



Corso: La fatturazione elettronica

Progetto: Camera di Commercio di Nuoro (sede di Nuoro e sede di Tortolì) – Servizio per le PMI –
15,16,17,18 giugno 2015

avv. Roberta Ruta – avvocato in Cagliari –
roberta.ruta7@gmail.com

A. NORME E STRUMENTI

1) NORME

La prima norma che introduce nel nostro ordinamento giuridico la possibilità di «**conservare le scritture e i documenti contabili sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti dati**» è l'art. 7 bis del D.L. n°357/1994 convertito in legge con la L. 8 agosto 1994 n°489, che aggiunge il 3° comma all'art. **2220 c.c.**

SCRITTURE E DOCUMENTI CONTABILI

Le scritture e i documenti contabili a cui la norma si riferisce sono quelli specificati nell'art. **2214 c.c.**:

- libro giornale e libro inventari;
- altre scritture contabili richieste dalla natura dell'impresa;
- lettere, telegrammi e fatture inviate e ricevute.

L'art. 7-bis specifica anche che per estendere la normativa alle scritture e ai documenti aventi rilevanza tributaria è necessaria l'emanazione di specifica normativa da parte del Ministero delle Finanze.

SCRITTURE E DOCUMENTI CONTABILI

- ✘ Normativa che entra in vigore con il D.M. 23 gennaio 2004 che introduce la possibilità di **emettere e conservare in forma elettronica, con efficacia anche ai fini tributari, tutti i documenti civilistici e fiscali** e di distruggere gli ingombranti e costosi archivi cartacei.
- ✘ Segue il CAD (**D.Lgs. 7 marzo 2005 n°82**): **Codice dell'Amministrazione Digitale** che entra in vigore il **1 gennaio 2006** e che precisa i principi cardine sulla **dematerializzazione dei documenti**, principi introdotti dal Testo Unico sulla documentazione amministrativa (D.p.R. n°445/2000).

CAD - DEMATERIALIZAZIONE DOCUMENTI

Il CAD prevede:

- La facoltà per le P.A. e per i privati di **formare** e conservare su supporti informatici libri, repertori, scritture di cui sia obbligatoria la tenuta (art. 39 comma 1 CAD);
- la facoltà per le P.A. e per i privati di **sostituire** i documenti dei propri archivi, le scritture contabili, la corrispondenza e gli altri atti con la loro riproduzione su supporti informatici (art. 43 comma 1 CAD):
- l'**efficacia probatoria e pieno valore legale** del documento informatico sottoscritto con firma digitale (art. 21 comma 2 CAD – art. 2702 c.c. piena prova fino a querela di falso);
- il **rinvio a norme di settore** (decreti Ministro Economia e delle Finanze) per la definizione delle modalità inerenti gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione sui diversi tipi di supporto (art. 21 comma 5 CAD).

DOCUMENTI INFORMATICI, ANALOGICI UNICI E NON UNICI

Premessa: le definizioni corrette per interpretare i concetti di riferimento relativi ai documenti e alle scritture informatiche sono rinvenibili nell'art. 1 delle **delibera CNIPA** (Centro Nazionale per l'informatica nella Pubblica Amministrazione) n°11/2004.

Il CNIPA (istituito dall'art. 176 codice privacy D.lgs. 196/2003), già DIGITPA ora AGID (Agenzia per l'Italia Digitale con D.L. 83/2012) è un ente pubblico che opera presso la Presidenza del Consiglio dei ministri per l'attuazione delle politiche del Dipartimento per la Pubblica Amministrazione e l'Innovazione, dotato di autonomia tecnica, funzionale, amministrativa, contabile e finanziaria e con indipendenza di giudizio. E' composto da un Direttore Generale, un Comitato di indirizzo e un collegio di revisori.

DOCUMENTI INFORMATICI, ANALOGICI UNICI E NON UNICI

- ✘ La **Delibera CNIPA n°11/2014** introduce le seguenti definizioni:
- ✘ **Memorizzazione**: processo di trasposizione su un qualsiasi supporto, attraverso un processo di elaborazione di documenti analogici o informatici;
- ✘ **Archiviazione elettronica**: processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto di documenti informatici - consente un facile e razionale accesso al documento informatico;
- ✘ **Conservazione elettronica**: processo di mantenimento del documento informatico integro e autentico nel tempo.

DOCUMENTI INFORMATICI, ANALOGICI UNICI E NON UNICI

Il documento **informatico** per la sua stessa natura è fatto di bit e non è soggetto a una distinzione tra copia e originale. Il concetto di copia nel mondo digitale scompare: una determinata sequenza di bit si replica sempre uguale a sé stessa.

Il documento **analogico** (documento cartaceo) invece si distingue comunemente in un originale e in una copia.

Il documento **analogico** originale si distingue a sua volta in «**unico**»: non è possibile risalire al suo contenuto mediante altre scritture contabili o documenti;

«**non unico**»: è possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture contabili o documenti di cui obbligatoria la conservazione (**art. 1 D.M. 23 gennaio 2004 definizioni**)

TABELLA DOCUMENTI ANALOGICI ORIGINALI UNICI E NON UNICI

TIPOLOGIA DI DOCUMENTO ANALOGICO ORIGINALE	UNICO / NON UNICO	MOTIVAZIONI
FATTURE, RICEVUTE FISCALI, DOCUMENTI DI TRASPORTO	NON UNICI	Sono emessi per legge in duplice copia. Adempimento obbligatorio ai fini fiscali: registrazione a carico di entrambe le parti consente un riscontro.
LIBRI DI CUI ALL'ART. 2214 C.C.	NON UNICI	Libro giornale – Il contenuto del libro giornale può essere integralmente ricostruito sulla base delle schede di mastro, la cui tenuta è obbligatoria
LIBRI SOCI (art. 2421 c.c.)	UNICI	Il loro contenuto non può essere ricavato attraverso altre scritture di cui sia obbligatoria la conservazione
CONTRATTI, TITOLI DI CREDITO	UNICI	Il loro contenuto non può essere ricavata da altre scritture

DOCUMENTI INFORMATICI, ANALOGICI UNICI E NON UNICI

- ✘ Al documento **informatico** si applica la normativa del D.M. 23 gennaio 2004. I documenti informatici principali oggetto della normativa sono:
 - il libro giornale e il libro inventari; le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali; le scritture ausiliarie di magazzino; il registro beni ammortizzabili; il bilancio d'esercizio; i registri prescritti ai fini IVA;
 - le dichiarazioni fiscali, la modulistica relativa ai pagamenti (F23, f24), le **fatture** e i documenti simili;
 - libri e registri rilevanti ai fini tributari possono essere anche il libro dei soci; il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del CDA, etc.

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

L'art. 3 (comma 1 e 2) del D.M. 23 gennaio 2004 individua gli obblighi da osservare per la tenuta di un documento informatico valido ai fini fiscali. In particolare, individua diverse fasi del ciclo di vita del documento:

- 1) **formazione**: il documento deve essere statico e non modificabile;
- 2) **emissione**: il documento deve essere emesso con l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale onde garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità;
- 3) **memorizzazione**: il documento deve essere trasferito su qualsiasi supporto da cui sia garantita la leggibilità nel tempo. Deve essere assicurato l'ordine cronologico e non ci deve essere soluzione di continuità per ciascun periodo di imposta;

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

L'art. 3 (comma 1 e 2) del D.M. 23 gennaio 2004 individua gli obblighi da osservare per la tenuta di un documento informatico valido ai fini fiscali. In particolare, individua diverse fasi del ciclo di vita del documento:

4) **esibizione**: il documento deve essere esibito secondo particolari modalità;

5) **conservazione**: il documento deve essere conservato secondo le regole stabilite dalla delibera del CNIPA n°11/2004.

✘ **Il mancato rispetto anche di uno solo dei requisiti appena elencati rende il documento non emesso ai fini tributari.** La mancanza di uno dei suddetti requisiti implicherà **l'omessa tenuta delle scritture contabili** (es. conservazione del libro giornale esclusivamente in formato elettronico).

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

- × Formazione (art. 3 comma 1 D.M. 23 gennaio 2004)
- × Il documento elettronico è **statico** quando è privo di elementi che ne possano modificare la rappresentazione dopo la generazione della firma.
- × Il documento non potrà contenere macroistruzioni o codici eseguibili che possano in qualche modo alterare il contenuto dopo che è stata apposta la firma digitale, durante la fase di esibizione e di conservazione.

