

Chiarimenti sui processi di fatturazione elettronica



Premessa

A partire dalle segnalazioni pervenute dalle aziende e dalle associazioni di comparto, con il presente documento si provvede ad esaminare e fornire chiarimenti su alcuni aspetti rilevanti riguardanti i processi di fatturazione elettronica.

1) Fatture per servizi promozionali

Sono state evidenziate alcune criticità sul tema dei c.d. "servizi promozionali" in relazione a carenze informative riscontrabili nelle fatture elettroniche ricevute dai produttori, per effetto delle quali in alcune situazioni emergerebbero difficoltà nell'esatta individuazione e qualificazione delle attività promozionali effettuate dal distributore, che viceversa verrebbero dettagliate in documenti che vengono trasmessi al di fuori del sistema di interscambio.

1.1) Considerazioni

L'argomento in questione attiene al contenuto della fattura il quale, a prescindere dalla natura elettronica o cartacea, deve essere esaminato alla luce delle disposizioni di cui all'art. 21 del D.p.r. 633/72 che, oltre alla corretta identificazione delle parti coinvolte nell'operazione, prevede, ai fini che qui interessano, l'obbligo di indicare "la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione" oltre agli "altri dati necessari per la determinazione della base imponibile".

Ciò premesso, con riferimento alle informazioni da esplicitare in fattura nell'ambito della fattispecie "servizi promozionali", un utile riferimento è contenuto nelle Linee Guida Amministrative "liquidazione degli incentivi commerciali e problematiche fiscali" emanate da GS1 e pubblicate sul sito istituzionale, al quale si rimanda integralmente.

Le indicazioni delle citate linee guida sono state peraltro confermate nella Risoluzione 36/2008, ove, con riferimento alle modalità di fatturazione dei servizi promozionali è stato evidenziato che

[...] la fattura deve contenere [...] il riferimento all'accordo quadro/integrativo in cui sono fissate:

- a. le condizioni di calcolo del compenso;*
- b. il calendario promozionale;*
- c. i punti vendita (o tipologia di punti vendita) in cui si è svolta la promozione, se specificamente individuati, altrimenti la dicitura "nell'intera rete di punti vendita";*
- d. il periodo di promozione, i prodotti o la categoria oggetto di promozione.*

[...] 2. oppure, nel caso di pagamenti periodici, ossia a scadenze determinate dei corrispettivi, da cui consegue l'obbligo di fatturazione "con cadenza periodica" delle singole prestazioni rese nell'ambito di un'attività promozionale unitaria articolata nel tempo, nel rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 6 del DPR n. 633/72, il documento deve contenere oltre agli elementi di cui all'art. 21, c. 2 e ai riferimenti di cui alle lettere a), b), c) e d) di cui sopra, anche l'indicazione se la singola prestazione è riconducibile ad un'attività unitaria.

Analogamente a quanto precisato per le fatturazioni specifiche, è opportuno che l'addebito avvenga sempre indicando la dicitura "acconto" e "salvo conguaglio". Il conguaglio sarà a consuntivo di fatturato e potrà essere addebitato in misura fissa con un unico documento che indichi (almeno in allegato) la base dell'accordo (fatturato effettivo e percentuale concordata), le fatture relative agli acconti già corrisposti, il residuo".

Sulla base della normativa IVA e delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, dunque, è obbligatorio che la fattura elettronica XML riporti una descrizione compiuta dell'attività promozionale svolta e che sia altresì indicato il riferimento all'accordo quadro-integrativo ove sono fissate:

- a) le condizioni di calcolo del compenso;
- b) il calendario promozionale;
- c) i punti vendita (o tipologia di punti vendita) in cui si è svolta la promozione, se specificamente individuati, altrimenti la dicitura "nell'intera rete di punti vendita";
- d) il periodo di promozione, i prodotti o la categoria oggetto di promozione;
- e) nei casi previsti, l'indicazione che la prestazione è riconducibile ad attività unitaria

Oltreché in adempimento delle prescrizioni di legge, l'obbligo di rispettare il contenuto obbligatorio della fattura elettronica risulta indispensabile per la corretta gestione amministrativa – contabile dell'operazione da parte del cliente, consentendo a quest'ultimo di individuare agevolmente le attività rese, di esperire i dovuti riscontri di concordanza con le pattuizioni intercorse e di procedere alla relativa approvazione e contabilizzazione del documento.

2) Mancata o erronea indicazione del DDT

Sono pervenute diverse richieste di chiarimento sugli effetti e sul comportamento da tenere nei casi in cui la fattura riporti un'errata indicazione del DDT ovvero sia carente di tale informazione.

