



Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra di Diritto Tributario per l'impresa

**L'evoluzione normativa in materia di fatturazione
elettronica. Il caso: Impatto sull'operatività delle società
fiduciarie**

RELATORE
Prof. Avv. Fabio Marchetti

CORRELATORE
Prof. Paolo Porchia

CANDIDATO
Davide Petrone
Matr. 689631

ANNO ACCADEMICO 2018/2019

Indice

INTRODUZIONE	3
1 CAPITOLO 1	6
1.1 LA FATTURA: ELEMENTI FONDAMENTALI.	6
1.2 PASSAGGIO DALLA GESTIONE CARTACEA A QUELLA ELETTRONICA.....	11
1.3 EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI FATTURAZIONE.....	13
1.4 REQUISITI E CONTENUTI.....	19
2 CAPITOLO 2: LA FATTURAZIONE ELETTRONICA	21
2.1 LA FATTURAZIONE ELETTRONICA VERSO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE.....	21
2.2 FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA SOGGETTI PRIVATI.....	23
2.3 SISTEMA DI INTERSCAMBIO	27
2.3.1 CODICE UNIVOCO DESTINATARIO	30
2.4 CICLO PASSIVO	31
2.5 CICLO ATTIVO	32
2.6 DETRAZIONE IVA	37
2.6.1 MANCATO RECAPITO PER MOTIVI TECNICI	40
2.7 LA CONSERVAZIONE DIGITALE DELLE FATTURE ELETTRONICHE	41
2.7.1 LUOGO DI CONSERVAZIONE	43
2.8 SOGGETTI PRESENTI NEL PROCESSO DI CONSERVAZIONE.....	44
2.9 GESTIONE DEL PROCESSO DI CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA.....	46
2.9.1 CONSERVAZIONE IN OUTSOURCING	47
2.9.2 I BENEFICI DELL'OUTSOURCING.....	49
3 CAPITOLO	50
3.1 NORMATIVA DELLE SOCIETÀ FIDUCIARIE: BREVI CENNI.....	50
3.2 LA TIPOLOGIA DELLE SOCIETÀ FIDUCIARIE.....	53
3.3 REGIME IVA SOCIETÀ FIDUCIARIE	54
3.3.1 OPERAZIONI ESENTI	56
3.4 IMPATTO DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA SULL'OPERATIVITÀ DELLE SOCIETÀ FIDUCIARIE	58
3.4.1 CENNI SULLA TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI.....	60
4 CONCLUSIONI	66
5 BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	67
6 RIASSUNTO	69

Introduzione

La Commissione Europea ha fissato entro il 2020 la data per rendere la fattura elettronica la modalità principale di fatturazione in Europa.

L'Italia si è avviata, fin dal 1° Gennaio 2017, con modalità facoltativa, all'emissione della fattura elettronica B2B mediante trasmissione al "Sistema di Interscambio".

Pertanto, a decorrere, dal 1° gennaio 2019 – così come previsto dall'art. 1 comma 909, lett. a) ed e) della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio per il 2018) – e anticipatamente dal 1° luglio 2018, per alcune specifiche categorie di operatori, ha preso avvio la più grossa rivoluzione digitale che con l'introduzione della fattura elettronica impone un diverso *modus operandi* a tutti gli operatori economici. La potenzialità di questo strumento può rappresentare, per il Sistema Italia, un fattore cruciale per l'evoluzione e la digitalizzazione del Paese, poiché potenzialmente in grado di favorire l'ammodernamento e la semplificazione, non solo dei processi gestionali delle imprese, ma anche delle procedure di "audit" dell'Amministrazione finanziaria.

L'Unione Europea ha promosso il graduale passaggio dai documenti in formato analogico a quello digitale per ridurre drasticamente i costi amministrativi delle imprese della Comunità e per migliorare la competitività con i paesi emergenti. Basti pensare, alla riduzione dei tempi di trasmissione dei documenti tra operatori e dei tempi di consultazione e reperimento dei dati necessari alla loro redazione, nonché alla riduzione dei costi connessi all'acquisto dei materiali e agli spazi dedicati alla conservazione dei documenti medesimi.

L'introduzione obbligatoria della fattura elettronica a tutti gli operatori rappresenta quindi l'ultimo tassello di quel processo di "dematerializzazione documentale" con il quale si intende sostituire il supporto digitale a quello cartaceo nella totalità della gestione documentale, preservandone in ogni caso la piena validità giuridica.

Si tratta quindi di approcciarsi a questa innovazione in un modo differente tenendo conto che coinvolge tutti i settori aziendali, sia pubblici che privati, e ancor più pervasivamente anche il singolo cittadino.

La dematerializzazione rappresenta, pertanto, sia a livello nazionale che sovranazionale, una delle principali e promettenti leve per un importante recupero di efficienza e di efficacia volte al miglioramento della qualità, dell'accessibilità e della fruibilità dei contenuti documentali, ma soprattutto alla drastica riduzione degli oneri amministrativi e burocratici che caratterizzano uno Stato inefficiente.

Un ulteriore obiettivo non strettamente legato alla fattura elettronica B2B, ma generale e prioritario dell'Agenzia delle Entrate è eliminare l'evasione e l'elusione fiscale per garantire che tutti concorrano alla spesa pubblica in misura alla propria capacità contributiva.

Con il presente lavoro ho cercato innanzitutto di tracciare l'evoluzione normativa che nel corso dell'ultimo ventennio ha coinvolto il tema della fatturazione ponendo l'accento su quella che è stata l'ultima ma la più consistente rivoluzione ovvero il passaggio dalla fatturazione cartacea alla fatturazione elettronica.

Nel secondo capitolo, ho analizzato la normativa suddetta in base alle disposizioni del Dlgs. 5 Agosto 2015 n.127 ed i conseguenti nuovi interventi adoperati dal Dlgs. 119/2018.

Sono stati modificati gli articoli 21-33-25 del DPR n.633 del 1972, caposaldo della fatturazione fino a questo momento, in merito ai termini di emissione delle fatture, annotazione nei registri, inclusione nelle liquidazioni periodiche, annotazione delle fatture passive, trasmissione dei corrispettivi giornalieri ed altre disposizioni per semplificare l'avvio generalizzato dell'obbligo di emettere e ricevere fatture elettroniche fra operatori economici e operazioni svolte tra operatori economici e consumatori finali.

Quest'ultimo è senza dubbio il decreto che di più ha segnato il passaggio a questa nuova modalità di fatturazione e su cui quindi ho cercato di concentrarmi.

Nel terzo capitolo, ho cercato di analizzare da prima la normativa e successivamente l'impatto che la fatturazione elettronica ha avuto sull'operatività delle società fiduciarie ed in particolare l'esenzione a cui sono sottoposte, a seguito dell'applicazione del decreto del 10 maggio 2019.

Quest'ultimo con l'art. 1, comma 1, lett. a), ha esonerato dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, seppur temporaneamente, le società fiduciarie (in quanto rientranti tra coloro che effettuano "operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696").

1 CAPITOLO 1

1.1 La fattura: elementi fondamentali.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi comportano una serie di obblighi fiscali disciplinati principalmente dal D.P.R. 633/72, tra cui l'emissione della fattura. Nello specifico, l'art. 21 stabilisce che *“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.”*. In altri termini, la fattura può essere definita come il documento amministrativo – contabile, datato e numerato progressivamente, che attesta l'avvenuta esecuzione del contratto di compravendita da parte del soggetto venditore.

Il documento *de quo* è costituito da taluni elementi, quali la data di emissione, il numero progressivo che la identifichi in modo univoco, estremi del cedente, estremi del cessionario, l'aliquota dell'imposta applicata, l'imponibile¹ e così via. L'assenza di anche uno solo degli stessi può comportare l'indetraibilità dell'IVA ivi indicata e l'indeducibilità dell'imponibile e, nei casi più gravi, invece, l'amministrazione finanziaria può altresì contestare il reato di falsa fatturazione, caratterizzando fattispecie di reati penalmente rilevanti². Lo scopo principale della fattura, oltre alla certificazione dell'operazioni ai fini fiscali, è quello di provare il fatto che è avvenuta la vendita di un bene e che chi ha venduto ha diritto di riscuotere il prezzo della vendita. A seconda dell'oggetto della prestazione la disciplina distingue tra le cessioni di beni, in cui il momento impositivo è rappresentato dalla consegna o dalla spedizione del bene e le prestazioni di servizi, in cui il momento impositivo rilevante ai fini dell'emissione della fattura coincide con il pagamento della prestazione (ai sensi dell'articolo 21, commi 1 e 5 del DPR n. 633/72).

Inoltre, la disciplina prevede due tipologie di fattura, classificabile in base al momento in cui la stessa viene emessa cioè fattura immediata e fattura differita. Nel primo caso in seguito alle novità introdotte dal dl 119/2018, si considera correttamente emessa con un margine massimo di 10 giorni, tra il momento di effettuazione dell'operazione e il momento di emissione della fattura;

se il momento di effettuazione non è identico con il giorno di emissione della fattura, la fattura dovrà riportare anche il giorno di effettuazione dell'operazione;

se la fattura è emessa nel giorno dell'operazione, va indicata solo la data di emissione.

Non è più possibile l'emissione delle fatture entro le 24 del giorno di effettuazione dell'operazione mentre per quanto riguarda la registrazione deve essere fatta entro il 15 del mese successivo a quello dell'effettuazione, con riferimento allo stesso mese.

¹ Art. 21 c. 2 d.p.r. 633/72

² art. 2 e 3 D. Lgs. 74/2000

Nel caso di emissione di una fattura differita, essa deve essere emessa entro il 15 del mese successivo all'effettuazione:

- per le cessioni di beni - risulta una documentazione idonea a dimostrare l'identità dei soggetti tra cui sono avvenute le prestazioni (data effettuazione, consegna e spedizione)
- per le prestazioni di servizio - esistono dei documenti idonei a testimoniare l'esecuzione.

Le imprese inoltre dovranno abbandonare il diffuso modo di "retrodatare" le fatture al 31 del mese precedente. Per quanto riguarda la registrazione deve essere effettuata entro il 15 del mese successivo a quello dell'effettuazione, con riferimento allo stesso mese.

In particolare, lo stesso articolo 21 del DPR 633/1972(c.d. Decreto IVA), in particolare il comma 4 prevede: *"Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo... nonché per le operazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime"*. ossia permette l'emissione della c.d. "fattura differita".

Come sottolineato dall'art. 21 del D.P.R. 633/72 l'emissione del documento deve essere prodotto da tutti coloro che sono titolari di partita IVA. Deve contenere i seguenti elementi:

- a. la data di emissione;
- b. il numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
- c. la ditta, la denominazione o la ragione sociale, il nome e il cognome, la residenza o il domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- d. il numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
- e. la ditta, la denominazione o la ragione sociale, il nome e il cognome, la residenza o il domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- f. la il numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente;
- g. la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- gbis.* La data dell'operazione se anteriore a quella dell'operazione;
- h. i corrispettivi e gli altri dati necessari per la determinazione della base imponibile compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto premio o abbuono;
- i. i corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- j. l'aliquota, l'ammontare dell'imposta, e dell'imponibile;

- k. la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e il numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi;
- l. l'annotazione che la stessa è emessa per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

In base all'art. 21, comma 4 del D.P.R. n.633/1972 del 1° Luglio 2019, la fattura elettronica è emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art.6.

Dal 1° gennaio 2019 al 30 Giugno non si applicano sanzioni se la fattura elettronica è messa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'IVA.

Con il d.lgs. 23 ottobre 2018, n.19 sono stati modificati gli articoli 21,33,25 del d.p.r. in merito ai termini di emissione delle fatture, annotazione sui registri, inclusione nelle liquidazioni periodiche, annotazioni delle fatture passive, trasmissione dei corrispettivi giornalieri e altre disposizioni per semplificare l'avvio generalizzato dell'obbligo di emettere e ricevere fatture elettroniche fra operatori economici e operazioni svolte tra operatori economici e consumatori finali.

Tra le novità introdotte dal decreto-legge 119/2018 è possibile annoverare:

- Modifica dell'art.21 comma 2 d.p.r 633/1972: viene aggiunta la lettera *gbis* che prevede tra gli elementi essenziali della fattura elettronica la data in cui è effettuata l'operazione ai sensi dell'art 6, se diversa dalla data di emissione.
- Articolo 23 comma 1 d.p.r. 633/1972: le fatture devono essere annotate nel registro fatture emesse nell'ordine della loro numerazione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione con riferimento allo stesso mese di effettuazione dell'operazione; le fatture per operazioni triangolari sono registrate entro il 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.
- Articolo 25 comma 1 d.p.r. 633/1972: le fatture passive e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, devono essere annotate in un apposito registro, comprese quelle emesse ai sensi dell'art.17 comma 2.
- Articolo 25 comma 2 d.p.r. 633/1972: Le parole "il numero progressivo ad essa attribuito" sono soppresse.
- Articolo 1 comma 1 d.p.r. 100/1998: entro il termine del 16 di ciascun mese può essere esercito il diritto alla detrazione dell'IVA relativo ai documenti di acquisto, ricevuti ed annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente³.

³ F. barbaro, P. Bonpani, B.Dei, P.B. Sorignani, *Fatturazione elettronica* di Ipsoa,2019, p.16ss.

Al fine di adempiere correttamente agli obblighi tributari previsti in materia di imposta sul valore aggiunto, tutte le fatture attive devono essere annotate sul registro delle fatture emesse, tenendo conto che se si tratta di fatture immediate queste devono essere annotate entro 15 giorni dalla data di emissione.

Con l'obiettivo di soddisfare tutte le ipotetiche esigenze dei possessori di partita iva operanti nello scenario economico, il legislatore ha introdotto delle fattispecie particolari come ad esempio la "fattura pro-forma", documento che non ha valore fiscale. Essa può essere considerata come un mero documento con la finalità di consentire al cliente di verificare il prezzo, il numero degli articoli e la correttezza dei dati fiscali, garantendo, di conseguenza, al fornitore di evitare errori e di dover emettere nota di credito che andrebbero a stornare la precedente fattura e complicherebbero la gestione della contabilità. La fattura proforma, non avendo valore ai fini fiscali, consente inoltre di posticipare il pagamento delle imposte, in particolare l'IVA, dopo il pagamento della fattura fiscale successivamente emessa da parte del cliente. Questo è possibile poiché l'IVA va pagata basandosi sulla data di emissione della fattura fiscale.