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

- × Emissione (art. 3 comma 1 D.M. 23 gennaio 2004)
- × Il documento elettronico è **emesso** (formato/predisposto e non spedito come per il documento analogico) correttamente quando è possibile garantire la sua integrità e autenticità attraverso l'apposizione del riferimento temporale (informazione contenente la data e l'ora di emissione) e della sottoscrizione elettronica (firma digitale).

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

- × Memorizzazione (art. 3 comma 1 D.M. 23 gennaio 2004)
- × Il documento elettronico rilevante ai fini tributari deve essere memorizzato su qualsiasi supporto che:
 - garantisca **la leggibilità** nel tempo dei dati;
 - assicuri **l'ordine cronologico** dei dati inseriti (si richiede una memorizzazione dei documenti coerente con le modalità di registrazione tradizionale);
 - garantisca **la soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta** (omogeneità dell'archivio).

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

- × Esibizione (art. 3 e 6 comma 1 D.M. 23 gennaio 2004)
- × Il documento elettronico rilevante ai fini tributari deve essere, a richiesta, leggibile e disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni.
- × Il documento conservato può anche essere esibito per via telematica secondo le modalità stabilite dalle Agenzie fiscali.

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

× Conservazione (art. 3 comma 2 D.M. 23 gennaio 2004)

La conservazione corretta del documento elettronico avviene mediante memorizzazione nel rispetto delle regole previste dall'art. 3 della delibera CNIPA n°11/2004 ovvero con la sottoscrizione della firma digitale e l'apposizione del riferimento temporale da parte del **responsabile della conservazione** su:

l'insieme dei documenti; su un'unica impronta dei documenti; su più impronte che rappresentano i singoli documenti. Tale processo deve essere eseguito **con cadenza quindicinale per le fatture** e almeno annuale per gli altri documenti.

La conservazione produce un effetto sostitutivo: con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale si ha la certezza opponibile a terzi che il processo è stato completato in una determinata data e a una determinata ora.

PROCESSO DI CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI

- ✘ **Conservazione (art. 4 D.M. 23 gennaio 2004)**
- ✘ La conservazione del documento analogico rilevante ai fini tributari in formato elettronico può sempre avvenire:
 - mediante un procedimento di memorizzazione dell'immagine;
 - con una tempistica assolutamente discrezionale.
- La conservazione digitale per i documenti analogici non è obbligatoria: è possibile scegliere se avvalersi di questa opportunità oppure decidere di conservare i documenti in formato cartaceo.
- ✘ Non sarà necessario apporre sul singolo file risultante dalla scansione del documento analogico firma digitale e riferimento temporale così come non sarà necessario rispettare la cadenza quindicinale per la dematerializzazione del documento.

PROCESSO DI CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI

ANALOGICI

× Conservazione (art. 4 D.M. 23 gennaio 2004)

- Il **processo di conservazione sostitutivo** per i documenti analogici non unici (fatture) avviene con le formalità previste dall'art. 3 (marca temporale e firma digitale impresa) mentre se il processo di conservazione sostitutivo ha ad oggetto **documenti analogici unici** (libri sociali) **per il suo perfezionamento è necessario l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale.**

- E' importante ricordare che la **distruzione** dei documenti analogici di cui è obbligatoria la conservazione potrà avvenire solamente dopo aver completato la procedura di conservazione digitale. Il processo può essere iniziato in qualsiasi momento con l'obbligo di omogeneizzazione dell'archivio ovvero in modo da garantire l'ordine cronologico delle registrazioni e l'assenza di soluzioni di continuità per il periodo d'imposta.

CARATTERISTICHE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

Conservazione altri documenti informatici (art. 5 D.M. 23 gennaio 2004)

Per la conservazione corretta dei documenti **elettronici** (non fatture – ad esempio libri e registri), per i quali si è scelto di procedere alla **conservazione sostitutiva**, occorre che il procedimento avvenga entro il quarto mese successivo rispetto alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Libri e registri, obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, in quanto per definizione soggetti ad aggiornamento periodico debbono soddisfare il requisito della staticità e dell'immodificabilità soltanto alla data in cui non è ammessa più alcuna registrazione secondo le regole prevista dalla normativa tributaria vigente.

L'INTERVENTO DEL PUBBLICO UFFICIALE

- × Conservazione sostitutiva – intervento del pubblico ufficiale (art. 4 delibera CNIPA n°11/2004 e art. 22 commi 5 e 6 CAD)
- × Il **pubblico ufficiale** (notaio, cancelliere, segretario comunale) è una figura indispensabile nel processo di conservazione dei documenti **analogici originali unici** e nel processo di **riversamento sostitutivo** (sostituzione dell'archivio cartaceo con archivio digitale).
- × Il diverso trattamento per i documenti analogici non unici (fatture che pur essendo originali non presentano la caratteristica dell'unicità) si desume, *a contrario*, dal tenore del comma 5° dell'art. 22 del CAD che non richiede la medesima formalità.

PROCESSO DI RIVERSAMENTO

× Riversamento dei documenti informatici e analogici (art. 1 delibera CNIPA n°11/2004)

- Si ha riversamento diretto quando si trasferisce il contenuto di un documento da un supporto ad un altro non alterando la loro rappresentazione informatica (duplicazione del contenuto con tutti i contrassegni di autenticità (firme digitali, marche temporali, etc).
- Si ha riversamento sostitutivo quando si trasferisce il contenuto o parte del contenuto di un documento con modifica della sua rappresentazione informatica. Nel riversamento sostitutivo si va a modificare la forma del documento (per esempio da PDF a XML) consentendo ad esempio un aggiornamento tecnologico dell'archivio o si scorpora una parte del documento che sarà oggetto di una conservazione specifica. E' un'operazione necessaria per ottemperare agli obblighi di **esibizione**.

CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DOCUMENTI ANALOGICI E INFORMATIVI RIVERSATI

✘ Conservazione sostitutiva di documenti informatici e analogici (art. 3 e 4 delibera CNIPA n°11/2004)

- Per la correttezza della conservazione sostitutiva dei documenti informatici e analogici non unici riversati occorre l'intervento del responsabile della conservazione che appone al termine del processo di riversamento il riferimento temporale e la firma digitale (art. 3).

- Per la correttezza della conservazione sostitutiva dei documenti informatici **memorizzati ovvero firmati digitalmente** (art. 1 lett f delibera CNIPA citata) e analogici **unici** riversati occorre, oltre all'intervento del responsabile della conservazione su richiesto, anche quello del pubblico ufficiale che a sua volta deve apporre il riferimento temporale e la firma digitale attestando che quanto riversato è conforme all'originale (art. 4).

IL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

× Responsabile della conservazione sostitutiva di documenti informatici e analogici (art. 5 delibera CNIPA n°11/2004)

Il responsabile della conservazione ha un ruolo fondamentale nelle diverse fasi del processo di conservazione:

- 1) Nella fase di **acquisizione** in formato immagine dei documenti analogici: questi opera la scelta di un formato che consenta la leggibilità dei documenti conservati;
- 2) Nella fase di **apposizione della firma digitale e del riferimento temporale**: questi sceglierà se operare sull'insieme dei documenti, sull'unica impronta di essi o su più impronte che rappresentano i singoli documenti o il loro insieme e apporrà la propria firma digitale e il riferimento temporale attestando la corretta esecuzione del processo.

IL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

× Responsabile della conservazione sostitutiva (art. 5 delibera CNIPA n°11/2004)

Questi, infatti, sarà garante dell'intero processo di conservazione sostitutiva, sia nei confronti del soggetto per cui opera che nei confronti dell'Autorità fiscale, circa la corretta gestione dell'archivio secondo i principi di sicurezza stabiliti e documentati, adottando tutte le procedure di tracciabilità e accessibilità al singolo documento per la sua esibizione.

- 3) Nel caso in cui sia previsto **l'intervento di un pubblico ufficiale**: spetta al responsabile della conservazione richiedere la sua presenza e assicurare allo stesso assistenza e risorse per l'espletamento delle attività a lui demandate;
- 4) **L'invio dell'impronta dell'archivio** oggetto di conservazione alle competenti agenzie fiscali.

