

LA DATA DI EMISSIONE DELLA FATTURA NEI CONFRONTI DELLE PP.AA. NEL PASSAGGIO DALL'ANALOGICO AL DIGITALE.

L'articolo 21, primo comma, ultimo periodo, recita:

“La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”.

L'articolo 6, quinto comma, DPR 633/1972, recita:

“L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo per le cessioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo”.

Nella formulazione anteriore alle modifiche apportate al richiamato articolo 6 dall'art. 1, comma 3, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 e dall' art. 1, comma 1, lettera a), D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56, le operazioni indicate al quinto comma dell'articolo 6, si consideravano effettuate all'atto del pagamento, momento nel quale sorgeva l'obbligo di emissione della fattura. Per effetto delle cennate modifiche, il legislatore ha “riclassificato” la fattispecie prevedendo la emissione della fattura con le regole ordinarie dell'articolo 6, differendo tuttavia la esigibilità dell'IVA esposta in fattura al momento dell'incasso del corrispettivo. Si rileva che il regime naturale delle fatture emesse nei confronti delle PP.AA. è quello dell'Iva ad esigibilità differita, dal momento che la possibilità di applicare le disposizioni del primo periodo (ossia la rinuncia al differimento della esigibilità) rappresenta una mera facoltà.

Ciò premesso, si è posto il problema di individuare quale sia stata l'intenzione del legislatore nel coniare l'inciso secondo cui la fattura *“si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione”*, contenuto nel secondo periodo del primo comma dell'articolo 21, e, più in particolare si è posto il problema di comprendere se la trasmissione della Fattura Elettronica al Sistema di Interscambio in data successiva alla data di emissione indicata in fattura possa in qualche modo integrare una ipotesi di “omessa fatturazione”. La questione è diventata attuale in quanto la maggior parte delle imprese non riesce a generare la fattura elettronica in formato XML con la stessa rapidità con cui è abituata a generare e stampare le tradizionali fatture analogiche. Inoltre la procedura di generazione della fattura elettronica per la successiva trasmissione al Sistema di Interscambio termina con l'applicazione della firma elettronica al file xml contenente i dati della fattura elettronica, ed essendo queste formalità spesso delegate a soggetti esterni all'azienda, appare praticamente impossibile ipotizzare che la emissione e la spedizione della fattura elettronica possano avvenire contestualmente.

Al riguardo c'è da osservare che l'inserimento del secondo periodo al primo comma dell'articolo 21 è avvenuto ad opera dell'art. 1, D.P.R. n. 687 del 23 dicembre 1974, epoca in cui il legislatore non aveva ancora in mente la possibilità di emissione della fattura in formato elettronico. L'aver previsto che la fattura si aveva per emessa al momento della “consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione” non sembra quindi manifestare l'intenzione del legislatore di individuare in maniera certa ed opponibile ai terzi la data della consegna, visto e considerato che tale obiettivo sarebbe stato facilmente perseguibile prevedendo l'obbligo di spedizione della fattura con posta raccomandata o con posta elettronica certificata¹.

A ben vedere, le quattro fattispecie - “consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione” - che determinano il momento di emissione della fattura riguardano tutte attività che possono essere svolte solo dall'emittente, non dal ricevente. Prova ne è che al comma 8 dell'articolo 6 del Decreto legislativo 471/1997, il legislatore ha posto precisi obblighi del destinatario della fattura nella ipotesi in cui questi non dovesse riceverla (o riceverla compilata in maniera irregolare) entro 4 mesi dal momento di effettuazione della operazione².

Potrebbe essere utile evidenziare che l'articolo 1 del DPR 687/1974, contestualmente all'inserimento del secondo periodo, primo comma, nell'articolo 21, ha aggiunto anche un comma, l'ultimo, secondo cui *“Le spese di emissione*

¹ La PEC all'epoca non era ancora esistente

² *Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, e' punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di lire cinquecentomila, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:*

a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni;

della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo". Per cui si potrebbe ritenere che le due modifiche siano coordinate, nel senso che dal momento che è stata introdotta la *fiction Juris* secondo cui la fattura si ha per emessa al momento in cui inizia la procedura di consegna, in qualunque modo ciò avvenga, i relativi costi, nonché quelli degli adempimenti connessi, non possano costituire oggetto di addebito in quanto eventi successivi al momento di emissione.

