

Roma, 23 giugno 2008

OGGETTO: Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Fatturazione elettronica – modalità di conservazione delle fatture elettroniche emesse nei confronti dei clienti di una certa linea di attività non gestita con contabilità separata

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

ALFA è una società multi business che opera nel settore petrolifero, facente parte dell'omonimo gruppo internazionale.

L'istante non ha adottato contabilità separate per i diversi settori di attività in cui opera, non essendo a tanto obbligata.

Nell'ambito dell'attività di distribuzione di carburanti per autotrazione ALFA ha creato una linea di attività, individuata con il marchio xz gestita attraverso contratti di somministrazioni di tipo "netting".

In base a tali contratti il cliente finale acquista il carburante direttamente da ALFA, e non già dal gestore presso cui il rifornimento viene materialmente effettuato. L'attività di rifornimento gestita con la procedura di netting è, dunque, scissa in due operazioni: a) l'acquisto di carburante effettuato da ALFA presso il

distributore stradale e b) la somministrazione effettuata da ALFA al cliente finale.

Tale ultima operazione viene documentata tramite emissione di fattura all'acquirente finale da parte dell'istante, ai sensi dell'articolo 6, secondo comma, lettera a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e non con la scheda carburante.

L'istante si è avvalso della facoltà di affidare in *outsourcing* l'emissione delle fatture relative alla linea di attività individuata dal marchio "xz". L'incarico è stato affidato a BETA, società di diritto olandese, facente parte del medesimo gruppo dell'istante.

A sua volta BETA ha affidato la gestione della fatturazione delle società del gruppo a GAMMA, società belga, estranea al gruppo, che cura le attività di aggregazione del flusso dei dati provenienti da BETA, di formazione delle fatture in formato pdf e di stampa delle stesse su carta.

A seguito dell'adesione ad un progetto europeo, ALFA intende emettere e conservare le fatture relative alla linea di attività individuata dal citato marchio "xz" esclusivamente in formato elettronico.

A tal fine BETA, già deputata dell'emissione delle fatture analogiche per tutte le società del gruppo, affiderebbe l'incarico di effettuare la fatturazione elettronica ad un soggetto terzo, DELTA, società residente in Francia, senza che si instauri alcun rapporto contrattuale diretto tra quest'ultima e ALFA.

La procedura si articolerebbe in sette fasi:

- 1) invio da parte di BETA a GAMMA del flusso di dati da aggregare per la fatturazione;
- 2) aggregazione dei dati da parte di GAMMA per generare la fattura in formato pdf;
- 3) invio da parte di GAMMA a DELTA dei soli file pdf relativi ai clienti che hanno prestato l'assenso alla ricezione delle fatture in formato elettronico;
- 4) creazione da parte di DELTA della fattura elettronica tramite l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica;

- 5) invio di un messaggio e-mail ai clienti che hanno prestato l'assenso al ricevimento della fattura elettronica per informarli che la stessa è stata emessa ed è a loro disposizione sull'apposito sito WEB per un periodo di tredici mesi, sito a cui i clienti potranno accedere tramite apposita password;
- 6) effettuazione del procedimento di conservazione delle fatture elettroniche con cadenza almeno quindicinale, tramite apposizione della marca temporale e della firma elettronica qualificata, a cura di DELTA;
- 7) creazione da parte di DELTA di un archivio informatico su CD ROM, che raccoglie tutte le fatture emesse per ciascuna società europea del gruppo Alfa, e invio ad ALFA di quello relativo alle fatture emesse in suo nome.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che la procedura descritta risponda alle disposizioni normative che regolano l'emissione delle fatture elettroniche e la loro conservazione .

ALFA rappresenta che, relativamente all'obbligo di conservazione per "tipologia di documenti", sancito dall'articolo 4 del D.M. 23 gennaio 2004, la scelta di limitare l'emissione delle fatture elettroniche nei confronti dei soli clienti della linea business denominata "xz" potrebbe comportare che nei confronti dello stesso soggetto siano emesse sia fatture elettroniche che fatture analogiche per le cessioni di beni o per le prestazioni di servizi estranee a detta linea di attività.

A tal riguardo l'istante rileva che con la risoluzione 26 settembre 2007, n. 267/E è stata riconosciuta, per i soggetti che operano in settori omogenei di attività gestiti con contabilità separate, la possibilità di emettere nei confronti dello stesso cliente sia fatture elettroniche che fatture analogiche.

