



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

CIRCOLARE N.45/E

Roma, 19 ottobre 2005

**OGGETTO:** Decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 - attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA.

## INDICE

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1. PREMESSA.....</b>  | <b>4</b>  |
| <b>2. MODIFICA DELLA DISCIPLINA IVA RELATIVA ALLA FATTURAZIONE</b>           | <b>6</b>  |
| 2.1. <i>Operazioni da documentare con fattura.....</i>                       | <i>6</i>  |
| 2.2. <i>Soggetti obbligati ad emettere la fattura.....</i>                   | <i>7</i>  |
| 2.2.1 <i>Reverse charge e autofattura.....</i>                               | <i>8</i>  |
| 2.2.2 <i>Emissione della fattura da parte del cliente o di un terzo.....</i> | <i>8</i>  |
| 2.2.2.1 <i>Operazioni straordinarie.....</i>                                 | <i>11</i> |
| 2.3. <i>Contenuto della fattura.....</i>                                     | <i>12</i> |
| 2.3.1 <i>Elementi fondamentali.....</i>                                      | <i>13</i> |
| 2.3.2. <i>Elementi eventuali.....</i>  | <i>15</i> |
| 2.3.3. <i>Indicazioni aggiuntive.....</i>                                    | <i>16</i> |
| 2.4. <i>Emissione della fattura.....</i>                                     | <i>17</i> |
| 2.4.1. <i>Fatturazione immediata.....</i>                                    | <i>17</i> |
| 2.4.2. <i>Fatturazione differita.....</i>                                    | <i>17</i> |
| 2.4.3. <i>Momento di emissione della fattura.....</i>                        | <i>19</i> |
| 2.5. <i>Modalità di emissione della fattura.....</i>                         | <i>20</i> |
| 2.5.1 <i>Fattura cartacea.....</i>   | <i>20</i> |
| 2.5.2. <i>Fattura elettronica.....</i>                                       | <i>21</i> |
| 2.5.2.1. <i>Riferimento temporale e firma elettronica qualificata.....</i>   | <i>22</i> |
| 2.5.2.2. <i>Electronic data interchange - EDI.....</i>                       | <i>23</i> |
| 2.6. <i>Invio della fattura.....</i>   | <i>24</i> |
| 2.6.1. <i>Fattura inviata elettronicamente.....</i>                          | <i>24</i> |
| 2.6.2. <i>Fattura inviata con mezzi tradizionali.....</i>                    | <i>27</i> |
| 2.7. <i>Annotazione delle fatture.....</i>                                   | <i>28</i> |
| 2.7.1. <i>Fatture di vendita.....</i>  | <i>28</i> |
| 2.7.2. <i>Fatture di acquisto.....</i>                                       | <i>29</i> |
| 2.7.3. <i>Altri documenti.....</i>   | <i>31</i> |
| <b>3. OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI ...</b>         | <b>32</b> |
| 3.1. <i>Conservazione elettronica.....</i>                                   | <i>33</i> |
| 3.1.1. <i>Conservazione delle fatture emesse in formato elettronico.....</i> | <i>33</i> |

|   |           |
|---|-----------|
| 3.1.2. Conservazione delle fatture consegnate o spedite in formato analogico..... | 36        |
| 3.2. Localizzazione della conservazione .....                                     | 37        |
| <b>4. CONTROLLO DEI DOCUMENTI CONSERVATI ELETTRONICAMENTE</b>                     | <b>39</b> |
| 4.1. Poteri e limiti di cui all'articolo 52 del dPR n. 633 del 1972.....          | 40        |
| 4.1.1. Articolo 52 del dPR n. 633 del 1972.....                                   | 40        |
| 4.1.2. Articolo 55 del dPR n. 633 del 1972.....                                   | 42        |
| <b>ALLEGATO : DECRETO LEGISLATIVO 20 FEBBRAIO 2004, N. 52.....</b>                | <b>42</b> |

## 1. PREMESSA

Il decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 (di seguito *decreto*), adottato in esecuzione della legge delega 3 febbraio 2003, n. 14 e pubblicato nel supplemento ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2004, ha recepito nell'ordinamento italiano le disposizioni contenute nella direttiva del Consiglio dell'Unione europea n. 2001/115/CE del 20 dicembre 2001 (di seguito *direttiva*), che nel modificare la VI direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, disciplina la semplificazione, modernizzazione e armonizzazione delle modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto.

Le disposizioni in argomento si inseriscono nel quadro evolutivo delle opportunità offerte dalle nuove tecnologie disponibili. Lo sviluppo del settore informatico ha indotto il legislatore comunitario a dettare regole comuni in merito all'utilizzo della fattura elettronica e alla sua conservazione, anche al fine di salvaguardare l'esigenza di controllo delle Amministrazioni dei Paesi membri.

Per realizzare questo processo di modernizzazione e armonizzazione, la *direttiva* è intervenuta ad integrare le disposizioni vigenti prevedendo:

- in linea generale, le indicazioni da apporre sulla fattura;
- in particolare, per quanto attiene alla fatturazione tramite strumenti elettronici, alle modalità di emissione e di conservazione.

In sede di recepimento della *direttiva*, il legislatore nazionale ha disposto l'integrale sostituzione delle norme che disciplinano la fatturazione (articolo 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) senza peraltro alterare, per ragioni di sistematicità e di coordinamento normativo, la previgente struttura del DPR 633 del 1972.

L'articolo 1 del *decreto* ha sostituito l'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972, integrando la disciplina concernente:

- il soggetto obbligato all'emissione della fattura (articolo 21, c. 1);
- il contenuto della fattura (articolo 21, c. 2);
- il momento di emissione della fattura (articolo 21, c. 1 e 4);

- le modalità di emissione della fattura (articolo 21, c. 3 e 4 );
- l'emissione dell'autofattura nei casi previsti dalla norma (articolo 21, comma 5).

In particolare, sono state recepite le novità della *direttiva* concernenti:

- la possibilità di emettere la fattura elettronica e di trasmettere la fattura anche tramite strumenti informatici;
- la possibilità di emettere fattura, in forma cartacea o elettronica, da parte di un cliente o di un terzo, anche se residenti in un Paese con il quale non esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza;
- gli elementi obbligatori da indicare nella fattura;
- la possibilità di emettere, nei confronti di uno stesso cliente, un'unica fattura per cessioni o prestazioni distinte effettuate nello stesso giorno;
- l'obbligo di annotare in fattura che la stessa è compilata dal cliente, ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

Il *decreto* in commento ha, inoltre, armonizzato il testo dell'articolo 21 con le disposizioni ad esso collegate.

Così, ad esempio, il nuovo testo dell'art. 21, comma 6, prevede, tra le indicazioni obbligatorie, anche il riferimento alle operazioni soggette al regime del "margine" (decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni nella legge 22 marzo 1995, n. 85) e a quelle delle agenzie di viaggio e turismo (articolo 74-ter del DPR n. 633 del 1972). Inoltre, per ragioni tecniche, il termine "*non imponibili*" (riferito alle cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale) è stato sostituito con il termine "*non soggette*". La sostituzione è coerente con la terminologia adottata dal legislatore nazionale che intende per "*non soggette*" le operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta per mancanza del requisito della territorialità (articolo 7, u.c., del DPR n. 633 del 1972), pur restando l'obbligo

degli altri adempimenti previsti dalla legge IVA (fatturazione, registrazione, riporto nella dichiarazione annuale IVA).

Non sono stati, invece, effettuati interventi modificativi relativamente alle previsioni contenute nella *direttiva* sugli obblighi di fatturazione degli acconti e delle variazioni (articolo 2, paragrafi 2 e 5), in quanto già disciplinati dalla normativa vigente, rispettivamente dagli articoli 6 e 26 del DPR n. 633 del 1972.

Il *decreto*, infine, ha apportato modifiche agli articoli 39 e 52 del DPR n. 633 del 1972 concernenti rispettivamente “la tenuta e conservazione dei registri e dei documenti” e gli “accessi, ispezioni e verifiche”. In particolare, l’intervento più rilevante consiste nell’aver previsto la possibilità di conservare le fatture in forma elettronica in un Paese estero con il quale esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza.

Si osserva, tra l’altro, che per effetto della nuova stesura, i commi dell’articolo 21 hanno perso la numerazione ordinale (primo, secondo, ...) e seguono attualmente quella cardinale (comma 1, comma 2, ...).

## **2. MODIFICA DELLA DISCIPLINA IVA RELATIVA ALLA FATTURAZIONE**

Nel sistema dell’IVA è previsto l’obbligo di documentare le cessioni di beni o le prestazioni di servizi mediante l’emissione della fattura. Tuttavia, posto che la norma comunitaria consente agli Stati membri di ritenere ugualmente validi documenti equivalenti alla fattura, il legislatore nazionale ha ritenuto che le operazioni possano essere certificate anche mediante un documento che assume la forma di “*nota, conto, parcella e simili*”, purché contenga tutti gli elementi propri della fattura.