IL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

Per quanto non previsto dalla vigente normativa, sarebbe opportuno che il responsabile provvedesse alla compilazione di un manuale operativo contenente i seguenti punti:

- 1) Implementazione a adeguamento di un idoneo sistema hardware e software;
- 2) Definizione di un sistema di conservazione con l'indicazione di procedure informatiche e organizzative adeguate alla normativa fiscale vigente;
- 3) Adozione di procedure di verifica del funzionamento del processo di conservazione;
- 4) Definizione dei requisiti del sistema e delle procedure interne (con particolare riferimento alla sicurezza e tracciabilità);
- 5) Definizione e implementazione delle procedure organizzative e informatiche atte a provvedere all'esibizione alle Autorità fiscali della documentazione conservata.

IL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

× L'individuazione del responsabile della conservazione (art. 5 commi 2 e 3 delibera CNIPA n°11/2004)

Il responsabile della conservazione può **delegare** le proprie funzioni a chi (soggetto pubblico o privato) per competenza o esperienza garantisca la corretta esecuzione delle operazioni delegate. **E' sempre necessario nominare un responsabile della conservazione in quanto la sua mancata individuazione rende invalido il processo di conservazione.**

«Il responsabile della conservazione di norma si identifica con il contribuente, salva la facoltà di quest'ultimo di designare un terzo; nel caso di contribuenti diversi dalle persone fisiche, spetta agli stessi il potere di nominare il responsabile della conservazione che potrà essere un soggetto legato da un rapporto qualificato (un socio, un amministratore), sia un terzo esterno alla società, all'associazione, all'ente» (Circolare Agenzia delle Entrate n°36 punto 7.4 del 6 /12/2006).

IL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

× L'individuazione del responsabile della conservazione (art. 5 commi 2 e 3 delibera CNIPA n°11/2004)

Eventuali inadempienze del soggetto nominato responsabile della conservazione o del soggetto incaricato non possono essere opposte all'Amministrazione finanziaria per giustificare irregolarità o errori, considerato che il conferimento dell'incarico a un soggetto terzo non trasla in capo a quest'ultimo gli obblighi fiscali che fanno capo al contribuente. Il soggetto che ha affidato l'incarico all'esterno è l'unico responsabile ai fini fiscali, mentre sul terzo graverà la responsabilità contrattuale nei confronti del proprio cliente ex art. 1218 c.c.

L'Agenzia delle Entrate precisa che il responsabile della conservazione semmai potrà rispondere in concorso con il contribuente, soggiacendo alla stessa pena comminabile a quest'ultimo, qualora incorra in un'azione od omissione dolosa o colposa (Risoluzione n°161/E del 9 luglio 2007).

L'INVIO DELL'IMPRONTA ALL'AMMINISTRAZIONE

× Comunicazioni alle Agenzie fiscali dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari (art. 5 D.M. 23 gennaio 2004)

Il responsabile della conservazione deve provvedere all'invio (per via telematica attraverso il servizio Entratel o Fiscoline) dell'impronta dell'archivio entro il quarto mese successivo stabilito per la presentazione della dichiarazione fiscale o il quarto mese successivo all'avvenuto riversamento sostitutivo. Assolvendo a questo adempimento, estende la validità dei documenti inviati fino al permanere dell'obbligo di conservazione, liberando il contribuente dall'eventuale necessità di rinnovare le marche temporali. **L'impronta** deve contenere: i dati identificativi dell'interessato, del responsabile della conservazione, del soggetto delegato; l'elenco dei documenti a cui l'impronta si riferisce; l'indicazione del luogo in cui è conservata l'evidenza informatica; la marca temporale apposta all'archivio.

A. NORME E STRUMENTI

2) STRUMENTI

× I principali strumenti a disposizione del contribuente sono:

1) Firma digitale

2) Marche e riferimenti temporali

3) Posta elettronica certificata

4) Manuale del responsabile della conservazione

1) FIRMA DIGITALE (ART. 20-37 CAD)

La firma digitale è lo strumento chiave nel processo di dematerializzazione perché garantisce l'autenticità e l'integrità del documento informatico, conferendogli pieno valore legale.

- **Autenticità:** il titolare di una firma digitale è stato preventivamente riconosciuto da una autorità di certificazione ed è l'unico ad avere una determinata **smart card** (identificata tramite il C.F. dell'intestatario/P. IVA) ed è l'unico ad avere un determinato PIN (personal identification number);

- **Integrità:** è garantita dall'unicità dell'impronta ottenuta dalla procedura di firma. Attivando una funzione matematica che genera una sequenza di simboli binari determinata (hash), si ottiene l'unicità di un determinato documento elettronico;

- **Prova legale:** ai sensi dell'art. 2702 c.c. il documento elettronico firmato digitalmente è considerato legalmente riconosciuto e pertanto può essere disconosciuto solo con la querela di falso.

1) FIRMA DIGITALE E FIRMA ELETTRONICA QUALIFICATA (CAD)

- 1) **firma elettronica:** consiste nell'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica (per es. nome utente e password);
- 2) **firma elettronica qualificata:** una firma elettronica basata su una procedura che permette di identificare in modo univoco il titolare, attraverso mezzi di cui il firmatario detenga il controllo esclusivo e la cui titolarità sia certificata da un soggetto terzo;
- 3) **firma digitale:** è un particolare tipo di firma elettronica qualificata, basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici.

2A) MARCHE TEMPORALI (ART. 1 CAD)

La validazione temporale è la procedura informatica con cui si attribuisce a uno o più documenti informatici un riferimento temporale opponibile a terzi. Si tratta di un'ulteriore firma digitale, definita **marca temporale**, che viene apposta ad un documento e contiene l'ora e la data in cui è stata generata.

Il servizio di marcatura temporale è erogato da un terzo (chiamato time stamping authority che è normalmente un ente certificatore accreditato dall'Agenzia per l'Amministrazione Digitale - già DIGITPA – che ne controlla l'attività) che **rende l'informazione temporale associata al documento opponibile a terzi** (ad esempio, nella conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza tributaria la marcatura temporale è apposta dal responsabile della conservazione per rendere effettivo il procedimento). **Costituisce prova legale, ai sensi dell'art. 2702 c.c., e può essere disconosciuta solo con la querela di falso.**

2B) RIFERIMENTI TEMPORALI (ART. 5 DELIBERA CNIPA N° 11/2004)

Il riferimento temporale è un'informazione contenente data e ora apposta su un documento informatico ma non è opponibile ai terzi. Ai sensi dell'art. 2704 c.c. è paragonabile alla scrittura privata tra le parti sempre disconoscibile con semplice dichiarazione.

E' compito del responsabile della conservazione definire e documentare le procedure di sicurezza da seguire per l'apposizione del riferimento temporale.

Il file firmato digitalmente ha un'estensione .P7M;

Il file marcato temporalmente ha un'estensione .TSD;

Il file firmato digitalmente .P7M marcato temporalmente ha un'estensione .M7M

3) POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA (ART. 48 CAD)

L'invio di un documento informatico attraverso la PEC conferisce piena validità legale (opponibile ai terzi) alla trasmissione effettuata (documento inviato e data dell'invio), corrispondendo l'invio via PEC a quello della notificazione postale (raccomandata a/r).

Con l'invio via pec si ha una **ricevuta di spedizione** (presa in carico del messaggio) e un'altra di **consegna** del messaggio che viene emessa dal gestore nel momento in cui il messaggio viene consegnato nella casella di posta del destinatario.

Nel caso in cui il mittente abbia smarrito le ricevute si può assolvere alla prova dell'invio e della consegna attraverso il **log** ovvero la traccia informatica lasciata dalle operazioni su un apposito registro informatico che tiene il gestore per un periodo minimo di 30 giorni.

3) POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA (ART. 48 CAD)

Il servizio di PEC viene gestito da soggetti terzi chiamati gestori, i quali sono iscritti in un apposito elenco tenuto dall'Agenzia dell'Amministrazione Digitale (l'elenco aggiornato è disponibile all'indirizzo: <http://www.agid.gov.it>).

