

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 19/2015
Del 11 giugno 2015

FATTURAZIONE ELETTRONICA ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

In questa Circolare

1. **Evoluzione del quadro normativo**
2. **Emissione e ricezione della fattura elettronica**
3. **Pubbliche amministrazioni interessate**
4. **Requisiti di autenticità, integrità e leggibilità della fattura elettronica**

L'obbligo di fatturazione elettronica per i fornitori delle pubbliche amministrazioni è diventata una realtà per tutti, dal 31 marzo 2015. A ribadirlo, la Circolare n. 1/2015 del dipartimento delle Finanze, che fornisce chiarimenti sull'ambito soggettivo della norma e sulle date di decorrenza, diverse a seconda della tipologia di amministrazione committente.

Per gestire il flusso di documenti è stato istituito il Sistema di interscambio (Sdi), gestito dall'Agenzia delle Entrate, con il supporto del partner tecnologico Sogei, «al fine di semplificare il processo di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili». Il funzionamento del Sdi si articola in diversi step: riceve le fatture sotto forma di *file* secondo le specifiche tecniche indicate nel D.M. 55/2013, effettua i controlli del caso, inoltra le fatture alle amministrazioni destinatarie, conserva e archivia il tutto. Per quanto concerne la decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica, viene ricordato che, inizialmente (dal 6 dicembre 2013), tutte le Pa sono state invitate ad aderire, su base volontaria, al Sistema di interscambio per gestire le fatture in entrata, previo accordo con i fornitori. Successivamente (dal 6 giugno 2014), è scattato l'obbligo per le fatture emesse nei confronti di ministeri, agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza e assistenza sociale, individuati come tali nell'elenco pubblicato dall'Istat. Infine, dallo scorso 31 marzo, sono state coinvolte tutte le rimanenti amministrazioni, incluse quelle locali.

La Finanziaria 2008 ha introdotto, per la prima volta in Italia, l'obbligo, per i soggetti che cedono beni o prestano servizi alla Pubblica amministrazione, di emettere esclusivamente fatture elettroniche e, per le stesse Pa, il divieto di accettare fatture emesse in forma cartacea e di non procedere ad alcun pagamento, anche parziale, sino all'invio del documento elettronico.

Sull'onda del cambiamento, a breve, poi, l'utilizzo della fatturazione elettronica si diffonderà anche nelle operazioni commerciali che intercorrono tra operatori Iva privati (art. 9, co. 1, lett. d, L. 11 marzo 2014, n. 23 – la «delega fiscale»).

Nel dare il via a questa rivoluzione copernicana, la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (art. 1, co. da 209 a 214), da un lato, ha previsto l'istituzione del Sistema di interscambio (Sdi) – una piattaforma che riceve la fattura elettronica dal fornitore e la inoltra alla Pa; invia le notifiche relative alle attività svolte sia alla Pa sia al fornitore; consente al Mef il monitoraggio della spesa pubblica – quale unica interfaccia a cui trasmettere le fatture elettroniche, dall'altro, ha rimandato a due successivi decreti ministeriali sia l'individuazione del gestore dello Sdi sia la definizione del formato della fattura elettronica, nonché le regole tecniche di funzionamento e di interazione con il Sistema.

E così, con il decreto Mef del 7 marzo 2008, quale gestore dello Sdi, con compiti di coordinamento e controllo, è stata individuata l'Agenzia delle Entrate, che si avvale della Società generale di informatica (Sogei s.p.a.), per il supporto tecnico-informatico.

Dopo cinque anni dalla pubblicazione del richiamato Dm, il Mef ha pubblicato il secondo decreto attuativo – il 55/2013 – contenente le regole tecniche e le linee guida per la gestione dei processi di fatturazione elettronica verso la Pa, completando così il quadro normativo necessario ad avviare operativamente il sistema di fatturazione elettronica. In tal modo, il legislatore nazionale si è adeguato alla normativa europea che, già sul finire del 2001 e, precisamente, con la direttiva 2001/115/Ce del 20 dicembre 2001, ha dettato le regole per semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione in ambito comunitario, al fine di sostituire i circa quindici modelli di fattura che circolavano all'interno degli Stati membri con un modello unificato di documento fiscale (il Paese pioniere è stato la Danimarca).