In merito alla questione, la nota di credito o la nota di debito sono strumenti con i quali è possibile apportare delle variazioni a delle fatture regolarmente emesse. Nello specifico, da un lato la nota di debito integra una fattura precedentemente emessa che contiene inesattezze sull'ammontare dell'imponibile o sulla relativa imposta, dall'altro la nota di credito va a rettificare in meno una fattura precedentemente emessa, potendo recuperare la maggiore imposta versata. La rettifica può essere effettuata solo dal cedente o prestatore e mai dal cessionario o committente (art. 26 del D.P. R 633/1972). Per talune rettifiche vige un termine temporale di un anno, calcolato dalla data del momento impositivo, ossia quello in cui l'operazione si considera effettuata. storna una fattura precedentemente emessa, consentendo di recuperare la maggiore imposta versata.

Tuttavia, esistono delle deroghe, previste dalla norma, in cui l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione⁴. Secondo quanto disposto dall'art. 22 D.P.R. 633/1972, coloro che effettuano le operazioni commerciali indicate nella norma de quo⁵, sono d'altro canto obbligati a dichiarare i corrispettivi percepiti nell'esercizio della propria attività attraverso due alternativi documenti certificativi delle vendite quali, ad esempio, lo scontrino o la ricevuta fiscale⁶. Lo scontrino fiscale è stampato dal registratore di cassa, o da altri apparecchi di misurazione fiscale, e deve essere consegnato al cliente al momento del pagamento o della consegna della merce nel caso in cui essa avvenga prima del pagamento.

⁴ art. 22 D.P.R. 633/1972

⁵ Art. 22 D.P.R. 633/1972

⁶ «mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l'osservanza delle relative discipline» (come stabilito dalla legge n. 413/1991).

La ricevuta fiscale, invece, può essere acquistata in blocchi da rivenditori autorizzati e redatta a mano in duplice copia: un esemplare deve essere rilasciato al cliente, l'altro invece deve essere conservato da chi l'ha emessa. Al fine di consentire la corretta deducibilità dell'imponibile e detraibilità dell'imposta la ricevuta fiscale, come del resto la fattura, deve contenere una serie di elementi minimi come ad esempio la numerazione progressiva, la data di emissione, gli estremi identificativi dei soggetti attivi e passivi e così via. La ricevuta può essere sostituita dalla Fattura ricevuta fiscale, a richiesta del cliente. Utilizzando un apposito bollettario o integrando il documento con l'indicazione del numero progressivo attribuito ai fini Iva, degli estremi identificativi del cliente, dell'aliquota Iva, dell'importo imponibile e dell'ammontare dell'imposta determinata con il metodo di scorporo. Assolve le medesime funzioni della fattura.

Infine, essendo la fattura un documento contabile a tutti gli effetti con conseguente valenza legale ed amministrativa, deve essere conservata per almeno dieci anni (come stabilisce l'art. 2220 del Codice Civile) in modo da poter documentare esaurientemente i fatti aziendali, qualora sorgano controversie di ordine fiscale, societario e commerciale. Quindi da quanto detto si evince che questa procedura di emissione e conservazione di fatture richiede un notevole utilizzo sia di carta ma anche di uno spazio fisico per l'archiviazione. Di conseguenza, si è ritenuto necessario, ai fini del risparmio adottare una riforma a livello europeo per la gestione di questo documento.

1.2 Passaggio dalla gestione cartacea a quella elettronica

La fattura è il principale strumento di rappresentazione documentale di un'operazione commerciale nonché il documento fondamentale ai fini del funzionamento della disciplina IVA, basata sul principio della rivalsa e della detrazione.

L'obbligo normativo della sua emissione non solo risponde all'esigenza di formalizzare giuridicamente e contabilmente l'avvenuta cessione di un bene o la prestazione di un servizio, ma anche quella di creare un titolo che legittima da un lato l'addebito e dall'altro la corrispondente detrazione. Da essa vi è l'esistenza di un atto economico che da luogo ad un'entrata imponibile, inoltre la fattura ha rilevanza tra le scritture contabili obbligatorie, sia ai fini delle imposte dirette, oltre che ai fini dell'iva.

La gestione dei processi di fatturazione all'interno delle aziende avviene, sia per il ciclo attivo e sia per il ciclo passivo, principalmente in modalità cartacea, ovvero, è previsto dal lato del fornitore, vengano emesse e stampate le fatture in duplice copia una delle quali da inviarsi al cliente, mentre l'altra va conservata in un archivio cartaceo; dal lato del cliente invece, le fatture vengono inviate in formato cartaceo e poi inserite con la stessa modalità di conservazione nell'archivio.

Lo stesso processo di gestione documentale in modalità cartacea vale anche per gli altri documenti rilevanti ai fini contabili e fiscali.⁷

Grazie allo sviluppo delle tecnologie informatiche, e alla concreta possibilità dal punto di vista tecnologico di dematerializzare il ciclo amministrativo-contabile dei processi aziendali, gli operatori economici hanno intuito da tempo la possibilità di sviluppare un nuovo processo di gestione di fatturazione per via elettronica. Infatti, diversi studi hanno sottolineato importanti vantaggi che si possono ottenere con la dematerializzazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali e contabili, mettendo in evidenza la possibilità che le imprese europee hanno di poter ottenere dei vantaggi in termini di costi diretti ed indiretti nella gestione documentale. Soprattutto se teniamo conto del mercato Europeo dove ci sono oltre sei milioni di aziende ed uno scambio di 18 miliardi di fatture. Gli aspetti negativi legati alla gestione cartacea, sono riscontrabili durante i processi di fatturazione, la registrazione e gestione delle anagrafiche fornitori e la gestione e archiviazione dell'insieme dei documenti inviati e ricevuti (ordini, fatture, ddt, note di credito ecc.).

In particolare, le criticità legate alla gestione cartacea dei processi di fatturazione sono individuabili soprattutto tra le varie fasi di svolgimento del processo, dall'ordine al pagamento, riscontrabili sia nella prassi gestionale, in quanto si tratta di attività *human intensive* con economie di scala raggiungibili esclusivamente da aziende di grandi dimensioni, sia nella gestione delle operazioni finanziarie ed amministrative, in quanto si tratta di attività *time consuming* accentuate dal verificarsi di errori frequenti.

Tali studi hanno messo in evidenza il vantaggio competitivo in termini di efficienza, che l'adozione della fatturazione elettronica è in grado di assicurare alle imprese. Come quota parte del valore intrinseco generato

⁷ Fonte: Bartoli Ciancaleone A. "La fattura elettronica: il passaggio dall'analogico al digitale"

dall'introduzione di processi di fatturazione elettronica è chiaro, meramente a titolo esemplificativo, quello generato dalla riduzione delle attività human based a basso valore aggiunto (ad esempio, riduzione dei tempi, dei costi e delle risorse impiegati per la ricezione, registrazione, archiviazione delle fatture oltre che per la gestione documentale, per la ricerca e consultazione dei documenti); e ciò vale sia per le large corporate, che rappresentano un target privilegiato per i servizi di fatturazione elettronica grazie alla maggiore diffusione all'interno delle loro strutture di tecnologie informatiche nella gestione dei processi aziendali, sia nelle PMI (Piccole e Medie imprese); anche la Pubblica Amministrazione, le associazioni di categoria e gli istituti di credito rappresentano un mercato interessante in quanto possono porsi come intermediari nel fornire nuovi servizi al cittadino, ai loro associati o alla loro clientela.

Studi ed esperienze di imprese le quali hanno realizzato sistemi di fatturazione elettronica concordano sull'importanza dei risparmi e dei miglioramenti in termini di ottimizzazione dei processi aziendali, cioè di beneficiare di tempi di pagamento più brevi, di incorrere in minori errori e sostenere minori spese di stampa e di spedizione. Cosa più importante, le fatture elettroniche strutturate facilitano l'integrazione delle procedure commerciali dall'acquisto al pagamento, nel senso che possono essere inviate, ricevute e trattate senza intervento manuale e questo sia per soggetti economici che operano in ambiti di Business to Consumer (B2C)⁸ che Business to Business(B2B)⁹.

Parimenti, in qualsiasi accezione venga considerata, è ormai acquisito il vantaggio competitivo in termini di efficienza che l'adozione della fatturazione elettronica è in grado di assicurare alle imprese soprattutto riguardo alle esigenze e alla smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini contabili e fiscali, in particolar modo tramite l'adozione di standard internet aperti come l'XML e i web services, attraverso i quali ha introdotto opportunità importanti per la gestione elettronica degli ordini e dei pagamenti, inoltre grazie ad un'altra importante innovazione prima tecnologica e poi normativa, ovvero quello della firma digitale, in quanto strumento legalmente abilitato alla sottoscrizione di documenti informatici, ha reso possibile attuare processi di smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini contabili e fiscali.

Prima che internet iniziasse a diffondersi, le tecnologie Electronic Data Interchange (EDI)¹⁰ operavano esclusivamente tra partner commerciali caratterizzati da elevati volumi di scambio ed utilizzavano costose reti proprietarie per la trasmissione dei dati, grazie a questo nuovo mezzo di comunicazione, le aziende hanno potuto avere un sistema di trasmissione delle informazioni a basso costo, infatti le reti EDI, attraverso

⁸ Il termine "*Business to Consumer*" (comunemente abbreviato con l'acronimo B2C) viene utilizzato per descrivere le transazioni commerciali eseguite on-line nelle quali l'acquirente è anche con il consumatore finale del bene/servizio oggetto della transazione stessa.

⁹ Business-to-business, spesso indicato con l'acronimo B2B, è una locuzione utilizzata per descrivere le transazioni commerciali elettroniche tra imprese, distinguendole da quelle che intercorrono tra le imprese e altri gruppi, per esempio tra una ditta e i consumatori/clienti individuali (B2C), dall'inglese Business to Consumer, in italiano vendita al dettaglio).

¹⁰ Il sistema EDI (Electronic Data Interchange) consente lo scambio di documenti normalizzati tra i Sistemi Informativi dei partecipanti a una relazione commerciale.

sistemi ibridi di internetEDI o WebEDI sono state estese anche a partner commerciali minori con volumi di scambio non sufficiente per giustificare relazioni basate sull'EDI tradizionale.

Per tanto possiamo sottolineare come la fatturazione elettronica non sia un fenomeno totalmente nuovo, essendo praticata da tempo sulla base di sistemi EDI-based in molti paesi nordici; ed è proprio grazie all'avvento di internet, insieme alle recenti normative dettate dalle istituzioni comunitarie che si sono potuti superare limiti ed incertezze che frenavano la diffusione della fatturazione elettronica. Anche se, in generale, il processo di digitalizzazione fiscale è considerato come il passaggio di un determinato adempimento dalla tipologia analogica a quella digitale, occorre però fare molta attenzione per non incorrere in errori, poiché attraverso la digitalizzazione viene migliorata la metodologia d'uso sfruttando le conoscenze e gli strumenti digitali presenti nel mercato globale e non solo una mera trasformazione del file da cartaceo a digitale.

1.3 Evoluzione della normativa in materia di fatturazione

Per comprendere appieno la portata innovativa in atto rappresentata dalla fatturazione elettronica (introduzione e obblighi) bisogna ripercorrere velocemente l'iter normativo dalle origini ad oggi. Nella consapevolezza di essere protagonisti di questo cambiamento epocale, occorre brevemente ripercorrere alcune tappe fondamentali per comprendere la portata innovativa di questa rivoluzione in atto; anche perché fino al 1994 la modalità e la redazione di emettere la fattura erano rimaste pressoché immutate negli anni sin dalla loro origine. Infatti, solo nel 1994 – a seguito dell'art. 7-bis del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 – prende avvio la rivoluzione che introduce nel nostro ordinamento codicistico (art. 2220– Conservazione delle scritture contabili) la possibilità di conservare scritture e documenti contabili, anziché in modalità cartacea, «sotto forma di registrazioni su supporti di immagini», con possibilità di estensione della normativa anche nei confronti di tutte le scritture e documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, rinviandone però l'applicazione pratica solo a un successivo decreto del Ministero delle Finanze che ne avrebbe dovuto definire le modalità operative. L'atteso decreto attuativo, D.M. 23 gennaio 2004, viene emanato solo dieci anni più tardi rendendo di fatto, sino ad allora, inapplicabile la norma istitutiva del 1994. Da questa data in poi è stato reso possibile conservare archiviare ed emettere in forma elettronica, con una valenza anche tributaria, tutti i documenti civilistici e fiscali.

Della fattura elettronica e delle norme riguardanti la sua compilazione, trasmissione e conservazione si è iniziato a parlare con la Direttiva 2001/115CE del 20 dicembre 2001 recepita dai vari Paesi Ue con decorrenza 1° gennaio 2004 e introdotta in Italia con il Decreto Legislativo del 20 febbraio 2004 n.52 con conseguente modifica degli articoli 39 e 52 del DPR N.633/1972 relativi alla tenuta e conservazione dei registri e dei documenti.

Prima dell'introduzione nell'ordinamento italiano delle disposizioni comunitarie in tema di fatturazione elettronica, sul piano normativo, ha ritenuto valido l'invio delle fatture tramite posta elettronica e fax anche se cedente e cessionario erano obbligati ad attenersi alla normativa vigente cioè alla stampa e conservazione in formato cartaceo.

In seguito, l'art. 1¹¹ del Decreto Legislativo ha sostituito l'art. 21 D.P.R N.633/1972 integrando la disciplina concernente la fatturazione sia sotto il profilo dell'individuazione del soggetto obbligato all'emissione (articolo 21, c. 1) del documento, sia dal punto di vista del suo contenuto (articolo 21, c. 2); e dell'emissione della stessa (articolo 21, c. 1 e 4). Successivamente con l'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze e con la Deliberazione¹² CNIPA¹³ n. 11 del 19 febbraio 2004, in particolare sono state introdotte nell'ordinamento italiano le modalità per la conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici¹⁴.