I gestori devono dimostrare di essere in possesso di particolari requisiti:

- 1) i soggetti privati devono avere forma giuridica di S.p.A. e disporre di un capitale sociale versato non inferiore al milione di euro;
- 2) devono possedere adeguati requisiti di onorabilità e le necessarie conoscenze tecniche.

B. LA FATTURA ELETTRONICA E GLI ALTRI DOCUMENTI CONTABILI CON OBBLIGO DI EMISSIONE

- ✘ I documenti contabili rilevanti ai fini fiscali che possono essere emessi in formato elettronico sono:
- ✘ 1) La fattura;
- ✘ 2) Lo scontrino fiscale;
- ✘ 3) la ricevuta fiscale;
- ✘ 4) il documento di trasporto.

1) LA FATTURA ELETTRONICA

La fattura è il principale strumento di rappresentazione documentale di un'operazione commerciale (cessione di un bene o di un servizio verso un corrispettivo), nonché il documento fondamentale ai fini del funzionamento pratico della disciplina IVA, basato sul principio della rivalsa e della detrazione.

L'amministrazione finanziaria ha avallato in diverse occasioni la possibilità di trasmissione della fattura cartacea attraverso la posta elettronica, il telefax o altro supporto informatico.

La **normativa** che ha introdotto la dematerializzazione del documento in Italia è il CAD e il D.M. 23 gennaio 2004. Il **CAD** ha recepito la **direttiva comunitaria 2001/115/CE** dandole attuazione e ha modificato il **D.P.R. n°633/1972** (art. 21 emissione; art. 39 conservazione dei registri; art. 52 accessi, ispezioni e verifiche).

DIRETTIVA COMUNITARIA 2001/115/CE

La direttiva comunitaria in oggetto ha stabilito nuove regole per la redazione, l'emissione, la conservazione delle fatture, introducendo:

- 1) **l'omogeneizzazione** del contenuto della fattura attraverso un elenco di indicazioni obbligatorie che devono sempre figurare;
- 2) l'adeguamento della regolamentazione in materia di IVA da realizzarsi attraverso l'emissione e la conservazione di fatture esclusivamente informatiche e attraverso l'affidamento a soggetti terzi della fatturazione elettronica o cartacea;
- 3) la possibilità di **conservazione** elettronica delle fatture anche al di fuori del territorio nazionale dei soggetti passivi di imposta.

L'EMITTENTE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 D.P.R. 633/1972)

L'emittente di una fattura secondo la nuova formulazione dell'art. 21 D.p.R. 633/1972 è il soggetto passivo d'imposta (cedente beni e servizi) **o un terzo delegato** a tale operazione (fatturazione in outsourcing).

Il cedente rimane l'unico responsabile ai fini fiscali per eventuali violazioni. La fattura deve essere integrata con i seguenti dati:

- 1) l'annotazione che la stessa è stata emessa a nome del cedente dal terzo;
- 2) Il numero di partita IVA del cedente (la previgente normativa prevedeva l'indicazione della partita IVA dell'emittente che in realtà offre solo un servizio).

L'EMITTENTE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 D.P.R. 633/1972)

L'altra grande innovazione consiste nell'equiparazione integrale tra fattura cartacea e fattura elettronica.

La fattura informatica per essere considerata validamente emessa ai fini fiscali deve contenere i seguenti elementi:

1) **integrità**: la certezza che il contenuto non è stato alterato successivamente all'emissione e trasmissione dei dati (firma digitale, EDI, sistemi di controllo di gestione, firma elettronica qualificata);

2) **autenticità**: la garanzia di provenienza del documento da quel determinato soggetto (firma digitale, EDI, sistemi di controllo di gestione, firma elettronica qualificata);

3) **leggibilità dei dati**: il documento deve essere disponibile e visualizzabile mediante un processo di conversione del formato.

Si richiede un accordo preventivo tra emittente e destinatario.

SISTEMI A TUTELA DELL'INTEGRITÀ E AUTENTICITÀ DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 D.P.R. 633/1972)

I sistemi che garantiscono la provenienza da un determinato soggetto della fattura elettronica e il suo contenuto statico sono:

1) **La firma digitale:** viene **apposta** la firma digitale dal cedente, dal cessionario o da un terzo ovvero dal **soggetto emittente** (su un flusso di dati inviato dal cedente da aggregare per la compilazione del documento finale);

2) **Il sistema EDI** (acronimo di *electronic data interchange*): consente la trasmissione diretta, da applicazione a applicazione, tra sistemi informatici di aziende diverse di dati strutturati (fatture, ordini, avvisi di pagamento) secondo uno standard comune. Non occorre l'apposizione della firma digitale in quanto i requisiti di integrità e autenticità sono garantiti dal particolare sistema di trasmissione utilizzato.

SISTEMI A TUTELA DELL'INTEGRITÀ E AUTENTICITÀ DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 D.P.R. 633/1972)

2) Segue il sistema EDI: per garantire la leggibilità dei dati sia fornitore che cliente dovranno conservare la fattura nel formato standard scambiato.

3) **I sistemi di controllo di gestione**: assicurano un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione dei beni o prestazioni di servizi ai quali si riferisce. Il sistema deve pertanto permettere di verificare che tutti i documenti relativi a un ordine siano accessibili ugualmente dal cedente e dal destinatario e riportino gli stessi dati.

LA TRASMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 D.P.R. 633/1972)

L'invio della fattura elettronica può avvenire tramite l'utilizzo di sistemi elettronici (PEC – opponibile a terzi – art. 48 CAD) o la messa a disposizione di una piattaforma informatica per il successivo download (es. Google drive – non opponibile a terzi).

La trasmissione può essere demandata ad un soggetto terzo, che in base a specifici accordi bilaterali, riceve le fatture per conto del destinatario e mette a disposizione di quest'ultimo il documento in formato elettronico.

LA DATA DI EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 E 23 D.P.R. 633/1972)

La data di emissione della fattura è particolarmente importante ai fini della normativa vigente in tema di imposte indirette (IVA).

La data di emissione e la data di ricezione sono altresì fondamentali nello stabile la decorrenza quindicinale, termine entro il quale si deve perfezionare il processo di conservazione. **La fattura elettronica si ha per emessa:**

1) Dal momento di **consegna o spedizione** (per quella cartacea: la data riportata in fattura in assenza di elementi chiari circa l'avvenuta consegna per il destinatario). Sono da considerarsi consegnate le fatture inviate via posta, via posta elettronica o messe a disposizione sul web.

LA DATA DI EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA (ART. 21 E 23 D.P.R. 633/1972)

2) Dal momento di **trasmissione per via elettronica** al destinatario (elettronica).

La fattura elettronica che rispetti i requisiti di autenticità, integrità e leggibilità dei dati potrà essere inviata:

- Dal cedente o dal terzo delegato con posta elettronica certificata e varrà per il destinatario la data di trasmissione;
- Dal cedente o dal terzo delegato con messa a disposizione sul web e per il destinatario varrà la data di messa a disposizione;
- Dal cedente o dal terzo delegato ad altro soggetto non abilitato alla ricezione delle fatture elettroniche (emissione solo lato attivo) e varrà come data di emissione per il destinatario, salvo diversa indicazione, la data riportata in fattura (è come se l'emittente stesse inviando una fattura cartacea ergo vale la consegna).

FATTURA ELETTRONICA SOLO SUL LATO PASSIVO

- Come esistono fatture elettroniche valide solo sul lato attivo, possono esserci fatture elettroniche valide solo sul lato passivo.
- In questo caso, il destinatario di una fattura elettronica acconsente alla ricezione della fattura e a trattarla secondo la normativa vigente in materia, impegnandosi a un obbligo di conservazione omogeneo per tipologie di documenti.

L'ACCETTAZIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA(ART. 21 D.P.R. 633/1972)

- La norma richiede che la fattura elettronica venga accettata dal destinatario. Onde evitare contestazioni, sarebbe auspicabili che le parti concordassero prima le modalità e le tempistiche di fatturazione, predisponendo un **accordo scritto** che contenga i seguenti elementi: 1) dati identificativi dell'emittente e del ricevente; 2) oggetto dell'accordo onde regolare le modalità di emissione in formato elettronico delle fatture; 3) modalità operativa di trasmissione o messa a disposizione della fattura e standard utilizzato; 4) procedure tecniche di emissione delle fatture (formato, ente accreditato per firma digitale, etc); 5) periodicità della trasmissione delle fatture; 6) ripartizione del costo del servizio; 7) modalità di risoluzione di eventuali errori; 8) responsabilità; 9) durata dell'accordo; 10) comunicazioni tra le parti.

