

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11  
20121 - MILANO  
TEL: 02. 7211751 – FAX: 02 72117575  
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it  
C. F. E P. IVA: 03022160109

Milano, 28 ottobre 2005

PIETRO BESSI <sup>(1)(2)</sup>  
FEDERICO CALISSANO <sup>(1)(2)</sup>  
VINCENZO CAMPO ANTICO <sup>(1)(2)</sup>  
GIOVANNI CIURLO <sup>(1)(2)</sup>  
PAOLO FASSIO <sup>(1)(2)</sup>  
EMILIO MARTINOTTI <sup>(1)(2)</sup>  
LUCA MERCALDO <sup>(1)(2)</sup>  
ANDREA VILLA <sup>(1)(2)</sup>

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

GIUSEPPE ALAGNA  
GABRIELLA ALLODI <sup>(1)(2)</sup>  
ANNALISA APRILE  
ANTONIO ARGENIO <sup>(1)(2)</sup>  
SIMONA BACCO <sup>(1)(2)</sup>  
MICHELE BARDI  
IVANA CALISTI  
PIETRO CAPPÀ  
CLAUDIA CEDRINI <sup>(1)(2)</sup>  
ANDREA CHIODI <sup>(1)(2)</sup>  
LUCA CIURLO <sup>(1)(2)</sup>  
MATTEO DELDIO  
DANIELA DELLEPIANE  
FEDERICA DENARO <sup>(2)</sup>  
GIOVANNA GALARDI <sup>(1)(2)</sup>  
SILVIA GALLI <sup>(3)</sup>  
MICHELE GIRARDI  
FABRIZIO GNECCO  
PAOLO MALOBERTI <sup>(2)</sup>  
BIAGIO MEGA <sup>(1)</sup>  
BARBARA MIGLIAU  
FLAVIO MORSILLO  
MATTEO MICHELE MUSI <sup>(1)(2)</sup>  
DANILO PARISI  
TONY PRATA  
SIMONE PROCACCINI <sup>(1)(2)</sup>  
ANGELO RIVOLTA <sup>(1)(2)</sup>  
ELEONORA RIZZO <sup>(1)(2)</sup>  
ALESSANDRA SAGARESE  
ALESSANDRO SAPIA <sup>(1)</sup>  
BENEDETTA SIRTORI <sup>(1)(2)</sup>  
SILVIA TRAVERSO <sup>(1)(2)</sup>  
SIMONA VALEAN <sup>(1)</sup>

## CIRCOLARE

Oggetto: **La fattura elettronica – i chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria**

La recente Circolare Ministeriale n. 45/E del 19 ottobre 2005 ha fornito i tanto attesi chiarimenti riguardanti la c.d. fattura elettronica introdotta, in ambito Iva, dal D.Lgs. n. 52 del 20 febbraio 2004. Con la Circolare Ministeriale n. 45/E vengono, infatti, superate quelle incertezze che avevano fino ad ora rallentato gli operatori e le imprese ad intraprendere il processo di smaterializzazione dei documenti a rilevanza fiscale.

Qui di seguito vengono illustrate le linee generali delle procedure che, secondo i chiarimenti ministeriali, devono essere seguite per rendere integralmente elettronici il flusso, la gestione e la conservazione delle fatture Iva.

*Premessa: la definizione di fattura elettronica.*

La c.d. fattura elettronica, che ciascun operatore può emettere in luogo della normale fattura cartacea, è un documento informatico predisposto in forma elettronica secondo specifiche modalità che devono garantire (i) l'integrità dei dati contenuti e (ii) l'attribuzione univoca del documento al soggetto emittente. La fattura elettronica così formata non necessita, conseguentemente, di essere stampata su supporto cartaceo.

L'integrità dei dati contenuti e l'autenticità dell'origine sono garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura o sulla c.d. fattura riepilogativa emessa ai sensi dell'articolo 21, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 (a) del c.d. riferimento temporale e

### Consulenti esterni:

MASSIMO CALISSANO <sup>(4)</sup>  
ENZO LOMBARDO <sup>(5)</sup>  
PIETRO SANSOTTERA <sup>(2)</sup>

Revisore contabile federale  
svizzero:

PATRIZIA MOROSOLI

ROMA  
00185 – Via PARIGI, 11  
TEL. 06-45211010 Fax 06-45211020  
E-MAIL: studio.roma@stsnet.it

GENOVA  
16121 – PIAZZA DELLA VITTORIA 8 INT.20  
TEL.010-553241 Fax 010-5532460  
E-MAIL: studio.genova@stsnet.it

TORINO  
10121 – CORSO MATTEOTTI, 12  
TEL. 011-5119101 Fax 011-5920226  
E-MAIL: studio.torino@stsnet.it

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

(b) della firma elettronica qualificata da parte del soggetto emittente. Il riferimento temporale consiste in una informazione che attesta la data e l'ora di formazione della fattura elettronica; la firma elettronica qualificata, invece, rappresenta un metodo di autenticazione informatica che, a sua volta, garantisce la connessione univoca tra il firmatario e i dati ai quali la fattura si riferisce. Tanto la firma elettronica qualificata, quanto il riferimento temporale vengono tecnicamente apposti mediante l'utilizzo del certificato digitale (c.d. Smartcard) e di un apposito software di gestione rilasciati dalla Certification Authority.