Più recentemente, il Consiglio europeo – nella considerazione che il ricorso alla fatturazione elettronica può aiutare le imprese a ridurre i costi e a essere più competitive sul mercato – ha ritenuto di dover rivedere gli obblighi Iva relativi alla fatturazione elettronica, per eliminare gli oneri e le barriere esistenti che ostacolano il ricorso a tale tipo di fatturazione.

Pertanto, al fine di equiparare le fatture cartacee a quelle elettroniche e promuovere la diffusione di queste ultime, il Consiglio ha emanato la direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010 (in vigore dal 1° agosto 2010), che modifica la direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune dell'Iva, per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione.

Sul piano pratico, appare evidente che la trasmissione on line dei documenti, creati in formato elettronico fin dall'inizio, può determinare vantaggi in termini: di efficienza e di riduzione dei costi, sia per le imprese sia per la Pa; di contrasto all'evasione fiscale, stante la tracciabilità delle operazioni; di maggiore chiarezza nei rapporti debiti/crediti con la Pa.

È bene precisare, che l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica verso la Pubblica amministrazione costituisce solo una diversa modalità di emissione della fattura, ma non incide sui presupposti per l'emissione della stessa (artt. 1 e 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

In altri termini, i soggetti che non erano tenuti a emettere fattura, come i non residenti che agiscono da fornitori della Pa, perché non obbligati dalla normativa vigente, anche successivamente all'introduzione dell'obbligo non devono emettere fattura elettronica.

Questi soggetti, pertanto, potranno continuare a certificare le somme percepite in base a convenzioni con la Pa, emettendo note di debito in forma cartacea, senza l'obbligo di ricorrere alla fatturazione elettronica.

1. Evoluzione del quadro normativo

Per dare attuazione alla direttiva 2010/45/UE, con il decreto ministeriale 13 dicembre 2011, è stato istituito il Forum italiano sulla fatturazione elettronica, con l'obiettivo di individuare e proporre misure idonee a favorirne l'adozione da parte di imprese e lavoratori autonomi.

Del *Forum*, coordinato dal Mef e dall'Agenzia, fanno parte associazioni private rappresentative del mondo bancario, finanziario e dell'industria, del commercio e dell'artigianato.

Con il fattivo contributo del Forum, la richiamata direttiva è stata recepita, nell'ordinamento nazionale, dall'art. 1, co. da 325 a 328, L.24 dicembre 2012, n. 228 (Stabilità 2013), e, con le CC.MM. 12/E/2013 (paragrafo 6) e 18/2014, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito.

In particolare, le principali modifiche apportate dalla L. 228/2012 al D.P.R. 633/1972 hanno riguardato l'art. 21, che ora dispone, con riferimento alla fattura elettronica, la sua piena equiparazione a quella cartacea (co. 1), nonché la libera scelta degli strumenti idonei a garantirne l'autenticità, l'integrità e la leggibilità (co. 3). La stessa legge ha anche disciplinato la fattura semplificata (art. 21-*bis*), la tenuta e la conservazione dei registri e dei documenti (co. 3, art. 39).

2. Emissione e ricezione della fattura elettronica

La norma definisce «elettronica» la fattura «...che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico», il cui utilizzo «... è subordinato all'accettazione da parte del destinatario»,

fermo restando che la stessa si avrà «... per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente» (art. 21, co. 1, D.P.R. 633/1972).

«Accettazione da parte del destinatario» sì, ma non necessariamente un accordo formale (anteriore o posteriore) per la fatturazione tra le parti, presente, invece, nella precedente formulazione dell'art. 21, anche se nella C.M. 18/E/2014 un accordo preventivo tra le parti è «auspicato».

Riguardo all'emissione della fattura, l'Agenzia ha precisato, poi, che la messa a disposizione può avvenire mediante invio, al destinatario, di un semplice messaggio (e-mail) contenente un protocollo di comunicazione e un link di collegamento al server ove la fattura è reperibile. In tal modo, il destinatario, collegandosi al sito, può effettuare in qualsiasi momento il *download* della fattura, ossia scaricare il documento elettronico (*cf*r CC.MM. 45/E/2005, paragrafo 2.4.3, e 18/E/2014, paragrafo 1.4).