### ***2.1. Operazioni da documentare con fattura***

L’articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 dispone l’obbligo di documentare mediante fattura le operazioni “*imponibili*”, ossia, ai sensi dell’articolo 1 del

medesimo decreto, le “*cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni*” e le “*importazioni da chiunque effettuate*”.

Il menzionato articolo 21 prevede l’obbligo di emettere fattura anche per le operazioni, elencate nel comma 6, che, pur non prevedendo l’addebito dell’imposta, sono comunque rilevanti ai fini IVA. In tal caso, in luogo dell’aliquota e dell’imposta, occorre annotare in fattura che trattasi di “*operazione non soggetta, non imponibile, esente, ovvero assoggettata al regime del margine*”, riportando altresì gli estremi delle norme di riferimento.

Devono essere ugualmente documentate con fattura le cessioni non imponibili di beni che si trovano all’interno di un deposito IVA (articolo 50-*bis* del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427), fatte salve le ipotesi in cui il cedente ed il cessionario siano entrambi soggetti non residenti, non identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato ovvero con stabile organizzazione in Italia che non interviene materialmente nell’operazione. In tale circostanza, infatti, è richiesto solo l’invio al depositario di un documento commerciale che attesti l’avvenuta transazione.

## **2.2. Soggetti obbligati ad emettere la fattura**

I contribuenti che pongono in essere operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto nel territorio dello Stato hanno l’obbligo di emettere la fattura, fatte salve le deroghe espressamente previste dalle norme vigenti (cfr ad esempio, articoli 22, 34 e 36-*bis* del DPR n. 633 del 1972).

La fattura deve essere rilasciata anche dai soggetti non residenti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nello Stato, sia nell’ipotesi in cui si avvalgono di una stabile organizzazione sia quando operano mediante rappresentante fiscale sia, infine, quando si sono identificati direttamente.

Esistono, tuttavia, dei casi in cui l’obbligo di emettere fattura è posto a carico di soggetti diversi dal cedente o prestatore.

### 2.2.1 Reverse charge e autofattura

L'obbligo di emettere la fattura si trasferisce, a volte, in capo al soggetto cessionario o committente se soggetto passivo d'imposta.

E' il caso ad esempio delle cessioni e delle prestazioni effettuate da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente e che non abbiano nominato un rappresentante fiscale, per le quali, per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, si applica il meccanismo con cui il soggetto d'imposta, che acquista il bene o il servizio nell'esercizio d'impresa, arte o professione, in aggiunta all'obbligo di emettere fattura, assume la figura di debitore d'imposta nei riguardi dell'Erario, in luogo del soggetto che ha posto in essere l'operazione (c.d. *reverse charge*).

Ne consegue che il cessionario/committente adempie agli obblighi formali e sostanziali previsti dalla disciplina IVA ed è responsabile delle eventuali violazioni commesse. Occorre evidenziare, tuttavia, che nell'ipotesi in cui il cessionario non agisca come soggetto passivo d'imposta nazionale, il cedente resta debitore d'imposta e pertanto deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente e assolvere agli obblighi di fatturazione.

Nelle ipotesi di acquisti da agricoltori esonerati (articolo 34 del DPR n. 633 del 1972), invece, il cessionario ha esclusivamente l'obbligo di autofatturarsi e di annotare il documento a norma dell'art. 25 del DPR n. 633 del 1972 poiché, a differenza dell'ipotesi precedente, non assume la figura di debitore d'imposta.

### 2.2.2 Emissione della fattura da parte del cliente o di un terzo

Atteso che la pratica di affidare a terzi l'incarico di emettere fattura (*outsourcing*) è invalsa da tempo in diversi paesi della Comunità europea, il legislatore comunitario ha ritenuto opportuno disporre la regolamentazione.

Le relative disposizioni della direttiva sono state recepite nel *decreto* laddove si prevede la facoltà per il cedente del bene o prestatore del servizio, "*ferma restando la sua responsabilità*", di far emettere la fattura "*dal*



*cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo”* (articolo 21, c. 1, primo periodo).

In tal caso, la fattura deve contenere l’indicazione che la stessa è *“compilata dal cliente, ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo”* (articolo 21, c. 2, lettera h)).

La novellata norma precisa, altresì, che il cedente/prestatore continua ad essere responsabile delle violazioni, connesse all’emissione della fattura.

L’articolo 21, come innovato dal *decreto* in commento, dispone inoltre che laddove il cliente o terzo incaricato risieda in un Paese con il quale non siano in vigore strumenti per la reciproca assistenza in materia IVA, il cedente/prestatore è tenuto a comunicare, in via preventiva, all’Amministrazione finanziaria il possesso di alcuni requisiti, a garanzia della propria affidabilità.

In particolare, l’articolo 1 del Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 09 dicembre 2004 stabilisce che il cedente/prestatore:

- deve avere iniziato l’attività da almeno cinque anni;
- non deve aver ricevuto, nel corso dei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali IVA.

Il primo dei predetti elementi testimonia la stabilità dell’attività nel tempo, il secondo l’affidabilità del soggetto interessato.

I cinque anni, da intendersi come anni solari, decorrono dalla data di attribuzione della partita IVA.

Per *‘violazioni sostanziali’* s’intendono *“le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione dell’imposta dovuta in base alla dichiarazione prodotta che in sede di rettifica della stessa”* (cfr. circolare 17 maggio 2000, n. 98).

A titolo esemplificativo, si considerano senza dubbio atti impositivi gli avvisi di accertamento, compresi quelli parziali, di cui all’articolo 54, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, nonché gli atti di contestazione ed avvisi di

irrogazione sanzioni di cui agli articoli 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Non rientrano nella categoria degli atti impositivi l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo derivanti dalla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori.

Le modalità di compilazione, i contenuti e le procedure di invio telematico della comunicazione preventiva sono state definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia 9 dicembre 2004, ai sensi dell'articolo 3 del *decreto*.

Le disposizioni in materia di *outsourcing* (esternalizzazione del processo di emissione di fatture) si applicano anche ai soggetti non residenti che operano nel territorio nazionale mediante una stabile organizzazione, un rappresentante fiscale ovvero che si sono identificati direttamente. Il soggetto passivo "*nazionale*" indicato nell'articolo 21, c. 1, infatti, è colui che opera nel "*territorio nazionale*".

Prima della emanazione del *decreto*, in via amministrativa era stata affermata la possibilità di conferire l'incarico di emettere fattura ad un terzo (cfr. risoluzioni 30 luglio 1990, n. 450217, 28 luglio 1992, n. 445707; 6 giugno 1994, n. 1186; 5 agosto 1994, 2605; 29 maggio 1998, n. 50; 12 febbraio 1999, n. 24; 7 maggio 1999, n. 75; 4 dicembre 2001, n. 202).

Anche in assenza di espressa previsione normativa, si ritiene che il cedente o prestatore debba autorizzare preventivamente il cliente o il terzo all'emissione della fattura e che entrambe le parti diano il consenso alle procedure di emissione da adottare. L'esigenza di dialogo tra le due parti discende, altresì, dalla necessità di comunicare gli elementi caratterizzanti l'operazione da fatturare e di rispettare l'obbligo di numerazione progressiva della fattura.

Tra l'altro, nell'ipotesi di emissione della fattura da parte del cliente ovvero di un terzo non incaricato della gestione della contabilità, la fattura emessa deve essere inviata al cedente o prestatore, oppure al soggetto

depositario delle scritture contabili da lui stesso indicato, affinché siano posti in essere gli ulteriori obblighi di registrazione del documento, di liquidazione e di versamento dell'imposta dovuta.

#### *2.2.2.1 Operazioni straordinarie*

Qualora il contribuente sia stato interessato da una operazione straordinaria e voglia affidare l'incarico della fatturazione ad un soggetto residente in un Paese con il quale non esistono rapporti di reciproca assistenza in materia di IVA, i requisiti di affidabilità di cui all'articolo 21, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 vanno verificati con riferimento ai soggetti stessi che hanno partecipato all'operazione straordinaria.

#### **Conferimento d'azienda**

La sussistenza dei richiamati requisiti (inizio dell'attività da almeno cinque anni e assenza nei cinque anni precedenti di atti impositivi e contestazione di violazioni) deve essere separatamente accertata in capo al conferente ed al conferitario.

Ciascuna delle due entità, infatti, potrà avvalersi della possibilità di affidare l'incarico della fatturazione ad un soggetto residente in un Paese con il quale non esistono rapporti di reciproca assistenza in materia di IVA una volta verificato il rispetto dei due requisiti richiesti dalla norma .

Ne consegue che, se la conferitaria è una società di nuova costituzione, non potrà avvalersi della facoltà prevista dalla disposizione in commento prima del decorso di cinque anni.

Lo stesso dicasi per i conferimenti in regime di neutralità, essendo irrilevante, ai fini di cui trattasi, il disposto dell'articolo 5, comma 8, primo periodo della VI direttiva CEE secondo cui, ai fini IVA, il cessionario (o conferitario) dell'azienda "*continua la persona del cedente*"; invero, la continuità atiene agli elementi e alle operazioni relative all'azienda e non anche ai requisiti soggettivi di affidabilità.

