



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La scadenza del 6 giugno 2014: siamo pronti?

Prepararsi ed organizzarsi per la fatturazione elettronica obbligatoria verso la P.A.

**Fattura elettronica e fattura cartacea
nei novellati artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72
(Direttiva 2010/45/UE):
è tutto così chiaro?**

PIETRO LUCA AGOSTINI

6 MAGGIO 2014 – MILANO, ORDINE DCEC



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Introduzione

L'inquadramento sistematico dei novellati artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72

(analizzati negli aspetti che riguardano la fatturazione elettronica)

Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72: le fonti

A seguito del recepimento della Direttiva 2010/45/UE, modificativa della **Direttiva 2006/112/CE**, sono stati ampiamente modificati, per quanto qui analizzato, i testi dell'art. 21 e dell'art. 39 del d.p.r. 633/72, con data di entrata in vigore dal

1 gennaio 2013

- Normativa di recepimento:
 - D.L. 11 dicembre 2012 n. 216 (Decreto "Salva Infrazioni"), confluito, in seguito alla caduta del Governo Monti in...
 - **Legge di Stabilità 2013 (Legge 228/2012), art. 1, commi da 324 a 335**
 - Precedente normativa di recepimento della direttiva 2001/115/CE: d.lgs. 52/2004 – **per quanto riguarda la dematerializzazione a rilevanza tributaria, la normativa nazionale è rimasta sostanzialmente stabile dal gennaio/febbraio 2004 al 1 gennaio 2013**

Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72: i contenuti

Si tratta di articoli fondamentali per due processi “core” dell’amministrazione aziendale, sia dal **punto di vista giuridico** (contabile, tributario, civilistico, penale, processualistico e amministrativo), sia dal punto di vista dell’impatto sulla **organizzazione aziendale**

- Art. 21: “Fatturazione delle operazioni.”
- Art. 39: “Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti.”

Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72: il contesto

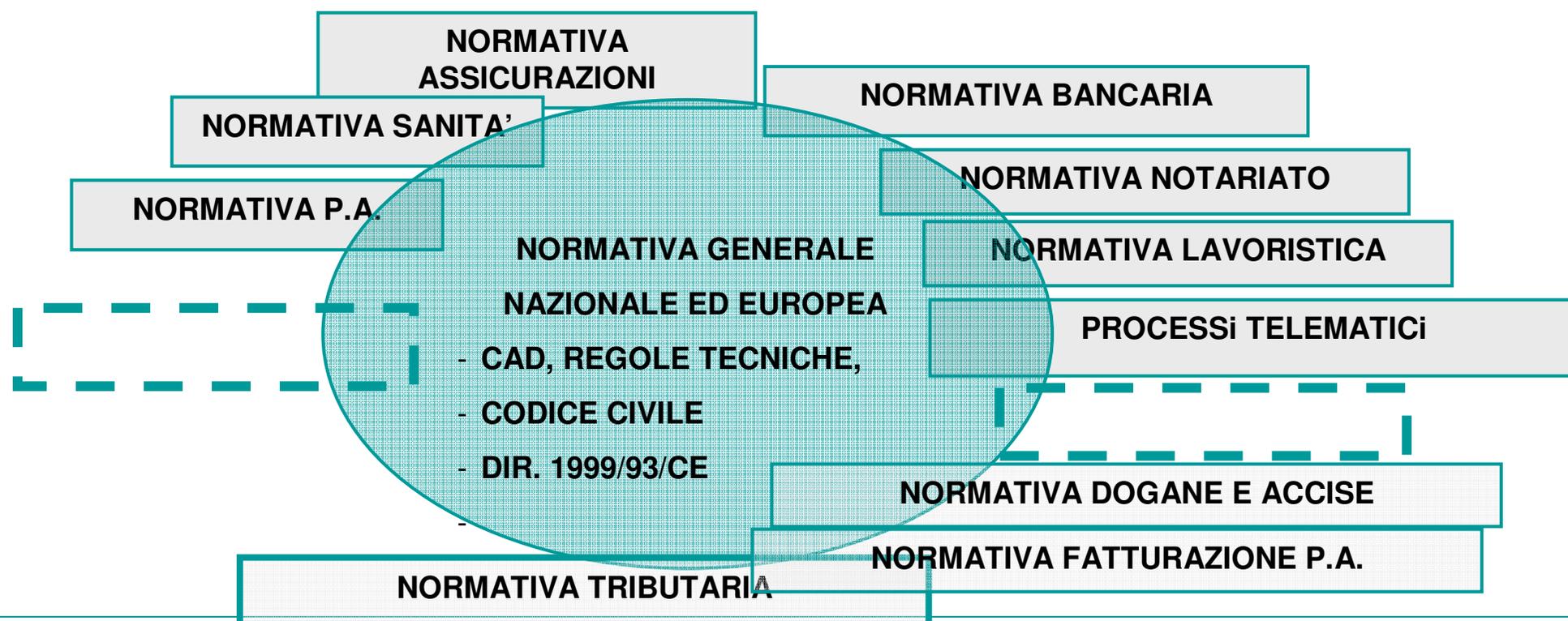
Per la materia qui analizzata, i due articoli devono peraltro essere inquadrati in un contesto giuridico più complesso, comprendente **almeno**:

- **Direttiva 2010/45/UE** confluita in **Direttiva 2006/112/CE**
- **D.p.r. 600/73, Codice Civile**
- **D.m. 23 gennaio 2004** “Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.” e relativi Provvedimenti Attuativi **(in fase di revisione)**
- **Codice Amministrazione Digitale** (“CAD” Decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82) e relative **Regole Tecniche**
- **Normativa sulla compliance**
- **Normativa processuale**

Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72: il contesto

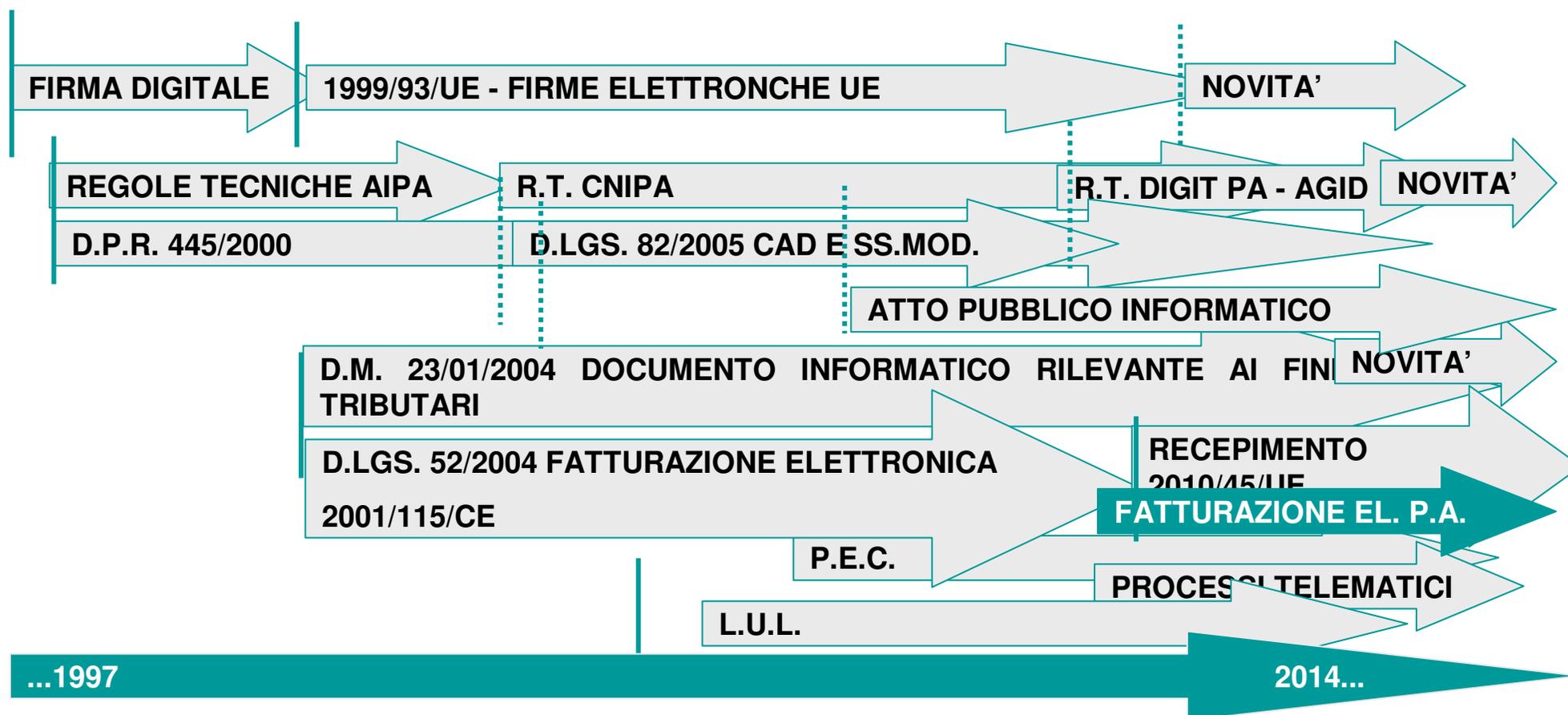
In effetti, la normativa sulle **“dematerializzazione documentale”** si compone di un **“ceppo comune” generale, di origine comunitaria e nazionale**, da coniugare e coordinare con le **normative speciali**