Alla luce di tale recente chiarimento ALFA ritiene che sia consentito emettere nei confronti dei clienti della linea xz sia fatture elettroniche, dotate di autonoma numerazione progressiva, che fatture analogiche, distinte anch'esse da un'apposita serie numerica, ed annotare entrambe nell'unico registro delle fatture

attive, anche nelle ipotesi in cui le contabilità non siano gestite con contabilità separate.

Parere della Direzione

Il d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, con cui è stata recepita nell'ordinamento italiano la direttiva del Consiglio dell'Unione europea 2001/115/CE del 20 dicembre 2001 ha riscritto l'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo espressamente che la fattura può essere emessa “... *dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo*”.

In tal caso, la fattura deve riportare l'annotazione che la stessa è compilata dal cliente, ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo (cfr. l'articolo 21, comma 2, lettera h) del citato d.P.R. n. 633).

In proposito con la circolare 19 ottobre 2005, n. 45/E, punto 2.2.2 la scrivente ha chiarito che: “*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*”.

Per ciò che più specificamente riguarda le fatture elettroniche, sempre con la menzionata circolare 45/E del 2005, punto 2.5.2.1, è stato precisato che: “*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”.

Secondo quanto esposto nell'istanza di interpello le fatture elettroniche relative alla linea di attività contraddistinta dal marchio “xz” sarebbero emesse per conto di ALFA da DELTA, senza che tra i due soggetti esista alcun rapporto di tipo contrattuale.

La procedura descritta nell'istanza prevede che l'aggregazione dei dati sia effettuata da GAMMA, mentre la formazione della fattura elettronica, che avviene al momento in cui al documento sono apposti la firma elettronica qualificata ed il riferimento temporale, è effettuata da DELTA.

Tale procedura è, dunque, maggiormente parcellizzata rispetto a quella descritta nella citata circolare n. 45/E del 2005, distinguendo le fasi dell'aggregazione dei dati da quella dell'emissione della fattura elettronica.

Si ritiene, tuttavia, che tale divisione delle attività in sottoprocessi non sia di ostacolo alla corretta emissione delle fatture elettroniche da parte di DELTA per conto di ALFA, a condizione che sia rispettata la tempistica di emissione delle fatture, secondo quanto previsto dal combinato disposto degli articoli 6 e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 .

In proposito si osserva che è opportuno che la società istante autorizzi espressamente DELTA, soggetto terzo, all'emissione delle fatture per suo conto e che le parti si accordino sulle procedure di trasmissione da adottare.

DELTA, in quanto soggetto incaricato dell'emissione della fattura, dovrà apporre il riferimento temporale e la propria firma elettronica qualificata, nonché indicare sulla fattura che la stessa è emessa per conto di ALFA.

Sotto il profilo delle responsabilità è opportuno richiamare quanto chiarito dalla scrivente con la risoluzione 9 luglio 2007, n. 161/E: *“in tutti i casi in cui il contribuente affida, in tutto o in parte, il processo di conservazione a soggetti terzi continuerà a rispondere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscalmente rilevanti.*

Eventuali inadempienze del soggetto incaricato della conservazione non potranno essere opposte all'Amministrazione finanziaria per giustificare irregolarità o errori nella tenuta e nella conservazione della contabilità o, più in generale, di tutti i documenti rilevanti ai fini tributari”.

Pertanto, l'affidamento a soggetti terzi dell'incarico di effettuare le operazioni di aggregazione dei dati, creazione della fattura elettronica, invio del messaggio con cui si informa il cliente della disponibilità della fattura, formazione dell'archivio informatico e conservazione delle fatture elettroniche emesse, non esimeranno l'istante dal rispetto della normativa. In particolare ALFA dovrà vigilare sul rispetto della tempistica e sulle modalità di emissione, trasmissione, annotazione e conservazione delle fatture, poiché eventuali errori o inadempienze che potrebbero verificarsi nell'articolata procedura che si intende realizzare non potranno essere in alcun modo opposti all'Amministrazione finanziaria.

Si evidenzia, inoltre, che è possibile emettere fatture elettroniche anche nei confronti dei clienti che non hanno prestato l'assenso alla trasmissione in via elettronica della fattura; in questo caso le fatture emesse in formato elettronico, devono essere inviate al destinatario in copia in formato analogico, eventualmente avvalendosi di sistemi informatici per la trasmissione.

Ai fini della conservazione le fatture emesse come elettroniche, ma trasmesse in copia come documenti analogici, potranno, comunque, essere conservate come fatture elettroniche.