Con l'obiettivo di creare un'identità giuridica tra la fattura elettronica e quella cartacea, l'Agenzia ha chiarito che, per distinguere l'una dall'altra, non è rilevante il tipo di formato originale (elettronico o cartaceo) prima della sua emissione, ma il fatto che la fattura sia in formato elettronico quando viene emessa (o messa a disposizione), ricevuta e accettata dal destinatario (*cf*r C.M. 18/E/2014, paragrafo 1.1).

Quindi, per esempio, non sarà considerata elettronica la fattura creata in formato elettronico, utilizzando un software di contabilità o di elaborazione testi, e poi inviata e ricevuta in formato cartaceo. Al contrario, si potrà parlare di fattura elettronica relativamente a quella creata in formato cartaceo, scannerizzata, sottoscritta con firma elettronica, inviata e ricevuta via e-mail.

L'emissione/ricezione della fattura elettronica non è legata all'adozione di uno specifico formato, che può essere liberamente scelto tra quelli presenti sul mercato (pdf, doc, xls, tiff, xml), mentre, nei rapporti con la Pa, secondo il D.M. 55/2013, è obbligatorio l'utilizzo del formato xml (*eXtensible markup language*).

Per non gravare sui costi delle piccole e medie imprese (pmi), che sono le principali fornitrici della Pa, l'art. 4, D.M. 55/2013 prevede alcune misure finalizzate a facilitare le stesse nell'adempimento dell'obbligo di formare, trasmettere e conservare in formato elettronico le fatture da emettere nei confronti della stessa Pa.

Il co. 2, art. 4, infatti, dispone che l'Agenzia per l'Italia digitale (Agid), in collaborazione con Unioncamere e sentite le associazioni di categoria delle imprese e dei professionisti, mette a disposizione delle pmi, gratuitamente, il supporto per lo sviluppo di strumenti informatici *open source* per la fatturazione elettronica.

Grazie a tale previsione, le pmi possono accedere al sito www.fatturapa.gov.it per utilizzare i servizi e gli strumenti informatici per la generazione di fatture nel formato richiesto dallo Sdi, oltre che per la loro conservazione sostitutiva.

3. Pubbliche amministrazioni interessate

Con la recente C.M. 1/E/2015, i dipartimenti delle Finanze e della Funzione pubblica hanno precisato l'ambito soggettivo di applicazione della fatturazione elettronica verso le diverse Pa, suddividendo queste ultime per classi di appartenenza «normativa».

Come evidenziato dalla stessa circolare, l'ambito soggettivo di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica di cui all'art. 1, co. 209, L. dicembre 2007, n. 244, risulta determinato come indicato nella seguente Tabella 1.

Tabella 1 – AMMINISTRAZIONI DESTINATARIE DELL'OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

Soggetti di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 165/2001: <ul style="list-style-type: none">tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche amministrazioni (Aran), le Agenzie di cui al Dlgs 300/1999 e, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il Coni;
Soggetti di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009: <ul style="list-style-type: none">i soggetti indicati a fini statistici dall'Istat nell'elenco contenuto nel comunicato dello stesso Istituto, pubblicato in G.U. entro il 30 settembre di ogni anno (l'ultimo è stato pubblicato nella Gazzetta del 10 settembre 2014), e le Autorità indipendenti;
Soggetti di cui all'art. 1, co. 209, L. 244/2007: <ul style="list-style-type: none">le amministrazioni autonome.

La C.M. 1/E/2015 soprarichiamata precisa che il lungo elenco di soggetti, il più delle volte rappresentativi di categorie di amministrazioni, presenta ampissime aree di sovrapposizione.

Ambito temporale: decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica

Per quanto concerne l'ambito temporale, la C.M. 1/E/2015 individua le date di decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica quelle specificatamente previste dall'art. 6, D.M. 55/2013, tenuto conto della data di entrata in vigore del medesimo decreto, e precisamente:

- co. 1: **6 dicembre 2013**, per l'avvio volontario previo accordo con i fornitori;
- co. 2: **6 giugno 2014**, per le fatture emesse nei confronti dei Ministeri, delle Agenzie fiscali e degli Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale, individuati come tali nell'elenco ISTAT;
- co. 3: **6 giugno 2015**, per tutte le altre amministrazioni, ad eccezione di quelle indicate nell'art. 1, co. 214, L. 244/2007 (sono, nello specifico, le amministrazioni locali).