CASO PARTICOLARE: COMUNICAZIONE PREVENTIVA ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA (ART. 21 CO. 1 D.P.R. 633/1972)

La legge consente al cedente/prestatore di delegare l'emissione della fattura anche a un soggetto residente in un paese con il quale non esistono specifici strumenti giuridici a garanzia di reciproca assistenza, a patto che il soggetto passivo nazionale soddisfi determinati requisiti:

- 1) abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni;
- 2) non sia stato raggiunto, durante il quinquennio precedente, da atti impositivi o di contestazione per infrazioni sostanziali in materia di IVA.
- 3) abbia inviato **comunicazione preventiva** all'Amministrazione finanziaria in via telematica attraverso Internet o Entratel. L'Agenzia delle Entrate provvede a dare atto della ricezione del file attribuendogli un numero di protocollo.

REGISTRAZIONE E CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE (ART. 39 D.P.R. 633/1972)

In caso di sottoscrizione di un accordo tra emittente e destinatario di utilizzo delle fatture elettroniche ci si assume l'obbligo della conservazione nel rispetto della legge in materia ovvero attraverso il processo di **conservazione sostitutiva** che consente la validità nel tempo dei documenti e delle scritture contabili.

Si ricorda che il rispetto dei processi richiesti dalla legge per l'emissione, conservazione e trasmissione di una fattura elettronica consente l'opponibilità ai terzi in quanto il documento fa piena prova legale. Bisogna garantire **l'omogeneità** tra categorie di documenti attraverso distinte modalità di conservazione: l'utilizzo di appositi registri IVA sezionali per l'intero periodo di imposta con distinte serie di numerazioni progressive (uno per le fatture analogiche e uno per quelle elettroniche).

TEMPISTICA DI CONSERVAZIONE (ART. 23 E 25 D.P.R. 633/1972)

La fattura elettronica deve essere annotata entro 15 giorni dalla sua emissione.

In caso di sottoscrizione di un accordo tra emittente e destinatario di utilizzo delle fatture elettroniche ci si assume l'obbligo della conservazione sostitutiva **nel periodo di 15 giorni dall'emissione**. Il responsabile della conservazione si occuperà di raggruppare i documenti con la periodicità prescelta e apporre la propria firma e marca temporale sull'evidenza informatica contenente le impronte delle fatture, ottenendo così una «**superimpronta**».

- In caso **non** si abbia **accordo** invece la fattura può essere emessa in formato elettronico ma la conservazione sarà gestita ai sensi e per gli effetti dell'art. **2215 bis n°3 c.c.** che prevede la corretta tenuta dei libri mediante apposizione della firma digitale e della marca temporale **almeno una volta l'anno**.

MEMORIZZAZIONE ATTRAVERSO LO

«SPOOL DI STAMPA»

- Dal 2009 in poi rientra nel concetto di «memorizzazione» anche l'acquisizione dell'immagine dello *spool* di stampa di una fattura, prodotto dal sistema gestionale.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n°158/E del 15 giugno 2009 è venuta incontro alle esigenze delle imprese riconoscendo ampia discrezionalità alle modalità utilizzate per la memorizzazione dei documenti ai fini della conservazione. L'Agenzia delle Entrate tuttavia continua a ritenere essenziale la stampa del documento analogico fino al completamento del processo di conservazione sostitutiva dell'archivio.

LUOGO DI CONSERVAZIONE DELLE FATTURE (ART. 39 D.P.R. 633/1972)

La conservazione delle fatture elettroniche può avvenire anche in un altro Stato, a patto che sussistano le seguenti condizioni:

- 1) Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio nazionale, assicuri l'accesso automatizzato all'archivio;
- 2) Il soggetto passivo assicuri l'integrità dei dati e l'autenticità dei documenti conservati;
- 3) I documenti e i dati, compresi i certificati di autenticità e integrità, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico;
- 4) La comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate del luogo di conservazione delle fatture in un diverso Paese.

CASO PARTICOLARE: FATTURE ELETTRONICHE PER OPERAZIONI COMUNITARIE E EXTRACOMUNITARIE (ART. 8 D.P.R. 633/1972)

Per le operazioni di vendita extra UE non è necessaria l'emissione immediata della fattura in quanto la prova delle operazioni risulta dalla documentazione doganale. Per l'emissione delle fatture elettroniche si seguiranno le modalità ordinarie.

Per le operazioni di vendita UE invece la norma obbliga l'acquirente a integrare la fattura di acquisto mediante la creazione di altro documento nel quale inserire gli altri elementi necessari (ad es. aliquota dei beni e servizi acquistati nel Paese di destinazione). In questo caso, oltre alla fattura elettronica emessa dall'emittente, l'acquirente emetterà il documento con i dati integrativi che, se emesso in forma elettronica, sarà legato alla fattura originale e verrà reso immodificabile attraverso l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale.

2) LO SCONTRINO FISCALE

L'emissione in forma cartacea dello scontrino, ove il contribuente non si avvalga di regimi di determinazione del reddito che consentono l'omissione di tale adempimento, resta impregiudicata. Ciò non impedisce che **la conservazione del giornale di fondo avvenga in forma digitale.**

Per aversi garanzia dei dati del giornale di fondo: 1) il supporto elettronico sul quale è salvato deve garantire la non alterabilità dei dati; 2) il supporto deve permettere di stabilire un'associazione logica tra i dati memorizzati e il misuratore fiscale.

Lo scontrino fiscale può essere dematerializzato attraverso la memorizzazione dell'immagine. Lo scontrino fiscale è un documento analogico originale non unico e conseguentemente non è richiesto l'intervento del pubblico ufficiale per la sua conservazione.

3 E 4) RICEVUTA FISCALE E D.D.T.

3) La ricevuta fiscale deve essere emessa in duplice esemplare su appositi bollettari a ricalco «madre» e «figlia». Pertanto, in considerazione delle particolari modalità di emissione, a tale documento non si applicano le disposizioni del D.M. 23 gennaio 2004.

4) Il D.D.T. deve essere emesso prima che la merce esca dall'impresa e deve contenere le generalità del primo incaricato del trasporto.

Non dovendo più seguire la merce, diventando il supporto cartaceo superfluo, deve ritenersi ammissibile l'emissione del D.D.T. sotto forma di documento informatico.

C. LA FATTURA ELETTRONICA OBBLIGATORIA PER I FORNITORI DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

La legge n°244/2007 (legge finanziaria 2008) all'art. 1, dal comma 209 al comma 213, ha reso **obbligatoria** la fatturazione elettronica per gli operatori economici **fornitori** della **Pubblica Amministrazione**, con i seguenti obblighi:

- 1) Obbligo per i fornitori di adottare il formato elettronico nella gestione, emissione, trasmissione e conservazione delle fatture nei confronti della PA;
- 2) Obbligo per le P.A. di non accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea né a procedere al pagamento sino all'arrivo della fattura elettronica, superando il problema del consenso del destinatario;
- 3) Istituzione del sistema di Interscambio per l'invio delle fatture elettroniche. La sua gestione è demandata al Ministero dell'Economia delle Finanze (Sogei+Agenzia delle Entrate).

LEGGE FINANZIARIA 2008

Le legge 244/2007 prevede nel dettaglio l'emanazione di due decreti attuativi aventi ad oggetto:

- 1) Il primo, previsto nel comma 212 della legge finanziaria ed emanato dal MEF il 7 marzo 2008, l'individuazione del gestore del sistema di interscambio nonché le relative competenze (**D.M. 7 marzo 2008**);
- 2) Il secondo, previsto nel comma 213 della legge finanziaria, ed emanato dal MEF il 3 aprile 2013 che stabilisca le procedure operative per l'emissione, la trasmissione e la ricezione della fatture elettroniche, nonché le date di entrata in vigore della norma. E' costituito da 5 articoli più cinque allegati. (**D.M. 2 aprile 2013 n°55**).

Il comma 209 stabilisce l'ambito applicativo della legge ovvero a tutte le Amministrazioni dello Stato (Ministeri, agenzie fiscali, etc), anche a ordinamento autonomo e agli enti pubblici nazionali.