In proposito la già citata circolare n. 45/E del 2005, punto 3.2, ha chiarito che: *“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".

Diversamente le fatture elettroniche trasmesse per via elettronica dovranno essere conservate nella stessa forma, ed il processo di conservazione dovrà concludersi con cadenza quindicinale.

Tanto premesso, l'istante intende, comunque, continuare ad emettere fatture analogiche nei confronti dei clienti estranei alla linea di attività contraddistinta dal marchio xz, nei confronti di quei clienti della menzionata linea business che non prestino il consenso alla ricezione delle fatture elettroniche, nonché nei confronti degli stessi clienti della linea di attività contraddistinta dal marchio xz per operazioni relative ad altre linee di attività per le quali non è previsto l'utilizzo delle fatture elettroniche. Tale scelta operativa non gli consente di effettuare la conservazione *"per tipologie di documenti"* secondo quanto prescritto dall'articolo 4 del D.M. 23 gennaio 2004.

Al riguardo si osserva che già con la circolare n. 36/E del 2006 è stata ammessa la convivenza di fatture analogiche e fatture elettroniche nell'ambito della tipologia fatture attive e fatture passive; più nello specifico è stato chiarito che *"è possibile la coesistenza di fatture analogiche e fatture elettroniche all'interno di ciascuna categoria "fatture attive" - "fatture passive", a condizione che siano adottate distinte serie di numerazioni progressive ed istituiti appositi registri sezionali, e che per ogni singolo cliente o fornitore sia utilizzata un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta, in modo che le fatture emesse o ricevute risultino annotate tutte nel medesimo registro sezionale"*.

Con la successiva risoluzione 27 settembre 2007, n. 267/E l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che un contribuente che svolga più attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e tenga contabilità separata per ciascuna attività può *"... emettere nei confronti del medesimo cliente sia fatture in*

formato analogico riferite ad un settore omogeneo di attività, da trasmettere attraverso i canali tradizionali, annotare in appositi registri sezionali e conservare in formato analogico, sia fatture elettroniche relative a diverso ed altrettanto omogeneo settore di attività, da trasmettere elettronicamente o attraverso canali tradizionali, annotare in sezionali distinti e conservare in formato elettronico”.

Nel caso di specie, tuttavia, il contribuente non è obbligato per legge a tenere contabilità separate né ha scelto tale modalità di tenuta delle contabilità per le diverse attività svolte. Al riguardo si ritiene possibile l'adozione della procedura descritta nella risoluzione n. 267/E del 2007 anche in assenza di una contabilità separata per ciascuna attività, purché sia garantita l'omogeneità della conservazione per tipologie documentali con riferimento alle diverse linee di attività; ragion per cui all'interno della linea di attività individuata con il marchio “xz” tutte le fatture emesse nei confronti dello stesso cliente dovranno avere la forma di fatture elettroniche o analogiche e, di conseguenza, essere gestite e conservate come tali.

E' opportuno, inoltre precisare che il contribuente è tenuto all'adozione di un'unica modalità di conservazione per ciascuno cliente (o fornitore) quando ciò sia materialmente possibile e non comprometta le scelte operative e gestionali ovvero non comporti oneri eccessivi.

La necessità dell'adozione di un'unica modalità di conservazione, infatti, non può essere intesa in senso rigido quando, ad esempio, il destinatario della fattura potrebbe prestare il consenso a ricevere fatture elettroniche soltanto per alcune tipologie di operazioni (cfr. articolo 21, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972) ovvero anche nel corso del periodo d'imposta, quando i registri sezionali risultano già istituiti e, dunque, le fatture inviate o ricevute da un dato cliente o fornitore già annotate in un sezionale (o in un blocco sezionale) piuttosto che in un altro.

In definitiva, si è dell'avviso che anche nell'ipotesi di più attività gestite senza contabilità separata, le relative fatture destinate al medesimo cliente possano

essere elettroniche per alcune linee di attività e analogiche per altre, purché individuate da una distinta serie numerica per ciascuna attività e annotate in un apposito registro sezionale ovvero in un distinto blocco sezionale dell'unico registro delle fatture emesse. Inoltre, la necessità che per lo stesso cliente e per la stessa linea di attività sia adottata un'unica modalità di emissione e conservazione delle fatture potrà essere derogata quando, ad esempio, il consenso alla ricezione delle fatture elettroniche venga dato o revocato in corso d'anno.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.