*La procedura da porre in essere da parte del cedente del bene o prestatore del servizio: le c.d. fatture attive.*

All'atto di effettuazione dell'operazione rilevante ai fini Iva - e quindi per i beni mobili all'atto della consegna, per i beni immobili al momento della stipula dell'atto e per i servizi al momento del pagamento del corrispettivo - sorge l'obbligo di emissione della fattura.

Qui di seguito vengono riassunti gli adempimenti che il cedente/prestatore deve porre in essere a seconda del tipo di fattura emessa sia essa cartacea o elettronica:

<b>Cedente/Prestatore</b>	<b>Emissione della fattura</b>	<b>Conservazione della fattura</b>
<b>Fattura cartacea</b>	mediante consegna/spedizione	nelle forme tradizionali
<b>Fattura elettronica</b>	mediante a) trasmissione elettronica b) consegna/spedizione	a) se trasmessa elettronicamente, solo in forma elettronica b) se consegnata/spedita, sia in forma elettronica sia nelle forme tradizionali

Osservazioni in merito alla emissione della fattura.

- Quanto alla trasmissione c.d. elettronica *sub a)*, la Circolare Ministeriale ritiene sufficiente anche la messa a disposizione della fattura al destinatario mediante l'invio di un semplice messaggio e-mail nel quale deve essere indicato il protocollo di comunicazione ed il link di collegamento al server, dal quale la fattura elettronica può essere scaricata.
- Per il Ministero la trasmissione elettronica *sub a)*, è la forma ordinaria di invio della fattura emessa in formato elettronico. La fattura elettronica può, tuttavia, essere trasmessa elettronicamente al destinatario solo se questi ha preventivamente espresso il proprio consenso. In assenza del previo consenso il

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

fornitore, pur avendo emesso una fattura elettronica, deve necessariamente materializzare l'esemplare della fattura da inviare alla controparte e procedere all'invio, anche mediante via fax o via mail.

La Circolare precisa che tanto la fattura cartacea quanto la fattura elettronica possono essere spedite tramite posta elettronica.

Per le fatture cartacee, la posta elettronica è un mezzo di consegna/spedizione della fattura cosicché risulta indispensabile per chi la riceve (i) la "materializzazione" del documento su un supporto cartaceo e (ii) la sostanziale corrispondenza di contenuto tra la fattura emessa e quella ricevuta nonché tra le annotazioni dei registri Iva di entrambi gli operatori. Non è obbligatorio che la fattura sia resa immodificabile mediante la firma elettronica qualificata e il riferimento temporale.

Per le fatture elettroniche, la posta elettronica costituisce un sistema di trasmissione elettronica della fattura per il quale è richiesto il consenso del destinatario pertanto non è necessaria la stampa della fattura su supporto cartaceo.

- Il cedente/prestatore può affidare l'emissione della fattura al cessionario o committente oppure ad un soggetto terzo.

In tali casi la fattura deve riportare l'indicazione che è compilata dal cliente, ovvero, dal soggetto terzo per conto del cedente/prestatore. Nel caso di fattura elettronica, l'origine e l'integrità del documento devono essere garantiti dal soggetto emittente il quale è tenuto ad apporre sia il riferimento temporale sia la firma elettronica qualificata. Il cedente/prestatore continua tuttavia ad essere responsabile delle violazioni connesse all'emissione della fattura.

Il cliente o il terzo, incaricati dell'emissione della fattura, possono risiedere anche all'estero, anche in un Paese con il quale non siano in vigore strumenti per la reciproca assistenza in materia di Iva. In questo caso la Circolare richiede che il cedente/prestatore deve avere iniziato la propria attività da almeno 5 anni e non deve avere ricevuto, nel corso dei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali IVA.

Osservazioni in merito alla conservazione della fattura.

- Quanto alla conservazione della fattura, la Circolare chiarisce che il processo di conservazione delle fatture elettroniche deve essere operato entro il termine di 15 giorni a decorrere dalla data di emissione. L'Agenzia precisa che una volta scelta una determinata modalità di conservazione della fattura in relazione ad un periodo di imposta la medesima modalità va adottata per tutti i documenti rientranti nella stessa categoria (il c.d. principio di omogeneità).

*La procedura da porre in essere da parte dell'acquirente del bene o del committente del servizio: le c.d. fatture passive.*

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Qui di seguito vengono riassunti gli adempimenti che l'acquirente/committente deve porre in essere a seconda del tipo di fattura ricevuta:

<b>Acquirente/Committente</b>		
	<b>Ricezione della fattura</b>	<b>Conservazione della fattura</b>
<b>Fattura cartacea</b>	mediante consegna/spedizione	nelle forme tradizionali
<b>Fattura elettronica</b>	mediante a) trasmissione elettronica b) consegna/spedizione	a) se trasmessa elettronicamente, solo in forma elettronica b) se consegnata/spedita, sia in forma elettronica sia nelle forme tradizionali

Osservazioni in merito alla ricezione della fattura.

