti:

- la fattura creata in formato elettronico potrà essere materializzata (cioè stampata) e conservata in forma cartacea da entrambi soggetti, emittente e destinatario, ovvero, a loro scelta, conservata in forma elettronica (art. 39, terzo comma, terzo periodo)
- la fattura elettronica invece deve essere conservata sia dall'emittente che dal destinatario secondo le regole della conservazione sostitutiva previste da apposite norme di legge.

Come si è visto l'accettazione da parte del destinatario a definire se una fattura sia una fattura elettronica o una fattura creata in formato elettronico.

Come si manifesta l'accettazione:

La norma non dà alcuna informazione circa le modalità con la quale l'accettazione può essere rilasciata. Si ritiene che la forma sia la più libera possibile, (ma il destinatario deve essere preventivamente edotto che il cedente intende inviare una fattura elettronica. Il cessionario deve avere la possibilità di non accettare il documento come tale). Questo significa che l'accettazione possa avvenire anche implicitamente, attraverso fatti concludenti.

Per evitare fraintendimenti in merito alla manifestazione dell'accettazione della fattura elettronica anche per non incorrere negli obblighi di conservazione sostitutiva è opportuno attuare alcune precauzioni:

- il soggetto emittente che non è interessato alla fattura elettronica può inviare la fattura semplicemente indicando che "la presente non costituisce fattura elettronica ai sensi dell'art.21 DP.633/72 e art.39 terzo comma "
- Il cliente che non è interessato alla fattura elettronica e che ha ricevuto la fattura senza alcuna indicazione al riguardo è opportuno che comunichi che " la fattura da noi ricevuta non verrà da noi accettata come fattura elettronica ai sensi ed agli effetti dell'art.21 e art.39 comma 3 DP.633/72"
- l'emittente che è, invece, interessato alla fattura elettronica può inviare la fattura elettronica accompagnandola con la seguente avvertenza "l'accettazione della presente come fattura elettronica ai sensi dell'art.21 e art.39 terzo comma DP:633/72, potrà essere da voi data anche implicitamente ovvero con il pagamento del relativo corrispettivo"