La fattura elettronica trova, pertanto, la sua primaria disciplina normativa nella direttiva del 28 novembre 2006, n. 112/CE (di seguito, "direttiva IVA").

Tale disciplina è contenuta, in particolare, negli articoli da 232 a 237 della direttiva IVA¹⁵ che furono oggetto di un primo intervento di riforma grazie alla direttiva del 20 dicembre 2001, n. 115/CE. In particolare, la direttiva ha innanzitutto definito, seppure in modo ampio e generico, la trasmissione per via elettronica o la messa a disposizione del destinatario e l'archiviazione (artt. da 244 a 248), effettuate mediante attrezzature elettroniche. Successivamente, con l'intento di rivedere e colmare alcuni aspetti giuridici considerati ostativi alla pervasiva diffusione della fatturazione elettronica, fortemente voluta dall'Unione Europea, in quanto, come detto, considerata uno strumento di fondamentale importanza al recupero di efficienza e competitività nonché di gettito derivante dall'evasione, esigenza alla quale la citata

¹¹ L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcun strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'amministrazione finanziaria. [...] Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica".

¹² Decisione relativa ad un programma o ad una linea di azione o di condotta presa da un collegio o da una persona responsabile.

¹³ Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione.

¹⁴ Circolare n.45/E Agenzia delle Entrate del 19 ottobre 2005

¹⁵ 1 Cfr., in particolare, il Titolo XI della Direttiva IVA, concernente gli "Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi".

direttiva 2001/115/Ce non era riuscita a ottemperare, è stata promulgata la direttiva 2010/45/UE il cui recepimento in Italia è avvenuto con l'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Stabilità 2013) che ha riscritto integralmente il contenuto del citato art. 21.

Con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.45/E del 19 ottobre 2005 si introduce un sistema di fatturazione del tutto innovativo, che permette per la prima volta di “dematerializzare” l'intero ciclo di vita di una fattura, dalla sua emissione alla sua conservazione digitale.

Infatti, la fattura elettronica si afferma come documento informatico predisposto secondo specifiche modalità, garantendone l'integrità dei dati contenuti e l'attribuzione univoca al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla produzione cartacea dello stesso. La fatturazione elettronica ha conosciuto la sua importante statuizione normativa con la l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008). Tale legge, al fine di semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili, ha previsto che l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse (l'articolo 1, più precisamente i commi dal 209 al 214), nei rapporti con le amministrazioni dello Stato enti pubblici nazionali, Regioni e Province autonome, secondo le indicazioni contenute nel DPR 633 / 1972 e nella sua modifica del Decreto Legislativo n. 52 del 2004 avvenisse esclusivamente in formato elettronico (comma 209, art. 1)¹⁶. Tuttavia, ponendosi la fattura elettronica sempre più al centro delle attenzioni del legislatore nazionale e comunitario come strumento dotato di particolare efficacia per il contrasto all'evasione fiscale, la sua diffusione e attuazione è divenuta unitamente agli strumenti di pagamento tracciabili e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, soprattutto nelle attività che si rivolgono al consumatore finale, di primaria importanza.

Ciò lo si deve, come già evidenziato, come strumento di repressione dell'evasione, in particolare nel comparto dell'Iva, in ragione della possibilità di effettuare riscontri e incroci automatici e tempestivi e di migliorare gli indici di rischio, ma anche come strumento consono a realizzare importanti vantaggi e risparmi per le imprese, agevolate dalla riduzione degli adempimenti, nonché per la generalità dei cittadini a trarne benefici nella dichiarazione automatica a tendere sempre più precompilata.

Tale principio è stato recepito dai commi 1 e 3 dell'art.21 del D.P.R. 633/1972 che subordinano la trasmissione per via elettronica delle fatture a rispetto:

- Preventivo accordo del destinatario,
- Attestazione della data su ciascuna fattura elettronica;
- Autenticità dell'origine e dell'integrità del contenuto della fattura elettronica, mediante l'apposizione, su ogni fattura della firma elettronica qualificata dell'emittente.

La clausola della preventiva accettazione da parte del destinatario ha senz'altro reso più limitata e lenta la diffusione di questa modalità di fatturazione.

¹⁶ “La trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e con gli enti pubblici nazionali, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica, con l'osservanza del decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52, e del Codice dell'Amministrazione Digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82”

Solo dopo l'emissione della circolare del 24 Giugno 2014 dell'agenzia delle entrate si è chiarito che l'accettazione della fatturazione elettronica si ha quando non c'è formale e motivato rifiuto del destinatario.

In seguito alla Legge n.244 del 2007 sono stati emessi due decreti.

Con il Decreto del 7 marzo 2008 è stata affidata all'Agenzia dell'Entrate la gestione del Sistema di Interscambio (SDI) per l'invio e la ricezione delle fatture elettroniche verso le PA, incarico affidato poi al gestore SOGEI S.P.A.

Con il secondo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 55 del 3 aprile 2013, invece sono state stabilite le date di decorrenza dell'obbligo di fatturazione per alcune classi di pubblica amministrazione:

6 giugno 2014 per Ministeri, Agenzie Fiscali, Enti Previdenziali e Assistenziali Nazionali, Forze di polizia ad ordinamento Civile e Militare;

31 marzo 2015 per tutte le altre Pubbliche Amministrazioni.

In seguito, ci sono state ulteriori modifiche sia con la Legge di stabilità del 2013¹⁷ e sia con la Legge di Bilancio 2018¹⁸.

Il d.lgs. n. 216/2012, (Legge di stabilità 2013) recependo la Direttiva Comunitaria 2010/45/UE del 13.07.2010, è intervenuto anche in materia di fatturazione elettronica modificandone radicalmente i commi da 1 a 6 dell'art. 21 del D.P.R. inerenti alla modalità di emissione e di conservazione ed indicandone gli elementi obbligatori che devono essere presenti.

In particolare ridurre al minimo i vincoli che hanno impedito la larga diffusione di questo innovativo strumento; e adeguare le procedure informatiche all'evoluzione tecnologica, accrescendo così anche l'efficienza delle imprese; agevolare le procedure di emissione e di conservazione dei documenti fiscali, attraverso l'incentivazione di processi automatizzati per invio, ricezione, gestione e contabilizzazione dei documenti; tentare di ridurre i costi per l'impresa (costi di materializzazione dei documenti nonché le spese postali per la spedizione).

Nell'art. 21 del D.P.R. 633/72, così come modificato dalla Legge di Stabilità 2013 ed in vigore dal 01.01.2013 la fattura emessa in formato elettronico viene equiparata a quella cartacea, il ricorso alla sua emissione è subordinata al consenso del destinatario e si considera emessa al momento della spedizione o della messa a disposizione del cliente, può essere conservata elettronicamente, quindi, ai soli fini della conservazione non vi è l'obbligo di stampare le fatture ricevute in formato .pdf.

Successivamente, il legislatore si è mosso invitando il Governo attraverso la legge di delega fiscale (articolo 9, legge n. 23 del 2014) ad incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di

¹⁷ Legge n. 228 del 24 dicembre 2012

¹⁸ Legge n. 205 del 27 dicembre 2017.

tracciabilità dei pagamenti» al fine di favorire l'utilizzo della fatturazione elettronica anche nei rapporti tra privati fattura B2B (Business to Business) o fattura B2C (Business to Consumer), accompagnandone e completandone la disciplina con quella correlata alla trasmissione telematica dei relativi dati e di quelli dei corrispettivi: l'attuazione del criterio guida della legge Delega fiscale è stata realizzata con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 recante norme circa la trasmissione telematica delle operazioni Iva e il controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici.

Inoltre, tale Decreto consente ai contribuenti di usare gratuitamente il servizio per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate dal 1° luglio 2016.

Dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze ha messo a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio per la trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato, secondo il formato della fattura. Dalla stessa data, chi effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi (imprese, artigiani e professionisti) può trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, in sostituzione degli obblighi di registrazione.

Tra le novità introdotte dal D.lgs. sopra indicato, possiamo annoverare:

L'adozione di una numerazione progressiva che, a decorrere dal 1° Gennaio 2013, muove dal numero 1, per proseguire ininterrottamente per tutti gli anni solari dell'attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa;

L'adozione di una numerazione progressiva dal 1° Gennaio 2013, iniziante dal numero successivo a quello dell'ultima fattura emessa del 2012;

L'adozione del sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data.

Il recepimento della direttiva comunitaria n. 2010/45/UE, che a sua volta ha comportato l'introduzione del sovra citato D.lgs. n. 127 del 5 Agosto 2015, ha altresì previsto una implementazione dei dati identificativi del cessionario/committente nonché della valuta in cui devono essere indicati gli importi.

In forza di ciò, oltre ai dati previsti dalla previgente normativa, in fattura deve essere sempre indicato:

Numero di partita IVA del cessionario/committente, quando si tratta di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;

Il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro stato membro dell'Unione Europea;

Il codice fiscale, in caso in cui il cessionario/committente, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, non agisca nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

L'ultimo tassello, che ha decretato il definitivo addio della fattura cartacea a favore di quella elettronica, è stato aggiunto con la legge di Bilancio per il 2018, ossia la legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Nello specifico, nell'art. 1, comma 916 e successivi, viene stabilito che le nuove norme trovano applicazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019, e anticipatamente dal 1° luglio 2018 per alcune specifiche categorie di operatori. Allo stesso tempo, a decorrere sempre dal 1° gennaio 2019 è abrogato l'art. 21 D.L. n. 78/2011, contenente la disciplina della comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. spesometro). Nel frattempo, con il provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 4 aprile 2018 sono stati individuati i mezzi di pagamento ritenuti idonei ai fini della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni di cui all'art. 19-bis.1 del D.P.R. n. 633/1972, per gli acquisti di carburante, in attuazione dell'art. 1, comma 923 della legge di Bilancio 2018.

Inoltre, la Commissione Europea, in data 13 aprile, ha reso noto la Decisione di Esecuzione del Consiglio che autorizza la Repubblica italiana a introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/ Ce relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto» per potere imporre la fatturazione elettronica obbligatoria, a seguito della richiesta fatta con lettera protocollata con data 27 settembre 2017 e della successiva proposta COM(2018) 55 finale del 5 febbraio 2018.

In data 30 aprile 2018, nel rispetto dei tempi previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, con un Comunicato Stampa, l'agenzia delle Entrate ha reso noto le regole applicative nonché i primi chiarimenti per la fatturazione elettronica tra privati (B2B e B2C). Sono, infatti, stati diramati, in pari data, il provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate (prot. n. 89757/2018) in cui si declinano le "Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'art. 1, commi 6, 6-bis e 6-ter, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127" e la circolare n. 8/E il cui oggetto è "Legge 27 dicembre 2017, n. 205 – novità in tema di fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti".

Sono esonerati dal predetto obbligo coloro che rientrano nel regime forfetario agevolato o che continuano ad applicare il regime fiscale di vantaggio. In caso di violazione dell'obbligo di fatturazione elettronica la fattura si considera non emessa e sono previste sanzioni pecuniarie.

Da ultimo, il decreto-legge in materia di "pace fiscale" e semplificazioni (n. 119 del 2018) ha introdotto numerose norme volte a semplificare gli adempimenti legati alla fatturazione elettronica e anche la Legge di bilancio 2019, legge 30 dicembre 2018, n. 145, reca alcune disposizioni tese a disciplinare l'istituto.

Come anticipato, il decreto-legge n.119 del 2018 contiene numerose norme volte a disciplinare l'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica.

In particolare, il decreto prevede:

- l'esonero dalla fattura elettronica per le associazioni sportive dilettantistiche che applicano il regime forfetario opzionale e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000;

- la disapplicazione, per il primo semestre del periodo d'imposta 2019, delle sanzioni previste dalla legge per il caso di emissione di fattura elettronica oltre termine, purchè essa sia emessa nei termini per far concorrere l'imposta alla liquidazione di periodo (mensile o trimestrale) e la riduzione delle

sanzioni per le fatture tardive che partecipano a successive liquidazioni; per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le deroghe richiamate si applicano fino al 30 settembre 2019;

- l'esonero, per il periodo d'imposta 2019, dall'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata; l'articolo 9-bis, comma 2, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, c.d. "semplificazioni", amplia tale esonero estendendolo alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria.

1.4 REQUISITI E CONTENUTI

Nel modificato art. 21 del D.P.R. 633/1972 al comma 3, sono indicati i requisiti fondamentali che riguardano la gestione e l'invio della fattura e le caratteristiche che devono avere tutti i documenti ai fini tributari dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di conservazione. Tali requisiti sono: l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. La Circolare n. 18/E/2014 precisa che con l'espressione "autenticità dell'origine" si intende che l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura devono essere certi. Sul punto, le note esplicative alla direttiva

2010/45/UE precisano che la garanzia dell'autenticità dell'origine di una fattura è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore che per il soggetto passivo cessionario/committente. Entrambi possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro.

Con l'espressione "integrità del contenuto" si intende che il contenuto della fattura e, in particolare, i dati obbligatori previsti dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, non possano essere alterati.

Le note esplicative alla direttiva 2010/45/UE precisano che la garanzia dell'integrità del contenuto di una fattura, analogamente all'autenticità dell'origine, è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore sia per il soggetto passivo cessionario/committente.

Inoltre, la circolare precisa che il contenuto della fattura non può essere alterato o modificato anche qualora il formato venga convertito in altri (ad esempio: es: da word ad XML) attraverso specifiche tecnologie al fine di adattarli al proprio sistema informatico.

L'ultimo requisito imposto dalla legge alla fattura elettronica è quello della Leggibilità: si intende che la fattura deve essere leggibile, conformemente a quanto previsto dalla Direttiva Comunitaria n. 2010/45/UE, e dalla Circolare Ministeriale 18/2014, ossia:

il documento e i suoi dati sono resi prontamente disponibili, 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.

Inoltre, la circolare chiarisce che la fattura elettronica, dal momento dell'emissione al termine del periodo di archiviazione, può essere resa leggibile anche solo in fase di ispezione o verifica dagli organi accertatori purché il legislatore prescriva l'obbligo di dotarsi di strumenti idonei a rendere il formato leggibile.