IL SISTEMA DI INTERSCAMBIO (D.M. 7 MARZO 2008 ART. 1)

Il **Sistema di Interscambio** è il modello operativo scelto dal legislatore per far comunicare i fornitori con la PA, in quanto **gestisce il coordinamento e l'indirizzamento dei flussi informativi**. E' l'interfaccia tra gli attori interessati nel processo di fatturazione elettronica. Presidia e monitora il processo di ricezione dei documenti elettronici inviati dai fornitori e il loro successivo inoltro alle P.A. destinatarie, garantendo altresì la gestione unificata del sistema si identificazione della fatture.

L'art. 1 del D.M. MEF 7 marzo 2008 stabilisce come gestore del Sistema di Interscambio l'Agenzia delle Entrate e come suo braccio tecnologico e operativo SOGEI S.p.A. La scelta è ricaduta sull'Agenzia delle Entrate vista la facilità di integrazione del patrimonio informativo degli operatori economici con la banca dati dell'anagrafe tributaria e vista la similitudine tra fatturazione elettronica e processi di pagamento già in atto (v. pag. f24 online)

IL SISTEMA DI INTERSCAMBIO (D.M. 7 MARZO 2008)

Compiti del sistema di Interscambio sono:

- 1) Fornire i servizi di accreditamento al sistema;
- 2) Ricevere le fatture elettroniche trasmesse;
- 3) Validare e gestire i flussi della fatture, effettuando le opportune verifiche sui dati trasmessi;
- 4) Indirizzare le fatture elettroniche alle PA destinatarie;
- 5) Notificare l'esito dei flussi tramite ricevute;
- 6) Inviare alla Ragioneria di Stato i flussi informativi per il monitoraggio della Finanza Pubblica;
- 7) Fornire supporto tecnico ai soggetti che interagiscono con il sistema di interscambio.

IL SISTEMA DI INTERSCAMBIO (D.M. 7 MARZO 2008)

Nell'ambito del processo di fatturazione elettronica sono sostanzialmente tre gli attori che interagiscono con il sistema:

- 1) Gli operatori economici che in qualità di fornitori di beni e servizi emettono fatture alla PA;
- 2) Gli intermediari che in qualità di operatori che offrono i loro servizi alle imprese o alla PA;
- 3) La PA in qualità di destinatario della fatture che transitano per il SDI.

Il Sistema di Interscambio lavora come una sorta di postino elettronico: accredita gli operatori e riceve da loro le fatture; le verifica e le valida; le indirizza alla PA; notifica l'esito dell'invio e della ricezione tramite ricevute.

ALTRI OPERATORI ABILITATI COME INTERFACCIA (LEGGE FINANZIARIA 2008 COMMA 213)

La trasmissione delle fatture elettroniche può avvenire anche attraverso l'intermediazione di soggetti abilitati.

Detti intermediari possono offrire i propri servizi sia alle imprese che alla PA. In particolare:

- 1) possono emettere fatture per conto degli operatori economici;
- 2) trasmetterle al sistema di interscambio;
- 3) ricevere le fatture per conto delle Amministrazioni pubbliche;
- 4) offrire servizi di conservazione sostitutiva della fatture sia per le imprese che per la PA.

LA FATTURA PA: FORMATO (D.M. 3 APRILE 2013 N° 55 ART. 2)

La fattura elettronica emessa, gestita e indirizzata al destinatario dal sistema di interscambio ha delle caratteristiche specifiche e contiene informazioni aggiuntive rispetto alla disciplina prevista dall'art. 21 D.p.R. 633/1972. L'art. 2 del D.M. e gli allegati A e B del decreto in oggetto definiscono il **formato**, le informazioni obbligatorie e opzionali da inserire nella fattura nonché le regole tecniche per il colloquio con il SDI.

I **dati** delle fatture elettroniche da trasmettere allo SDI devono essere rappresentati in un file **formato XML** (extensible markup language ovvero un file con una rappresentazione dei dati predefinita che consenta agli operatori una gestione uniforme e standardizzata) non contenente macroistruzioni o codici eseguibili, provvisto di un riferimento temporale e firmato elettronicamente tramite un certificato di firma elettronica qualificata rilasciato da un certificatore accreditato.

LA FATTURA PA: CONTENUTO OBBLIGATORIO E OPZIONALE (D.M. 3 APRILE 2013 N° 55 ALL. «A»)

L'art. 21 del D.p.R. 633/1972 prevede gli elementi **necessari** che deve contenere una fattura elettronica corretta ai fini fiscali:

1) Dati di emissione; 2) numero progressivo delle fattura; 3) ditta, denominazione o ragione sociale, etc.; 4) numero di P.IVA del cedente/prestatore; 5) numero di P.IVA del cessionario/committente; 6) natura, qualità e quantità dei beni e servizi; 7) corrispettivi e altri dati per la determinazione della base imponibile; 8) aliquota, ammontare dell'imposta e imponibile; 9) annotazione che la stessa è stata emessa per conto del cedente/prestatore dal cessionario/committente.

L'**allegato A** del DM DEF 55/2013 prevede altri dati **obbligatori**: 1) dati aggiuntivi del soggetto trasmittente; 2) dati della trasmissione (progressivo univoco del file, codice destinatario). Elementi **opzionali**: informazioni che consentono l'integrazione con sistemi gestionali/pagamento.

LA FATTURA PA: MODALITÀ DI EMISSIONE E TRASMISSIONE (ALLEGATO B)

La fattura elettronica è un documento informatico in formato XML non contenente macroistruzioni o codici eseguibili, provvisto di un riferimento temporale e firmato elettronicamente tramite un certificato di firma elettronica qualificata rilasciato da un certificatore accreditato.

L'allegato B del DM MEF 55/2013 contiene le regole tecniche per l'emissione, la trasmissione e la ricezione della fatture elettroniche attraverso il sistema di interscambio. Il **flusso procedurale** prevede le seguenti fasi: 1) l'accreditamento del soggetto emittente al SDI; 2) accreditamento del soggetto ricevente al SDI; 3) invio della fattura al SDI da parte del fornitore o di un terzo delegato dopo l'apposizione della firma digitale e del riferimento temporale; 4) inoltro della fattura da parte dello SDI al soggetto destinatario; 5) invio del messaggio di notifica sull'esito della trasmissione.

LA FATTURA PA: DATA DI EMISSIONE, CONTROLLI E NOTIFICHE DELLO SDI (ALL. B)

L'art. 2 del DM 55/2013 stabilisce che la fattura elettronica si considera **trasmessa** per via elettronica solo a fronte del rilascio della **ricevuta di presa in carico** da parte del **sistema di interscambio**.

Il SDI trasmette la fattura elettronica che gli è stata inoltrata solo successivamente aver effettuato una serie di controlli.

Il rilascio della ricevuta da parte del SDI è sufficiente a provare l'emissione della fattura elettronica.

La PA ricevente avrà 15 giorni di tempo dal ricevimento della fattura elettronica per accettarla o rifiutarla.

Decorsi i 15 giorni senza che l'Amministrazione dia una risposta al trasmittente la fattura si darà per accettata per «decorrenza dei termini».

LA FATTURA PA: MANCATA CONSEGNA, DA PARTE DELLO SDI (ALL. B)

Nel caso in cui il SDI non riesca ad inviare la fattura, invierà una **ricevuta di mancata consegna al trasmittente**.

Proverà a consegnare la fattura nei 10 gg successivi alla mancata consegna e qualora non riesca a recapitare la fattura invierà al soggetto trasmittente una «**attestazione di avvenuta trasmissione della fattura allo SDI con impossibilità di recapito**».

Queste ricevute attestano comunque la corretta emissione della fattura.

LE REGOLE DI IDENTIFICAZIONE DELLE PA (ART. 3 D.M. 55/2013 E ALL. «D»)

Per consentire allo SDI di recapitare correttamente le fatture, i destinatari devono essere **identificati univocamente**, attraverso dei codici che individuano L'Amministrazione.