(settoriali), che, a loro volta, possono integrarsi e intersecarsi



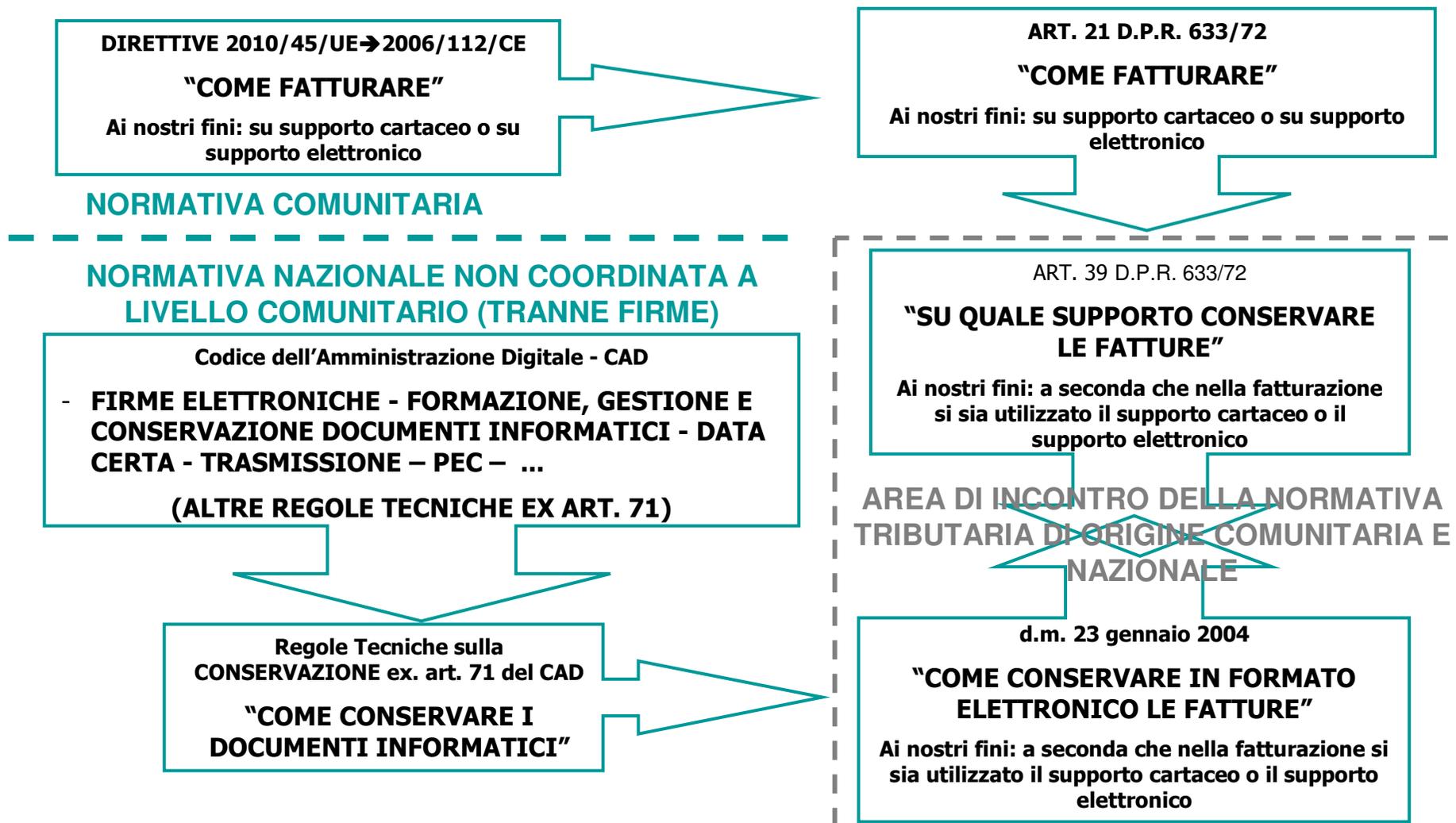
Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72: il contesto

Questo quadro ormai estremamente complesso è non solo in continua e irreversibile espansione, ma anche costantemente fluido



SCHEMA SINTETICO INDICATIVO

Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72: il contesto



Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72 come risultato di un recepimento problematico

Nell'effettuare il recepimento, **il legislatore nazionale ha preferito mantenere la precedente struttura dell'art. 21**, inserendo nella stessa le innovazioni comunitarie.

– Punti di attenzione:

- Le novità che qui analizziamo sono sparse in diversi passaggi dell'articolo
- Il coordinamento logico-sintattico tra le diverse disposizioni non è immediato
- **Non è stata data chiara evidenza ad alcuni principi assolutamente innovativi contenuti nella Direttiva**
- La lettura e l'interpretazione risultano quindi non immediati

Artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72 come risultato di un recepimento problematico

Inoltre:

– Punti di attenzione:

- Il testo della Direttiva 2010/45/UE, pur essendo chiaro e ben organizzato, è il risultato di un lungo dibattito, da cui sono scaturite disposizioni anche di compromesso (sostanzialmente tra una visione di “common law” e una visione di “civil law”), che richiedono una grande attenzione interpretativa
- La Direttiva avrebbe dovuto avere un esplicito scopo unificatore delle procedure in tema di fatturazione elettronica (cfr. COM(2009)-21 e COM(2010)-71); **al contrario, sono infine stati lasciati ampi spazi discrezionali, sia ai legislatori nazionali che ai soggetti passivi**
- **Al lettore non specializzato, tale complesso background giuridico da cui sono scaturiti gli artt. 21 e 39 può anche completamente sfuggire, il che può portare a sottovalutazioni o fraintendimenti di aspetti giuridico-operativi essenziali**

Art. 21 d.p.r. 633/72 (commento al testo per le parti riguardanti la dematerializzazione)

Nota:

Le disposizioni del presente articolo, come modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 325, lett. d) legge 24 dicembre 2012 n. 228, si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1 gennaio 2013.

Art. 21 del d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1. Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, **ferma restando la sua responsabilità**, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal **cessionario o dal committente** ovvero **da un terzo**. ... (segue)”

– Punti di attenzione:

- E' esplicitamente ammesso il **“self-billing”**
- E' esplicitamente ammesso **l'outsourcing dell'emissione**
- **Nota Bene - La responsabilità tributaria riguardante l'emissione non è delegabile** e permane in capo al soggetto passivo (norma imperativa)
- Non è chiaro quanto la specificazione **“per suo conto”** debba essere presa alla lettera, rispetto al testo comunitario che prevedeva la possibilità di una emissione **“in nome e per conto”**

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1 (continua). Per **fattura elettronica** si intende la fattura che è stata **emessa e ricevuta** in un qualunque formato elettronico; ...”

– Punti di attenzione:

- La D. 2010/45/UE ha introdotto il concetto di **“fattura elettronica”**, il quale diviene vero e proprio **istituto giuridico comunitario**
- Diversamente, la precedente D. 2001/115/CE parlava di “trasmissione per via elettronica delle fatture”, mentre il d.lgs. 52/2004 di recepimento introduceva già nell’ordinamento nazionale (precedenti artt. 21 e 39) il concetto di “fattura elettronica”, proprio per agevolare la fattura elettronica c.d. “asimmetrica”, ottenuta mediante digitalizzazione del solo esemplare dell’emittente, indipendentemente dal formato, elettronico o cartaceo, dell’esemplare inviato al destinatario ...