Il Ministero delle Finanze, nella circolare 134/1994, si è espresso dicendo che..." *dovendo necessariamente la data di emissione essere indicata nel documento, soprattutto ai fini dell'esatta imputazione al periodo di riferimento, si precisa che, per data di emissione deve intendersi la data indicata nella fattura, ritenendola coincidente, in assenza di altra specifica indicazione, con la data di consegna o con quella di spedizione.*" Per specifica indicazione non può che intendersi un elemento, fatto o circostanza riportato sulla fattura o ricavabile comunque immediatamente dalla stessa, non un accadimento o un riferimento ad un documento esterno, quale l'avviso di spedizione rilasciato dalle Poste nel caso di invio della fattura tramite Raccomandata.

Facendo un balzo temporale in avanti sino ai nostri giorni, la circolare FE n.1 del 31 marzo 2014 del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dal Dipartimento della Funzione Pubblica, ha individuato il momento di trasmissione in quello di rilascio della ricevuta da parte del sistema di interscambio³. Solo creando un artificioso sillogismo tra l'articolo 21, primo comma, ultimo periodo, e il quarto comma dell'articolo 2 testè citato, si perverrebbe all'assurdo per cui la fattura dovrebbe considerarsi emessa in una data che non è indicata sul documento, bensì nella ricevuta emessa dal SDI. E' chiaro come la circolare citata non abbia avuto la pretesa di occuparsi dei profili rilevanti ai fini IVA, ma si sia limitata ad individuare il momento dal quale decorrono i 30 giorni previsti dal Decreto Legislativo 231/2002 per il pagamento della fattura, decorsi i quali sono dovuti per legge gli interessi moratori.

Vi è infine da segnalare che il terzo comma dell'articolo 21 prevede che "*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. le regole tecniche di emissione della fattura elettronica verso la pubblica Amministrazione*". Le specifiche tecniche operative del formato della fattura del sistema di interscambio, nel caso di trasmissione di un "lotto" di fatture, prevede che il file XML contenente i dati debba contenere un tipo record unico denominato **FatturaElettronicaHeader** che contiene i campi Dati della Trasmissione, il Cedente/Prestatore, il Rappresentante Fiscale il Cessionario/ Committente, il Terzo Intermediario o Soggetto Emittente ed il Soggetto Emittente, mentre il secondo tipo record, denominato **FatturaElettronicaBody** contiene i campi di dettaglio di ciascuna fattura componente il lotto, tra cui la data della fattura. Se fosse vero che le fatture elettroniche debbano essere trasmesse nella stessa data in cui sono state emesse, non avrebbe alcun senso la possibilità prevista per legge di trasmissione delle fatture aventi date diverse con lo stesso "lotto".

Conclusioni.

Il tentativo di risolvere problematiche attuali interpretando norme risalenti è - nella migliore delle ipotesi - destinato a dare risultati incerti e talvolta fuorvianti. E' auspicabile che il legislatore si faccia carico quanto prima di un aggiornamento delle norme, soprattutto al fine di renderle coerenti con gli importanti traguardi raggiunti dal progresso tecnologico. Ma è ancor più auspicabile che, nelle more, gli interpreti tengano conto sia delle intenzioni del legislatore e della prassi ad oggi esistente, sia del disposto del comma 5-bis dell'articolo 6 del Decreto Legislativo 472/1997, secondo cui "*Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*".

E' evidente infatti che, ammesso e non concesso che la trasmissione di una fattura elettronica in data successiva alla sua emissione possa essere considerata tardiva, ci troveremo di fronte ad una fattispecie inidonea ad arrecare danni, nemmeno potenziali, all'erario, anche perché, trattandosi di rapporti con le Pubbliche Amministrazioni,

- il regime di default è quello secondo cui l'IVA diviene esigibile al momento del pagamento⁴
- i pagamenti non possono essere effettuati se la fattura non viene trasmessa in formato elettronico⁵

Si è pertanto dell'opinione che la emissione della fattura in formato elettronico non abbia conseguenze in ordine a eventuali obblighi di consegna immediata o di individuazione di momento di emissione del documento diverso dalla data riportata in fattura.

Siracusa, 30 ottobre 2014
Salvatore De Benedictis

³ Articolo 2, quarto comma, DM 3 aprile 2013 n.55

⁴ a norma dell'articolo 6 del DPR 633/1972,

⁵ Articolo 6, comma 6, de D.M. 3 aprile 2013 n. 55