## **Fusione**

*Fusione per incorporazione o fusione propria in una società di nuova costituzione o preesistente.*

L'immedesimazione soggettiva conseguente alle operazioni di fusione ed il principio di neutralità ad esse applicabile fanno sì che i requisiti soggettivi posseduti dalle società partecipanti all'operazione debbano riferirsi all'incorporante o alla società risultante dalla fusione.

Il riscontro dell'esistenza dei suddetti requisiti di affidabilità di cui all'articolo 21, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 deve effettuarsi e verificarsi, congiuntamente, in capo a tutte le società partecipanti all'operazione.

## **Scissione**

La scissione si connota come fenomeno di suddivisione, in regime di neutralità, di un medesimo soggetto.

Pertanto, nelle operazioni di scissione parziale o totale in società beneficiarie neocostituite, alla scissa e/o alle beneficiarie saranno attribuibili i requisiti soggettivi propri della società scissa. In altre parole, tali società saranno considerate "affidabili" se la scissa aveva iniziato l'attività da almeno cinque anni e non aveva ricevuto, nel corso degli ultimi cinque anni, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali IVA.

Qualora le operazioni coinvolgano beneficiarie preesistenti, la verifica dei requisiti in capo ad esse deve tener conto anche del loro particolare *status*. Pertanto, la sussistenza dei due requisiti richiesti deve essere verificata in capo a tutti i soggetti partecipanti all'operazione.

### ***2.3. Contenuto della fattura***

Il legislatore comunitario, al fine di armonizzare il contenuto dei documenti volti a certificare le operazioni rilevanti ai fini IVA, nell'ottica della crescente internazionalizzazione delle economie e dello sviluppo del commercio elettronico, ha definito il contenuto minimo obbligatorio della fattura. La

*direttiva* ha dato, inoltre, facoltà agli Stati membri di ampliare l'elenco degli elementi da indicare in fattura, in ogni caso salvaguardando il principio della proporzionalità degli obblighi imposti al soggetto passivo nazionale rispetto agli altri operatori comunitari.

Tanto premesso, nella riscrittura dell'articolo 21 il decreto ha integrato l'elenco degli elementi obbligatori della fattura. Si esaminano di seguito i commi 2 e 3 del citato articolo.

### *2.3.1 Elementi fondamentali*

Ai sensi dell'articolo 21, comma 2, dPR n. 633 del 1972, come modificato dal *decreto*, la fattura deve essere datata e numerata progressivamente "per ciascun anno solare" e non per tutto il periodo di vita dell'impresa. La progressione numerica delle fatture iva per anno solare deve essere rispettata anche dalle imprese con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare.

Resta salva la possibilità di utilizzare più serie di numerazione (in presenza, ad esempio, di differenti centri di fatturazione, diversi prodotti, diverse sedi, ...), purché siano rispettati gli obblighi di registrazione. La numerazione progressiva deve essere rispettata anche quando la fattura non è emessa direttamente dal soggetto passivo ma, per suo conto, dal proprio cliente o da un terzo.

La fattura deve, inoltre, contenere:

- a) tutti gli elementi necessari per identificare i soggetti tra i quali è intervenuta l'operazione, i dati del "*rappresentante fiscale*", qualora sia parte dell'operazione (indicazione non prevista nel previgente articolo 21), nonché l'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e la partita IVA del "*cedente o prestatore*". Il riferimento al "*cedente o prestatore*" è coerente con la previsione che il "*soggetto emittente*" possa essere il cliente o un terzo (*elemento innovato*);

- b) tutti gli elementi identificativi del bene o della prestazione ossia la natura, la qualità e la quantità (*elemento immutato*);
- c) l'ammontare dei corrispettivi e degli altri importi che partecipano alla determinazione della base imponibile, compreso il "valore normale" dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, n. 2, del DPR n. 633 del 1972 soggetti ad aliquota più elevata (ossia il prezzo o il corrispettivo normalmente praticato per i beni e servizi simili che, nel momento e nel luogo in cui l'operazione viene effettuata, si trovano nel medesimo stadio di commercializzazione e le cui parti contraenti sono tra loro in condizioni di libera concorrenza) (*elemento immutato*);
- d) il valore normale, ossia il prezzo di mercato, degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, che non concorrono a formare la base imponibile (*elemento immutato*);
- e) l'aliquota, l'imposta e l'imponibile, arrotondati al centesimo di euro (*elemento innovato*);
- f) il numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio, quando sia debitore d'imposta in luogo del cedente, con l'indicazione della relativa norma di riferimento (o quella comunitaria o quella nazionale) (*reverse charge*); (*elemento nuovo*). Analoga annotazione si ritiene che debba essere effettuata da parte degli operatori che, in applicazione di particolari disposizioni normative, sono tenuti ad emettere "autofattura" (art. 34, comma 6 del DPR n. 633 del 1972);
- g) per le cessioni tra Paesi membri di mezzi di trasporto nuovi (di cui all'articolo 38, comma 4, del d.l. n. 331 del 1993) occorre indicare nella fattura la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri ed il numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate..
- h) l'annotazione che la fattura è stata compilata da parte del cliente o, per conto del cedente o prestatore, da parte di un terzo, ogni volta che si verifichi tale circostanza (*elemento nuovo*).

L'articolo 21 in commento non prevede l'obbligo di sottoscrivere la fattura. Tuttavia, qualora sia emessa una fattura elettronica, i requisiti di autenticità dell'origine ed integrità del contenuto devono essere garantiti anche mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata (cfr successivo prg. 2.5.2.).

### 2.3.2. Elementi eventuali

L'articolo 21, comma 3, dispone, inoltre, che nel caso in cui le operazioni da certificare siano soggette ad aliquote diverse, le informazioni concernenti la natura, qualità, e quantità (comma 2, lettera b)), i corrispettivi e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile (comma 2, lettera c)), nonché l'imponibile e l'imposta (comma 2, lettera e)), devono essere indicati separatamente, ossia distinti per ciascuna aliquota applicabile (*elemento immutato*).

Il medesimo comma 3 prevede che la fattura possa essere compilata anche in lingua straniera e gli importi indicati in qualsiasi valuta, purché l'imposta sia indicata in euro e che, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, si assicuri la traduzione in lingua nazionale (*elemento innovato*). Tale disposizione completa quanto già previsto dalla lettera e) del comma 2, ove viene stabilito che l'arrotondamento degli importi indicati in fattura va effettuato al centesimo di euro.

Il successivo comma 4, dell'articolo 21 prevede che nella fattura c.d. "differita", ossia emessa in un momento diverso da quello della consegna o spedizione del bene, occorre riportare anche gli estremi del documento (di trasporto o altro documento idoneo ad individuare gli autori dell'operazione) da cui risulta l'operazione stessa (*elemento immutato*).

Da ultimo l'articolo 21, comma 6, prevede che la fattura emessa per certificare le operazioni non soggette, non imponibili, esenti, assoggettate al regime del margine, deve indicare la natura dell'operazione ed il relativo riferimento normativo (*elemento innovato*).

### 2.3.3. *Indicazioni aggiuntive*

Sono, in ogni caso, fatte salve le indicazioni aggiuntive, previste da altre disposizioni in materia IVA con riguardo ad ipotesi particolari, quali ad esempio:

- il numero di identificazione attribuito dallo Stato estero al soggetto acquirente (numero di partita IVA preceduto dal codice dello Stato membro), richiesto nel caso di cessione intracomunitaria non imponibile o di prestazione intracomunitaria non soggetta (articolo 44 del d.l. n. 331 del 1993);
- gli estremi della dichiarazione d'intento in caso di cessioni ad esportatori abituali (articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972);
- gli estremi della fattura relativa al trasporto dei beni da evidenziare sulla fattura separata emessa dagli autotrasportatori per certificare le operazioni accessorie (ciò al fine di usufruire dell'agevolazione della fatturazione differita e dell'annotazione e pagamento dell'imposta nel trimestre solare successivo a quello dell'emissione) (cfr. ris. 12 luglio 1974, n. 501976 e circ. 13 agosto 1996, n. 198/E).

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'articolo 2250 del codice civile le società iscritte nel registro delle imprese hanno l'obbligo di indicare:

- l'ufficio del registro delle imprese presso il quale è registrata la società;
- il numero di iscrizione al registro;
- per le società di capitali, il capitale sociale;
- per le società a responsabilità limitata, l'indicazione dell'eventuale unico socio;
- l'eventuale stato di liquidazione della società.



## **2.4. Emissione della fattura**

### *2.4.1. Fatturazione immediata*

Ai sensi dell'articolo 21, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, *“la fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6”*.

In particolare, ai sensi del menzionato articolo 6, occorre distinguere tra:

- cessioni di beni immobili, che si considerano effettuate al momento della stipulazione dell'atto;
- cessione di beni mobili, per cui rileva il momento della consegna o spedizione dei beni;
- prestazioni di servizi, per cui rileva il momento del pagamento del corrispettivo.