2.1) Considerazioni

Il numero di riferimento e la data del Documento di trasporto (DDT) costituiscono elementi obbligatori da valorizzare nel campo 2.1.8. nel solo caso di fatturazione differita ai sensi dell'art. 21, comma 4 del D.P.R. n. 633/72 ove viene infatti previsto che, in deroga alla regola generale prevista per la fatturazione c.d. immediata¹:

"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 è 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."

In tali fattispecie viene quindi prevista

- l'emissione di un DDT o altro documento equipollente che accompagni la merce;
- indicazione nella fattura – che può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo - dei riferimenti del documento di trasporto (numero e data).

Il numero e la data del DDT andranno inseriti, rispettivamente, nel campo 2.1.8.1 "Numero DDT" e 2.1.8.2 "Data DDT". Come evidenziato nel provvedimento 89757/2018 nel caso il DDT non si riferisca a tutta la fattura, ma solo ad alcuni dei beni ceduti, dovrà inoltre essere compilato il campo 2.1.8.3 indicando la linea di dettaglio della fattura cui il DDT si riferisce (da non valorizzare se il riferimento è all'intera fattura).

Per completezza si rileva che ancorché i riferimenti al DDT costituiscano nella fattispecie in discussione elementi obbligatori, lo SDI non effettua alcun tipo di controlli, con la conseguenza che, anche in loro assenza, la fattura (differita) non viene scartata.

Per quanto sopra, si ritiene che:

- nel caso venga ricevuta una fattura differita priva del numero e della data del DDT (ovvero con dati non corretti), si renda necessario richiedere una nota di credito a storno della fattura irregolare e la riemissione della stessa, debitamente compilata;
- nel caso in cui, invece, i riferimenti del DDT siano presenti in fattura, ma siano indicati in un campo diverso da quelli sopraccitati, in assenza di chiarimenti, la fattura non dovrebbe essere considerata irregolare, posto che conterrebbe tutti gli elementi obbligatori previsti dalla Legge (l'errata indicazione dovrebbe rappresentare un mero errore formale).

¹ In base alla formulazione dell'art.21 vigente sino al 30 giugno 2018, "la fattura è emessa entro il giorno di effettuazione dell'operazione" determinata ai sensi dell'articolo 6", ovvero alla consegna del bene ovvero all'incasso del corrispettivo. Tuttavia per effetto delle disposizioni introdotte dal DL 119/2018, sino al 30 giugno 2018 non sono applicabili sanzioni per le fatture che venissero inviate tardivamente ma entro il termine di effettuazione della liquidazioni periodiche; la sanzione è comunque ridotta al 20% qualora la trasmissione avvenga entro il termine della liquidazione periodica successiva. A partire dal 1 luglio 2018, l'art. 21 viene riformulato prevedendo che la fattura è emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione ed in tal caso dovrà recare oltre alla data di emissione anche quella di effettuazione, richiedendo a tal fine un opportuno adeguamento delle specifiche tecniche contenute nel provvedimento 89757/2018.

3) Emissione documenti fuori campo IVA – note di debito

Con riferimento ai documenti fuori campo IVA sono emersi dubbi circa l'obbligo di emissione degli stessi tramite SDI.

3.1) Considerazioni

Per operazioni fuori campo IVA si intendono quelle operazioni che difettano dei presupposti applicativi dell'imposta come definiti in via generale dall'art. 1 del D.p.r. 633/72 e declinati nei successivi articoli 2 e 3 (presupposto oggettivo), artt. 4 e 5 (presupposto soggettivo) art. da 7-bis a 7-septies (presupposto territoriale). Vengono, inoltre, equiparate alle operazioni fuori campo IVA anche le operazioni soggette a regimi particolari di applicazione dell'imposta, quali quelle per cui si applica il regime c.d. "monofase" di cui all'art. 74 del D.p.r. 633/72.

In generale, gli obblighi IVA, tra i quali quello di emissione della fattura, sussistono solo al ricorrere congiunto dei citati presupposti applicativi; a tale regola generale fa tuttavia eccezione l'art. 21, comma 6-bis, introdotto a partire dal 2013, ove viene previsto l'obbligo di fatturazione per talune operazioni che difettano del solo requisito territoriale (es. prestazioni di servizi rese a committenti esteri rilevanti territorialmente nel luogo di stabilimento del committente ex art. 7 - ter).