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1 (idem). Per **fattura elettronica** si intende la fattura che è stata **emessa e ricevuta** in un qualunque formato elettronico; ...”

– Punti di attenzione:

- ... Adesso, il nuovo comma 1, recepisce necessariamente la definizione comunitaria, e, quindi, **per essere “elettronica” la fattura deve essere emessa e ricevuta in “formato elettronico”** (fattura elettronica c.d. “simmetrica”)
- Tutto questo ha quindi posto in difficoltà la precedente impostazione nazionale, in particolare per quanto riguarda l’inquadramento sistematico della c.d. “fattura elettronica asimmetrica” ...

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1 (idem). Per **fattura elettronica** si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; ...”

– Punti di attenzione:

- ... Inoltre si sono generati gravi equivoci sul fatto che emettendo una fattura in un “qualunque formato elettronico”, questa fosse “ipso facto” una “fattura elettronica”
- **Nota bene - Tuttavia il vero problema non è se si tratti di una “fattura elettronica”, ma se, nell’emissione/ricezione vengano rispettati i requisiti richiesti perché il documento emesso sia una “fattura” (tout court)**
- Questo perché **i requisiti generali richiesti sono identici per la fattura elettronica e per quella cartacea**: garanzie dell’autenticità dell’origine, dell’integrità del contenuto, della leggibilità (ovviamente ottenibili nei due casi mediante strumenti diversificati) [[vedi oltre](#)]

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1 (continua). ... il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. ...”

– Punti di attenzione:

- Inoltre, **per quanto riguarda la “fattura elettronica” viene posto un ulteriore requisito “l'accettazione”**
- Pertanto, senza “accettazione” [del destinatario] non è possibile utilizzare per l'emissione il formato elettronico; dunque la fattura non sarebbe regolarmente emessa
- **La discutibile scelta del termine “accettazione” è stata oggetto di numerose controversie**
- Preso alla lettera, se non letto bene nel contesto, il termine certamente si presterebbe a censure di tipo eminentemente tributario: ...

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1 (idem). ... il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. ...”

– Punti di attenzione:

- ... A) l'azione giuridica di emissione non è subordinabile ad una accettazione ex-post della controparte
- B) **la legittima e libera mancata accettazione del formato elettronico** comporterebbe dunque che la fattura non sia stata emessa (aspetto evidentemente sanzionabile)
- C) se **l'accettazione non è preventiva**, l'emittente non può sapere se ha adempiuto correttamente all'obbligo di emissione e se lo ha fatto nei termini previsti dalla legge

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 1 (idem). ... il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. ...”

– Punti di attenzione:

- Pertanto, è buona pratica, in particolare nell'organizzazione di sistemi di fatturazione elettronica non elementari, prevedere **un accordo preventivo formale** (un vero e proprio contratto) con le controparti destinatarie della fattura
- **Tale accordo richiede una certa articolazione**, allo scopo di stabilire i requisiti tecnologici necessari, le responsabilità per il loro (mal)funzionamento, la determinazione del momento di emissione, le azioni correttive per i malfunzionamenti, la durata, le modalità di recesso, etc.

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“ Comma 1 (continua). ... L'**emissione** della fattura, **cartacea o elettronica**, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale **non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. ...”**

– Punti di attenzione:

- Si presti attenzione al fatto che si sta parlando di **emissione**; per quanto riguarda la **conservazione** al di fuori del territorio nazionale delle fatture si deve fare riferimento all'art. 39, comma 3: **non è possibile conservare all'estero fatture in formato cartaceo**
- Si tratta di limitazioni all'utilizzo del self-billing e dell'outsourcing dell'emissione delle fatture, cartacee o elettroniche
- Per converso, si deve ritenere che tali limitazioni non sussistono quando esistono strumenti giuridici che disciplinino la “reciproca assistenza” (tra Amministrazioni Finanziarie)

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“1 (continua). La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, **trasmissione o messa a disposizione** del cessionario o committente. ...”

– Punti di attenzione:

- Il concetto di “messa a disposizione” fondamentale ha lo scopo di esplicitare la legittimità dell’emissione “mediante appoggio su server”
- Ovviamente anche l’appoggio su server (di fatture elettroniche) richiede l’accettazione delle controparti e adeguate contrattualizzazioni e procedure tecnologiche
- Nota Bene: il legislatore non fornisce le definizioni di “trasmissione” e “messa a disposizione”, che invece erano esplicitate nella precedente versione della Direttiva 2006/112/CE, adesso, stranamente, traslate nella stessa nell’articolo riguardante l’archiviazione elettronica

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 2. La fattura contiene le seguenti indicazioni:

...

n) annotazione che la stessa è emessa, **per conto** del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.”

– Punti di attenzione:

- Quando si utilizza il self-billing o l'outsourcing è necessario effettuare specifica annotazione in fattura
- Si tratta, nella pratica, di adempimento il più delle volte completamente disatteso o dimenticato
- Ancora una volta viene utilizzata l'espressione “per conto”, non essendo chiaro quanto sia consapevole l'esclusione della spendita del nome (“in nome”)

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 3. [omissis] ... (Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura.) Nel caso di più **fatture elettroniche** trasmesse in **unico lotto** allo **stesso destinatario da parte dello stesso cedente o prestatore**, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, **purché** per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni. ...”

– Punti di attenzione:

- La facoltà di accorpare le informazioni comuni ad un unico lotto di fatture è concessa solo per le “fatture elettroniche”
- Il destinatario del lotto di fatture deve essere unico, come anche l'emittente
- Per ogni fattura (del lotto) è richiesta l'accessibilità a tutte le indicazioni, comprese quelle comuni, riguardanti la singola fattura

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 3 (continua). ... 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; ...”

– Punti di attenzione:

- Innanzitutto si parla di “soggetto passivo”, quindi l’obbligo riguarda sia l'emittente che il destinatario, **ovviamente nelle relative sfere di azione e responsabilità giuridica**
- **Pur trattandosi di obblighi giuridicamente indipendenti, è evidente che, per il destinatario, la modalità di adempimento dell’obbligo possono dipendere, o perlomeno essere facilitate, da quanto posto in essere, allo stesso fine, dall'emittente**
- In altri termini, la facilità di adempimento del destinatario dipende in buona parte da quello dell'emittente; **a maggior ragione, nel caso di fatture elettroniche, anche questi aspetti dovranno essere contrattualizzati preventivamente.**

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 3 (idem). ... 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; ...”

– Punti di attenzione:

- **NOTA BENE:** si parla di “**fattura**” **senza aggettivazione**, vale a dire che si tratta sia della fattura cartacea che della fattura elettronica
- **In altri termini, questo periodo è quello che, in via eccessivamente incidentale, trasla nell'ordinamento nazionale il fondamentale principio di equiparazione tra formato cartaceo e formato elettronico stabilito dalla D. 2010/45/UE: i tre requisiti devono essere rispettati anche per la fattura cartacea**
- **NOTA BENE:** i tre requisiti devono essere verificabili **durante l'intero ciclo di vita del documento fattura**
- **NOTA BENE:** il periodo di conservazione di una fattura potrebbe anche durare più di dieci anni (ad esempio, fatture di acquisto di cespiti/beni ammortizzabili)

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 3. (continua) ... autenticità dell'origine ed integrità del contenuto **possono** essere garantite mediante **sistemi di controllo di gestione** che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della **firma elettronica qualificata o digitale** dell'emittente o mediante **sistemi EDI** di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati. ; ...”

– Punti di attenzione:

- L'art. 21 **non** fornisce una definizione dei tre requisiti di base
- Si limita a indicare **possibili** (quindi non vincolanti) metodi per garantire il loro adempimento
- NOTA BENE: un metodo (“sistemi di controllo di gestione ...”) è utilizzabile sia per la fattura cartacea sia per la fattura elettronica, ...
- ... mentre gli altri due (“firma elettronica”) e (“sistemi EDI di trasmissione”) sono, evidentemente, nonostante l'uso di “ovvero”, utilizzabili solo per la fattura elettronica

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

“Comma 3. (idem) ... autenticità dell'origine ed integrità del contenuto **possono** essere garantite mediante **sistemi di controllo di gestione** che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante **sistemi EDI** di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati. ; ...”