Tuttavia, qualora antecedentemente al verificarsi degli eventi appena evidenziati è pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo, l'operazione, per la somma corrisposta, si considera effettuata e sorge l'obbligo di emettere la fattura.

Atteso che il momento in cui l'operazione si considera effettuata coincide, altresì, con il momento in cui l'imposta diviene esigibile, occorre adempiere agli ulteriori obblighi ad essa connessi (ossia alla registrazione della fattura e alla liquidazione ed al pagamento dell'eventuale imposta ...). I medesimi obblighi sorgono anche quando, antecedentemente alla cessione del bene o alla prestazione del servizio, è emessa comunque la fattura.

### *2.4.2. Fatturazione differita*

La norma individua una serie di eccezioni alle disposizioni generali sopra enunciate, che tengono conto della particolare natura e delle modalità di effettuazione dell'operazione posta in essere ovvero dei soggetti coinvolti (cessioni periodiche, somministrazioni, consumo personale, ...).

In particolare, lo stesso articolo 21, comma 4, con riguardo alle cessioni di beni, dispone che, qualora la *“consegna o spedizione risulti da documento di*

*trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali si realizza l'operazione (...), la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione e contiene anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi",* ossia permette l'emissione della c.d. "fattura differita".

Il documento di trasporto deve avere le caratteristiche enunciate dal DPR 14 agosto 1996, n. 472.

In presenza dei sopra citati documenti è consentito emettere un'unica fattura riepilogativa di tutte le cessioni effettuate nel corso del mese nei confronti dello stesso cliente.

Un'ulteriore deroga all'obbligo di emissione immediata della fattura è contenuta nell'ultimo periodo dell'articolo 21, comma 4, laddove è previsto che il cessionario il quale, a sua volta, effettui un'operazione di cessione può emettere fattura entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione del bene, qualora la cessione a terzi sia dal medesimo attuata per il tramite del proprio cedente (c.d. "cessione triangolare interna"). Il differimento opera ogni qual volta il bene, acquistato dal cessionario e ceduto ad un terzo, venga trasferito, per disposizione del cessionario, direttamente al terzo acquirente a cura del primo cedente.

La norma previgente limitava tale facoltà, concessa solo in relazione a motivate esigenze e previa autorizzazione ministeriale, rinviando ad un decreto del Ministro delle finanze per la definizione delle modalità di tenuta e conservazione delle predette fatture.

Il nuovo testo dell'articolo 21, che ha eliminato il riferimento all'autorizzazione preventiva, non prevede il rinvio al decreto ministeriale. Invero, già la circolare 22 dicembre 1998, n. 288, nel fornire istruzioni in materia di fatturazione differita, aveva riconosciuto in linea generale e senza necessità di specifiche istanze, la possibilità di avvalersi della procedura in commento, nel rispetto di determinate condizioni (cfr risoluzione 7 marzo 2002, n. 78).

Si ricorda, inoltre, che la fatturazione differita non è ammessa per le operazioni tra il primo cedente ed il primo cessionario, che devono essere documentate, pertanto, nei termini ordinari.

#### *2.4.3. Momento di emissione della fattura*

L'articolo 21, comma 1, ultimo periodo, dispone che *“la fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica”*.

Con disposizione innovativa si prevede, accanto alle tradizionali modalità di invio della fattura (tramite consegna o spedizione), anche la *“trasmissione per via elettronica”*.

La trasmissione elettronica, quindi, viene indicata come un'ulteriore modalità di emissione delle fatture, di cui è possibile avvalersi solo in caso di preventivo accordo tra le parti, posto che il cessionario o committente deve essere in possesso degli strumenti tecnici idonei alla ricezione del documento.

La fattura (sia analogica che elettronica) spedita o consegnata nei modi tradizionali si considera emessa, rispettivamente, al momento della spedizione o della consegna.

Nell'ipotesi in cui l'incarico di emettere fattura sia affidato al cliente, destinatario del documento, l'emissione della fattura coincide con la sua compilazione, posto che viene a mancare una effettiva spedizione e/o trasmissione del documento redatto. Qualora, invece, l'incarico sia affidato ad un terzo, il momento di emissione coincide con quello della spedizione e/o trasmissione da parte del terzo al cliente.

La fattura elettronica inoltrata per via telematica si ha per emessa nel momento della sua trasmissione, ossia nel momento in cui il documento informatico è trasmesso per via elettronica al destinatario (vedi successivo paragrafo 2.6.1.).

Peraltro, l'emissione della fattura può coincidere con il momento in cui la fattura elettronica è messa a disposizione del destinatario al quale venga

inviato un semplice messaggio (e-mail) contenente un protocollo di comunicazione ed un *link* di collegamento al *server* ove la fattura è reperibile. In tal modo il destinatario, collegandosi al sito, può effettuare in qualsiasi momento il *download* della fattura, ossia scaricare il documento elettronico. In ogni caso, occorre che il ricevente sia nelle condizioni di leggere il documento così come messo a disposizione nel *server* e, pertanto, è assolutamente indispensabile il preventivo accordo tra le parti.

### ***2.5. Modalità di emissione della fattura***

Di norma, ciascuna operazione rilevante ai fini IVA è certificata mediante un distinto documento. Tuttavia, l'articolo 21, comma 3, come modificato dal *decreto*, prevede la possibilità di certificare mediante un'unica fattura "riepilogativa", le diverse operazioni compiute nello stesso giorno nei confronti del medesimo cliente. Prima di tale innovativa disposizione, la facoltà di emettere fattura riepilogativa era concessa solo per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risultava da documento di trasporto o altro documento idoneo ad identificare le parti dell'operazione (articolo 21, comma 4).

Anche la fattura riepilogativa può essere emessa in forma cartacea ovvero elettronica.

#### ***2.5.1 Fattura cartacea***

La fattura in formato cartaceo è compilata in duplice esemplare, di cui uno deve essere consegnato o spedito all'altra parte.

L'articolo 21, comma 5, tuttavia, prevede che la fattura sia emessa in unico esemplare nell'ipotesi di applicazione dell'IVA con il sistema del "*reverse-charge*" di cui all'articolo 17, terzo comma, del DPR n. 633, ossia quando l'obbligo di emettere fattura è posto a carico del cessionario o committente o, per suo conto, di un terzo.

Anche la fattura in formato cartaceo può essere creata attraverso uno strumento informatico; tuttavia, a differenza della fattura elettronica, le parti

dell'operazione hanno l'obbligo di materializzare il documento informatico su un supporto cartaceo, che costituisce, in questo caso, l'originale della fattura. In tale evenienza, la materializzazione si rende necessaria in quanto il documento è carente dei requisiti (riferimento temporale e firma elettronica qualificata) che caratterizzano la fattura elettronica, garantendone la data certa e l'immodificabilità del contenuto.

### 2.5.2. Fattura elettronica

La novità più rilevante prevista dal *decreto* consiste nella possibilità di emettere la fattura elettronica.

A tale proposito, si fa presente che con il D.M. 23 gennaio 2004 (di seguito *D.M.*) sono state definite le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto.

Per fattura elettronica s'intende il documento informatico, predisposto in forma elettronica, secondo *specifiche* modalità che garantiscono l'integrità dei dati contenuti e l'attribuzione univoca del documento al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla stampa su supporto cartaceo.

Più precisamente, l'emittente deve assicurare:

- l'attestazione della data;
- l'autenticità dell'origine;
- l'integrità del contenuto.

Tali requisiti sono rispettivamente garantiti mediante l'apposizione su ciascuna fattura, ovvero sul lotto delle fatture destinate ad un unico soggetto, “*del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica (...)*” (articolo 21, comma 3, quinto periodo, del DPR n. 633 del 1972).

### 2.5.2.1. Riferimento temporale e firma elettronica qualificata

Il *riferimento temporale* consiste in una informazione associata ad uno o più documenti informatici che attesta la data e l'ora di formazione della fattura elettronica. Qualora l'informazione sia perfezionata contemporaneamente per più documenti associati questi ultimi sono contraddistinti dal medesimo riferimento temporale.

La *firma elettronica qualificata* è una “*firma elettronica*”, consistente ne “*l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica, (omissis...) ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca autenticazione informatica, creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati*”; essa deve essere, altresì, “*basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma, quale l'apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica*”. Il “*certificato qualificato*”, peraltro, non è che un “*certificato elettronico conforme ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciato da certificatori che rispondono ai requisiti di cui all'allegato II della medesima direttiva*” (definizioni contenute nel capo I, sezione I, articolo 1, comma 1, lettere q), r) ed f) del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 – Codice dell'Amministrazione Digitale – le cui disposizioni entreranno in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2006).

Il requisito di autenticità ed integrità della fattura è garantito, pertanto, dalla sottoscrizione elettronica, ossia dall'apposizione della “*firma elettronica qualificata*”.