- Come sopra accennato l'acquirente del bene o il committente del servizio può ricevere elettronicamente la fattura elettronica solo dopo avere dato il proprio consenso. La Circolare Ministeriale non detta disposizioni in ordine alla formazione dell'accordo tra cedente/fornitore e acquirente/committente; pertanto deve ritenersi ammissibile anche un accordo che autorizzi la trasmissione elettronica delle fatture per un determinato periodo di tempo ovvero a tempo indeterminato o fino a revoca.

Osservazioni in merito alla conservazione della fattura.

- Quanto alla conservazione della fattura, la Circolare chiarisce che il processo di conservazione delle fatture elettroniche deve essere operato, come per le fatture attive, entro il termine di 15 giorni a decorrere dalla data di ricevimento.
- Anche per il destinatario della fattura opera il principio di omogeneità descritto per il cedente/prestatore pertanto il soggetto passivo che ha accettato di ricevere la fattura elettronica da un fornitore è obbligato a conservare in forma elettronica tutte le fatture d'acquisto, da qualunque fornitore ricevute, anche quelle cartacee.

Precisazioni in merito alle fatture comunitarie di acquisto.

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Anche le fatture elettroniche che certificano acquisti di merce da un operatore comunitario possono essere gestite in formato elettronico.

A tal fine - chiarisce il Ministero - è necessario integrare la fattura con il controvalore in Euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, se espressi in valuta estera, e con l'indicazione dell'ammontare dell'imposta. Tuttavia, posto che la fattura ricevuta non può in alcun modo essere modificata, l'acquirente deve predisporre un altro documento in cui annotare gli estremi della fattura estera ed i dati per l'integrazione. Detto documento (i) se emesso in formato elettronico, è allegato alla fattura originaria e reso imm modificabile mediante la firma elettronica qualificata ed il riferimento temporale; (ii) se emesso su supporto cartaceo è necessario materializzare la fattura estera, per conservarla insieme al documento di integrazione, oppure, in alternativa, è possibile convertire il documento integrativo cartaceo in formato elettronico.

*Le procedure comuni per il cedente/fornitore e acquirente/committente.*

## *1. Conservazione delle fatture elettroniche.*

I contribuenti possono conservare le fatture elettroniche su un supporto informatico idoneo a garantirne la conservazione nel tempo. La conservazione, come già accennato, deve essere effettuata per le fatture con cadenza almeno quindicinale dal giorno di emissione/ricevimento. Il processo di conservazione delle fatture elettroniche emesse con l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata avviene previa memorizzazione e si perfeziona con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sui documenti.

## *2. I controlli da parte della Amministrazione finanziaria.*

Il supporto informatico di conservazione delle fatture elettroniche, di cui al paragrafo precedente, può essere localizzato (i) presso l'operatore stesso o (ii) presso un soggetto terzo in Italia o (iii) anche presso un soggetto terzo localizzato in un Paese diverso dall'Italia.

Qui di seguito vengono individuate le condizioni che, secondo la Circolare Ministeriale n. 45/E citata, devono essere verificate al fine di consentire l'attività di controllo e di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria:

- nel caso *sub* (i), il contribuente, deve essere in grado di rendere i libri ed i registri contabili immediatamente statici e imm modificabili dall'inizio dell'anno e fino al giorno della verifica. Ciò significa che al momento dell'accesso da parte dei verificatori il contribuente deve anticipare la conservazione dei documenti elettronici provvedendo alla apposizione delle firma digitale e della marca temporale;

## STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- nel caso *sub* (ii), il contribuente deve essere in grado di esibire un'attestazione dalla quale si evidenzia che il contribuente ha affidato al terzo la tenuta della contabilità;
- nel caso *sub* (iii), è necessario che tra l'Italia ed il Paese terzo esista uno strumento giuridico di reciproca assistenza. Il contribuente deve comunque assicurare l'accesso automatizzato all'archivio con ogni mezzo, in qualunque momento e dalla propria sede, deve garantire che tutti i documenti in esso contenuti, compresi i certificati relativi alla sottoscrizione elettronica, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

A titolo di completezza si segnala che la non corretta conservazione elettronica dei documenti offre alla amministrazione tributaria la possibilità di rettificare la posizione del contribuente in modo induttivo. Inoltre, sul piano sanzionatorio, la tenuta delle fatture e dei documenti in forma elettronica senza il rispetto delle regole previste comporta quale sanzione diretta l'applicazione dell'articolo 9 del D.Lgs n. 471/1997 che prevede una sanzione amministrativa da Euro 1.032 ad Euro 7.746.

A disposizione per ogni chiarimento porgiamo cordiali saluti.