2 CAPITOLO 2: LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

OBBLIGATORIETÀ DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA

2.1 La fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione

L'articolo 1 della legge di Stabilità 2015 ha previsto per le Pubbliche amministrazioni che acquistano beni e servizi, qualora non siano soggetti passivi dell'IVA, di versare direttamente all'erario l'imposta sul valore aggiunto addebitata in fattura dai loro fornitori.

Ciò significa che sono le stesse PA a dover liquidare l'IVA sugli acquisti effettuati senza che debbano provvedere i loro fornitori.

Tale meccanismo che si chiama split payment significa scissione dei pagamenti è una misura attuata al fine di evitare le numerose frodi in ambito IVA e la continua e inossidabile evasione fiscale che attanaglia l'Italia da vari anni.

L'art. 1, comma 629 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha quindi introdotto l'obbligo per la PA a partire dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2015 per qualsiasi tipologia di acquisto rilevante ai fini IVA, eccetto le prestazioni di servizi soggette a ritenuta d'acconto, nei confronti di alcuni soggetti della Pubblica Amministrazione, di farsi carico dell'onere di versamento IVA all'Erario.

Lo split payment 2019 è applicato nei rapporti tra imprese private e Pubblica Amministrazione, secondo il classico meccanismo della scissione dei pagamenti che funziona in questo modo: l'impresa privata incassa dalla PA quanto dovuto per l'operazione eseguita al netto dell'IVA, la PA poi si occupa di versare direttamente l'IVA a debito sull'operazione. Esso è obbligatorio per:

- Stato;
- organi statali ancorché dotati di personalità giuridica;
- enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti;
- Camere di Commercio;
- Istituti universitari;
- ASL e degli enti ospedalieri;
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- enti pubblici di assistenza e beneficenza;
- enti di previdenza;

- consorzi tra questi costituiti.

In caso di ritardo e omesso versamento IVA da parte della PA, è prevista una sanzione pari al 30% dell'importo non versato. Nello specifico, il nuovo art.17-ter del DPR 633/1972, introdotto dal comma 629 lettera b) della Legge di Stabilità 2015 "Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici" che ha di fatto introdotto il meccanismo di split payment Pubblica Amministrazione, ossia, sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti della PA mentre non si applica lo split payment per i compensi per prestazioni di servizi in cui l'ente pubblico, è il sostituto d'imposta ed effettua ritenute alla fonte.

Successivamente, per effetto della Manovra Correttiva di aprile 2017, si è allargata la platea delle PA con obbligo di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti IVA:

Dal 1° luglio 2017 infatti, si applicano le nuove regole split payment decreto Mef e la scissione pagamenti PA è estesa a:

- Tutte le amministrazioni;
- Gli enti ed i soggetti inclusi nel conto consolidato della Pubblica Amministrazione;
- Le società controllate direttamente o indirettamente dallo Stato, di diritto o di fatto;
- Le società controllate di diritto direttamente dagli enti pubblici territoriali;
- Le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Sempre per effetto del decreto 50/2017 pubblicato in GU, a partire dal 1° luglio è scattato l'obbligo split payment professionisti poi successivamente abolito dal 2018 per effetto del decreto Dignità.

Inoltre in sede di conversione in legge del suddetto decreto: è stata prevista la possibilità, a richiesta dei cedenti o prestatori, cessionari o committenti, di rilasciare un documento attestante i soggetti per i quali è stato applicato lo split payment.

Inoltre, è stata inserita la previsione di un rimborso anticipato al fine di sostenere le imprese che a seguito delle nuove disposizioni si troveranno a credito. Le modalità verranno decise in seguito dal MEF, entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione.

Secondo quanto chiarito dal MEF con il comunicato stampa del 9-1-2015, il versamento dell'imposta da parte della PA che acquista beni e prestazioni da un fornitore può essere effettuato in 3 modi:

- versamento dell'IVA dovuta dalla PA per ciascuna fattura, da cui derivi l'esigibilità dell'imposta;

- versamento IVA in ciascun giorno del mese, tenendo conto di tutte le fatture ricevute per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel suddetto giorno.
- eseguendo entro il giorno 16 di ogni mese, un versamento dell'IVA totalmente dovuta dalla PA all'Erario, calcolando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

2.2 FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA SOGGETTI PRIVATI

La Finanziaria 2018 ha stabilito che l'obbligo di emettere fattura elettronica riguarda tutta la fatturazione Business To Business (cioè le fatture emesse tra imprese, ma anche professionisti, artigiani, eccetera residenti in Italia) ossia qualsiasi documento a valenza fiscale prodotto per riscuotere il denaro dovuto per la cessione di beni o servizi ed ha esteso tale obbligo anche alle transazioni tra soggetti privati non titolari di Partita IVA).

L'obbligo di fatturazione è scattato il 1° gennaio del 2019 con l'unica esclusione di quelle realtà che hanno un fatturato davvero ridotto (le organizzazioni che si avvalgono del "regime di vantaggio" previsto dall'art. 27 comma 3 del Decreto-legge n. 98/11 o del "regime forfettario" previsto dalla Legge n. 190/14). Quindi, sono esonerati dall'emissione della fattura elettronica:

- Gli operatori in regime di vantaggio, ai sensi dell'articolo 27, commi 1 e 2 del Decreto-legge n.98/2011, convertito con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n.111;
- Gli operatori in regime forfettario ai sensi dell'articolo 1, commi 54-89 della Legge n.190/2014. A tale ultimo riguardo, si segnala che la legge di Stabilità per il 2019 (approvata in via definitiva dalla Camera dei Deputati in data 30/12/2018 e pubblicata sulla G.U. del 31/12/2018) amplia notevolmente il periodo di applicazione avendo elevato (fino a €65mila e a partire dal 2019) il limite massimo di volume di affari che ne consenta la permanenza;
- sono escluse anche le operazioni relative a cessione di beni e prestazioni di servizi che sono effettuate o ricevute da soggetti non residenti o non stabiliti in Italia. Quindi il rappresentante fiscale in Italia di una società estera non è tenuto ad emettere la fattura elettronica.

- Le associazioni sportive dilettantistiche che abbiano esercitato l'opzione per lo speciale regime IVA semplificato di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n.398 e che abbiano conseguito, nel precedente periodo d'imposta, proventi da attività commerciali non superiori a € 65 mila. Nel caso di superamento di tale limite, i soggetti in questione dovranno richiedere ed assicurare che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente;
- i produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 6 del DPR 633/72, come indicati nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n.89757/2018. Questi ultimi rappresentano un caso particolare di autofattura di acquisti emessa per loro conto. L'esonero è valido se nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affare inferiore a 7 mila euro. Tale esonero riguarda il versamento dell'Iva e tutti gli obblighi documentali e contabili, con la sola eccezione di numerazione delle fatture di acquisto e bollette doganali per le importazioni e le fatture di vendita emesse per loro conto da cessionari e committenti.

Inoltre, sempre dal 1° Gennaio 2019, cessa, altresì, il periodo di differimento di sei mesi dell'obbligo di fatturazione elettronica per gli acquisti di “ benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori presso gli impianti stradali di distribuzione”, inizialmente previsto a partire dal 1° luglio 2018. Si rammenta che, oltre alla documentazione tramite fattura elettronica, ai fini della deducibilità del costo e per la detraibilità dell'IVA sulle operazioni di acquisto in parola, è altresì necessario che il relativo pagamento avvenga esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate o altro mezzo ritenuto parimenti idoneo come individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.¹⁹

La fatturazione elettronica è prevista per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate esclusivamente tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato ed è, quindi, esclusa per le operazioni intercorse con soggetti non residenti/non stabiliti nel territorio italiano. Peraltro, l'emissione(facoltativa) in formato elettronico e la trasmissione tramite il Sistema di Interscambio (SDI) delle fatture emesse anche nei confronti di tali soggetti non stabiliti in Italia, consente di non presentare il c.d. “esterometro”²⁰(una sorta di spesometro per le operazioni attive e passive intercorse con soggetti non residenti). Lo stesso esonero vale per le operazioni documentate da bollette doganali mentre per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio intracomunitarie continuerà, in ogni caso, ad operare l'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT (ovviamente al superamento dei limiti di legge).

¹⁹ Fonte: Lettera informativa del 29 giugno 2018

²⁰ Dispone il comma 3bis dell'art.1 del d.lgs. 5.8.2015 n. 127, che i soggetti passivi IVA stabiliti in Italia “trasmettano telematicamente all'agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello stato. La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quella della data di ricezione del documento comprovante l'operazione”. Aggiunge il punto 9.3 del provvedimento del 30.04.2018 che “la trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione. Per data di ricezione si intende la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'IVA.”

Il meccanismo di funzionamento della fattura elettronica prevede tre principali attori:²¹

- 1) Il cedente / prestatore che emette la fattura elettronica e la trasmette al sistema di interscambio; o da un terzo che emette per conto del fornitore (per esempio: provider, software house, commercialista, ecc.) o dallo stesso cliente per conto del fornitore. In ogni caso, nel processo di fatturazione elettronica tra privati, le responsabilità relative al contenuto della fattura sono sempre imputabili al cedente/prestatore.
- 2) Il Sistema di Interscambio (SdI) che riceve le fatture del cedente / prestatore, attribuisce un identificativo, effettua le verifiche ed invia all'acquirente il documento; in questo modo i soggetti emittenti non dovranno compilare il campo <Codice Destinatario> oppure <PEC-Destinatario>, dato che il SdI recapiterà le fatture elettroniche riferite alla partita IVA indicata in fattura tramite il canale e l'indirizzo telematico indicato in fase di registrazione.
- 3) l'acquirente / committente che riceve la fattura elettronica attraverso il canale scelto.

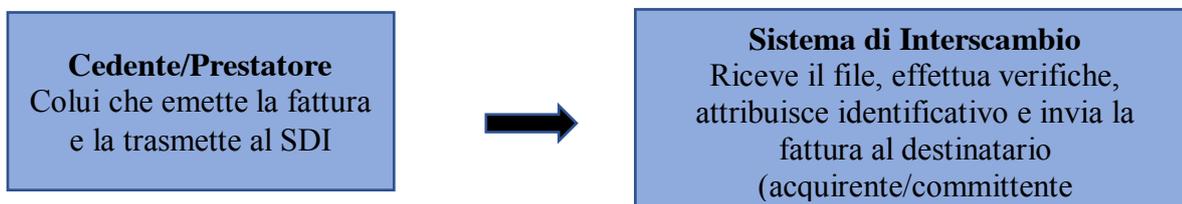


Figura 1

Figura 2



Figura 3

²¹ Fonte: SOLINF Circolare studio associato Dott. Comm. Rag. Libralesso Acoleo Spadotto

Al fine di semplificare l'indirizzamento delle fatture elettroniche al cessionario/committente oppure a un terzo destinatario, è stata prevista la possibilità di registrarsi al SdI, gestito dall'Agenzia delle Entrate ciò significa che l'emissione delle fatture, in formato (.xml), avverrà esclusivamente mediante trasmissione digitale all'Agenzia delle Entrate; sarà quest'ultima a recapitarle al cliente destinatario (tramite pec o codice ID univoco), pertanto le fatture non si riceveranno più dai fornitori ma direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Ultimo passaggio è la consultazione e la conservazione delle fatture infatti come stabilito dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014 e conforme al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013 è stata prevista la possibilità di aderire ad un accordo con l'Agenzia delle Entrate che consente di conservare le fatture elettroniche gratuitamente ed inoltre attraverso il sistema SDI è possibile ricercare e consultare le fatture elettroniche emesse e ricevute all'interno di un'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello della ricezione del file.

La norma poi prevede delle sanzioni per il non rispetto di quanto detto sino ad ora, di fatti, per chi non fa fattura elettronica è prevista una sanzione amministrativa compresa tra il novanta e il centottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio (tuttavia se la violazione non incide sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è ridotta: fra 250 e 2 mila euro).

Le norme del DL Fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2019 sono poi intervenute introducendo delle proroghe con eliminazione e riduzioni delle sanzioni. In particolare:

è previsto che fino al 30 settembre 2019 per i contribuenti mensili e fino al 30 giugno per quelli trimestrali non siano applicate al contribuente le sanzioni qualora egli emetta la fattura elettronica oltre il termine normativamente stabilito ma, comunque, nei termini per far concorrere alla liquidazione dell'imposta di periodo (mensile o trimestrale)²²;

le sanzioni sono, invece, contestabili, seppur ridotte al 20 per cento (quindi con uno "sconto" dell'80 per cento), quando la fattura, emessa tardivamente, partecipa alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo a quello di competenza;

le attenuazioni previste dalla norma si applicano anche con riferimento al caso in cui il cessionario/committente abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura, ovvero non abbia proceduto alla sua regolarizzazione.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 6, primo periodo, del decreto legislativo n. 127 del 2015, dispone che in caso di emissione di fattura, tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con modalità diversa da

²² I soggetti che hanno realizzato un volume d'affari (e non ricavi) inferiore a 309.874,10 euro se prestano servizi o non superiore a 516.456,90 euro se cedono beni o sono titolari di imprese aventi per oggetto altre attività potranno versare l'Iva con cadenza trimestrale. Se superate questi limiti invece sarete soggetti alla liquidazione mensile dell'Iva con un aggravio anche di costi di natura amministrativa e contabile in quanto si presuppone che rientrate nel regime di contabilità ordinaria dove per legge sarete sottoposti ad un maggiore aggravio in termini di adempimenti per quello che concerne bilancio, dichiarazione, accertamento ecc.

quella prevista dal comma 3 del medesimo articolo, ovvero attraverso la predisposizione della fattura secondo il formato accettato dal Sistema di Interscambio, la fattura si ha per non emessa, con le conseguenti sanzioni previste dalla normativa vigente.

Il secondo periodo del medesimo comma 6, prevede inoltre che il cessionario o il committente, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge, o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, sia punito con una sanzione amministrativa sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione.

L'emendamento 10.20 aggiunge dopo il comma 1, il comma 1-bis che sostituisce il primo periodo dell'articolo 1, comma 6-bis, del Decreto legislativo n. 127/2015, disponendo che, per il servizio di conservazione delle fatture elettroniche reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate, SOGEI spa non può avvalersi di soggetti terzi.