La fattura elettronica, così redatta, inoltre, “*ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del codice civile*”, (cfr articolo 21, comma 2, del d.lgs. n. 82 del 2005), ossia “*fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle*

*dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta". L'utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che sia data prova contraria (cfr articolo 21, comma 2 del menzionato d. lgs. n 82).*

Qualora il cedente o prestatore abbia incaricato il proprio cliente o un terzo di emettere per suo conto la fattura, occorre che l'origine e l'integrità del documento elettronico siano garantiti dal soggetto emittente il quale è tenuto ad apporre sia il riferimento temporale sia la propria firma elettronica qualificata.

Al riguardo occorre tener conto degli accordi intervenuti tra il cedente/prestatore ed il cliente/terzo, a seconda che questi prevedano l'invio del documento finale già redatto oppure il semplice flusso di dati da aggregare per la compilazione del documento finale. Nel primo caso l'emittente è sempre il cedente/prestatore che deve pertanto apporre la propria firma elettronica. Nel secondo, invece, emittente è il soggetto terzo, che provvede ad aggregare i dati e, quindi, a generare il documento e che, di conseguenza, dovrà apporre la propria firma elettronica. In ogni caso, occorre annotare in fattura che la stessa è stata compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, dal terzo (articolo 21, comma 2, lettera h), del DPR n. 633 del 1972).

#### *2.5.2.2. Electronic data interchange - EDI*

In base all'articolo 21, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto del documento informatico possono essere garantiti mediante l'utilizzo di particolari sistemi di trasmissione elettronica di dati (EDI - *Electronic Data Interchange*).

L'EDI è un sistema di trasmissione dati caratterizzato, principalmente, dallo scambio diretto di messaggi commerciali tra sistemi informativi, a mezzo di reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali.

Le parti dovranno attenersi all'"Accordo" predisposto dalla Commissione Europea con il quale è stato definito un modello di base

contrattuale, contenente alcune linee guida da rispettare, in modo da migliorare il quadro giuridico e fornire un approccio uniforme per la risoluzione dei problemi giuridici (cfr Raccomandazione della Commissione Ce n. 94/820/Ce del 19 ottobre 1994). In particolare, nel richiamato documento è chiarito che l'EDI è un sistema di trasmissione che si basa sull'impiego di messaggi strutturati e codificati secondo una norma concordata: essi possono essere elaborati dal computer automaticamente e senza ambiguità.

L'accordo tipo prevede, inoltre, che siano esplicitamente enunciate le procedure e misure di sicurezza riguardanti la verifica dell'origine, la verifica dell'integrità e il non disconoscimento dell'origine e del ricevimento nonché la riservatezza dei messaggi EDI.

## **2.6. Invio della fattura**

### *2.6.1. Fattura inviata elettronicamente*

Come chiarito in precedenza, l'emissione della fattura coincide con la consegna o spedizione (fattura analogica) ovvero con la sua trasmissione per via elettronica (fattura elettronica).

Per trasmissione elettronica si intende l'invio della fattura mediante l'utilizzo di procedure informatizzate (quali il sistema di trasmissione EDI, la posta elettronica, il telefax, via modem) per le quali sia stato preventivamente acquisito il consenso del destinatario. La norma non detta disposizioni in ordine alla formazione dell'accordo tra le parti, lasciando, in tal modo, ampia libertà contrattuale; pertanto, deve ritenersi ammissibile anche un accordo che autorizzi la trasmissione elettronica delle fatture per un determinato periodo di tempo, ovvero a tempo indeterminato fino a revoca.

La trasmissione della fattura può essere demandata ad un terzo-*outsourcer*, sulla base di specifici accordi, intervenuti tra il cedente ed il terzo e, quindi, tra il terzo ed il cessionario; il terzo si impegna a ricevere le fatture per conto del destinatario e, di seguito, a mettere a disposizione di quest'ultimo il documento in formato elettronico o analogico. In tal caso, l'accordo tra le parti



alla trasmissione elettronica può essere desunto, indirettamente, dal tipo di incarico conferito da ciascuna delle parti al terzo-*outsourcer*.

La trasmissione elettronica è la forma ordinaria di invio della fattura emessa in formato elettronico. In tal caso, l'integrità, l'immodificabilità, la provenienza e l'autenticità del contenuto della fattura, trasmessa per via elettronica, è garantita dall'esistenza del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata nonché dall'assenza di *macroistruzioni* e *codici eseguibili*.

Le "*macroistruzioni*" sono comandi interni che, al verificarsi di determinati eventi, possono generare automaticamente modifiche o variazioni dei dati contenuti nel documento.

Occorre che, all'interno del documento informatico non siano inserite "macroistruzioni" che permettano, ad esempio, l'aggiornamento automatico della data dello stesso; ciò al fine di impedire che, all'atto di apertura o della visualizzazione del documento, si verifichi un aggiornamento automatico dei dati che, per espressa previsione normativa, devono restare immutati.

I "*codici eseguibili*" sono "istruzioni, non sempre visibili all'utente, che consentono all'elaboratore di modificare il contenuto del documento informatico". Esistono, infatti documenti o file cosiddetti "eseguibili" che, se opportunamente programmati, possono cambiare il contenuto informativo.

L'articolo 21, comma 3, prevede la possibilità di trasmettere, per via elettronica, al medesimo destinatario, più fatture elettroniche raccolte in un unico lotto. In tal caso, il riferimento temporale e la firma elettronica qualificata dell'emittente devono essere apposti sul lotto e non su ogni singola fattura. Peraltro, la norma permette di inserire una sola volta le informazioni comuni (come, ad esempio, le generalità dell'emittente e del ricevente, la partita IVA, la residenza o il domicilio, la data di emissione, l'annotazione che la fattura è compilata dal cliente o da un terzo per conto del cedente), purché per ogni fattura sia possibile accedere alla generalità delle informazioni.

Nel caso di impiego dei sistemi EDI, l'autenticità e l'integrità del documento informatico devono essere garantiti in conformità alla predetta Raccomandazione della Commissione europea 19 ottobre 1994, n. 94/820/CE.

E' opportuno precisare che sia le fatture in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico possono essere spedite/trasmesse tramite posta elettronica o altri mezzi elettronici.

Nel primo caso, cioè per le fatture in formato cartaceo, la posta elettronica è un mezzo di spedizione della fattura, cosicché risulta indispensabile, per chi la riceve, la sua "*materializzazione*" su un documento cartaceo, nonché la sostanziale corrispondenza di contenuto tra l'esemplare dell'emittente e quello del ricevente e tra le annotazioni nei registri IVA di entrambi gli operatori; non è, invece, obbligatorio che la fattura sia resa immodificabile mediante la firma elettronica qualificata e il riferimento temporale.

Nel secondo caso (fattura elettronica), la posta elettronica costituisce un sistema di trasmissione della fattura elettronica (per il quale è necessario il consenso del destinatario), pertanto non è richiesta la stampa della fattura su supporto cartaceo, ma il documento deve essere reso immodificabile mediante la firma elettronica qualificata ed il riferimento temporale.

Con riguardo alla modalità di trasmissione per via telematica della fattura formato cartaceo e elettronico occorre considerare se vi sia l'esigenza o meno in capo all'emittente di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna. Pertanto, nell'ipotesi in cui non sia richiesta alcuna ricevuta si deve far riferimento alle disposizioni contenute nell'articolo 45, comma 2, del dlgs. n. 82 del 2005, il quale dispone che "*il documento informatico trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore*".

In caso contrario, l'articolo 48 del medesimo decreto prevede che "*la trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di*

*invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68 (...omissis...) ed equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione per mezzo della posta".* Peraltro, *"la data e l'ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso mediante posta elettronica certificata sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, ed alle relative regole tecniche."* e se la fattura elettronica soddisfa i requisiti di documento informatico di cui all'articolo 3 del *D.M.*

Si fa presente che, anteriormente all'entrata in vigore del *decreto*, sia la prassi amministrativa consolidata (cfr ris. 19 luglio 1988, n. 571134, ris. 30 luglio 1990, n. 450217, circ. 23 febbraio 1994, n. 13/E, ris. 5 agosto 1994, n. 2605, ris. 28 maggio 1997, n. 132/E, ris. 29 maggio 1998, n. 50, circ. 17 maggio 2000, n. 98, ris. 4 luglio 2001, n. 107, ris. 4 dicembre 2001, n. 202) sia la normativa speciale (articolo 7, comma 3, del decreto ministeriale 30 luglio 1999, n. 340 concernente le provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio e turismo agli intermediari) consentivano l'utilizzo degli strumenti informatici per l'invio delle fatture.

#### *2.6.2. Fattura inviata con mezzi tradizionali*

La fattura, creata in forma cartacea o elettronica, può essere consegnata o spedita nei modi tradizionali in forma cartacea. La spedizione o la consegna costituiscono le modalità di invio ordinario per quanto concerne la fattura cartacea, mentre può costituire una forma alternativa di invio per la fattura in formato elettronico. Ad esempio, la fattura creata in forma elettronica può essere spedita o consegnata in forma cartacea allorché manca il consenso del destinatario alla trasmissione elettronica. In tale caso, trattasi pur sempre di una fattura elettronica in quanto dotata del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata.