Si precisa, inoltre, che il termine previsto al co. 3 (6 giugno 2015) è stato successivamente anticipato al **31 marzo 2015**, dall'art. 25, co. 1, D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, co. 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89.

Allo stesso tempo, il citato art. 25, co. 1, D.L. 66/2014 ha fissato al 31 marzo 2015 anche la data di decorrenza per le **amministrazioni locali**, per la cui individuazione la legge 244/2007 rimandava ad uno specifico decreto ministeriale, uniformando così per tutte le amministrazioni la medesima data di decorrenza.

Per comodità di lettura ed esposizione illustrativa, l'individuazione delle date di decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica, nei termini appena chiariti, è riportata nella seguente Tabella 2, nella quale con il termine «amministrazioni» si intende la totalità delle amministrazioni già evidenziate nella Tabella 1.

TABELLA 2 – DATE DI DECORRENZA DELL'OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

Classi di amministrazioni	Data di decorrenza
Tutte le amministrazioni, su base volontaria e sulla base di specifici accordi con tutti i propri fornitori	6 dicembre 2013
Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale, individuati come tali nell'elenco Istat	6 giugno 2014
Tutte le rimanenti amministrazioni, incluse quelle individuate come amministrazioni locali nell'elenco Istat	31 marzo 2015 (prima fissata per il 6 giugno 2015)

4. Requisiti di autenticità, integrità e leggibilità della fattura elettronica

L'art. 21, co. 3, D.P.R. 633/1972, riprendendo il testo dell'art. 233 della direttiva 2006/112/Ce, statuisce che «*il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione*».

Lo stesso co. 3 precisa, inoltre, che è possibile trasmettere, al medesimo destinatario, più fatture elettroniche raccolte in un unico lotto. In questa ipotesi, i requisiti devono riferirsi al lotto e non alla singola fattura (C.M. 18/E/2014, paragrafo 1.4).

Sempre nella stessa circolare è stato chiarito che: per autenticità dell'origine si intende la certezza dell'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura (se è un terzo); per integrità della fattura si intende che il contenuto della stessa e, in particolare, ai fini fiscali, i dati obbligatoriamente previsti dall'art. 21, D.P.R. 633/1972, non possono essere alterati (il formato originario della fattura può essere convertito in altri formati a condizione che sia garantita l'invariabilità del contenuto); per leggibilità si intende che la fattura deve essere resa leggibile dall'uomo (non da un software).

Con riferimento a quest'ultimo requisito, visto che il formato xml – obbligatorio per la fatturazione verso le Pa – non è considerato direttamente «leggibile per l'uomo» (ma solo dopo un processo di conversione), le note esplicative alla direttiva 2010/45/UE, che rappresentano un lavoro di collaborazione tra gli Stati membri e hanno lo scopo di fornire una migliore comprensione della normativa comunitaria, nonché la C.M. 18/E/2014 (paragrafo 1.2), chiariscono che, in questa ipotesi, la leggibilità delle fatture elettroniche si ritiene soddisfatta se:

- la fattura può essere resa disponibile su richiesta entro un termine ragionevole e senza indugio, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo, su schermo o tramite stampa;
- è possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato.

Per garantire la leggibilità, in tutto il periodo di archiviazione deve essere disponibile un visualizzatore adeguato e affidabile per il formato elettronico delle fatture.

Gli stessi documenti precisano, inoltre, che la leggibilità di una fattura elettronica, dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione, può essere garantita in qualsiasi modo. Tuttavia, la firma elettronica avanzata e la trasmissione on line dei dati non sono di per sé sufficienti per assicurare la leggibilità.

Invece, le modalità indicate dall'art. 21, co. 3, D.P.R. 633/1972, riprese dalla circolare 18/2014 (paragrafo 1.3), per garantire i requisiti di integrità e autenticità della fattura, sono:

- un sistema di controllo di gestione che assicuri un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi a essa riferibile;
- l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente;
- i sistemi Edi (*Electronic data interchange*) di trasmissione elettronica dei dati;
- infine, altre tecnologie in grado di garantire i predetti requisiti di autenticità e integrità.

Con specifico riferimento alla fattura elettronica, la direttiva 2010/45/UE (punto 10 della premessa) suggerisce l'uso di un sistema di controllo di gestione per stabilire una pista di verifica affidabile (letteralmente *reliable audit trails*) tra le fatture e le operazioni (vendita o acquisto di merci/servizi), quale strumento per dimostrare l'autenticità e l'integrità delle fatture stesse.