Le PA destinatarie infatti sono chiamate a inserire l'anagrafica dei propri uffici deputati a ricevere le fatture nell'INDICE delle PUBBLICHE AMMINISTRAZIONE (IPA) istituito all'art. 11 del D.P.C.M. 31 ottobre 2000. L'IPA assegna un codice univoco a ciascuno degli uffici e lo rende pubblico sul proprio sito internet www.indicepa.gov.it

L'Amministrazione e la gestione dell'indice è affidata all'Agenzia per l'Italia digitale ex DIGITPA (art. 57 bis CAD).

Il Codice IPA è elemento **essenziale** per la trasmissione della fattura e deve essere comunicato ai fornitori.

MISURE DI SOSTEGNO PER LE PMI ABILITATE AL MEPA (ART. 4 DM 55/2013 ALL «E»)

L'art. 4 del DM 55/2013 prevede delle misure di supporto per le PMI al fine di facilitare l'adempimento agli obblighi relativi alla fatturazione elettronica. A tal fine, istituisce un servizio per la creazione e l'invio delle fatture elettroniche nel formato richiesto dallo SDI attraverso un portale www.acquistinretepa.it che richiede la sottoscrizione digitale di un documento di adesione.

I servizi di supporto sono indirizzati alle PMI abilitate al mercato elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA) che abbiano almeno un catalogo pubblicato nel relativo sistema. Il servizio è totalmente **gratuito** e prevede la possibilità di generare (tramite un inserimento manuale dei dati su un'interfaccia web), trasmettere e conservare (on-line) le fatture elettroniche nel formato richiesto dalla PA. E' indispensabile per poter fruire del servizio l'utilizzo della firma digitale.

MISURE DI SOSTEGNO PER LE PMI: IL SERVIZIO OFFERTO DALLA CAMERA DI COMMERCIO

Anche la Camera di Commercio offre un servizio per le PMI che consente di generare, firmare digitalmente, trasmettere via SDI e conservare le fatture elettroniche a norma di legge.

Il servizio è anche in questo caso totalmente **gratuito**, consentendo l'emissione e la conservazione sostitutiva di 24 fatture per anno.

Per l'utilizzo del servizio offerto dalla Camera di Commercio è necessario dotarsi della carta nazionale dei servizi (da utilizzare mediante *smart card* o *usb*), rilasciata al titolare dell'impresa da parte della Camera di Commercio di riferimento, e accedere alla pagina web <https://fattura-pa.infocamere.it/fpmi/service> nella sezione Inserisci la CNS e accedi al Servizio.

Al primo accesso si dovrà sottoscrivere un contratto per l'utilizzo del servizio.

GLI INTERMEDIARI

La trasmissione della fattura elettronica può essere effettuata da intermediari che offrono servizi alle imprese o alla PA.

Gli intermediari possono optare per il c.d. «flusso semplificato» associato al canale accreditato per la trasmissione/ricezione dei files, aderendo al canale www.fatturepa.it

Gli intermediari che tramettono o ricevono le fatture tramite il SDI non assumono mai la responsabilità ai fini fiscali degli atti trasmessi.

oooooooo

Attualmente, le amministrazioni non possono più accettare fatture analogiche essendo ormai entrati in vigore i termini per l'applicazione della normativa nei confronti di tutte le PA (31 marzo 2015).

D. CONTROLLI, RESPONSABILITÀ, SANZIONI

Le disposizioni in materia di conservazione digitale dei documenti fiscali hanno aperto nuove prospettive in merito all'attività ispettiva da parte dell'Amministrazione finanziaria che può essere effettuata anche «a distanza» presso l'azienda o presso il professionista a cui è affidata la tenuta e la conservazione della contabilità.

Si sono ridotti i tempi di indagine ed è stata introdotta la possibilità di esibire i documenti su supporto informatico.

Le innovazioni in materia di fattura elettronica e di conservazione sostitutiva hanno sollevato nuove questioni in materia di verifica della sicurezza e inalterabilità della documentazione memorizzata, verifica della localizzazione dei supporti di conservazione e circa la leggibilità nel tempo dei dati.

REGOLE GENERALI IN TEMA DI ISPEZIONI E VERIFICHE

L'Amministrazione finanziaria può effettuare **accessi, ispezioni e verifiche** ai fini dell'accertamento della regolarità IVA e delle imposte sui redditi. L'attività di indagine si può estendere a tutti i documenti (anche quelli non obbligatori – es. mail), accessibili tramite apparecchiature informatiche e non, installate nei locali in cui si deve eseguire l'accesso (art. 52 comma 4 D.p.R. 633/1972).

L'accesso ad apparecchiature informatiche presso studi professionali può avvenire solo alla presenza del titolare dello studio, a tutela del segreto professionale e di eventuali sconfinamenti in archivi digitali di altri clienti.

I controlli sono di natura: 1) **formale** ovvero volti ad accertare eventuali violazioni concernenti l'istituzione, tenuta o conservazione delle scritture contabili o la regolarità formale dei documenti emessi; 2) **sostanziale** attinenti ad evasioni d'imposta.

ESIBIZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

L'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'attività ispettiva di tipo documentale, può richiedere l'invio o l'esibizione dei documenti informatici (art. 6 DM 23 gennaio 2004).

Il documento conservato su supporto cartaceo deve essere reso leggibile e reso disponibile su carta o su supporto informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili.

Vi è a carico dell'impresa un preciso obbligo di comunicazione sul luogo di conservazione delle scritture contabili: tale luogo serve a radicare la competenza dell'Amministrazione Finanziaria e a individuare il posto fisico dove andrà svolta l'indagine.

Nel caso di ispezione vi è un **obbligo di conservazione anticipato: libri e registri andranno resi statici e non modificabili prima della data di ispezione.**

I verificatori potrebbero richiedere questa formalità anche per i documenti per l'anno in corso (marca temp).

ESIBIZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

Se il commercialista o il terzo che elabora la contabilità restituisce la documentazione cartacea o digitale entro la data di chiusura della dichiarazione, l'impresa è esonerata da qualsiasi comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Nel caso contrario, l'impresa è tenuta a fare alla Agenzia delle Entrate una comunicazione circa il soggetto che ha preso in carico la documentazione fiscale.

Il soggetto che prende in carico il documento è in grado di esibirlo ai controlli.

Esibizione in via telematica: - trasmissione a distanza della documentazione conservata completa di contrassegni di autenticazione (riversamento diretto);- trasmissione di un documento scorporato dall'archivio (riversamento sostitutivo). Il documento conservato telematicamente ed «esibito» su foglio cartaceo deve essere conformizzato dal pubblico ufficiale.

CHECK LIST PER LA VERIFICA INFORMATICA

Vista l'attività ispettiva che potrebbe porre in essere l'Amministrazione finanziaria sarebbe utile avere una check list per effettuare il controllo formale sulla regolare tenuta delle scritture contabili del seguente tipo:

- 1) Acquisizione del manuale della conservazione sostitutiva;
- 2) Verifica della corrispondenza fra l'impronta dell'archivio inviata all'Agenzia delle Entrate con quella in sede di accesso;
- 3) Controllo sull'esistenza, sul contenuto, sulla data dell'eventuale accordo stipulato per la fatturazione elettronica;
- 4) Controllo sull'avvenuto intervento del pubblico ufficiale;
- 5) Controllo sull'osservanza delle garanzie e sulla tempistica del processo di conservazione;
- 6) Verifica a campione e controllo sul corretto assolvimento dell'imposta di bollo.

CHECK LIST PER LA VERIFICA INFORMATICA: MANUALE DI CONSERVAZIONE

Il manuale di conservazione, se adottato, sarebbe opportuno contenesse le seguenti informazioni:

- 1) I dati indentificativi del responsabile/delegato conservazione;
- 2) La tipologia del documenti conservati;
- 3) La descrizione dell'organizzazione del flusso documentale;
- 4) La tempistica adottata in relazione ai documenti;
- 5) La tipologia dei supporti di memorizzazione utilizzati;
- 6) La localizzazione geografica della conservazione dei supporti di memorizzazione;
- 7) La Certification Authority utilizzata nella firma digitale e nella marca temporale;
- 8) Le procedure di sicurezza sul riferimento temporale e le anomalie riscontrate nei processi.