– Punti di attenzione:

- **NOTA BENE: La formula è quindi “aperta”: autenticità e integrità sono requisiti obbligatori, tuttavia conseguibili mediante metodi liberamente eleggibili dal soggetto passivo**
- I tre metodi indicati hanno quindi valenza meramente esemplificativa; tuttavia **la loro esplicitazione consente di acquisire la certezza della loro legittimità ed efficacia giuridica ai fini dell’adempimento dei requisiti richiesti dalla legge**

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Nota Bene: Poiché il d.p.r. 633/72 **non** fornisce indicazioni circa la definizione dei requisiti di "autenticità" e di "integrità", è necessario ricorrere ad altre fonti; fonte primaria, in questo caso, non può che essere la Direttiva IVA stessa:

- Direttiva 2006/112/CE, art. 233, comma 1:
 - **“Autenticità dell'origine”** implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura”.
 - **“Integrità del contenuto”** implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato”.
 - **NOTA BENE** - Né il legislatore nazionale, né la Direttiva forniscono definizioni del requisito di **leggibilità**

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Nota Bene: Pertanto, i due suddetti requisiti, possono essere conseguiti liberamente; tuttavia pur sempre **sotto la piena responsabilità dell'emittente e del destinatario, indipendentemente l'uno dall'altro.**

Ricapitolando - Le **esemplificazioni legali** di come possono essere conseguiti sono:

- Sia per la **fattura cartacea** che per quella **elettronica**:
 - “mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile”. ...

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

(Pertanto, i due suddetti requisiti, possono essere conseguiti liberamente, ma sotto la responsabilità del soggetto passivo.)

Le **esemplificazioni legali** di come possono essere conseguiti sono:

– Solo per la “fattura elettronica”:

- “mediante l'apposizione della **firma elettronica qualificata o digitale** dell'emittente”
- “mediante **sistemi EDI di trasmissione** elettronica dei dati”
- (mediante) altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati
- **NOTA BENE** - Questo ultimo “esempio aperto” è ridondante, ma ha lo scopo di **enfaticizzare** che è possibile, per la fattura elettronica, utilizzare anche altri metodi, diversi dai due precedenti

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Per la definizione di firma qualificata e di firma digitale si deve fare riferimento all'art. 1 del CAD

– Codice dell'Amministrazione Digitale

- **Art. 1 "Definizioni":**
- **q) firma elettronica:** l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di identificazione informatica;
- **q-bis) firma elettronica avanzata:** insieme di dati in forma elettronica allegati oppure connessi a un documento informatico che consentono l'identificazione del firmatario del documento e garantiscono la connessione univoca al firmatario, creati con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo, collegati ai dati ai quali detta firma si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati;

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Per la definizione di firma qualificata e di firma digitale si deve fare riferimento all'art. 1 del CAD

– Codice dell'Amministrazione Digitale

• Art. 1 "Definizioni":

- **r) firma elettronica qualificata:** un particolare tipo di firma elettronica avanzata che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma;
- **s) firma digitale:** un particolare tipo di firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e 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;**

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Per la definizione sistemi E.D.I., bisogna fare riferimento a:

- **Direttiva 2006/112/CE, art. 233, comma 2, punto b)**
 - b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della **raccomandazione 1994/820/CE** della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, **qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.**
 - **NOTA BENE:** la Raccomandazione 1994/820/CE è sostanzialmente uno schema di convenzione tra le parti che devono scambiarsi i dati. In generale, i principali standard in uso sono conformi alla Raccomandazione: Edifact, Euritmo, etc.
 - **NOTA BENE:** una grave lacuna "storica" dell'ordinamento nazionale è l'assenza di riferimenti espliciti ai sistemi EDI nel d.m. 23 gennaio 2004.

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

I **sistemi di controllo di gestione**: confronto tra d.p.r. 633/72 e Direttiva

“Art. 21, Comma 3, ... autenticità dell'origine ed integrità del contenuto **possono** essere garantite mediante **sistemi di controllo di gestione** che assicurino un **collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile; ...**”

D. 2006/112/CE, art 233, c. 1: “Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò **può** essere realizzato attraverso **controlli di gestione** che creino **una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.**”

Punti di attenzione:

- Non è chiaro perché nel recepimento si sia sostituita la locuzione “pista di controllo” con il termine “collegamento” (forse per evitare la ripetizione del termine controllo?) ...

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Di fatto, nella pratica:

- Per le **fatture elettroniche** si dispone di un sistema economico, giuridicamente certo e tecnologicamente collaudato costituito dalla firma elettronica qualificata o digitale, oppure, laddove già in uso (visto gli investimenti che richiede), della trasmissione mediante sistemi EDI; quindi può non avere senso organizzare soluzioni diverse
- **Il problema si pone invece per le fatture cartacee**, dove è necessario studiare sistemi per garantire autenticità e integrità; come punto di partenza, ci si può anche chiedere in che cosa differisca quanto richiesto dal nuovo art. 21 da ciò che già viene posto in essere in relazione alla prassi aziendale o ad altra normativa cogente, ad esempio:
 - Procedure di controllo di gestione /procedure di auditing
 - Revisione legale
 - Adempimenti relativi alla normativa in campo, civilistico, tributario, finanziario, etc.
 - L'aspetto importante è **non concepire la fattura come un documento a sé, ma come correlato ad una serie di altri documenti giustificativi**, tuttavia...

Art. 21 d.p.r. 633/72: Commento al testo

... la vera chiave interpretativa che deve guidare la scelta progettuale è quella, molto sottovalutata, della **portabilità**

dei requisiti di **autenticità** e **integrità** (e di **leggibilità**) nello spazio (dei “luoghi giuridici” in cui la fattura deve circolare) e nel tempo

– Punto di attenzione

- In altri termini, è bene, attraverso l'analisi del ciclo di vita del documento, individuare gli strumenti che coniughino al meglio **economicità di gestione e portabilità** nel garantire la conservazione nel tempo e nello spazio dei requisiti che rendono tale il documento fattura.

Art. 39 d.p.r. 633/72

“Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti.”

Nota:

Le disposizioni del presente articolo, come modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 325, lett. f) legge 24 dicembre 2012 n. 228, si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1 gennaio 2013.

Art. 39 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Comma 3: “ (I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.) Le **fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica**, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. ...”

– Punti di attenzione:

- **Nota bene - Il ricorso alla fattura elettronica obbliga alla conservazione elettronica della stessa**
- **Le modalità di tale conservazione NON sono libere**, ma devono seguire le prescrizioni del d.m. 23 gennaio 2004, attualmente ancora in vigore, ancorché in via di modificazione
- Pertanto, il ricorso alla fatturazione elettronica, **implica la preventiva adozione di sistemi di conservazione elettronica conformi alla normativa vigente**

Art. 39 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Comma 3: (Continua)“... Le fatture **create in formato elettronico e quelle cartacee** possono essere conservate elettronicamente. ...”

– Punti di attenzione:

- Viene introdotto un concetto alquanto ambiguo, che non ha riscontri in altri riferimenti normativi e, in particolare, nella D. 2006/112/CE: “le fatture **create** in formato elettronico”
- Il punto è quindi di lettura giuridica dubbia, ma sembra, secondo una interpretazione storico-sistemica, non potersi che riferire ad un tentativo del legislatore nazionale di preservazione della c.d. fattura elettronica “asimmetrica”; **tuttavia non si può trattare di “fatture elettroniche”**:
 - perché queste, ex art. 21, sono “emesse e ricevute” (non solo create) in formato elettronico
 - perché queste, ex art. 39, “sono (= devono essere) conservate in modalità elettronica”

Art. 39 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Comma 3: (idem)“... Le fatture **create in formato elettronico e quelle cartacee** possono essere conservate elettronicamente. ...”

– Punti di attenzione:

- Il concetto viene anche affrontato in “Note esplicative - Norme sulla fatturazione dell'IVA – DG TAXUD”, art. 217 Osservazioni, **documento interpretativo di peso, tuttavia non giuridicamente vincolante:**
- “Secondo la definizione, non tutte le fatture create in formato elettronico possono essere considerate una “fattura elettronica”. Le fatture create in formato elettronico, per esempio tramite un software di contabilità o un software di elaborazione di testi, ma inviate e ricevute su carta non sono fatture elettroniche.
- D'altro canto, le fatture create in formato cartaceo, scannerizzate, inviate e ricevute tramite posta elettronica possono essere considerate fatture elettroniche.”