Premesso quanto sopra, si rileva che per le operazioni fuori campo IVA relative a fattispecie diverse da quelle previste dal citato comma 6-bis dell'art. 21, non sussiste alcun obbligo di emissione della fattura. Tale considerazione è stata confermata anche dalla FAQ n.15 dell'Agenzia delle entrate, la quale ha precisato che per tali operazioni non vi è alcun obbligo di fatturazione, né di conseguenza sussistono obblighi di fatturazione elettronica. Nella stessa FAQ viene evidenziato inoltre che *"Per completezza, tuttavia, si evidenzia che le regole tecniche stabilite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018 consentono di gestire l'emissione e la ricezione via SdI anche di fatture elettroniche "fuori campo IVA" con il formato XML: pertanto, qualora l'operatore decida di emettere una fattura per certificare le predette operazioni, dovrà emetterla elettronicamente via SdI utilizzando il formato XML. In tale ultimo caso, il "codice natura" da utilizzare per rappresentare tali operazioni è "N2"*.

Al riguardo, per ragioni di ordine sistematico si ritiene che quanto affermato dalla Agenzia delle Entrate vada interpretato, oltre il tenore letterale, nel senso della possibilità per il contribuente di trasmettere detti documenti sia per il tramite dello SDI, sia al di fuori del SDI nelle usuali modalità. Depone in tal senso il fatto che l'agenzia abbia precisato che "qualora" si opti per la fattura elettronica si debba adottare il codice N2, sebbene tale codice sia riferibile ad altra tipologia di operazioni "non soggette" individuate dal citato comma 6-bis dell'art. 21, per le quali vige l'obbligo di emissione della fattura.

Peraltro, occorre rilevare che nell'ambito dei documenti c.d. "fuori campo IVA" trovano collocazione anche le c.d. "note di debito" emesse dal cliente per rettificare in diminuzione i saldi debitori nei confronti del fornitore, al solo fine di rettificare "sul piano finanziario" la fattura originaria. Tale fattispecie è stata oggetto di un recente intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate che, nella risposta n.172/2019, ha chiarito che, nell'ambito dei rapporti commerciali, il SDI esclude qualsiasi "richiesta" (da intendersi come documento o nota) non espressamente prevista da disposizioni normative come, ad esempio, *"le note di debito anomale del cessionario/committente, emesse in sostituzione delle note di variazione in diminuzione del cedente/prestatore, o di contestazioni sul contenuto dei documenti già trasmessi"*. Conseguentemente, secondo l'Agenzia, tali documenti non possono transitare dallo SDI, mentre nulla osta a che tali documenti (necessariamente analogici ovvero elettronici extra SDI) vengano utilizzati dal cessionario/committente ai fini delle imposte dirette, per rettificare, esclusivamente sul piano finanziario, il documento originario, sempreché ciò avvenga in presenza di idonea documentazione e, quindi che, le citate note di debito si collochino in un completo e coerente quadro probatorio.

L'interpretazione fornita, che conferma la validità fiscale (extra IVA) dell'emissione di un documento contabile da parte del cessionario, è coerente con quanto previsto dall'art. 26 del D.p.r. 633/72 secondo cui, ai fini IVA, l'unico soggetto legittimato ovvero obbligato (nell'ipotesi di rettifiche in aumento) a procedere alle variazioni dell'imponibile e/o dell'imposta risulta il cedente/prestatore, mentre eventuali documenti emessi dal cliente non possono assumere alcuna rilevanza ai fini della liquidazione dell'IVA, ben potendo avere valenza esclusivamente contabile e fiscale al di fuori di detta imposta. Tuttavia, secondo la citata risposta n.172/2019 sembrerebbe preclusa al cliente la possibilità di trasmissione della nota di debito attraverso il SDI, che rimarrebbe utilizzabile solo per i documenti che certificano "operazioni fuori campo

IVA" e non anche per le note di debito "anomale" in ossequio alle specifiche tecniche contenute nel provvedimento 89757/2019.

4) Obbligo di indicazione dell'assolvimento del contributo CONAI, RAEE, etc.

È stato evidenziato che non esistono specifici campi per l'indicazione delle informazioni relative all'assolvimento del contributo CONAI ovvero al contributo RAEE.

4.1) Considerazioni

In primo luogo si rileva che le informazioni relative all'assolvimento del contributo CONAI ovvero al RAEE non costituiscono informazioni obbligatorie sotto il profilo IVA non essendo contemplate tra gli elementi obbligatori di cui all'art. 21 del D.p.r. 633/72. Le stesse tuttavia devono essere inserite obbligatoriamente in fattura come richiesto dalla normativa di settore.