La C.M. 18/E/2014, paragrafo 1.3.1, chiarisce che il sistema di controllo di gestione, che deve essere adeguato alle dimensioni e all'attività del soggetto passivo, è un processo con il quale un soggetto passivo assicura l'autenticità/integrità durante tutto il ciclo di vita della fattura, configurando un percorso che fornisce, passo dopo passo, la storia di una operazione dal suo inizio (rappresentato dal documento originario, ad esempio, un ordine d'acquisto) fino al suo completamento.

Pertanto, non deve essere conservata solo la fattura, ma, per lo stesso periodo, anche tutta la documentazione che ne garantisce i descritti requisiti (ad esempio, contratti, ordini ai fornitori, documento di trasporto, eccetera).

In alternativa ai sistemi di gestione, come già anticipato, i requisiti di autenticità dell'origine e integrità del contenuto, possono essere garantiti mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente (DPCM 22 febbraio 2013), ovvero mediante le altre tecnologie riportate nell'art. 21.

Conservazione della fattura elettronica

La conservazione dei documenti relativi all'attività d'impresa è un obbligo sia civilistico (art. 2220, Codice civile) sia fiscale (art. 39, D.P.R. 633/1972).

Nel caso delle fatture emesse in formato elettronico, il legislatore prevede che esse debbano essere conservate esclusivamente in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del D.M. 17 giugno 2014 adottato ai sensi del Codice dell'amministrazione digitale (art. 21, co. 5, D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82).

Il nuovo D.M. 17 giugno 2014, recante «*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto - art. 21, co. 5, del decreto legislativo n. 82/2005*» entrato in vigore il 27 giugno 2014, ha abrogato e interamente sostituito il precedente D.M. 23 gennaio 2004.

Il provvedimento in esame ha operato una profonda innovazione secondo due direttrici:

- l'aggiornamento delle disposizioni relative agli obblighi fiscali collegati ai documenti informatici, nonché alla loro riproduzione su supporti idonei. Ciò al fine di tener conto dell'evoluzione tecnica e normativa nel frattempo intercorsa, come del nuovo D.Lgs. 82/2005 (Cad) e dei suoi decreti attuativi (D.P.C.M. 22 febbraio e 3 dicembre 2013);
- la semplificazione terminologica e degli adempimenti amministrativi, che negli anni avevano ostacolato la diffusione della fatturazione e conservazione elettronica dei documenti rilevanti ai fini fiscali.

Sulla linea della semplificazione, si riassumono nella Tabella n. 3 che segue, i tratti salienti delle novità apportate dal D.M.17 giugno 2014.

In merito a quest'ultimo punto, vale a dire **sui tempi della conservazione**, è opportuna qualche precisazione.

Più precisamente, i termini e modalità di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali, fatture *in primis*, sono disciplinati, in via generale, **dall'art. 3, D.M. 17 giugno 2014**.

TABELLA N. 3 – NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.M. 17 GIUGNO 2014 AI FINI DELLA DIFFUSIONE E CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Il provvedimento ha fatto proprie le definizioni del Cad e dei relativi decreti attuativi, allineandovi le caratteristiche che i documenti informatici devono possedere. Sotto tale profilo, dunque, il Cad è divenuto il punto di riferimento e di interpretazione per qualunque documento informatico, anche di valenza tributaria;

ha previsto che la comunicazione all'Amministrazione finanziaria della scelta per la conservazione in modalità elettronica venga effettuata attraverso la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riferimento (la comunicazione, avente precipue finalità statistiche, si effettua valorizzando i righe RS140 e RS104 o RS40 rispettivamente dell'Unico PF e SC/SP);

ha eliminato la comunicazione dell'impronta degli archivi digitali all'Agenzia delle Entrate. Tale comunicazione, è bene sottolineare, non sarà più necessaria nemmeno per gli archivi formati in vigenza delle precedenti disposizioni (risoluzione n. 4/2015);

ha rivisto il processo di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici;

ha eliminato il vincolo temporale dei quindici giorni per la conservazione delle fatture elettroniche (prima presente solo in Italia e unanimemente considerato uno dei maggiori ostacoli alla diffusione della fatturazione elettronica).