Art. 39 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Comma 3: (continua) “... Il **luogo di conservazione elettronica** delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato **in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. ...**”

– Punti di attenzione:

- La locuzione “delle stesse” è alquanto indeterminata; tuttavia, in relazione al fatto che si sta parlando di “conservazione elettronica”, sembra dover essere riferita a fatture native elettroniche e a fatture cartacee trasformate in formato elettronico, sempre secondo le modalità previste dal d.m. 23 gennaio 2004
- Il fatto che le **fatture** possano essere conservate in formato elettronico in altro Stato (“con patto di reciproca assistenza”) è ammesso anche dalla Direttiva 2006/112/CE
- Nota Bene: La possibilità di allargamento della conservazione, in Stati con cui è stata stabilita la reciproca assistenza, di altri registri e documenti deve essere attentamente e prudenzialmente valutata, dal momento che non esiste una disposizione comunitaria in tal senso e, quindi, manca una norma di coordinamento sovra-nazionale comune

Art. 39 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Comma 3 (continua): “... Il **soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura**, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico..”
...
...

– Punti di attenzione:

- L' “accesso automatizzato” deve poter avvenire dal territorio nazionale, dal luogo eletto per la conservazione delle scritture contabili
- Una interpretazione sistematica suggerisce che, “accesso automatizzato”, “stampa” e “trasferibilità su supporto informatico” debbano poter avvenire sia dal territorio nazionale (dal luogo eletto per la conservazione dei documenti) sia in locale, presso il luogo (estero) di conservazione in formato elettronico
- **NOTA BENE – D. 2006/112/CE, art. 247: “... nel caso in cui l'IVA sia dovuta in un altro Stato membro, le autorità competenti di detto Stato membro hanno il diritto di accedere a tali fatture per via elettronica, di scaricarle e di utilizzarle.”**

Art. 39 d.p.r. 633/72: Commento al testo

Comma 3: (idem) "... Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, **compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture** di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.. ..."

– Punti di attenzione:

- NOTA BENE: "accesso automatico", "stampa" e trasferibilità su "altro supporto informatico" devono essere garantiti **anche per i dati che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture**
- NOTA BENE: Nel caso in cui si fossero utilizzati metodi diversi dalla sottoscrizione elettronica con firma qualificata o digitale, tale adempimento è tutt'altro che di semplice gestione

Il ruolo della prassi

▪

La mancanza di prassi aggiornata

In tema di dematerializzazione, l'Agenzia delle Entrate ha negli anni emanato una prassi importante sotto forma di Circolari e Risoluzioni, tuttavia:

– Punti di attenzione:

- Tale prassi è stata emanata antecedentemente a importanti modifiche normative intervenute sul CAD e sulle relative Regole Tecniche
- La prassi, salvo un caso, è antecedente anche al recepimento della Direttiva 2010/45/UE
- **NOTA BENE - Pertanto l'attuale vigenza di tale prassi è estremamente dubbio e deve essere attentamente verificato**
- E' inoltre da tempo prevista l'emanazione di una importante Circolare di chiarimento sulle modifiche apportate agli artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72, in vigore dal 1 gennaio 2013
- Il notevole ritardo nell'emanazione di tale Circolare, così come del "nuovo" d.m. 23 gennaio 2004, è forse sintomatico di alcune oggettive difficoltà interpretative di non facile superamento

Cassazione: il valore della prassi

In ogni caso, **la prassi deve essere utilizzata con cautela**

Cfr. Cass. sez. un. civ. 2 novembre 2007 n. 23031:

" ... 1) La circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, ..., la soluzione delle questioni interpretative è affidata ... direttamente al contribuente.

2) La circolare nemmeno vincola, a ben vedere, gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato di disattenderla (evenienza, questa, che, peraltro, è raro che si verifichi nella pratica), senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'ufficio (atto impositivo, diniego di rimborso, ecc.) possa essere ritenuto illegittimo "per violazione della circolare": ...

3) La circolare non vincola addirittura la stessa autorità che l'ha emanata, ... Tutt'al più, come è stato pure affermato, potrebbe ammettersi che il mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, eventualmente rilevi (o possa esse valutato) ai fini della applicazione delle sanzioni.

Cassazione: il valore della prassi

Cfr. Cass. sez. un. civ. 2 novembre 2007 n. 23031 (segue):

"4) La circolare non vincola, infine, come già si è detto, il Giudice tributario (e, a maggior ragione, la Corte di Cassazione) ...

... **L'irrilevanza, nel senso fin qui spiegato, della circolare interpretativa in materia tributaria** è stata, indirettamente, confermata da una recente sentenza della Corte Costituzionale - la n. 191 del 14 giugno 2007 - a proposito di un atto che sembrerebbe avere rispetto alla circolare, un "valore più cogente", dato il suo carattere "intersoggettivo", e cioè la **risposta dell'Agenzia delle Entrate ad una istanza di interpello** L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 11, (c.d. "Statuto del contribuente").

(art. 11, comma 1): "la risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente" (art. 11, comma 2).

Cassazione: il valore della prassi

Cfr. Cass. sez. un. civ. 2 novembre 2007 n. 23031:

Orbene, **la Corte costituzionale**, affermato che "l'istituto dell'interpello del contribuente, regolato dalla L. n. 212 del 2000, art. 11, costituisce lo strumento attraverso il quale si esplica in via generale l'attività consultiva delle agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle disposizioni tributarie", evidenzia che **il parere espresso nella risposta "è vincolante soltanto per l'amministrazione e non anche per il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo"**: "coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle entrate nella procedura di interpello, l'art. 11, non prevede, invece, alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'amministrazione finanziaria, ... Conclusione, codesta, che deve essere assunta anche riguardo alla circolare emanata dall'amministrazione".

UTERIORI PUNTI DI ATTENZIONE

nella organizzazione delle procedure di fatturazione

▪

Ulteriori punti di attenzione

- Punto di attenzione: “ora e data di sottoscrizione elettronica della fattura”
 - Anche se il nuovo art. 21 d.p.r. 633/72 **ha abrogato il requisito dell'apposizione del “riferimento temporale”** alla fattura elettronica (peraltro ancora presente nel d.m. 23 gennaio 2004), **si tenga presente che la firma elettronica riporta la propria orodatazione di apposizione**
 - Tale aspetto deve essere necessariamente coordinato con le procedure di emissione
 - **In altri termini, ovviamente la data di sottoscrizione dell'emittente non può risultare posteriore al termine per la regolare emissione**
 - Tale elemento ha rilevanza anche per la detraibilità della fattura da parte del destinatario

Ulteriori punti di attenzione

- Punto di attenzione: “ora e data di sottoscrizione elettronica della fattura” (continua)
 - Tuttavia, considerando che anche la fattura cartacea deve garantire requisiti di autenticità e integrità, elementi che potrebbero anche implicare la tracciabilità dell'emissione/ricezione della fattura, **il problema potrebbe porsi in termini non dissimili per la fatturazione cartacea**
 - In particolare, viene da chiedersi se sia ancora applicabile la presunzione ipotizzata dalla Circolare 134E/1994 (si tratta pur sempre di prassi e alquanto datata):
 - “Per quanto concerne la data di emissione della fattura si ricorda quanto già precisato in proposito nel passato da questo Ministero (circ.n. 27 del 9.8.1975), e cioè che non assume rilievo il momento della compilazione della fattura ove a questa non segua la consegna o la spedizione alla controparte. Peraltro, dovendo necessariamente la data di emissione essere indicata nel documento, soprattutto ai fini dell'esatta imputazione al periodo di riferimento, si precisa che, per data di emissione deve intendersi la data indicata nella fattura, ritenendola coincidente, **in assenza di altra specifica indicazione**, con la data di consegna o con quella di spedizione.”