2.3 SISTEMA DI INTERSCAMBIO

Il Sistema di Interscambio²³ (SDI) rappresenta il fulcro di tutta l'operazione di emissione e ricezione della fatturazione elettronica.

Definito dalla stessa amministrazione finanziaria come “postino” ha il compito di smistare la posta dai fornitori ai clienti e nel contempo effettuare controlli formali sui file ricevuti e inoltrare le predette fatture ai relativi destinatari, assumendo il ruolo di “snodo” tra gli attori interessati dal processo di fatturazione elettronica. In base all'articolo 1, comma 211, L. 244/2007 “(...) la trasmissione delle fatture elettroniche avviene attraverso il Sistema di interscambio istituito dal Ministero dell'economia e delle finanze e da questo gestito (...)”.

Con il successivo D.M. 07.03.2008 è stato disposto che il soggetto deputato a gestire tale sistema informatico è l'Agenzia delle Entrate la quale, a tal fine, si avvale della SOGEI (articolo 1).

²³ Fonte: Cristoforo Florio. *I controlli del sistema interscambio sulla fattura elettronica*. “ecnews”, 31 dicembre 2018, anche <<https://www.ecnews.it/i-controlli-del-sistema-di-interscambio-sulla-fattura-elettronica>>

Nel D.M. n. 55 del 03.04.2013 sono rinvenibili le prime indicazioni circa i controlli che opera il SdI. Questo provvedimento chiarisce che tale sistema “(...) per ogni documento fattura correttamente ricevuto, effettua una serie di controlli propedeutici all’inoltro al soggetto destinatario (...)”: il nome del file dev’essere conforme a quanto previsto dalle specifiche tecniche;

- ogni file dev’essere unico, quindi non può esser stato già inviato un file con lo stesso nome, con stessa data o con stesso numero;

- controlla le dimensioni del file; - accerta la validità del certificato della firma apposta sul documento; - verifica che vi sia corrispondenza del file trasmesso con lo schema XML; - garantisce la presenza dei dati obbligatori previsti dalle regole tecniche; - inoltro delle fatture ai destinatari- invio delle notifiche relative La finalità è quella di ridurre al minimo i rischi di errori in fase di elaborazione e accelerare gli eventuali interventi di rettifica sulle fatture nel minor tempo possibile per procedere così al pagamento. Le indicazioni sui controlli operati dal SdI contenute nel D.M. 03.04.2013 sono, tuttavia, specificamente riferite alla fatturazione elettronica nei confronti della P.A.

Con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 sono state individuate le regole tecniche per l’emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l’attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all’articolo 1, commi 6, 6-bis e 6-ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018 sono state modificate le modalità, previste dal provvedimento del 30 aprile 2018, con cui l’Agenzia delle entrate memorizza e rende disponibili in consultazione agli operatori IVA, o agli intermediari dagli stessi delegati, le fatture emesse e ricevute nonché, ai consumatori finali, le fatture ricevute.

In particolare, è stata prevista l’introduzione di una specifica funzionalità, da rendere disponibile nell’area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate, per consentire agli operatori IVA - o un intermediario appositamente delegato - ovvero al consumatore finale di aderire espressamente al servizio di “Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici”.

Con il presente provvedimento viene disposto lo slittamento di alcuni termini previsti dal citato provvedimento del 21 dicembre 2018.

In particolare, si prevede che la funzionalità di adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici sia resa disponibile a decorrere dal 31 maggio 2019 e che, al fine di consentire ai contribuenti di disporre di un periodo più ampio per aderire al servizio, sia possibile effettuare l’adesione fino al 2 settembre 2019.

Fase 1

Il contribuente invia al sistema di interscambio dell'agenzia delle entrate il file xml che contiene la fattura

Fase 2

Il sistema di interscambio controlla il file inviato. Se tutti i controlli vanno a buon fine (ovvero la fattura è formalmente corretta e le informazioni sono codificate in maniera conforme al tracciato, in modo tale che la fattura elettronica risulti leggibile dal sistema informatico dell'agenzia delle entrate), si passa alla successiva fase 3. Viceversa, se la fattura viene scartata dal sistema, il soggetto che l'ha emessa viene informato di tale scarto e tale fattura sarà da considerarsi come mai emessa. Per disposizione di norma il SDI ha 5 giorni di tempo dalla data di ricezione del file per controllare ed eventualmente comunicare al soggetto emittente l'avvenuto scarto.

Fase 3

Se il file lettura è corretto, il sistema di interscambio procede a recapitare al destinatario finale la fattura elettronica.

2.3.1 Codice univoco destinatario

È un codice alfanumerico di 7 cifre e rappresenta l'indirizzo telematico, prescelto dal soggetto, ove recapitare le fatture elettroniche. Non tutti gli operatori IVA potranno richiedere il codice univoco di destinatario, tale facoltà sarà concessa esclusivamente ai soggetti titolari di un canale di trasmissione già accreditato presso il Sistema di Interscambio per ricevere le fatture elettroniche. Nella maggior parte dei casi tali soggetti si identificano, solitamente, negli intermediari che offrono il servizio, nello specifico le software house. Al fine di utilizzare tale possibilità, quindi, l'azienda o il professionista dovrà aderire ad un servizio che coordini l'intero ciclo di fatturazione (attiva/passiva) affinché il codice diventi, una volta ufficializzato, il canale predefinito per la ricezione. L'ufficializzazione del codice avverrà esclusivamente mediante la sua 18 registrazione sul sito dell'Agenzia delle entrate, nell'area riservata del soggetto detentore di partita IVA indicandolo come Indirizzo Telematico di riferimento dove ricevere le fatture elettroniche.

Il codice destinatario non è l'unico metodo per emettere ricevere le fatture elettroniche²⁴.

L'Agenzia delle entrate ha previsto altri due metodi che sono ugualmente a norma. Il primo prevede l'inserimento di un indirizzo PEC del cliente nel momento che si emette una fattura elettronica. Di norma le varie piattaforme web e i software per la fatturazione elettronica offrono questo campo nel momento della compilazione. Nel campo "codice destinatario" si dovrà inserire sette volte il numero zero (0000000).

Il cliente che utilizza la PEC al posto del codice destinatario normalmente predilige questa soluzione perché non riceve molte fatture, e quindi non vuole pagare per avere un software o un servizio web di fatturazione elettronica. Sarà però suo compito trovare uno dei vari sistemi messi a disposizione (anche gratuitamente) per la conservazione delle fatture elettroniche ricevute.

Il secondo metodo è quello da utilizzare quando si fattura a privati (B2C) ovvero inserire solo il codice di sette zeri. Questo perché un privato non avente partita IVA non disporrà di un codice destinatario e molto difficilmente possiederà una PEC.

²⁴ Danilo Loda, *Come ottenere il codice univoco SDI: guida alla fatturazione elettronica*, 8 febbraio 2019, vedi anche <<https://business.techprincess.it/come-ottenere-il-codice-univoco-sdi-guida-alla-fatturazione-elettronica/>>

2.4 CICLO PASSIVO

Per quanto riguarda il ciclo passivo la fase più importante da considerare è la ricezione della fattura. Questa fase è molto importante ai fini dell'esercizio della detrazione Iva, questa infatti, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia della UE, per essere applicata non necessita solamente dell'esigibilità dell'imposta provata tramite la fattura di vendita, bensì viene richiesta anche la fattura d'acquisto da parte della controparte. Una volta preparato e firmato il file contenente la singola fattura o più fatture contenute in un file compresso zip, l'operatore economico deve procedere alla trasmissione della fattura mediante il Sistema di Interscambio (ad esempio, via Pec o direttamente via Web).

Per quanto riguarda le pubbliche amministrazioni l'obbligo è di attenersi a determinate regole per la ricezione e la contabilizzazione di flussi elettronici di fatturazione, inoltre devono inserire l'anagrafica dei propri uffici addetti alla ricezione delle fatture elettroniche (IPA). Per essere sicuri di ricevere correttamente le fatture passive è necessario comunicare in modo chiaro al fornitore l'indirizzo telematico (PEC ovvero Codice Destinatario di 7 cifre) da riportare nella fattura, affinché il SDI sia in grado di consegnarla.

Il provvedimento del 30 aprile offre una modalità più efficace a ciascun soggetto IVA attraverso la possibilità di scegliere dal sito web dell'Agenzia delle Entrate la modalità di ricezione delle fatture elettroniche che viene considerata prioritaria indipendentemente da quanto inserito dal fornitore nel documento fiscale. Bisogna sottolineare che tracciare e nei sistemi gestionali e contabili la data di ricezione della fattura elettronica diventa fondamentale ai fini della detraibilità IVA che presuppone il possesso del documento fiscale.

Per quanto riguarda la fattura d'acquisto, ai fini della detrazione dell'imposta, fa fede la data di ricezione della stessa, che varia a seconda del canale di comunicazione scelto (PEC, web service o protocollo FTP), infatti:

- se la fattura è ricevuta tramite PEC, la data e l'ora di ricezione sono indicate nella ricevuta di consegna inviata al Sistema di Interscambio dal gestore di PEC del ricevente;
- nel caso, in cui SDI, non sia riuscito a recapitare la fattura per alcuni motivi (esempio casella PEC piena), sarà possibile recuperare la fattura nel cassetto fiscale (nell'area riservata di Fisconline dell'Agenzia delle Entrate) e la data di ricezione che si considera valida ai fini della detraibilità dell'IVA è quella in cui si prende visione della stessa, scaricandola.

Successivamente Le fatture elettroniche in formato XML trasmesse e ricevute tramite il SDI dovranno essere conservate in formato digitale secondo le disposizioni di cui al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014 e al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013.

Un aspetto importante della fattura elettronica è quello della conservazione digitale delle fatture passive che consente, oltre di risparmiare i costi di stampa, archiviazione, ricerca ed esibizione dei documenti, di gestire tutta la documentazione attraverso chiavi di ricerca con velocità, tracciabilità e disponibilità delle informazioni indipendentemente dal luogo e dal soggetto che li ha lavorati amministrativamente.

2.5 CICLO ATTIVO

Come abbiamo visto, la fattura elettronica deve essere strutturata secondo lo standard richiesto (tracciato telematico). Per procedere alla sua compilazione sia i soggetti emittenti che i destinatari devono seguire un procedimento prestabilito. L'emittente obbligatoriamente deve predisporre la fattura in formato XML.²⁵

Per garantire l'effettiva tracciabilità dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni, le fatture elettroniche emesse verso le PA devono riportare oltre ai dati identificativi dell'emittente e del ricevente anche tutte le informazioni fiscali richieste dall'art.21 e 21 bis , D.P.R. N.633/72²⁶ e il codice IPA per l'invio denominato "Codice univoco Ufficio" che rappresenta l'identificativo univoco che consente al Sistema di Interscambio (SDI) di recapitare correttamente la fattura elettronica all'Ufficio destinatario. Il Codice Univoco Ufficio deve essere inserito nella fattura elettronica in corrispondenza dell'elemento del tracciato 1.1.4 denominato "Codice Destinatario".

Per garantire l'effettiva tracciabilità dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni, le fatture elettroniche emesse verso le PA devono indicare il soggetto emittente se diverso dal cedente/prestatore , il codice identificativo di gara (CIG), tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità (nell'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136 come modificato dalla legge n. 217/2010 di conversione del decreto legge n. 187/2010) e il codice unico di progetto (CUP), in caso di fatture relative a opere pubbliche.

²⁵ L'XML è un formato che consente di effettuare le verifiche previste per legge, perché rende disponibili le informazioni, circa gli elementi contenuti in un documento, in maniera immediata.

²⁶ Individua gli elementi essenziali della fattura semplificata introdotta dalla Legge di Stabilità 2013

Il codice CIG (codice identificativo di gara) è un codice (alfanumerico generato dal sistema SIMOG della AVCP) identificativo associato a ciascun appalto o lotto, che deve essere riportato all'interno degli strumenti di pagamento (come definito dall'art.7 comma 3 del D.L. 187/2010) per garantire la tracciabilità dei flussi con tre funzioni principali:

- una prima funzione è collegata agli obblighi di comunicazione delle informazioni all'Osservatorio, di cui all'art. 7 del Codice dei contratti e successive deliberazioni dell'Autorità, per consentire l'identificazione univoca delle gare, dei loro lotti e dei contratti;
- una seconda funzione è legata al sistema di contribuzione posto a carico dei soggetti pubblici e privati sottoposti alla vigilanza dell'Autorità, derivante dal sistema di finanziamento dettato dall'articolo 1, comma 67, della legge 266/2005, richiamato dall'articolo 8, comma 12, del Codice;
- una terza funzione è attribuita dalla legge n. 136/2010 che affida al codice CIG il compito di individuare univocamente (tracciare) le movimentazioni finanziarie degli affidamenti di lavori, servizi o forniture, indipendentemente dalla procedura di scelta del contraente adottata, e dall'importo dell'affidamento stesso.²⁷.

Il codice CUP (codice unico di progetto), è un codice che riguarda i progetti d'investimento pubblico e va inserito solo in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione o dove previsto ai sensi dell'art. 11 della legge 16 gennaio 2003 n.3 in mancanza dei quali le Pubbliche Amministrazioni non potranno procedere con il pagamento della fattura. Per facilitare la predisposizione della fattura elettronica, entrambi i codici verranno inseriti in uno dei blocchi informativi 2.1.2 (Dati Ordine Acquisto), 2.1.3 (Dati Contratto), 2.1.4 (Dati Convenzione), 2.1.5 (Dati Ricezione) o 2.1.6 (Dati Fatture Collegate)²⁸, in corrispondenza degli elementi denominati "Codice CUP" e "Codice CIG", del tracciato della fattura elettronica.