L'invio della fattura mediante un qualsiasi strumento elettronico (es. via e-mail), senza il consenso del cliente, non dà luogo ad una trasmissione elettronica, bensì ad una consegna o spedizione della stessa mediante strumenti elettronici. Ne consegue che la fattura è elettronica solo per l'emittente, se ovviamente emessa in tale formato, mentre è sempre cartacea per il ricevente, secondo una distinzione che rileva, come si dirà in seguito, ai fini della disciplina della conservazione.

Lo stesso avviene nel caso di utilizzo di fax tradizionali, cioè non connessi a strumenti informatici, atteso che la fattura, sia elettronica che cartacea, deve essere riprodotta su carta per l'invio ed il soggetto destinatario la riceve mediante stampa su supporto cartaceo (cfr risoluzione n. 107 del 2001).

## ***2.7. Annotazione delle fatture***

E' noto che ai fini dell'IVA è prevista la tenuta di appositi registri contabili, nei quali annotare cronologicamente le operazioni rilevanti. Tali registri si affiancano a quelli previsti da altre disposizioni normative, quali, ad esempio, libro giornale, libro paga, libro matricola, scritture ausiliarie, registro di carico e scarico di magazzino.

### ***2.7.1. Fatture di vendita***

L'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972 dispone che il contribuente deve annotare entro quindici giorni dalla data di emissione della fattura (ossia dalla data di consegna, spedizione o trasmissione), su apposito registro, le fatture emesse, relative a tutte le operazioni attive (imponibili, non imponibili ed esenti) nonché le autofatture (concernenti le operazioni internazionali e l'autoconsumo), in ordine progressivo sulla base della data di emissione.

Le fatture "differite" (cfr paragrafo 2.4.2) devono essere registrate, invece, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni.

Tanto premesso, si ricorda che l'articolo 1 del DM 11 agosto 1975 prevede che *“le registrazioni di cui agli articoli 23, 24, 25 e 39 secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, qualora il contribuente utilizzi direttamente macchine elettrocontabili ovvero si avvalga, per la elaborazione dei dati, dei centri elettrocontabili gestiti da terzi, possono essere eseguite entro sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, fermo restando l'obbligo di tener conto, nelle varie dichiarazioni previste dagli artt. 27 e seguenti del citato DPR n. 633, di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le dichiarazioni si riferiscono”* (cfr risoluzione n. 132 del 1997).

Ne consegue che, anche le fatture elettroniche possono essere registrate nei registri informatici (articolo 3 del *D.M.*), entro sessanta giorni dall'effettuazione dell'operazione, ferma restando la ricomprensione delle stesse fatture nella liquidazione relativa alla data di effettuazione dell'operazione.

Resta inteso che, anche nel caso in cui si proceda alla memorizzazione informatica di una fattura elettronica, la registrazione deve avvenire secondo il disposto dell'articolo 23.

#### *2.7.2. Fatture di acquisto*

Ai sensi dell'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972 *“il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati (...), e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta”*, che, ai sensi dell'articolo 19 del medesimo DPR, può essere esercitato *“(...) al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del medesimo”*.

Così come le fatture di vendita elettroniche, anche le fatture elettroniche di acquisto possono essere memorizzate su idoneo supporto informatico. In tal

caso, non essendo possibile apporre il numero progressivo di registrazione sulle singole fatture ricevute, stante la “staticità ed immodificabilità” del documento elettronico, l’esigenza di individuare con facilità la fattura elettronica dovrà trovare necessaria soluzione nell’ambito del sistema di contabilità, attraverso l’associazione informatica della fattura ai dati annotati nell’apposito registro IVA.

Così come chiarito con riguardo alle fatture di vendita, anche la registrazione delle fatture di acquisto, operata mediante memorizzazione informatica, deve rispettare le disposizioni dell’articolo 25, secondo comma, in base al quale dalla registrazione devono risultare la data della fattura, il numero progressivo, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente o del prestatore (o il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti), l’ammontare imponibile e l’ammontare dell’imposta.

Le fatture elettroniche che certificano acquisti di merce da un operatore intracomunitario devono essere integrate, ai sensi dell’articolo 46 del d.l. n. 331 del 1993, con l’indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell’operazione, se espressi in valuta estera, nonché dell’ammontare dell’imposta, calcolata secondo l’aliquota dei beni o servizi acquistati.

Posto che la fattura ricevuta non può essere in alcun modo modificata, l’acquirente deve predisporre un altro documento in cui annotare sia i dati necessari per l’integrazione sia gli estremi della fattura estera (cfr circolare 23 febbraio 1994, n. 13/E). Detto documento, se emesso in forma elettronica, è allegato alla fattura originaria e reso immodificabile mediante l’apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata. Qualora, invece, il documento integrativo sia redatto su supporto cartaceo, si rende necessario materializzare la fattura estera, per conservarla congiuntamente al menzionato documento, ovvero, in alternativa, convertire il documento integrativo analogico in formato elettronico.

### 2.7.3. Altri documenti

Accanto alla fattura esistono numerosi altri documenti che, a loro volta, possono essere emessi o annotati in formato cartaceo o elettronico.

Così, ad esempio, possono essere redatte ed inviate in formato elettronico:

- la dichiarazione d'intento di cui all'articolo 8, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, prevista a carico degli esportatori abituali che intendano effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta;
- la dichiarazione rilasciata dal cliente che richiede l'applicazione dell'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa da imprese costruttrici ed assimilate, per acquisti destinati alla ristrutturazione edilizia o per acquisti destinati a soggetti disabili;
- le note di variazione di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, a prescindere dal fatto che il documento originale sia stato emesso in formato elettronico o analogico.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del *D.M.*, le disposizioni contenute nel *D.M.* medesimo non si applicano *“alle scritture e ai documenti rilevati ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane”*. Non è consentita pertanto l'emissione e la conservazione in formato elettronico delle bollette all'importazione ed all'esportazione su cui viene apposto il visto doganale e dei documenti di accompagnamento (DAA, DAS) necessari per la circolazione dei beni soggetti ed assoggettati ad accisa (articolo 6, comma 3, ed articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504) e della dichiarazione annuale di consumo. Tuttavia, conformemente a quanto sostenuto dalla Agenzia delle Dogane nella circolare 25 gennaio 2005 n. 5, i documenti emessi nei confronti della clientela per l'addebito dei corrispettivi, comprensivi delle imposte di consumo e delle accise, emessi o pervenuti in qualunque formato, non rientrano nell'esclusione prevista dall'articolo 2, comma 2 del *D.M.* e, pertanto,

non sussistono motivi ostativi alla loro conservazione secondo le regole ivi previste.

### **3. OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI**

L'articolo 2 del *decreto* ha apportato consistenti modifiche anche all'articolo 39 del dPR n. 633 del 1972, concernente “la tenuta e la conservazione dei registri e dei documenti”.

Al riguardo si osserva che il menzionato articolo 39, ultimo comma dispone che *“i registri,(...) le fatture, (...) devono essere conservati a norma dell'art. 22 del dPR 29 settembre 1973, n. 600”*.

Il citato articolo 22, a sua volta, al secondo comma, prevede che *“Le scritture contabili obbligatorie (...) devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie (...)”* (termine che per le scritture contabili indicate all'articolo 2214 del c.c. è fissato in 10 anni dalla data dell'ultima registrazione), mentre al successivo quarto comma dispone che *“Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse”*.

L'articolo 2220 del codice civile prevede che le scritture ed i documenti conservati *“sotto forma di registrazioni su supporti di immagini”* devono essere, in qualsiasi momento, resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza gli stessi supporti di conservazione.

Tanto premesso, al terzo comma del citato articolo 39 sono stati aggiunti i seguenti periodi: *“le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma. Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in un altro*



*Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico”.*

Per i contribuenti che non optano per la conservazione elettronica dei documenti fiscali, di seguito commentata, e che si avvalgono di sistemi meccanografici, sono confermate le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 4-ter, del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 (così come modificato dall'articolo 3, comma 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342) secondo le quali “ (...) a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorquando, anche in sede di controlli ed ispezioni, gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza”. (cfr. circ. 27 ottobre 1994, n. 181; ris. 28 maggio 1997, n. 132; circ. 18 giugno 2001, n. 59).

### **3.1. Conservazione elettronica**

#### *3.1.1. Conservazione delle fatture emesse in formato elettronico*

L'articolo 3 del *D.M.* disciplina gli obblighi da osservare per i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Il comma 1 ne prevede la forma, le modalità di emissione e di memorizzazione, rinviando all'articolo 6 la disciplina della esibizione. Inoltre,

l'articolo 3, comma 2, nel disciplinare il processo di conservazione di tali documenti, rimanda al procedimento indicato all'articolo 3 della deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42, sostituita dalla più recente deliberazione del 19 febbraio 2004, n. 11 del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (di seguito *delibera CNIPA*).