Ulteriori punti di attenzione

– Punto di attenzione: EDI

- Anche gli strumenti EDI tracciano la orodatazione di trasmissione (emissione), per cui si dovrà prestare attenzione ad organizzare di conseguenza le procedure di emissione
- Come ricordato, il d.m. 23 gennaio 2004 non effettua alcun riferimento ai sistemi EDI: **dovrà dunque essere valutato attentamente come conservare le fatture e i relativi elementi attestanti l'autenticità e l'integrità**

Ulteriori punti di attenzione

- Punto di attenzione: “Appoggio a server”
 - L'emissione mediante “appoggio a server”, come qualunque trasmissione elettronica, **non può essere imposta al destinatario**, in quanto:
 - il server non è di per sé domicilio di fatturazione
 - il destinatario deve disporre degli strumenti tecnologici per ricevere e conservare correttamente le fatture
 - E' quindi necessario un accordo preventivo opportunamente contrattualizzato

Ulteriori punti di attenzione

– Punto di attenzione: “Leggibilità”

- Non vi sono riferimenti normativi riguardanti la definizione di leggibilità; esistono alcune osservazioni interpretative (non vincolanti) nelle citate Note Esplicative DG Taxud:
 - “Con leggibilità di una fattura si intende che la fattura è leggibile per l'uomo.”
 - “La fattura deve essere presentabile in uno stile in cui tutti i contenuti relativi all'IVA della fattura siano chiaramente leggibili, su carta o su schermo, senza richiedere un eccessivo sforzo di analisi o di interpretazione, **per esempio i messaggi EDI, i messaggi XML e altri messaggi strutturati nel formato originale non sono considerati leggibili per l'uomo** (possono essere considerati tali dopo un processo di conversione – cfr. di seguito).”
 - “Per le fatture elettroniche, si ritiene soddisfatta questa condizione se la fattura può essere presentata su richiesta entro un termine ragionevole e senza indugio come previsto dall'articolo 245, paragrafo 1, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa. **Deve essere possibile verificare le informazioni del file elettronico originale e quelle del documento leggibile presentato in modo da controllare che non siano state** alterate.

Ulteriori punti di attenzione

– Punto di attenzione: “D.D.T.”

- Le norme sulla fatturazione (elettronica o cartacea) non esplicitano una loro applicabilità diretta ai D.D.T., anche qualora questi siano l’elemento che consente il ricorso alla fatturazione differita
- Alla dematerializzazione dei D.D.T. si applicano le norme generali del d.m. 23 gennaio 2004
- Si deve quindi prestare attenzione giuridico-progettuale al coordinamento tra forma (elettronica o cartacea) scelta per la fattura differita e quella scelta per i relativi D.D.T., coordinandone correttamente i processi di conservazione

Ulteriori punti di attenzione

– Punto di attenzione: “Sezionali”

- Sulla base del principio stabilito dall’art. 4 del d.m. 23 gennaio 2004, comma 2 (“2. Il processo di conservazione di cui al comma 1 può essere limitato a una o più tipologie di documenti e scritture analogici, **purché sia assicurato l'ordine cronologico delle registrazioni e non vi sia soluzione di continuità per ogni periodo di imposta.**”), la prassi interpretativa dell’A.d.E. ha sempre richiesto la separazione in distinti sezionali delle registrazioni IVA relative alle fatture elettroniche da quelle relative a fatture analogiche (cartacee)
- Tale interpretazione è condivisibile e trova supporto logico anche dal punto di vista operativo delle procedure di controllo, che risulterebbero difficoltose laddove una parte dei documenti registrata nel medesimo sezionale fosse conservata in cartaceo e una parte fosse conservata in elettronico
- Rebus sic stantibus, ad oggi, laddove sia in uso la fatturazione cartacea, la fatturazione elettronica verso la P.A. obbligherebbe a predisporre uno specifico sezionale IVA

APPENDICE

(articoli di diretto interesse ai fini della dematerializzazione)

- Alcuni “Considerando” della Direttiva 2010/45/UE
- Il testo della Direttiva 2006/112/CE
come novellato dalla Direttiva 2010/45/UE

D. 2010/45/UE: Alcuni “Considerando”

“Considerando”

- (7) Occorre modificare taluni obblighi relativi alle informazioni che devono figurare sulle fatture per permettere un migliore controllo dell'imposta, garantire un trattamento più uniforme alle cessioni di beni/prestazioni di servizi transfrontaliere e a quelle nazionali e contribuire a promuovere la fatturazione elettronica.

D. 2010/45/UE: Alcuni “Considerando”

“Considerando”

- (8) Dato che il ricorso alla fatturazione elettronica può aiutare le imprese a ridurre i costi e ad essere più competitive, gli attuali obblighi IVA relativi alla fatturazione elettronica dovrebbero essere rivisti per eliminare gli oneri e le barriere esistenti che ostacolano il ricorso a tale tipo di fatturazione. Le fatture cartacee e quelle elettroniche dovrebbero ricevere lo stesso trattamento e gli oneri amministrativi gravanti sulle fatture cartacee non dovrebbero aumentare.

D. 2010/45/UE: Alcuni “Considerando”

“Considerando”

- (9) La parità di trattamento dovrebbe applicarsi anche con riguardo alle competenze delle autorità fiscali. Le loro competenze di controllo e i diritti e gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero applicarsi in condizioni di parità indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo scelga di emettere fatture cartacee o fatture elettroniche.

D. 2010/45/UE: Alcuni “Considerando”

“Considerando”

- (10) Le fatture devono corrispondere a cessioni o prestazioni realmente effettuate e occorre assicurarne l'autenticità, integrità e leggibilità. I controlli di gestione possono essere utilizzati per creare piste di controllo affidabili tra fatture e cessioni o prestazioni, assicurando in tal modo che qualsiasi fattura (sia essa cartacea o elettronica) soddisfi tali requisiti.

D. 2010/45/UE: Alcuni “Considerando”

“Considerando”

- (11) L'autenticità e l'integrità delle fatture elettroniche possono essere assicurate anche ricorrendo a talune tecnologie esistenti, quali la trasmissione elettronica di dati (EDI) e le firme elettroniche avanzate. Tuttavia, poiché esistono altre tecnologie, i soggetti passivi non dovrebbero essere obbligati a ricorrere ad una particolare tecnologia di fatturazione elettronica.

D. 2010/45/UE: Alcuni “Considerando”

“Considerando”

- (12) È opportuno precisare che qualora un soggetto passivo archivi le fatture da esso emesse o ricevute tramite un mezzo elettronico, anche lo Stato membro nel quale è dovuta l'imposta ha diritto ad accedere a tali fatture per eventuali controlli oltre allo Stato membro nel quale il soggetto passivo è stabilito.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

“Considerando”

- (46) L'uso della fatturazione elettronica deve consentire alle amministrazioni fiscali di effettuare i loro controlli. Per assicurare il corretto funzionamento del mercato interno, è pertanto opportuno stilare un elenco armonizzato delle indicazioni che devono figurare sulle fatture e stabilire alcune modalità comuni per il ricorso alla fatturazione elettronica e per l'archiviazione elettronica delle fatture, così come per l'autofatturazione e il subappalto delle operazioni di fatturazione.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 1 "Definizione"

- **Articolo 217** - Ai fini della presente direttiva per "fattura elettronica" s'intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 2 "Nozione di fattura"

- **Articolo 218** - Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo.
- **Articolo 219** - Sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 3 "Emissione delle fatture"

- **Articolo 220** - Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura nei casi seguenti: ...
[omissis]
- **Articolo 221 – 1.** ... Gli Stati membri possono imporre per le fatture di cui al primo comma meno obblighi rispetto a quelli elencati agli articoli 226, 230, 233, **244** e **246.** ...

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 3 "Emissione delle fatture"

- **Articolo 224** - Le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi, effettuate da un soggetto passivo, possono essere compilate dal destinatario di tali beni o servizi previo consenso delle parti e purché ogni fattura sia oggetto di un'accettazione da parte del soggetto passivo che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi. Gli Stati membri possono esigere che tali fatture siano emesse **a nome e per conto** del soggetto passivo.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 4 "Contenuto delle fatture"

- **Articolo 229** - Gli Stati membri non impongono che le fatture siano firmate.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 “Fatturazione”

Sezione 5 “Fattura cartacea e fattura elettronica”

- **Articolo 232** - Il ricorso ad una fattura elettronica è subordinato all'accordo del destinatario.
- **Articolo 233** - 1. L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura.
- Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.
- «Autenticità dell'origine» implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura.
- «Integrità del contenuto» implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 5 "Fattura cartacea e fattura elettronica"

- **Articolo 233 - 2.** Oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica:
- a) la firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche, basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura ai sensi dell'articolo 2, punti 6 e 10, della direttiva 1999/93/CE;

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 5 "Fattura cartacea e fattura elettronica"

- (Articolo 233 - 2. Oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica)
- b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 5 "Fattura cartacea e fattura elettronica"

- **Articolo 235** - Gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi condizioni specifiche nel caso in cui il terzo, o l'acquirente/destinatario, che emette le fatture sia stabilito in un paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla direttiva 2010/24/UE e dal regolamento (CE) n. 1798/2003.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 5 "Fattura cartacea e fattura elettronica"

- **Articolo 236** - In caso di lotti comprendenti una pluralità di fatture elettroniche trasmesse allo stesso destinatario o messe a sua disposizione, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere menzionate una sola volta, nella misura in cui, per ogni fattura, la totalità delle informazioni sia accessibile.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 3 "Fatturazione"