Ci sono anche alcuni casi in cui non è previsto l'obbligo di richiesta del codice CIG ai fini della tracciabilità per esempio i contratti aventi ad oggetto l'acquisto o la locazione di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni, il trasferimento di fondi da parte delle amministrazioni dello Stato in favore di soggetti pubblici, se relativi alla copertura di costi per le attività istituzionali espletate dall'ente, gli affidamenti diretti a società in "house"²⁹, i contratti aventi ad oggetto l'acquisto o la locazione di terreni,

²⁷ Fonte: Avcp. *Faq tracciabilità.* "Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture", sez. A, pag. 8, Novembre 2011. Vedi anche <

<https://www.anticorruzione.it/portal/rest/jcr/repository/collaboration/Digital%20Assets/PDF/FAQ.Tracciabilita.pdf>

²⁸ Sito agenzia delle entrate, vedi anche <

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Comunicazioni/Fatturazione+elettronica+PA/Comunicazione+fornitori+AdE/?page=ivacomentipa> e < <https://www.fatturapa.gov.it/export/fatturazione/it/index.htm>>

²⁹ La Corte di Cassazione, il 24 ottobre 2014, ha emanato la Sentenza n. 22609, dove si esprime sui requisiti necessari affinché una Società possa essere definita "in house" e sulla giurisdizione della Corte dei conti; una società può essere definita "in house", allorché vi sia contemporanea presenza di 3 requisiti:

-il capitale sociale sia integralmente detenuto da uno o più Enti pubblici per l'esercizio di pubblici servizi e lo statuto vieti la cessione delle partecipazioni a privati;-la Società espliciti statutariamente la propria attività prevalente in favore degli Enti

fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni, gli appalti aggiudicati per l'acquisto di acqua e per la fornitura di energia o di combustibili destinati alla produzione di energia, di cui all'articolo 25 del Codice, i risarcimenti corrisposti dalle imprese assicuratrici appaltatrici ai soggetti terzi, estranei al rapporto contrattuale, danneggiati dalle stazioni appaltanti assicurate.

Gli operatori economici devono attenersi a determinate regole per la compilazione delle fatture in quanto bisogna inserire tutte le informazioni rilevanti ai fini fiscali, in aggiunta a questi andranno indicate obbligatoriamente le informazioni indispensabili per una corretta trasmissione ad esempio dettaglio della merce, quantità unità di misura prezzo, aliquota IVA, modalità di pagamento tipologia del documento compilato ecc.

Una volta conclusa la predisposizione della fattura, la procedura permette di ricontrollare tutte le informazioni inserite e salvare il file della fattura nel formato obbligatorio XML.

Il passo successivo riguarda l'apposizione della firma elettronica ogni singola fattura infatti deve essere firmata dalla persona fisica o società che la emette.

Non bisogna stampare nulla, però, bisogna firmare il file utilizzando la firma elettronica qualificata o digitale nella fattura.

La firma digitale è il corrispondente informatico della firma autografa e possiede carattere di autenticità, integrità, conferendo validità legale al documento in modo tale che lo stesso non possa essere ripudiato dal sottoscrittore.

Solitamente per porre la firma digitale è necessario dotarsi di appositi dispositivi informatici, come ad esempio un semplice lettore di smart card o anche una semplice chiavetta USB, contenente un certificato digitale di sottoscrizione con il quale si possono firmare online i documenti che necessitano di questa forma di autenticazione.

Tuttavia, affinché sia valida è necessario che la titolarità della firma digitale sia garantita dai certificatori autorizzati dall'Agenzia per l'Italia Digitale oppure ottenere dalla propria Camera di Commercio una Carta Nazionale dei Servizi³⁰ (ecco perché la richiesta della firma digitale è a pagamento e va effettuata tramite la sottoscrizione di un contratto con un ente certificatore accreditato).

La firma digitale (da non confondere con la semplice firma elettronica) è una sottoscrizione che dà validità ai documenti firmati ed inviati in modalità telematica.

partecipanti, in modo che l'eventuale attività accessoria non implichi una significativa presenza sul mercato e rivesta una valenza meramente strumentale;-la gestione sia per statuto assoggettata a forme di controllo analoghe a quelle esercitate dagli enti pubblici sui propri uffici, con modalità e intensità di comando non riconducibili alle facoltà spettanti al socio ai sensi del Codice civile.

³⁰ Ovvero una scheda molto simile alla nostra tessera sanitaria che per essere utilizzata deve essere inserita in un lettore smart card collegato al nostro PC;

Infatti, grazie a degli appositi strumenti informatici, è possibile accertare l'autore della firma anche quando questa viene posta senza le tradizionali carta e penna. Su questo argomento il CAD (Codice dell'amministrazione Digitale) riconosce 4 differenti tipi di firma elettronica (DPCM 22/02/2013): la firma elettronica, la firma elettronica avanzata, la firma qualificata e la firma digitale che nel proseguo sarà la più importante di tutte.

- Firma Elettronica

Il CAD definisce la firma elettronica come: l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di identificazione informatica;

- Firma elettronica qualificata

Il CAD la definisce come: 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.

- Firma digitale

Il CAD la definisce come: 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.

Il sistema di Interscambio ammette i seguenti formati per quanto riguarda le firme:

il CAdES-BES (CMS Advanced Electronic Signatures) con struttura aderente alla specifica pubblica ETSI TS 101 733 V1.7.4. in questo caso l'estensione del file sarà xml.p7m e il XAdES-BES (XML advanced Electronic Signatures) con struttura aderente alla specifica pubblica ETSI TS 101 903 con versione 1.4.1. in questo caso l'estensione sarà xml.

La fattura elettronica, così redatta, inoltre, "ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del codice civile", (cfr articolo 21, comma 2, del d.lgs. n. 82 del 2005), ossia "fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura

è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta”. L’utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che sia data prova contraria (cfr articolo 21, comma 2 del menzionato d. lgs. n 82).

Quindi bisogna fare chiarezza sul soggetto che appone la firma infatti, qualora il cedente o prestatore abbia incaricato il proprio cliente o un terzo di emettere per suo conto la fattura, occorre che l’origine e l’integrità del documento elettronico siano garantiti dal soggetto emittente il quale è tenuto ad apporre sia il riferimento temporale sia la propria firma elettronica qualificata. Al riguardo occorre tener conto degli accordi intervenuti tra il cedente/prestatore ed il cliente/terzo, a seconda che questi prevedano l’invio del documento finale già redatto oppure il semplice flusso di dati da aggregare per la compilazione del documento finale.

Nel primo caso l’emittente è sempre il cedente/prestatore che deve pertanto apporre la propria firma elettronica. Nel secondo, invece, emittente è il soggetto terzo, che provvede ad aggregare i dati e, quindi, a generare il documento e che, di conseguenza, dovrà apporre la propria firma elettronica. In ogni caso, occorre annotare in fattura che la stessa è stata compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, dal terzo (articolo 21, comma 2, lettera h), del d.p.r. n. 633 del 1972).

Il software utilizzato per apporre la firma deve includere il parametro signing time che riporta la data e ora ed anche la “time zone” che assume il significato di riferimento temporale.³¹

Oltre alla firma, In base all’articolo 21, l’autenticità dell’origine e l’integrità del contenuto del documento informatico possono essere garantiti mediante l’utilizzo di particolari sistemi di trasmissione elettronica di dati (EDI - Electronic Data Interchange). L’EDI è un sistema di trasmissione dati caratterizzato, principalmente, dallo scambio diretto di messaggi commerciali tra sistemi informativi, a mezzo di reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali.

L’EDI è un sistema di trasmissione che si basa sull’impiego di messaggi strutturati e codificati secondo una norma concordata: essi possono essere elaborati dal computer automaticamente e senza ambiguità.

³¹ Si tratta di un sistema di trasmissione dati caratterizzato dallo scambio di informazioni strutturale di tipo commerciale, amministrative e logistiche in formato standard, a mezzo di reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali. Nel processo EDI lo standard e/o il formato con cui il fornitore genera una fattura è solitamente diverso da quello del suo cliente.

2.6 DETRAZIONE IVA

L'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva³² nasce contemporaneamente all'esigibilità del tributo ma può essere concretamente eseguito solo con la ricezione del documento. Tale principio è applicabile a prescindere dalla tipologia di fattura (cartacea o elettronica), poiché le regole contenute nell'articolo 19 D.P.R. 633/1972 sono principi generali del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. In questo periodo, tra i tanti temi caldi riguardanti la fattura elettronica, la cui obbligatorietà è entrata in vigore il 1° gennaio 2019, uno riguarda il momento a partire dal quale è esercitabile il diritto alla detrazione.

Il Dl 119/2018 ha previsto nuove regole in materia di detrazione dell'Iva³³: a decorrere già dal 16 novembre, la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti può avvenire nella liquidazione in cui l'operazione è stata effettuata, se la fattura viene ricevuta e registrata entro il 15 del mese successivo. In particolare, l'articolo 14 del decreto, modificando la norma (articolo 1 del D.p.r. 100/1998) che prevede l'obbligo di procedere alla liquidazione dell'Iva entro il 16 del mese successivo, ha previsto che entro la stessa data può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Ciò significa che, ad esempio, per la consegna di un bene avvenuta in ottobre 2018, la cui fattura è pervenuta all'acquirente nei primi giorni

di novembre, registrando il documento entro il giorno 15 di novembre, l'Iva può essere detratta nella liquidazione Iva mensile del mese di ottobre. Fino ad ora, invece, la detrazione poteva essere esercitata soltanto dal mese in cui la fattura era pervenuta all'acquirente (novembre, nell'esempio).

Tale limitazione, tuttavia, per espressa previsione normativa, resterà vigente per i documenti relativi al mese di dicembre e pervenuti in gennaio anche se la consegna del bene o il pagamento del corrispettivo sono avvenuti nel mese di dicembre. Nel prevedere la detrazione entro il termine della liquidazione, la norma sancisce che fanno eccezione i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. Le nuove regole (con esclusione, appunto, del mese dicembre) comportano la coincidenza fra l'indicazione dell'Iva a debito per il cedente ed il recupero dell'imposta per l'acquirente.

Pertanto, diventa ancora una volta determinante il momento di effettuazione delle operazioni nel cui momento l'iva diviene esigibile per l'Erario e detraibile per l'acquirente/ committente; tale momento coincide con la consegna per i beni mobili, con l'atto della stipula per gli immobili e con il pagamento per le prestazioni di servizi; il pagamento o la fattura emessa anticipatamente sono comunque rilevanti ai fini della applicazione dell'Iva.

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture di acquisto si ritiene che per le fatture non pervenute e non registrate entro il 15 del mese, la detrazione non sia persa ma solo spostata al mese successivo. Infatti, il

³² Sandro Cerato, *Detrazione iva collegata alla ricezione della fattura elettronica*, "ecnews", 20 settembre 2018, anche a <<https://www.ecnews.it/detrazione-iva-collegata-alla-ricezione-della-fattura-elettronica/>>

³³ La fatturazione elettronica, *Cambiano anche le regole per la detrazione dell'iva*, I focus del sole 24 ore, pag.5 mercoledì 12 dicembre 2018 n.31

diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione annuale Iva dell'anno in cui l'operazione è effettuata (articolo 19 del decreto Iva). Quindi, ad esempio, se a fronte di un acquisto di un bene nel mese di ottobre e la fattura viene ricevuta e registrata il 20 novembre (quindi dopo il 15), la fattura può essere registrata e l'Iva detratta nella liquidazione del mese di novembre.

Con l'introduzione della fatturazione elettronica la data di ricevimento della fattura è quando la stessa viene messa a disposizione dallo SdI (Sistema di interscambio).

Il decreto fiscale prevede poi ulteriori modifiche in merito ai termini per la registrazione delle fatture: in particolare, l'articolo 12 del Dl 119/2018 interviene sull'articolo 23 del decreto Iva sostituendo il primo comma e prevedendo l'obbligo di annotazione delle fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento allo stesso mese. In sostanza, tutte le fatture emesse, sia quelle immediate, sia quelle differite devono essere annotate tutte entro lo stesso giorno, ovvero il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al mese di effettuazione; in questo modo l'Iva viene correttamente liquidata.

Con riferimento alle fatture di acquisto, viene invece eliminato l'obbligo di numerare progressivamente le fatture in quanto assolto automaticamente con la trasmissione delle fatture elettroniche tramite Sistema di Interscambio.

Tali modifiche sono in linea con l'articolo 11 della manovra che, a decorrere dal 1° luglio 2019, prevede che «la fattura è emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6 del D.p.r. 633/1972».

Le novità decorrono, appunto decorre dal 1° luglio del prossimo anno, tuttavia, si ricorda che l'articolo 10 dello stesso decreto 119/2018 prevede che per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 non si applicano sanzioni se la fattura è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica Iva e che le sanzioni si applicano con riduzione dell'80% a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione Iva del periodo successivo. Tuttavia, in occasione del video forum del Sole 24 Ore con l'agenzia delle Entrate promosso dal Sole 24 Ore lo scorso 12 novembre, è stato precisato che in assenza della fattura elettronica, l'acquirente non può detrarre l'Iva. Ne consegue che se, ad esempio un contribuente incassa un corrispettivo in gennaio e liquida l'Iva trimestralmente ha tempo fino al termine della liquidazione del 16 maggio per emettere la fattura senza applicazioni di sanzioni. Tuttavia, l'acquirente, fino a che non riceverà la fattura, non potrà detrarre alcuna imposta, nonostante abbia effettuato il pagamento nel mese di gennaio.

Secondo quanto stabilito dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 30.04.2018³⁴, nel caso di esito positivo, il momento di ricezione della fattura elettronica coincide con la data in cui il Sistema di Interscambio consegna il documento al soggetto destinatario (o è resa disponibile a seconda delle modalità

³⁴ Provvedimento agenzia delle entrate poi successivamente modificato con provvedimento del 21 dicembre 2018 <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Normativa+e+Prassi/Provvedimenti/2018/Aprile+2018+Provvedimenti/Texto+coordinato_21122018/provvedimento+300418+testo+coordinato+modifiche+211218.pdf>

di ricezione), ovvero con la data di presa visione del file da parte del cessionario/committente soggetto Iva (diverso dai minimi e forfettari) qualora il SdI non sia riuscito a recapitare il documento e lo abbia messo a disposizione nell'area riservata fatture e corrispettivi. Infatti, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, il diritto alla detrazione IVA - modificato con decorrenza dal 1° gennaio 2017 dal D.L. n. 50/2017 - può essere esercitato dalla data in cui decorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- sostanziale: esigibilità dell'imposta (coincidente con l'effettuazione dell'operazione in base ai criteri di cui all'art. 6 del decreto IVA);

- formale: possesso di una valida fattura (redatta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 21).

