

La fattura Elettronica. Circolare Agenzia Entrate 18/E del 24 giugno 2014

A quasi un anno e mezzo di distanza dalla entrata in vigore delle norme nazionali che hanno recepito la Direttiva 45/2010/UE, la Agenzia delle Entrate ha fornito il suo orientamento riguardo le modalità applicative. La circolare non contiene vere e proprie novità rispetto alla interpretazione che è stata fornita dalla dottrina, tuttavia contiene alcuni spunti utili per approfondimenti e riflessioni.

Definizione di fattura elettronica. Non necessaria simmetria tra emittente e destinatario

E' definita elettronica la fattura che sia stata emessa e ricevuta in **qualunque formato elettronico**. Secondo l'Agenzia, la discriminante tra *"le fatture elettroniche e quelle cartacee non è, di per sé, il tipo di formato originario – elettronico o cartaceo utilizzato per la sua creazione – bensì la circostanza che la fattura sia in formato elettronico quando viene trasmessa (o messa a disposizione), ricevuta ed accettata dal destinatario. Così, ad esempio, non possono essere considerate elettroniche le fatture che, seppure create in formato elettronico tramite un software di contabilità o un software di elaborazione di testi, siano successivamente inviate e ricevute in formato cartaceo"*. Simmetricamente, possono essere considerate *"fatture elettroniche quelle che, seppure create in formato cartaceo, siano successivamente trasformate in documenti informatici per essere inviate e ricevute tramite canali telematici (es.: posta elettronica), a condizione che le stesse soddisfino i requisiti di legge"*.

Immediatamente dopo la Circolare afferma che *"la circostanza che il destinatario della fattura elettronica, che riceve il documento elettronicamente, possa decidere o meno di "accettare" tale processo, non influenza l'obbligo dell'emittente di procedere comunque all'integrazione del processo di fatturazione con quello di conservazione elettronica, sempre che la fattura generata e trasmessa in via elettronica abbia i requisiti di autenticità dell'origine (A.), integrità del contenuto (I.) e leggibilità (L.) dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione"*.

A parte la contraddizione che sembra emergere – laddove la Circolare prima afferma che la fattura deve considerarsi elettronica **quando viene trasmessa, ricevuta ed accettata** da destinatario in formato elettronico, mentre successivamente afferma che la eventuale accettazione del destinatario della fattura in formato elettronico non ne influenza la sua validità a condizione che il documento abbia i requisiti della Autenticità, Integrità e Leggibilità – occorre prestare attenzione alla circostanza che l'obbligo di garanzia di integrità del documento debba essere assicurato sia dal fornitore/prestatore che dal cessionario/committente. Questa affermazione evidenzia il *punctum dolens* della normativa e della sua interpretazione. L'Agenzia ha ammesso che il destinatario di una fattura elettronica possa scegliere se considerare il documento in formato elettronico oppure procedere alla stampa e trattarlo come un qualsiasi documento analogico. In questa seconda ipotesi, che obblighi avrebbe il destinatario di assicurarsi della autenticità e della integrità, quando non esiste un corrispondente obbligo per chi opera nel mondo dell'analogico ?

Requisiti della fattura elettronica. Autenticità, Integrità e Leggibilità. Obblighi dell'emittente e del destinatario

I requisiti di A.I.L. devono essere assicurati¹ autonomamente dall'emittente e dal destinatario della fattura. Viene inoltre specificato che, in conformità a quanto contenuto nelle note esplicative alla direttiva 45/2010/UE, la firma elettronica riesce a conferire alla fattura i requisiti di autenticità ed integrità, mentre affinché sia rispettato il requisito di Leggibilità devono ricorrere le seguenti condizioni:

- il documento e i suoi dati siano resi prontamente disponibili, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa;
- sia possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato.

Sulla prima condizione non ci dovrebbero essere difficoltà interpretative ed attuative, visto che la rappresentazione grafica del documento informatico è affidata al software, che deve essere predisposto ed aggiornato in modo da assicurare la compatibilità con i files generati dalle versioni precedenti.

La seconda condizione è agevole a condizione che la fattura elettronica sia stata firmata elettronicamente, considerato che, alterando il file, questo, ad un test di verifica, risulterebbe corrotto. Se invece la fattura elettronica non è stata assoggettata a firma elettronica la verifica è certamente più complessa, e la complessità è variabile in funzione del diverso sistema utilizzato per la sua generazione e trasmissione.

Modalità che garantiscono i requisiti della fattura elettronica

La circolare, facendo riferimento all'articolo 21 del DPR 633/1972, elenca una serie di procedure e di sistemi idonei a garantire i requisiti della Fattura elettronica, citando:

- a) i 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;
- b) la firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente;
- c) i sistemi EDI (Electronic Data Interchange) di trasmissione elettronica dei dati;
- d) le altre tecnologie non specificate, lasciate alla discrezionalità del soggetto passivo.

Nel caso in cui il requisito della integrità sia assolto mediante i sistemi sopra indicati diversi dalla firma elettronica, la verifica del rispetto dell'obbligo appare molto più arduo. L'Agenzia afferma che *"i sistemi di controllo di gestione devono essere adeguati alle dimensioni, all'attività e al tipo di soggetto passivo e devono tenere conto del numero e del valore delle operazioni e del numero e del tipo di fornitori/prestatori e di acquirenti/committenti"*. Identica difficoltà si può rinvenire nella ipotesi di cui alla lettera d), in cui la individuazione delle tecnologie è lasciata alla discrezionalità del soggetto passivo.