Sezione 5 "Fattura cartacea e fattura elettronica"

- **Articolo 237** - Entro il 31 dicembre 2016 la Commissione, sulla base di uno studio economico indipendente, presenta al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione di valutazione generale dell'impatto delle norme di fatturazione applicabili dal 1 gennaio 2013 e segnatamente della misura in cui esse hanno effettivamente comportato una riduzione degli oneri amministrativi per le imprese, corredata se del caso di una proposta appropriata intesa a modificare le pertinenti norme.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 1 "Definizione"

- **Articolo 241** - Ai fini del presente capo, per archiviazione di una fattura «per via elettronica» si intende l'archiviazione di dati effettuata mediante attrezzature elettroniche di trattamento (inclusa la compressione numerica) e di memorizzazione, e utilizzando fili, radio, mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 2 "Obblighi generali"

- **Articolo 242** - Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- **Articolo 244** - Ogni soggetto passivo deve provvedere all'archiviazione di copie delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto, da un terzo, nonché delle fatture che ha ricevuto.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- **Articolo 245 - 1.** Ai fini della presente direttiva, il soggetto passivo può stabilire il luogo di archiviazione di ogni fattura, a condizione di mettere senza indugio a disposizione delle autorità competenti, ad ogni loro eventuale domanda, tutte le fatture o informazioni archiviate conformemente all'articolo 244.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- **Articolo 245 - 2.** Gli Stati membri possono esigere dal soggetto passivo stabilito nel loro territorio la comunicazione del luogo di archiviazione quando esso si trovi fuori del loro territorio.
- Gli Stati membri possono inoltre esigere dal soggetto passivo stabilito nel loro territorio l'archiviazione nello stesso territorio delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto, da un terzo, nonché di tutte le fatture che ha ricevuto, laddove l'archiviazione non sia effettuata tramite un mezzo elettronico che garantisca un accesso completo e in linea ai dati in questione.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Direttiva 2006/112/CE, Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- [Articolo 247](#) - 1. Ciascuno Stato membro stabilisce il periodo per il quale i soggetti passivi devono provvedere all'archiviazione delle fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel suo territorio, nonché di quelle ricevute dai soggetti passivi stabiliti nel suo territorio.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- **Articolo 247 - 2.** Per garantire il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 233, lo Stato membro di cui al paragrafo 1 **può** esigere che le fatture siano archiviate nella forma originale, cartacea o elettronica, in cui sono state trasmesse o messe a disposizione. Qualora le fatture siano archiviate per via elettronica, esso può esigere altresì l'archiviazione per via elettronica dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura come disposto all'articolo 233.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- **Articolo 247 - 3.** Lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può imporre condizioni specifiche che vietano o limitano l'archiviazione delle fatture in un paese con il quale non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla direttiva 2010/24/UE e dal regolamento (CE) n. 1798/2003, nonché il diritto di accesso per via elettronica, di scarico e di utilizzazione di cui all'articolo 249.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 3 "Obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture"

- **Articolo 248** - Gli Stati membri possono prevedere, alle condizioni da essi fissate, l'obbligo di archiviare le fatture ricevute da persone non soggetti passivi.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 4 "Diritto di accesso alle fatture archiviate per via elettronica in un altro Stato membro"

- **Articolo 248bis** - A fini di controllo, e per quanto riguarda le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel loro territorio nonché le fatture ricevute dai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio, gli Stati membri possono prescrivere, per taluni soggetti passivi o in determinati casi, la traduzione nelle loro lingue ufficiali. Gli Stati membri non possono, tuttavia, imporre un obbligo generale di traduzione delle fatture.

D. 2006/112/CE: articoli di diretto interesse

Capo 4 "Contabilità"

Sezione 4 "Diritto di accesso alle fatture archiviate per via elettronica in un altro Stato membro"

- **Articolo 249** - A fini di controllo, qualora un soggetto passivo archivi, tramite un mezzo elettronico che garantisca un accesso in linea ai dati, le fatture da esso emesse o ricevute, le autorità competenti dello Stato membro in cui è stabilito e, nel caso in cui l'IVA sia dovuta in un altro Stato membro, le autorità competenti di detto Stato membro hanno il diritto di accedere a tali fatture per via elettronica, di scaricarle e di utilizzarle.

La scadenza del 6 giugno 2014: siamo pronti?

Prepararsi ed organizzarsi per la fatturazione elettronica obbligatoria verso la P.A.

**D.P.C.M. 3 dicembre 2013
(G.U. n. 59 del 12/03/2014, s.o.:
Nuove "Regole tecniche
in materia di sistema di conservazione"):
i punti di attenzione per i DCEC.**

PIETRO LUCA AGOSTINI

6 MAGGIO 2014 – MILANO, ORDINE DCEC

La rilevanza delle Regole Tecniche sulla conservazione ex art. 71 del CAD anche in campo contabile/tributario

.



Il disallineamento del d.m. 23 gennaio 2004

Ai sensi dell'art. 39, comma 3, del d.p.r. 633/72: "Le **fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica**, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. ..."

– Punti di attenzione:

- Il d.m. richiamato attualmente in vigore è il **d.m. 23 gennaio 2004**
- NOTA BENE - Tale decreto, essendo stato emanato prima del recepimento della D. 2010/45/UE, per alcuni aspetti non appare più allineato ai novellati artt. 21 e 39 del d.p.r. 633/72
- Inoltre, tale decreto è stato emanato prima di una serie di importanti modifiche del Codice dell'Amministrazione Digitale e delle relative Regole Tecniche
- Il decreto è quindi in via di revisione e l'emanazione del nuovo decreto dovrebbe avvenire a breve

D.m. 23 gennaio 2004 e Regole Tecniche

Il d.m. 23 gennaio 2004 opera numerosi riferimenti alla "deliberazione dell'Autorita' per l'informatica nella pubblica amministrazione n. 42 del 13 dicembre 2001, che detta le regole tecniche per la riproduzione e la conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali"

– Punti di attenzione:

- Già dal 2004, il riferimento alle Regole Tecniche contenute nella Deliberazione AIPA 42/2001 deve considerarsi superato
- Infatti tale deliberazione fu quasi immediatamente sostituita dalla **Deliberazione CNIPA 11/2004**, alla quale si è fatto riferimento in tutti questi anni
- **Pertanto il d.m. 23 gennaio 2004 è costruito in maniera del tutto simile alla Deliberazione CNIPA 11/2004**
- Con l'entrata in vigore, **11 aprile 2014**, del D.P.C.M. 3 dicembre 2013 (G.U. n. 59 del 12/03/2014, s.o.) la Deliberazione CNIPA 11/2004 è stata sostituita da **NUOVE REGOLE TECNICHE** [N.B. vedi oltre per Disposizioni Finali]
- **Pertanto i riferimenti contenuti nel d.m. 23 gennaio 2004 devono oggi essere considerati riferimenti al D.P.C.M. 3 dicembre 2013**

D.P.C.M. 13 dicembre 2013

Art. 14 “Disposizioni finali”

Comma 1. “Il presente decreto entra in vigore il trentesimo giorno successivo alla data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.”

– Punti di attenzione:

- Poiché il Decreto è stato pubblicato in G.U. il 12 marzo 2014, la data di entrata in vigore è
 » **11 aprile 2014**
- Tale data è fondamentale per il calcolo di quanto previsto ai successivi commi

Vecchie e nuove Regole Tecniche

Premesso che **il D.P.C.M. 3 dicembre 2013 cambia in maniera profonda e sostanziale le Regole Tecniche** previste dalla Deliberazione CNIPA 11/2004, indipendentemente dal fatto che il d.m. 23 gennaio 2004 venga a breve sostituito, si pone il problema della transitoria sovrapposizione tra vecchie e nuove Regole

– Punti di attenzione:

- Quindi, già oggi, è necessario analizzare con cura la questione della sovrapposizione temporale tra l'efficacia di:
- **CNIPA (Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione) DELIBERAZIONE 19 febbraio 2004 - Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali - Art. 6, commi 1 e 2, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. (Deliberazione n. 11/2004)**
- **DECRETO DEL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI 3 dicembre 2013. Regole tecniche in materia di sistema di conservazione ai sensi degli articoli 20, commi 3 e 5 -bis, 23 -ter, comma 4, 43, commi 1 e 3, 44, 44 -bis e 71, comma 1, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005.**

D.P.C.M. 13 dicembre 2013

Art. 14 "Disposizioni finali"

Comma 2. "I sistemi di conservazione già esistenti alla data di entrata in vigore del presente decreto **sono adeguati entro e non oltre 36 mesi dall'entrata in vigore del presente decreto secondo un piano dettagliato allegato al manuale di conservazione.** Fino al completamento di tale processo per tali sistemi possono essere applicate le previgenti regole tecniche. Decorso tale termine si applicano in ogni caso le regole tecniche di cui al presente decreto."