È solo da tale momento che il soggetto passivo (cessionario/committente) può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità di cui all'art. 25, D.P.R. n. 633/1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento all'acquisto di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Da quanto detto, discende che la grande importanza che riveste la corretta individuazione del momento di ricezione della fattura, che l'Agenzia delle Entrate ha individuato nella PEC, in altri sistemi che ne attestino la ricezione, ovvero nella corretta tenuta della contabilità.

E ciò al fine di consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Ora, adattando tali chiarimenti nello specifico ambito della fatturazione elettronica, nel provvedimento del 30 aprile 2018 si dispone che il Sistema di Interscambio (SDI), dopo aver ricevuto la fattura dal cedente/prestatore o da un intermediario abilitato, la recapiti al cessionario/committente.

Il problema che quindi si pone è la corretta individuazione per ciascun cessionario/committente dell'indirizzo PEC o di un altro indirizzo univoco a cui inviare la fattura.

Per ovviare alle difficoltà che potrebbero sorgere, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione un servizio di registrazione dell'indirizzo telematico, vale a dire una PEC o un codice destinatario (ossia un codice numerico composto da 7 cifre) prescelto per la ricezione del file (fattura).

Nel caso di registrazione, quindi, le fatture elettroniche vengono sempre recapitate all'Indirizzo telematico registrato.

È del tutto evidente che, tenendo conto dei tempi tecnici richiesti dal processo di formazione, controllo ed invio del file, la fattura sarà ricevuta dal destinatario qualche giorno successivo rispetto a quello in cui il cedente o prestatore procede all'invio della fattura stessa.

È quindi naturale che vi sarà uno scollamento temporale tra emissione e ricezione della fattura elettronica, a differenza di quanto accade nell'attuale sistema "cartaceo" in cui è invece possibile che vi sia assoluta coincidenza tra la data di emissione del documento e il momento di ricezione dello stesso da parte del destinatario (si pensi ad una fattura consegnata a mano o inviata in allegato ad una mail). Durante un incontro tra il Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e l'Agenzia delle Entrate³⁵ è stato confermato

³⁵ Sandro Cerato, *Detrazione iva collegata alla ricezione della fattura elettronica*, "ecnews", 20 settembre 2018, anche a <<https://www.ecnews.it/detrazione-iva-collegata-alla-ricezione-della-fattura-elettronica/>>

che la nascita del diritto alla detrazione coincide con la data di ricezione della fattura e non con la data inserita nel documento (che necessariamente sarà anteriore come detto), con la conseguenza che per le fatture datate a fine mese, ricevute dal destinatario i primi giorni del mese successivo: il debito Iva nasce in capo al cedente nel mese di emissione del documento, mentre il diritto alla detrazione (pur nascendo il mese precedente) può essere esercitato solamente a partire dal mese successivo (quello di ricezione).

Ciò porterebbe a concludere che per una fattura elettronica nel cui campo data è stato inserito il giorno 31 gennaio 2019, e che il cessionario/committente riceve in data 6 febbraio 2019, il diritto alla detrazione sorge in tale momento e, tenendo conto del citato articolo 1 D.P.R. 100/1998, potrebbe essere esercitato già nella liquidazione periodica relativa al mese di gennaio in quanto il documento è in possesso “telematico” prima del giorno 16 febbraio, ed è come tale idoneo all’esercizio del diritto alla detrazione. Tutto ciò consentirebbe una perfetta sincronia temporale tra esigibilità del debito in capo al cedente/prestatore e detrazione dell’Iva da parte del cessionario/committente.

2.6.1 MANCATO RECAPITO PER MOTIVI TECNICI

Laddove la fattura non possa essere recapitata per cause tecniche, non imputabili al SDI (quali la casella PEC piena o non attiva), il Sistema di Interscambio rende disponibile la fattura al cessionario/committente nella sua area del sito dell’Agenzia delle Entrate e notifica all’emittente il mancato recapito.

Quest'ultimo a sua volta ha l'obbligo di informare il cessionario/committente, anche con l'invio di una copia informatica o analogica, che la fattura è disponibile sul web.

Agli effetti dell'IVA la fattura si considera ricevuta nel momento in cui il destinatario ne prende visione, evento che viene tempestivamente comunicato dal Sistema di Interscambio al soggetto che ha emesso la fattura.

Diversamente nel caso di recapito della fattura elettronica ad un destinatario consumatore finale ovvero ad un operatore che non è obbligato all'emissione della fattura (soggetti a regimi agevolati o forfettari), l'emittente si limiterà ad inserire il codice convenzionale "0000000", nel capo "Codice Destinatario" del file della fattura elettronica.

2.7 LA CONSERVAZIONE DIGITALE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

L'art. 39, comma 3, del D.P.R. 633/1972, in tema di conservazione delle fatture, stabilisce che:

- 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'art. 21, comma 5, del D. Lgs. n. 82/2005 (CAD);

- le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.

La disciplina applicativa relativa alla conservazione elettronica, di cui al citato art. 39 è stata emanata con il D.P.C.M 3 dicembre 2013 e, in seguito, con il D.M. 17 giugno 2014, adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del CAD, che disciplina in particolare gli obblighi da osservare ai fini della conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari.

L'art. 3 del Decreto ministeriale stabilisce che i documenti informatici sono conservati in modo tale che:

- siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
- siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

Viene ribadito che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità, e utilizzano i formati previsti dal CAD e dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71 del CAD (D.P.C.M. 3 dicembre 2013 e D.C.P.M. 13 novembre 2014) ovvero utilizzano i formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico.

Viene, inoltre, sancito che per la conservazione di documenti informatici, comprensivi di copie informatiche e di copie per immagine di un documento analogico, occorre l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione. In altri termini deve essere utilizzata una marcatura temporale a chiusura del pacchetto oggetto di conservazione. Infine, viene stabilito che il processo di conservazione va completato, anche per le fatture elettroniche, entro il termine³⁶ di tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

Va ricordato che chi emette/riceve fatture elettroniche, ha facoltà di conservare le stesse tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza³⁷.

Sul tema della conservazione elettronica nel Provvedimento del 30 aprile 2018 l'Agenzia ha precisato che i cedenti/prestatori e i cessionari/committenti residenti, stabiliti o identificati in Italia possono conservare elettronicamente, ai sensi del D.M. 17 giugno 2014, le fatture elettroniche e le note di variazione trasmesse e ricevute attraverso lo SdI, utilizzando il servizio gratuito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, conforme alle disposizioni del D.P.C.M. 3 dicembre 2013. Per usufruire del servizio di conservazione gratuito l'operatore aderisce preventivamente all'accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate. L'adesione al servizio di conservazione e il successivo utilizzo del servizio stesso sono consentiti attraverso intermediari, anche diversi da quelli individuati dall'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998, appositamente delegati dal cedente/prestatore o cessionario/committente.

Nella Circolare 13/E/2018 l'Agenzia ha poi chiarito che il servizio gratuito messo a disposizione è fruibile sia per le fatture elettroniche "B2B" e "B2C" (fattura elettronica verso privati) che per le fatturePA (fatture

³⁶ Si vedano le Risoluzioni n. 46/E/2017 e n. 9/E/2018

³⁷ Sul punto, si veda la Risoluzione n. 81/E/2015

elettroniche nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni). Inoltre, è stato meglio precisato che ciascun operatore, conformemente alla propria organizzazione aziendale, potrà portare in conservazione anche copie informatiche delle fatture elettroniche in uno dei formati (ad esempio “PDF”, “JPG” o “TXT”) contemplati dal D.P.C.M. 3 dicembre 2013 e considerati idonei a fini della conservazione.

Riguardo alla conservazione in modalità elettronica delle fatture elettroniche destinate ai soggetti minimi, forfetari e non residenti identificati, le FAQ dell’Agenzia hanno precisato che: “Gli operatori che rientrano nel regime di vantaggio o nel regime forfettario e gli operatori identificati (anche attraverso rappresentante fiscale) in Italia non hanno, invece, l’obbligo di emettere le fatture elettroniche; tali soggetti non hanno neppure l’obbligo di conservare elettronicamente quelle ricevute nel caso in cui il soggetto non comunichi al cedente/prestatore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche”.

La risposta fornita dall’Agenzia afferma l’esistenza di un obbligo di conservazione elettronica delle fatture ricevute nel solo caso di comunicazione al cedente/prestatore dell’indirizzo PEC ovvero del codice destinatario; occorre tuttavia segnalare che il cedente/prestatore potrebbe acquisire autonomamente dal registro pubblico INIPEC l’indirizzo PEC del soggetto, ad esempio, minimo o forfettario e inviare la fattura a detto indirizzo all’insaputa di questi ultimi. In tal caso, l’obbligo di conservazione non deriverebbe da una scelta consapevole del soggetto ricevente, ma dall’iniziativa del soggetto emittente fattura e, pertanto, si potrebbe concludere per la non sussistenza di detto obbligo. Sul punto sarebbe auspicabile una conferma da parte dell’Agenzia con gli opportuni chiarimenti in merito alle modalità con le quali, in tal caso, il soggetto ricevente può dimostrare che l’indicazione nella fattura dell’indirizzo PEC non deriva dalla sua iniziativa.³⁸

2.7.1 LUOGO DI CONSERVAZIONE

Un altro aspetto importante è rappresentato dal luogo di conservazione, infatti l’articolo 39 del Decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972 prevede al comma 3 che “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. 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.”

³⁸ Fonte: Luisa Miletta, Pasquale Saggese, “*la fatturazione elettronica tra privati: ultime novità alla luce del d.l. n. 119/2018*”, Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili, pp.22ss., 20 dicembre 2018.

Inoltre, attraverso la circolare n.89757 dell'Agenzia delle Entrate, si specifica che, anche nel caso di conservazione in uno Stato diverso da quello italiano, è comunque necessario applicare le disposizioni di conservazione e tenuta dei documenti previste dalla legge italiana, cioè consentire alle autorità competenti (Amministrazione finanziaria italiana) di accedere ai documenti e acquisirli anche per via elettronica e specificare nei modelli AA7 / 10³⁹ e AA9 / 10⁴⁰ nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, il luogo fisico dei server dove sono conservati i documenti anche se si trovano all'estero (ai sensi della Risoluzione agenzia delle Entrate n.81/E del 25/9/2015).

2.8 SOGGETTI PRESENTI NEL PROCESSO DI CONSERVAZIONE

Nelle caratteristiche del sistema di conservazione, il Decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013, all'Allegato 1, indica 3 soggetti:

- I. Produttore: ovvero colui, sia essa persona fisica che giuridica, che svolge l'iniziale funzione di alimentazione del sistema di conservazione. Nel momento in cui un soggetto economico vuole portare in conservazione determinati documenti li invia al produttore, questi dopo aver fatto i dovuti controlli procede con l'inserimento. Al superamento di questa prima fase di verifiche, il produttore provvederà a realizzare digitalmente un pacchetto, chiamato pacchetto di versamento, che verrà indirizzata al sistema di conservazione.
- II. L'utente: persona, o ente che può solamente accedere al sistema di conservazione e svolgere determinate operazioni di estrazione, filtro e analisi dei dati con l'obiettivo di recuperare particolari documenti e relative informazioni contenute. Gli utenti possono essere solo specifici soggetti abilitati dei produttori, in particolare gli operatori indicati dal produttore e riportati nel disciplinare tecnico, che sono i soli a poter accedere ai documenti.

³⁹ Modello approvato attraverso il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2009, utilizzato dai soggetti diversi dalle persone fisiche per richiedere l'attribuzione del codice fiscale, per dichiarare l'avvio di un'attività, la variazione dei dati o la cessazione dell'attività, così come previsto dall'articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972.

⁴⁰ Modello approvato attraverso il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2009, utilizzato dalle persone fisiche per presentare le dichiarazioni previste dall'articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972, ovvero per dichiarare l'inizio di un'attività, la variazione dei dati o la cessazione dell'attività.

III. Il responsabile della conservazione, si occupa dell'intero processo di conservazione, ma ha in carico anche la fase di monitoraggio successivo ed esibizione agli organi ispettivi dei documenti così conservati. La Deliberazione CNIPA n. 11/2004, normativa tecnica attualmente in vigore, dedica al responsabile della conservazione l'intero art. 5, attribuendogli precisi compiti e specifiche responsabilità⁴¹

Sulla base di quanto disposto dalla normativa, i compiti del responsabile della conservazione possono essere sintetizzati in:⁴²

- Compiti organizzativi, ossia definire le caratteristiche e i requisiti del sistema di conservazione, definire il manuale operativo della conservazione⁴³, partecipare a incontri e seminari formativi dedicati alle procedure di conservazione digitale, definire le procedure informatiche, organizzative e di sicurezza inerenti al processo di conservazione;

- Compiti di manutenzione e controllo, ovvero effettuare specifici controlli sui sistemi software e sui supporti hardware utilizzati per la conservazione, conservare in archivio le differenti versioni e release dei programmi adottati per la conservazione a norma, aggiornare i certificati di firma, verificare la validità delle marche temporali, verificare periodicamente la leggibilità dei documenti, provvedendone se necessario al riversamento;

Compiti di registrazione, cioè garantire la corretta archiviazione delle informazioni caratterizzanti ciascun supporto di memorizzazione, assicurandone la disponibilità in caso di richiesta, descrivere in dettaglio le attività del processo di conservazione (gestione ordinaria, gestione delle anomalie, ispezioni e verifiche), i documenti conservati, le figure coinvolte (ruoli, deleghe, responsabilità, formazione) e gli strumenti utilizzati, etc.;

⁴¹ Più in dettaglio, l'art. 5 comma 1 della Deliberazione afferma che "il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva: a) definisce le caratteristiche e i requisiti del sistema di conservazione in funzione della tipologia dei documenti (analogici o informatici) da conservare, della quale tiene evidenza. Organizza conseguentemente il contenuto dei supporti ottici e gestisce le procedure di sicurezza e di tracciabilità che ne garantiscono la corretta conservazione, anche per consentire l'esibizione di ciascun documento conservato;

b) archivia e rende disponibili, con l'impiego di procedure elaborative, relativamente ad ogni supporto di memorizzazione utilizzato, le seguenti informazioni: - descrizione del contenuto dell'insieme dei documenti; - estremi identificativi del responsabile della conservazione; - estremi identificativi delle persone eventualmente delegate dal responsabile della Conservazione, con l'indicazione dei compiti alle stesse assegnati; - indicazione delle copie di sicurezza.

c) mantiene e rende accessibile un archivio del software dei programmi in gestione nelle eventuali diverse versioni;

d) verifica la corretta funzionalità del sistema e dei programmi in gestione;

e) adotta le misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema preposto al processo di conservazione sostitutiva e delle copie di sicurezza dei supporti di memorizzazione;

f) richiede la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui sia previsto il suo intervento, assicurando allo stesso l'assistenza e le risorse necessarie per l'espletamento delle attività al medesimo attribuite;

g) definisce e documenta le procedure di sicurezza da rispettare per l'apposizione del riferimento temporale;

h) verifica periodicamente, con cadenza non superiore a cinque anni, l'effettiva leggibilità dei documenti conservati provvedendo, se necessario, al riversamento diretto o sostitutivo del contenuto dei supporti".