CHECK LIST: CORRISPONDENZA TRA IMPRONTA ARCHIVIO E IMPRONTA ACCESSO

In sede di verifica potrebbe essere confrontata **l'impronta dell'archivio** (comunicata all'Agenzia delle Entrate entro il quarto mese successivo rispetto alla dichiarazione dei redditi) con quella riscontrata in sede di accesso. L'effetto della comunicazione dell'impronta è quello di estendere la validità dei documenti fino al permanere dell'obbligo di conservazione in capo all'impresa.

Nel caso in cui sia omessa o sia effettuata in ritardo tale formalità non si ritiene si incorra nell'omessa tenuta delle registrazioni contabili rilevanti ai fini fiscali.

CHECK LIST: CONTROLLO SULLA DATA E SULL'INTERVENTO DEL PUBBLICO UFFICIALE

In base all'accordo assunto con il destinatario, la ricezione di una fattura elettronica obbliga sia il ricevente che l'emittente all'obbligo di conservazione sostitutiva.

L'intervento del Pubblico Ufficiale è necessario solo nel caso in cui si proceda alla dematerializzazione dei documenti analogici originali unici (2421 c.c.). E' compito del responsabile della conservazione la sua chiamata e senza il suo intervento necessario i documenti potrebbero essere ritenuti non validi dal punto di vista fiscale.

CHECK LIST: CONTROLLO SULLA TEMPISTICA DEL PROCESSO DI CONSERVAZIONE

L'inosservanza dei termini di emissione per il fornitore e del termine di registrazione per il cliente è condotta sanzionabile molto più severamente rispetto alla mancato rispetto del termine annuale per la chiusura del processo di conservazione della contabilità in generale.

Una è una condotta che comporta un'evasione di imposta, l'altra un'omessa o ritardata tenuta dei registri contabili **se sanzionabile**. Si ritiene, infatti, che il ritardo nell'apposizione della marca temporale non creerebbe ostacoli all'azione di controllo non potendosi configurare un pregiudizio per l'Amministrazione e pertanto una vera e propria irregolarità.

CHECK LIST: GARANZIE RICHIESTE E TECNICHE DI RIFERIMENTO

Le verifiche «a campione» che possono essere effettuate sono:

- 1) Verifica sul singolo documento firmato digitalmente e conservato in modalità sostitutiva (ad es. controllare se non emergono macroistruzioni o codici eseguibili, sulla titolarità del certificato digitale, riferimento temporale, etc.);
- 2) Verifica sull'evidenza informatica che contiene le impronte di hash dei singoli documenti firmati digitalmente (ad es. controllare la corrispondenza tra l'impronta di hash contenuta nell'evidenza informatica e quella del singolo documento, data apposizione marca temporale);
- 3) Verifica sull'archivio informatico (ad es. verifica dell'ordine cronologico dei documenti conservati, omogeneità nella conservazione dei documenti conservati).

CHECK LIST: ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

Il controllo sul pagamento dell'imposta di bollo e le eventuali contestazioni sono effettuati in occasione delle comunicazioni eseguite in via preventiva e/o consuntiva ai sensi dell'art. 7 D.M. 23 gennaio 2004.

Prima di utilizzare i registri, i soggetti interessati devono fare una comunicazione all'Agenzia delle Entrate con l'indicazione **presuntiva** degli atti che potranno essere emessi o utilizzati e pagare un'imposta di bollo.

Entro il mese di gennaio dell'anno successivo, i soggetti interessati devono presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate una comunicazione **consuntiva** contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici emessi con la richiesta di rimborso o di compensazione o provvedere al pagamento a saldo.

LE SANZIONI APPLICABILI: VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE

L'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA sono riferite ai documenti fiscali la cui **tenuta è obbligatoria**.

L'art. 6 del D.Lgs. 471/1998 stabilisce che le sanzioni sono comprese tra il 100% e il 200% dell'imposta sul valore aggiunto dell'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio (non può essere inferiore a € 516,46). Si applica normalmente la sanzione minima. Questa si applica anche a chi registra un'imposta inferiore rispetto a quella realmente dovuta e a chi emette fatture attive oltre i termini consentiti (esiste una data certa per la fattura elettronica). Stesso discorso vale anche per la detrazione d'imposta. Si esclude l'applicabilità per le irregolarità riscontrate nel processo di conservazione sostitutiva delle fatture.

LE SANZIONI APPLICABILI: VIOLAZIONE DEGLI OBBLIGHI SULLA TENUTA DELLA CONTABILITA'

L'irregolare tenuta della scritture, dei registri e dei documenti contabili è punita con la sanzione da un minimo di € 1.032,91 a un massimo di € 7.746,85.

Si applica anche nelle ipotesi di irregolarità nella conservazione sostitutiva sempre che la violazione non sia ritenuta meramente formale. Si riferisce esclusivamente a documenti contabili la cui tenuta è **obbligatoria**.

Costituiscono errori di questo tipo:

- 1) La mancanza di un campo di ricerca della fattura;
- 2) la non leggibilità delle fatture pervenute in modalità cartacea e sottoposte a conservazione sostitutiva;
- 3) l'emissione di fatture che non contengono i requisiti prescritti dalla legge;
- 4) la mancata apposizione della firma digitale e del riferimento temporale.

LE SANZIONI APPLICABILI: RIFIUTO DI ESIBIZIONE O SOTTRAZIONE ALLA VERIFICA

L'art. 9 del D.p.R. 633/1972 prevede l'applicazione di una sanzione, che va da un minimo di € 1.032,91 a un massimo di € 7.746,85, a coloro che, in sede di accesso, ispezione o verifica, rifiutano di esibire i documenti, i registri e le scritture obbligatorie gli altri registri e documenti **non obbligatori**, dei quali risulta con certezza l'esistenza.

Ai sensi dell'art. 52 D.p.R. n°633/1972 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 (sanziona impropria).

Le norme sono applicabili anche alla documentazione in formato elettronico qualora il contribuente non fornisca l'accesso ai dati o a parte dell'archivio informatico.

LE SANZIONI APPLICABILI: RIFIUTO DI ESIBIZIONE O SOTTRAZIONE ALLA VERIFICA

Segue:

In caso di rifiuto, l'Agenzia delle Entrate per accedere ai dati deve richiedere apposita autorizzazione alla Procura della Repubblica.

Viene sanzionata l'intenzionalità nel non voler fornire la documentazione ovvero anche la colpa imputabile a imprudenza, imperizia, negligenza o inosservanza delle disposizioni circa gli obblighi di conservazione dei documenti.

Le ipotesi sanzionabili sono:

- 1) Il rifiuto esplicito di consegnare o mostrare i documenti richiesti;
- 2) La sottrazione di documenti oggetto delle verifica fiscale o il loro occultamento;
- 3) La dichiarazione di non possedere i documenti.

LE SANZIONI APPLICABILI: INOSSERVANZA DEGLI OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE

L'art. 11 del D. Lgs. 471/1997 prevede una sanzione per le omesse e irregolari comunicazioni all'Agenzia delle Entrate. La sanzione va da un minimo di € 258,23 a un massimo di € 2.065,83. Si applica alle ipotesi di omissione, di incompletezza o non veridicità degli **obblighi di comunicazione prescritti dalla legge tributaria**, oltre che per le omesse risposte all'Agenzia delle Entrate nell'esercizio dei suoi poteri di indagine.

Costituiscono violazione degli obblighi di comunicazione:

- 1) l'omessa comunicazione dell'impronta relativa alla firma e marca temporale all'Agenzia delle Entrate entro il mese successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi;
- 2) Omessa comunicazione del luogo in cui sono tenute le scritture contabili nel caso in cui la conservazione venga effettuata da un terzo in outsourcing.

Grazie per l'attenzione

BIBLIOGRAFIA

L'impostazione utilizzata in questa presentazione, nonché il contenuto delle nozioni riportate è tratto dal testo **«La fattura elettronica» di Federico Campomori, edizione Gruppo 24 ore, 2014.** Si richiama tale pubblicazione per maggiori informazioni in materia e per una esaustiva trattazione.

Il presente lavoro ha natura didattica e non è pubblicato a scopo di lucro.

Link di interesse: <https://fattura-pa.infocamere.it/fpmi/service>;
www.fatturepa.it; www.acquistinretepa.it; www.indicepa.gov.it;
<http://www.sogei.it/flex/cm/pages/ServeBLOB.php/L/IT/IDPagina/824>; <http://www.agid.gov.it/>; <http://www.mef.gov.it/>.