– Punti di attenzione:

- I sistemi di conservazione attivati dall'11 aprile 2014 devono essere conformi al d.p.c.m. 13 dicembre 2013
- **Ad esempio, i soggetti che decidessero di attivare sistemi di conservazione in concomitanza con l'obbligo di fatturazione elettronica verso la P.A. dovranno utilizzare le nuove Regole Tecniche**

D.P.C.M. 13 dicembre 2013

Art. 14 "Disposizioni finali"

Comma 2. (idem) "I **sistemi di conservazione già esistenti** alla data di entrata in vigore del presente decreto sono adeguati entro e non oltre 36 mesi dall'entrata in vigore del presente decreto secondo un piano dettagliato allegato al manuale di conservazione. Fino al completamento di tale processo per tali sistemi possono essere applicate le previgenti regole tecniche. Decorso tale termine si applicano in ogni caso le regole tecniche di cui al presente decreto."

– Punti di attenzione:

- La lettera della legge pone alcune difficili questioni interpretative
- **NOTA BENE** - E' infatti assente nell'ordinamento una definizione esatta e soddisfacente di **sistema di conservazione**, il che rende difficilissima l'applicazione della norma, **con conseguenze giuridiche e operative decisamente importanti**

D.P.C.M. 13 dicembre 2013 – art. 14

Quale definizione di “sistema di conservazione”?

Comma 2. (idem) “I sistemi di conservazione già esistenti alla data di entrata in vigore del presente decreto sono adeguati entro e non oltre 36 mesi dall’entrata in vigore del presente decreto secondo un piano dettagliato allegato al manuale di conservazione. Fino al completamento di tale processo per tali sistemi possono essere applicate le previgenti regole tecniche. Decorso tale termine si applicano in ogni caso le regole tecniche di cui al presente decreto.”

– Punti di attenzione:

- L’Allegato 1 al d.p.c.m. 13 dicembre 2013 fornisce la seguente definizione: **“sistema di conservazione dei documenti informatici di cui all’articolo 44 del Codice”**
- **Tuttavia l’art. 44 si occupa dei requisiti funzionali generali del sistema di conservazione, ma non ci aiuta nel fornirne una definizione soddisfacente**

D.P.C.M. 13 dicembre 2013 – art. 14

Quale definizione di “sistema di conservazione”?

CAD – Art. 44 “Requisiti per la conservazione dei documenti informatici.”

- Comma 1. Il sistema di conservazione dei documenti informatici assicura:
 - *a)* l'identificazione certa del soggetto che ha formato il documento e dell'amministrazione o dell'area organizzativa omogenea di riferimento di cui all'articolo 50, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;
 - *b)* l'integrità del documento;
 - *c)* la leggibilità e l'agevole reperibilità dei documenti e delle informazioni identificative, inclusi i dati di registrazione e di classificazione originari;
 - *d)* il rispetto delle misure di sicurezza previste dagli articoli da 31 a 36 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, e dal disciplinare tecnico pubblicato in allegato B a tale decreto.

D.P.C.M. 13 dicembre 2013 – art. 14

Quale definizione di “sistema di conservazione”?

Anche l’art. 3 (“Sistema di conservazione”) del d.p.c.m. 13 dicembre 2013 si limita a richiedere requisiti funzionali:

Comma 1. “1. In attuazione di quanto previsto dall’art. 44, comma 1, del Codice, il sistema di conservazione assicura, dalla presa in carico dal produttore di cui all’art. 6 fino all’eventuale scarto, la conservazione, tramite l’adozione di regole, procedure e tecnologie, dei seguenti oggetti in esso conservati, garantendone le caratteristiche di **autenticità, integrità, affidabilità, leggibilità, reperibilità**: ... ”

– Punti di attenzione:

- Si noti che anche la normativa nazionale prevede che vengano conservate le caratteristiche di autenticità, integrità e leggibilità

D.P.C.M. 13 dicembre 2013

Art. 14 "Disposizioni finali"

Comma 3. "Fino al completamento del processo di cui al comma 2, restano validi i sistemi di conservazione realizzati ai sensi della deliberazione CNIPA n. 11/2004. Il Responsabile della conservazione valuta l'opportunità di riversare nel nuovo sistema di conservazione gli archivi precedentemente formati **o di mantenerli invariati fino al termine di scadenza di conservazione dei documenti** in essi contenuti."

– Punti di attenzione:

- Sembrerebbe che sia possibile "mantenere invariati" gli archivi formati antecedentemente all'avvio del nuovo sistema di conservazione **anche oltre i 36 mesi dall'entrata in vigore del d.p.c.m.**
- Tuttavia, si tratta di verificare come gestire a livello operativo gli aspetti dinamici della conservazione del "vecchio" archivio

D.P.C.M. 13 dicembre 2013

Art. 14 “Disposizioni finali”

Comma 4. “La deliberazione CNIPA n. 11/2004 cessa di avere efficacia nei termini previsti dai comma 2 e 3.”

– Punti di attenzione:

- Il richiamo anche al comma 3 apre alcuni dubbi interpretativi: se infatti è possibile mantenere invariati, anche oltre i 36 mesi, i “vecchi” archivi (formati in vigenza della deliberazione CNIPA 11/2204), questa cessa effettivamente di avere efficacia o mantiene una efficacia almeno parziale e delimitata?

Il D.P.C.M. 13 dicembre 2013 e i D.C.E.C.

Le nuove Regole Tecniche sulla conservazione dei documenti informatici sono decisamente più complesse, dal punto di vista informatico, delle precedenti e richiedono procedure organizzative e strutture tecnologiche più complesse.

– Punti di attenzione:

- In vigore della Deliberazione CNIPA 11/2004 appariva possibile, per quanto tutt'altro che elementare, l'organizzazione e la gestione di sistemi di conservazione internamente alla Studio
- Quanto previsto dal d.p.c.m. 13 dicembre 2013 e la sua manutenzione non sembrerebbe gestibile in economia da strutture organizzative non opportunamente strutturate e specializzate
- Per gli Studi può quindi rivelarsi necessario prendere in considerazione nuove configurazioni organizzative di rete, integrando i propri processi anche con servizi esterni specializzati

Il D.P.C.M. 13 dicembre 2013 e i D.C.E.C.

(Le nuove Regole Tecniche sulla conservazione dei documenti informatici sono decisamente più complesse, dal punto di vista informatico, delle precedenti e richiedono procedure organizzative e strutture tecnologiche più complesse.)

– Punti di attenzione:

- I D.C.E.C. si devono quindi porre alcune fondamentali questioni:
 - Quale ruolo assumere nei nuovi processi
 - Effettuare valutazioni economico-organizzative non elementari, tenendo presente che la non corretta gestione dei documenti informatizzati può comportare conseguenze giuridico-economiche importanti



Il D.P.C.M. 13 dicembre 2013 e i D.C.E.C.

(Le nuove Regole Tecniche sulla conservazione dei documenti informatici sono decisamente più complesse, dal punto di vista informatico, delle precedenti e richiedono procedure organizzative e strutture tecnologiche più complesse.)

– Punti di attenzione:

- I D.C.E.C., in qualità di tenutari e depositari di documenti e scritture contabili, di sindaci, di revisori legali, di curatori, etc.:
 - Devono essere consapevoli delle esatte responsabilità che vengono assunte nella gestione informatizzata della documentazione, tenendo ben presente che, per lo più, non sono responsabilità “delegabili”, anche laddove ci si avvalga di soggetti terzi
 - **E’ comunque il caso di osservare che tali considerazioni valgono anche per la gestione della documentazione cartacea, con la differenza che la gestione informatizzata richiede una nuova percezione tecnico-culturale dei fenomeni giuridici ad essa associati.**

FINE PRESENTAZIONE

Grazie per l'attenzione!

.

Pietro Luca Agostini

Commissione Informatica ODCEC Milano

Coordinatore Gruppo di lavoro "Dematerializzazione documentale"

pietroluca.agostini@gmail.com