Ciò premesso, non sussistendo specifici campi dedicati nel tracciato XML né specifiche istruzioni emanate dall'agenzia delle Entrate, si ritiene che tali informazioni possano essere inserite nei campi relativi agli "altri dati gestionali" (in tal senso si è espressa anche Assosoftware). Per completezza si rileva che nelle fattispecie c.d. di "prima cessione" dell'imballaggio, il contributo dovuto al Conai costituisce base imponibile ai fini IVA da evidenziare separatamente in fattura e assoggettare ad IVA come operazione "accessoria".

5) Valuta diversa dall'EURO

L'art. 230 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che *"gli importi figuranti sulla fattura possono essere espressi in qualsiasi moneta, purché l'importo dell'IVA da pagare o da regolarizzare sia espresso nella moneta nazionale dello Stato membro"* e che *il tasso di cambio sia l'ultimo pubblicato dalla Banca centrale EUROpea al momento in cui l'imposta diventa esigibile*. Preliminarmente va sottolineato che la direttiva non è stata recepita fedelmente a livello nazionale dall'art. 21 comma 2 lett. l) del DPR 633/72, che nella versione in vigore dal 2013, impone l'indicazione in fattura dell'aliquota, dell'ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento "al centesimo di EURO".

Le specifiche tecniche per l'emissione delle fatture elettroniche nel campo 2.1.1.2 "Divisa", prevedono la possibilità di esporre il tipo di valuta utilizzata per l'indicazione degli importi in fattura. Tuttavia, nell'ambito del Videoforum CNDCEC del 15 gennaio 2019 (risposta 1.11) l'Agenzia ha specificato che *"se la fattura è emessa da soggetti residenti o stabiliti il codice da inserire nel campo <Divisa> deve essere obbligatoriamente "EUR" cosicché i valori da riportare nelle singole righe dei <DatiRiepilogo> e, in particolare, nei campi 2.2.2.5 <ImponibileImporto> e 2.2.2.6 <Imposta>, devono essere coerenti con la divisa indicata (obbligatoriamente EURO)*. La possibilità di indicare i controvalori in divisa diverse dall'EURO sarebbe dunque ammessa solo utilizzando i campi gestionali.

Considerata la particolare rigidità della posizione sopra espressa, e tenuto conto che nella prassi commerciale di alcuni settori è ampiamente utilizzata una valuta diversa dall'EURO anche nelle transazioni interne, la problematica è stata nuovamente sottoposta dal CNDCEC nell'ambito del tavolo istituzionale sulla fattura elettronica chiedendo la correttezza di una soluzione "simmetrica" a quella sopra prospettata che preveda la valorizzazione del campo divisa diversa dall'EURO e l'indicazione dei controvalori in EURO in campi testuali – gestionali. In risposta l'Agenzia, ha consentito la valorizzazione del campo divisa con valuta diversa dall'EURO precisando che:

- Il campo 2.1.1.9 <importo totale documento> possa essere espresso nella valuta indicata.
- Tuttavia, nelle linee di dettaglio, i campi 2.2.1.9 <PrezzoUnitario> e <PrezzoTotale> e nella sezione "Dati riepilogo", i campi 2.2.2.5 <imponibileImporto> e 2.2.2.6 <imposta>, devono essere espressi in EURO, lasciando la possibilità di indicare i controvalori in valuta nei campi "altri dati gestionali".

Stando quindi alle istruzioni sino ad' oggi fornite è:

- 1) preclusa l'indicazione in valuta diversa dall'EURO degli importi relativi alle linee di dettaglio;
- 2) è possibile indicare i controvalori in valuta solo in campi testuali;
- 3) è consentito esprimere in valuta il campo 2.1.1.9 <importo totale documento> che tuttavia non rappresenta un campo obbligatorio, specificando in campi testuali (ad esempio campo "causale") il tasso di cambio utilizzato e l'avvertenza che l'importo differisce dai totali evidenziati nelle sezioni di riepilogo per effetto della conversione in valuta.

Il presente documento è stato redatto con il contributo dello Studio Pirola, Pennuto, Zei & Associati

Release 2.0, Approved, 28.06.2019

Disclaimer

Nonostante gli sforzi per assicurare che le linee guida per l'uso degli standard GS1 contenute in questo documento siano corrette, **GS1 Italy** e qualsiasi altra parte coinvolta nella creazione del documento declina ogni responsabilità, diretta od indiretta, nei confronti degli utenti ed in generale di qualsiasi terzo per eventuali imprecisioni, errori, omissioni, danni derivanti dai suddetti contenuti. Il documento potrebbe subire delle modifiche a causa dell'evoluzione della tecnologia e degli standard GS1 o di nuove norme di legge.