Dalla lettura congiunta delle richiamate deliberazioni si evince che i termini "memorizzazione", "archiviazione" e "conservazione" hanno significati tra loro differenti.

In particolare:

**la memorizzazione** è il "*processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici, ...*" (articolo 1, comma 1, lettera f) della *delibera CNIPA*);

**l'archiviazione** elettronica è il "*processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, anche sottoscritti, (...), univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione*" (articolo 1, comma 1, lettera g) della *delibera CNIPA* ); l'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale e antecedente alla procedura di conservazione. Dà luogo ad una procedura libera non tipizzata, ossia non soggetta a particolari modalità operative;

**la conservazione** di documenti informatici è il processo che presuppone la memorizzazione, su supporti ottici o altri idonei supporti, dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte e che termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica (ossia una sequenza di *bit* oggetto di elaborazione informatica) contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi (articolo 3, comma 2, del *D.M.*).

In base alle suddette definizioni il processo di conservazione differisce da quello di archiviazione sia dal punto di vista tecnico sia per le garanzie, civilistiche e tributarie, che offre. Il processo di conservazione, a differenza di quello di archiviazione, consente la tenuta nel tempo dei documenti e delle

scritture contabili, circostanza essenziale a fini probatori, di opponibilità ai terzi e ai fini del controllo.

Tanto premesso, si ritiene che, anche se il legislatore all'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972 ha parlato di “*archiviazione*” delle fatture elettroniche, ha inteso riferirsi alla “*conservazione*” delle stesse, ossia alla trasposizione dei documenti informatici su supporti ottici o su qualsiasi supporto idoneo a garantirne la conservazione nel tempo.

Le scritture obbligatorie tenute in formato elettronico devono essere conservate per il medesimo periodo prescritto dalle disposizioni civili e fiscali di cui all'articolo 22 del DPR 600 del 1973 e all'articolo 2220 del codice civile, ossia per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione relativa al periodo d'imposta in considerazione.

L'articolo 3, comma 2, ultimo periodo del *D.M.* stabilisce che “*il processo di conservazione è effettuato con cadenza **almeno** quindicinale per le fatture (...)*”.

Si ritiene che il processo di conservazione delle fatture elettroniche debba essere operato entro i quindici giorni dal ricevimento/emissione delle stesse, così come previsto dall'articolo 3, comma 2, ultimo periodo del *D.M.*,, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972.

Resta inteso che la conservazione può, a discrezione del contribuente, avere luogo anche ad intervalli più ravvicinati.

L'obbligo di conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere anticipato rispetto alla cadenza stabilita dalla norma, nell'ipotesi in cui siano in corso controlli ed ispezioni da parte degli organi competenti (cfr successivo prg . 4.2.1).

Quando l'incarico di emettere le fatture è stato affidato al cliente o a un terzo, l'obbligo di conservazione del documento grava sia sul fornitore (come fattura attiva) che sul destinatario (come fattura passiva), posto che non è

possibile la conservazione solo da parte del soggetto incaricato della emissione del documento (cfr articolo 22, comma 3, lettera d) della Direttiva CEE 77/388)

Il documento elettronico può essere gestito dal ricevente con un programma informatico diverso da quello utilizzato per la sua redazione, purché i dati e le risultanze contabili originarie restino inalterate. Nell'ipotesi di fattura inviata in formato crittografato, è ammessa la sua conservazione esclusivamente nel formato "in chiaro".

Resta fermo che il processo di conservazione delle fatture elettroniche (emesse con l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata) si perfeziona con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei documenti.

### *3.1.2. Conservazione delle fatture consegnate o spedite in formato analogico*

La fattura elettronica trasmessa e ricevuta in forma elettronica deve essere conservata nella stessa forma.

La fattura emessa in forma elettronica, ma consegnata o spedita in formato cartaceo, con i mezzi tradizionali o mediante strumenti elettronici (ad esempio e-mail), può essere conservata in formato elettronico o, in alternativa, secondo le modalità tradizionali, su supporto cartaceo. Tanto si desume dal dato testuale dell'articolo 39 del dPR n. 633 del 1972, secondo cui le *"fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica"*.

È necessario, tuttavia, correlare detta previsione con l'obbligo di operare la conservazione elettronica per *"tipologie di documenti"* ai sensi del *D.M.*, così che, prescelta una determinata modalità di conservazione (sia essa analogica o elettronica) in relazione ad un periodo d'imposta, la stessa deve essere adottata per tutti i documenti rientranti nella medesima categoria, anche in presenza di modalità alternative di conservazione previste dalla norma.

La fattura elettronica, ricevuta in forma cartacea, come anticipato, può essere conservata secondo le procedure previste per la conservazione elettronica

dei documenti analogici di cui all'articolo 4 *D.M.* o, in alternativa, secondo le modalità tradizionali (su supporto cartaceo). L'obbligo della conservazione omogenea per tipologie di documenti grava anche sul destinatario della fattura. Ciò comporta, ad esempio, che se quest'ultimo ha prestato il consenso per la ricezione elettronica delle fatture emesse da alcuni fornitori, dovrà conservare in formato elettronico tutte le fatture di acquisto, anche quelle ricevute in forma cartacea, secondo la procedura di conservazione di cui al menzionato articolo 4 del *D.M.*

Il contribuente che non abbia dato il consenso alla ricezione elettronica delle fatture, infine, può scegliere di convertire le fatture cartacee in documenti elettronici anche in un momento successivo, ossia fino a quando ne sussiste l'obbligo di conservazione civilistica (10 anni *ex* articolo 2214 del c.c.).

Quanto sopra rileva anche quando l'emittente emette la fattura in formato analogico. In tale circostanza, infatti, egli deve registrare e conservare la fattura secondo le modalità tradizionali, sempre che non decida di convertire il documento analogico in documento informatico e procedere alla conservazione elettronica (cfr articolo 4, comma 1 del *D.M.*).

Si precisa, infine, che il documento cartaceo deve obbligatoriamente essere conservato fino al perfezionamento del processo di conservazione elettronica, al termine del quale, quindi, si potrà procedere alla distruzione del documento analogico.

### ***3.2. Localizzazione della conservazione***

L'articolo 39 del dPR n. 633 del 1972, come modificato, prevede attualmente la possibilità di conservare le fatture elettroniche in uno Stato diverso da quello del soggetto emittente. Al riguardo l'articolo 39 detta talune condizioni:

- tra i due Paesi deve esistere uno strumento giuridico di reciproca assistenza per quanto concerne le imposte indirette;

- il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio nazionale, deve assicurare l'accesso automatizzato all'archivio, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sua sede;
- il soggetto passivo deve assicurare l'integrità dei dati e la loro leggibilità durante tutto il periodo di conservazione ai sensi del DM 23 gennaio 2004;
- il soggetto passivo deve garantire che tutti i documenti e i dati contenuti nell'archivio elettronico, compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Ai fini della comunicazione del luogo di conservazione delle fatture, anche se fuori dal territorio dello Stato, devono essere utilizzati i modelli di comunicazione AA7 e AA9, nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 35 del dPR n. 633 del 1972.

In particolare, per quanto riguarda le modalità di compilazione del quadro riservato all'indicazione dei soggetti depositari e dei luoghi di conservazione delle scritture contabili - quadro E del modello AA7/7 (soggetti diversi da persona fisica) quadro F del modello AA9/7 (imprese individuali e lavoratori autonomi) – devono essere indicati:

- nel campo INDIRIZZO, la città estera e l'indirizzo completo del numero civico e del codice di avviamento postale per le località ove esso è previsto;
- nel campo COMUNE, la dizione dello Stato estero;
- nel campo PROVINCIA, la sigla EE;
- nel campo TIPO COMUNICAZIONE: barrare la casella "A" per comunicare il nuovo luogo di conservazione ovvero la casella "C" per indicare la cessazione del luogo di conservazione in precedenza indicato;
- il campo CODICE FISCALE non deve essere compilato.

#### **4. CONTROLLO DEI DOCUMENTI CONSERVATI ELETTRONICAMENTE**

L'attività di controllo rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è esercitata avvalendosi dei poteri di cui agli articoli 51 e 52 del DPR n. 633 del 1972.

Fermo restando quanto disposto dalla normativa e dai documenti di prassi amministrativa in materia di controllo dei documenti in forma cartacea, si evidenzia che la modifica apportata dall'articolo 2 del *decreto* all'articolo 39, terzo comma ed all'articolo 52, quarto comma del DPR n. 633 del 1972, produce rilevanti riflessi in materia di accertamenti e controlli.

L'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972, rubricato *“Accessi, ispezioni e verifiche”*, al quarto comma prevede che *“l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.”* L'ultimo periodo della citata disposizione è stato introdotto alla luce della riconosciuta facoltà di emettere e conservare la fattura e gli altri documenti (libri, registri, scritture) in formato elettronico.

Per apparecchiature informatiche installate nei locali in cui è eseguito l'accesso, l'ispezione o la verifica, deve intendersi qualunque tipo di strumento/dispositivo che consenta agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria l'ispezione documentale di cui all'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972.