Ne consegue che i sistemi diversi dalla firma elettronica potranno essere utilizzati solo in presenza di un rigoroso sistema documentale e procedurale interno che possa "certificare" il rispetto delle finalità previste dal legislatore. Di ciò dovrà essere fatta specifica menzione nel "Manuale della Conservazione", che noi come responsabili della conservazione siamo chiamati a predisporre e a mantenere. E' verosimile che tali sistemi troveranno impiego soprattutto nelle imprese di grandi dimensioni, dotate di una organizzazione e di mezzi adeguati.

Non si può tuttavia come non rilevare come la indeterminatezza della norma e delle relative interpretazioni fornite dalla Agenzia potrebbero generare in sede di controllo condotte coerentemente opposte: o ritenere che la mancanza di regole precise possa dar luogo ad una "indulgenza" interpretativa, ovvero ritenere che la norma quasi in bianco possa lasciare all'Ufficio eccessivo arbitrio nella determinazione a posteriori della

¹ In effetti la circolare usa il termine "possono", ma si ritiene che si tratti di un obbligo e non di una possibilità.

condotta corretta. Si deve tuttavia prendere atto della discriminazione esistente tra gli obblighi connessi rispettivamente alle fatture analogiche e alle fatture elettroniche. Questa considerazione dovrebbe indurre l'Amministrazione Finanziaria ad assumere orientamenti restrittivi solo nei casi in cui i procedimenti siano così carenti da determinare assoluta inaffidabilità dei documenti informatici generati.

Non resta quindi che concludere come la apposizione della firma elettronica (qualificata o digitale) sulla fattura, risolve tutti i problemi *ab origine*², essendo tale sistema di autenticazione riconosciuto come "oggettivo" anche dalla stessa circolare, quindi valido sia per l'emittente che per il destinatario.

Invio della fattura elettronica

La fattura, a norma dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 21, DPR 633/1972, "*si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente*". Questo però non vuol dire che la data di emissione della fattura sia coincidente col momento in cui la fattura si considera emessa, anche perché questo momento sarebbe di difficile individuazione, per cui la data di emissione deve essere considerata quella indicata nel documento, tenendo ovviamente presente che la predetta data non può essere successiva a quella della consegna al destinatario.

Per le ragioni già esposte al punto 1, non è più necessario il preventivo accordo sulla emissione della fattura elettronica, considerato che il destinatario ha ampia discrezionalità nello scegliere quale configurazione (analogica o elettronica) attribuire alla fattura ricevuta.

Conservazione della fattura elettronica

Le fatture elettroniche emesse devono essere conservate elettronicamente.

Le fatture analogiche e le fatture elettroniche ricevute possono essere conservate elettronicamente. La stampa e la conservazione analogica del documento ricevuto elettronicamente rappresentano un comportamento concludente per manifestare l'intenzione del destinatario di non accettare la fattura come "elettronica".

Con l'entrata in vigore del Decreto del 17 giugno 2014 MEF, avvenuta il 27 giugno 2014, è stato soppresso l'obbligo quindicinale di conservazione originariamente previsto dall'articolo 3 del DM 23 gennaio 2004, per cui l'obbligo di conservazione delle fatture elettroniche è diventato annuale, omogeneo rispetto al termine di conservazione degli altri documenti informatici.

E' stato ribadito che, qualora il soggetto passivo scelga di conservare la propria documentazione presso altro Stato, dovrà, in ogni caso:

- applicare le regole di tenuta e conservazione previste dalle disposizioni italiane;
- consentire alle autorità competenti (Amministrazione finanziaria italiana) di accedere ai documenti e acquisirli anche per via elettronica. A tale fine, il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio nazionale:

a) ai fini della comunicazione del luogo di conservazione elettronica dei documenti fiscalmente rilevanti, deve riportare nei modelli di comunicazione AA7 e AA9, nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, gli estremi identificativi dei luoghi di giacenza fisica dei server dove sono conservati i documenti, anche se essi risiedono all'estero;

² Tranne quello della leggibilità, come sopra indicato

b) ai fini dell'esibizione, deve assicurare l'accesso automatizzato all'archivio, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sede dove è effettuato il controllo ai sensi dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 19.

Nella ipotesi in cui si utilizzi un server in cloud, oppure si affidi all'esterno il servizio di conservazione sostitutiva, potrebbe verificarsi che neppure il fornitore del servizio sappia in quale località esatta ed in quale paese si trovino i server; non solo, i server potrebbero anche non trovarsi in un'unica località, o i dati potrebbero essere trasferiti da un server localizzato in un paese ad un altro server localizzato in un altro paese senza che di ciò ne sia data notizia al titolare dei files. Nella ipotesi in cui, pur avendo trascurato tale aspetto al momento di stipula del contratto, i file siano disponibili in sede di accesso, ispezioni o verifiche, *nulla quaestio*, ma se per qualche ragione i dati non fossero disponibili la circostanza potrebbe essere considerata rifiuto di esibizione dei documenti, con tutte le conseguenze drammatiche previste dalla legge.

Siracusa, 24 ottobre 2014

Salvatore De Benedictis