Nel caso in cui i documenti, i libri, i registri e le scritture siano stati redatti e conservati in formato elettronico, mutano le modalità tecniche di acquisizione e di analisi dei documenti contabili oggetto del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Le attribuzioni dei poteri degli uffici, così come le garanzie del contribuente, restano, invece, sostanzialmente invariati.

Nel caso in cui i libri e i registri siano tenuti con sistemi meccanografici, il contribuente sottoposto a verifica deve eseguire la stampa dei dati in essi

registrati alla presenza degli organi competenti. Come già chiarito (cfr prg. 3.1.1), in caso di controllo, i libri e registri tenuti sotto forma di documenti informatici, devono essere resi statici ed immutabili, dall'inizio dell'anno sino alla data dell'ispezione, mediante la conservazione elettronica, a nulla rilevando l'eventuale stampa degli stessi su supporto cartaceo.

#### ***4.1. Poteri e limiti di cui all'articolo 52 del dPR n. 633 del 1972***

L'introduzione della fattura elettronica e della conservazione della stessa, così come dei libri, registri, scritture contabili, in forma elettronica, produce effetti specifici in materia di ispezioni documentali di cui all'articolo 52 del dPR n. 633 del 1972 e conseguentemente in materia di accertamento ai sensi dell'articolo 55 del medesimo decreto.

##### *4.1.1. Articolo 52 del dPR n. 633 del 1972*

Come premesso, la disposizione recata dall'articolo 52, quarto comma, del dPR n. 633 del 1972 (applicabile, per espresso richiamo contenuto nell'articolo 33 del dPR n. 600 del 1973, anche alle imposte sui redditi) prevede che l'ispezione documentale da parte degli uffici si estende, oltre che a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, anche a quelli comunque accessibili per mezzo di apparecchiature elettroniche installate in detti locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria.

Per effetto del disposto di cui all'articolo 6, comma 2 del DM 23 gennaio 2004, l'esibizione del documento può avvenire anche per via telematica, secondo le modalità che dovranno essere stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali.

Secondo il disposto di cui al quinto comma del citato articolo 52 del dPR n. 633 del 1972, il contribuente non può avvalersi ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa o contenziosa, dei libri, delle scritture e dei documenti dei quali abbia rifiutato l'esibizione in sede di controllo.



La norma qualifica come “rifiuto di esibizione” anche la dichiarazione di non possedere tali libri, scritture e documenti ovvero la sottrazione degli stessi all’ispezione.

Tale disposizione vale, evidentemente, anche nel caso in cui i sopra citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica e qualora il contribuente dichiari di non possederli o li sottragga all’ispezione o, ancora, non renda possibile l’accesso ai dati (ad esempio, nel caso in cui non abbia installato delle apparecchiature elettroniche, non riveli i codici di accesso agli archivi elettronici ovvero abbia apposto delle protezioni hardware come ad esempio un lucchetto fisico).

A tal proposito si precisa che, qualora il sistema informativo sia protetto da *password* ed il contribuente non consenta l’accesso ai dati in esso memorizzati, per l’apertura dello stesso, gli organi di controllo dell’Amministrazione devono richiedere l’autorizzazione al Procuratore della Repubblica.

Infine, l’articolo 52, decimo comma, del dPR. 633 del 1972 prevede l’obbligo per il contribuente che abbia affidato a terzi la tenuta della contabilità di esibire un’attestazione dalla quale si evidenzia la designazione del terzo depositario della stessa. L’obbligo sussiste anche nel caso in cui il terzo tenga la contabilità in formato elettronico. Il terzo, in particolare, deve consentire l’ispezione documentale e, laddove si sia stabilito di conservare i documenti contabili in forma elettronica, deve dotarsi di apparecchiature elettroniche idonee.

Se l’attestazione non viene esibita o se il terzo si oppone all’ispezione, rifiuta o volontariamente pone in essere delle azioni volte ad impedire l’ispezione documentale, si applica la disposizione di cui all’articolo 52, quinto comma, del dPR n. 633 del 1972, così che la documentazione non può essere utilizzata a favore del contribuente ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

#### 4.1.2. Articolo 55 del dPR n. 633 del 1972

Ai sensi dell'articolo 55, secondo comma, numero 1 del dPR n. 633 del 1972, *“quando risulta, attraverso il verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, che il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri previsti dal presente decreto e le altre scritture contabili obbligatorie a norma del primo comma dell'articolo 2214 del Codice civile, e delle leggi in materia di imposte sui redditi, o anche soltanto alcuni di tali registri”*, l'ufficio è legittimato ad attivare l'accertamento induttivo. La disposizione si applica anche ai documenti ed alle scritture redatti e conservati in formato elettronico.

Deve infine intendersi estesa anche alle fatture emesse in formato elettronico la disposizione di cui al medesimo articolo 55, secondo comma, n. 2, che legittima il ricorso all'accertamento induttivo qualora risulti dal verbale di ispezione che il contribuente non ha emesso fatture per una parte rilevante delle operazioni effettuate, ovvero non ha conservato, ha rifiutato di esibire o comunque ha sottratto all'ispezione tutte o una parte delle fatture emesse.

### **ALLEGATO : DECRETO LEGISLATIVO 20 FEBBRAIO 2004, N. 52**

#### **Decreto Legislativo del 20/02/2004 n. 52**

#### **Titolo del provvedimento:**

Attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalita' di fatturazione in materia di IVA.

(Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28/02/2004 - supplemento ordinario)

#### **Preambolo**

Preambolo.

**Testo: in vigore dal 29/02/2004**

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Vista la legge 3 febbraio 2003, n. 14, ed, in particolare l'art. 1, comma 1, e l'allegato A;

Vista la direttiva 2001/115/CE del consiglio, del 20 dicembre 2001, che modifica la direttiva 77/388/CEE del consiglio, del 17 maggio 1977, al fine di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto;

Vista la direttiva 2003/93/CE del consiglio, del 7 ottobre 2003, che modifica la direttiva 77/799/CEE del consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette;

Visto il regolamento (CE) n. 1798/2003 del consiglio, del 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 del consiglio, del 27 gennaio 1992;

Visti gli articoli 21, 39 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;

Visto il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

Visto il decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, come da ultimo modificato dal decreto del Presidente della Repubblica 7 aprile 2003, n. 137;

Visto il decreto legislativo 9 aprile 2003, n. 69;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in data 23 gennaio 2004, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 27 del 3 febbraio 2004;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 20 febbraio 2004;

Sulla proposta del Ministro per le politiche comunitarie e del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri degli affari esteri, della giustizia e per l'innovazione e le tecnologie;

E m a n a

il seguente decreto legislativo:

**art. 1**

Modifica della disciplina I.V.A. relativa alla fatturazione.

**Testo: in vigore dal 29/02/2004**

1. L'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' sostituito dal seguente:

"Art. 21 (Fatturazione delle operazioni) - 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 dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo. L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcun strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza e' consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'amministrazione finanziaria e purché 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 si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica.

2. La fattura è datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e contiene le seguenti indicazioni:

a) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui e' effettuata l'operazione, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome;

b) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;

c) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2;

d) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;

e) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;

f) numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma;

g) 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'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

h) annotazione che la stessa e' compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

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 b), c) ed e), devono essere indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo destinatario può essere emessa una sola fattura. In caso

di più fatture trasmesse in unico lotto, per via elettronica, allo stesso destinatario da parte di un unico fornitore o prestatore, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni. La trasmissione per via elettronica della fattura, non contenente macroistruzioni né codice eseguibile, è consentita previo accordo con il destinatario. L'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica sono rispettivamente garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità e integrità. Le fatture in lingua straniera devono essere tradotte in lingua nazionale a richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro.

4. La fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6. La fattura in formato cartaceo è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti 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, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione e contiene anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi. In tale caso, può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti.

In deroga a quanto disposto nel terzo periodo la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente.

5. Nelle ipotesi di cui all'art. 17, terzo comma, il cessionario o il committente deve emettere la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando

la sua responsabilità, assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo.

6. La fattura deve essere emessa anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art. 7, secondo comma, nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, per le operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicate al n. 6), per le 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, nonché dall'art. 74-ter per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo. In questi casi la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, reca l'annotazione che si tratta rispettivamente di operazione non soggetta, non imponibile, esente ovvero assoggettata al regime del margine, con l'indicazione della relativa norma.

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.

8. Le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo...".

## **art. 2**

Disposizioni normative di coordinamento.

### **Testo: in vigore dal 29/02/2004**

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'art. 39, terzo comma, sono aggiunti i seguenti periodi:

"Le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma. Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in un altro Stato, a

condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.";

b) all'art. 52, il quarto comma e' sostituito dal seguente:

"L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.".

### **art. 3**

Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

#### **Testo: in vigore dal 29/02/2004**

1. Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'art. 21, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' emanato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

### **art. 4**

Entrata in vigore.

#### **Testo: in vigore dal 29/02/2004**

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e farlo osservare.