⁴² Fonte: Avv. Andrea Lisi e Avv. Francesca Giannuzzi, *Come riconoscere un buon responsabile della conservazione digitale in Outsourcing*, "Studio legale Lisi", 9 Giugno 2011. Vedi anche < <https://www.studiolegalelisi.it/news/item/come-riconoscere-un-buon-responsabile-della-conservazione-digitale-in-outsourcing> >

⁴³ Il manuale della conservazione sostitutiva è un documento in cui sono descritti tutti i dettagli dell'organizzazione e delle procedure operative, informatiche, di sicurezza, etc. del processo di conservazione

- Compiti operativi, cioè supervisionare l'intero processo di archiviazione e conservazione sostitutiva, verificare la effettiva leggibilità dei documenti prima dell'apposizione della firma digitale e della (eventuale) marca temporale e la leggibilità dei supporti contenenti i documenti alla fine del processo di conservazione, ossia prima della loro archiviazione in luogo sicuro, tenere aggiornato il manuale operativo della conservazione, etc.;
- Compiti per la protezione dei dati e delle procedure informatiche, ovvero garantire tutte le misure necessarie per la sicurezza fisica, logica e ambientale dei dati e del sistema preposto alla loro conservazione (comprensivo delle copie di sicurezza dei supporti di memorizzazione), garantire la tutela della privacy;
- Compiti di natura fiscale (o relativi alla specifica tipologia di documenti da conservare), ovvero fornire l'assistenza in tutti i casi in cui sia necessario il suo intervento, sia per la verifica a campione della validità dei supporti, sia per eventuali aggiornamenti riguardanti la normativa fiscale (e/o giuridica) rilevante, sia nel caso di controlli da parte delle autorità di vigilanza attraverso un trattamento a norma di dati e informazioni personali, etc.;

A questa figura di conservatore semplice a cui possono rivolgersi tutti i soggetti privati, si aggiunge anche la figura dei conservatori iscritti all'Agenzia per l'Italia Digitale, comunemente chiamata AGID, soggetti più qualificati in termini di qualità e sicurezza ai quali si rivolgeranno le Pubbliche Amministrazioni. Si tratta quindi di una figura che riveste un ruolo particolarmente delicato, pertanto la scelta del soggetto che dovrà ricoprire tale incarico non potrà essere lasciata al caso, ma dovrà essere oculata a maggior ragione se si tratta di documenti fiscali e amministrativi di un'azienda.

2.9 Gestione del processo di conservazione sostitutiva

Il sistema di conservazione può essere svolto sia all'interno della struttura organizzativa del soggetto produttore dei documenti informatici in house:

Questa modalità si presenta quando il sistema viene gestito e organizzato dallo stesso soggetto economico che vuole conservare a norma i propri documenti informatici, questa modalità viene impiegata

principalmente da imprese di grandi dimensioni con possibilità di investire in nuova tecnologia e in attività di formazione interna. Nel caso specifico la figura di conservatore viene personificata dallo stesso soggetto passivo, il quale dev'essere necessariamente altamente competente, preparato e proprietario di un vero e proprio sistema di conservazione con le necessarie infrastrutture informatiche capaci di coordinare un processo così importante.

2.9.1 Conservazione in outsourcing

L'art. 5 della delibera CNIPA, al comma 3, prevede anche che “il procedimento di conservazione sostitutiva può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare quanto previsto dalla presente deliberazione. La delega verso l'esterno avviene, in genere, mediante la sottoscrizione di un contratto di outsourcing, quindi, attraverso un rapporto contrattuale, di medio-lungo termine, rivolto alla acquisizione di servizi (in tal caso la conservazione sostitutiva) presso un terzo “fornitore”. Con la stipulazione di questa tipologia di contratto, tra il terzo fornitore e l'azienda in questione si crea uno stretto rapporto di collaborazione, una vera e propria partnership

A tal proposito, è importante analizzare alcuni punti fondamentali dei contratti di outsourcing promossi dai conservatori esterni:

- l'oggetto del contratto, infatti in esso deve essere specificato che il conservatore deve conservare i documenti elettronici a norma, punto che seppur banale e quasi ovvio non sempre viene trascritto;
- accordi di segretezza. Data la delicatezza delle informazioni e dei dati oggetto del servizio di conservazione sostitutiva, è infatti opportuno inserire questa tipologia di obbligazioni tra le parti, affinché si mantenga un rigoroso riserbo sul contenuto dei documenti scambiati
- le responsabilità dell'outsourcer e le speciali polizze assicurative per particolari tipologie di danni e/o eventi e delle penali;
- è importante che i pacchetti di archiviazione siano conformi al modello SinCRO, standard di carattere internazionale atto a regolare l'ordine di archiviazione dei documenti informatici è fondamentale per permettere, nel caso si decida di rivolgersi ad un diverso conservatore. Infatti, nel

momento in cui si vuole cambiare fornitore del servizio è necessario richiedere all'attuale conservatore il pacchetto di distribuzione per poi riversarlo su quello nuovo.

- la precisazione dei compiti e delle responsabilità delle parti;
- i tempi per l'invio, altro aspetto fondamentale da analizzare per gli operatori economici che inviano i propri documenti elettronici al sistema di conservazione in modalità sostitutiva. La norma prevede, che i documenti dovranno essere conservati entro il termine di 3 mesi;
- la normativa sulla privacy e il trattamento dei dati, clausole molto importanti date le informazioni sensibili contenute nei documenti.
- Nomina del soggetto responsabile della conservazione Il Responsabile della Conservazione potrà essere scelto tra le figure interne all'azienda, (soggetto incaricato alla tenuta della contabilità, commercialista, ma anche ad una società informatica altamente specializzata). Anche nel caso in cui sia nominata una figura interna come responsabile del processo di conservazione, è sua possibile facoltà direttamente delegare parte dei suoi compiti/risponsabilità ad altri soggetti esterni, così come espressamente previsto dalla Deliberazione del CNIPA 11/2004. Una particolare oculatezza deve sempre contraddistinguere la fase di scelta del responsabile della conservazione, indipendentemente dal fatto che questo soggetto venga scelto all'interno dell'azienda, o all'esterno della stessa, originariamente o in virtù di delega.

2.9.2 I BENEFICI DELL'OUTSOURCING

La possibilità di delegare a soggetti⁴⁴ competenti ed altamente qualificati l'intero processo di conservazione dei documenti assume un'importanza tanto più rilevante quanto maggiori sono le dimensioni dell'azienda impegnata nella conservazione sostitutiva. in un'epoca in cui per le aziende il presupposto della loro competitività sul mercato è costituito dalla semplificazione dei processi organizzativi, la delega a terzi della gestione di alcuni processi che non hanno un collegamento diretto con il loro core business, si traduce in un risparmio sui costi produttivi, in quanto evita le spese notevoli per la realizzazione di nuovi comparti operativi e permette di riservare l'impiego di risorse interne ai settori strategici. In altri termini, affidare i dettagli della conservazione sostitutiva ad uno specialista esterno significa sollevare le aziende (ma anche le PA) dai rischi e dagli oneri relativi e permettere loro di concentrarsi sulle questioni ad esse proprie.

⁴⁴ Fonte: come riconoscere un buon responsabile della conservazione digitale in outsourcing (avv. Lisi e Giannuzzi)

3 CAPITOLO

L'impatto della fatturazione elettronica sull'operatività delle società fiduciarie

3.1 Normativa delle società fiduciarie: brevi cenni

La prima regolamentazione normativa delle società fiduciarie, a livello nazionale, è avvenuta tramite il R.D.L. 16 dicembre 1926, n. 2214, denominato “*Disciplina delle società che esercitano funzioni fiduciarie e revisionali*”, a cui immediatamente seguì il r.d. di attuazione del 9 giugno 1927, n. 964.

Il r.d.l. 2214/1926, composto di soli quattro articoli, all'art. 1 stabiliva che le funzioni di liquidatore, di commissario giudiziario per la revisione dei bilanci e l'ispezione dei libri delle società, nonché di rappresentante dei portatori di obbligazioni, potessero essere affidate alle sole società od enti il cui scopo fosse quello di esercitare imprese di gestione e di amministrazione. Va sottolineato come già in quel periodo, si era soliti distinguere l'“*amministrazione fiduciaria*” dalla “*gestione fiduciaria*”.

In particolare, a partire dagli anni '20, vennero a costituirsi in Italia le prime società fiduciarie con lo scopo di amministrare il patrimonio dei terzi; poiché ciò configurava problemi sia di legittimità nell'ipotesi di conferimento alle stesse di incarichi di amministrazione da parte dell'autorità giudiziaria, sia di coesistenza con le stesse attività svolte da liberi professionisti, il legislatore ritenne opportuno, tramite il provvedimento citato, subordinare l'espletamento di tali incarichi conferiti dall'autorità giudiziaria all'ottenimento di una preventiva abilitazione ministeriale per dette fiduciarie⁴⁵. Pertanto, la vera novità rispetto alla situazione pre-normativa era che tale ufficio potesse essere conferito loro anche dall'autorità giudiziaria nominandone l'amministratore, le fiduciarie stesse, purché avessero previamente ottenuto l'abilitazione da parte del Ministero per l'economia nazionale, di concerto col Ministero per la giustizia⁴⁶.

Al di là di alcuni interventi diretti alla disciplina di tematiche peculiari, tra cui il R.D.L. 26 ottobre 1933, n. 1598 sull'istituzione degli enti di gestione fiduciaria⁴⁷, una complessiva e globale opera di riordinamento e disciplina delle società fiduciarie si ebbe con l'adozione della L. 23 novembre 1939, n. 1966, “Disciplina

⁴⁵ JANNUZZI A., op. cit., 1988, pp. 27-28

⁴⁶ art. 2, comma 2, del r.d.l. del 1926: «Tale ufficio può essere loro conferito anche dall'autorità giudiziaria nei casi in cui a questa compete di provvedere alla nomina dell'amministratore».

⁴⁷ Ossia gli “enti ... che abbiano per oggetto la gestione fiduciaria di beni conferiti da terzi, corrispondendo utili sulla gestione”, che, a detta dell'Asquini, “svolge(vano) un'attività affine a quella assicuratrice” (la citazione, ripresa dai lavori preparatori alla redazione della L. 1966/1939, è riportata da NISIO, L'attività di amministrazione delle società fiduciarie (evoluzione e prospettive), in BBTC, 2003, I, p. 53, nonché da GENTILI, Società fiduciarie e negozio fiduciario, Milano, 1978, p. 29).

delle società fiduciarie e di revisione” ed il successivo r.d. 22 aprile 1940 n. 531, le quali rielaborarono la normativa sulle società fiduciarie abrogando quasi del tutto le disposizioni previgenti. Diversamente da come stabilito dal r.d.l. del 1926, che si limitava a definire lo scopo delle società fiduciarie fosse “quello di esercitare imprese di gestione e amministrazione” (art. 1) ed “assumere l’amministrazione di patrimoni da loro affidati dagli aventi diritto” (art. 2, comma 1); l’art.1 della legge n.1966/1939, ha individuato da un lato le società fiduciarie come “quelle che comunque denominate, si propongono sotto forma di impresa di assumere l’amministrazione dei beni per conto terzi, la revisione contabile di aziende, la rappresentanza dei portatori di azioni e obbligazioni”(art.1), e dall’altro assoggettando le stesse ad autorizzazione e vigilanza governativa (art.2).

Da questa definizione si evince che, secondo tale l’impostazione, la società fiduciaria svolge l’attività di amministrazione di beni; i beni amministrati sono e rimangono di proprietà dei terzi; la società fiduciaria normalmente si intesta i beni dei terzi ma potrebbe anche semplicemente ricevere incarico di amministrarli senza intestazione fiduciaria.

Lo scopo dell’attività fiduciaria consiste quindi nell’intestazione dei beni alla fiduciaria stessa, che ne acquisisce così la titolarità in senso formale, pur rimanendo la proprietà sostanziale dei beni stessi in capo ai fiduciari.

Il D.M. 16 gennaio 1995 costituisce una tra le norme fondamentali in tema di società fiduciarie, di fatti esso coordina la normativa, in materia di autorizzazione e vigilanza sullo svolgimento dell’attività fiduciaria; pertanto, dette società possono operare solo previa autorizzazione del Ministero dello Sviluppo Economico (già Ministero dell’Industria) e la loro operatività deve svolgersi in conformità al già citato Decreto Ministeriale del 16 gennaio 1995.

Tale provvedimento è stato emanato dal Ministro dell’Industria (ora dello Sviluppo Economico), quale organo di controllo sulle fiduciarie, il quale contiene le norme relative allo svolgimento degli incarichi fiduciari e al contenuto del contratto.

Fra tali disposizioni troviamo innanzitutto quelle che impediscono alle fiduciarie di detenere partecipazioni proprie se siano non strettamente attinenti alla propria attività e, soprattutto quelle che impongono ad esse l’obbligo di inserire i beni amministrati per conto di terzi in appositi “conti d’ordine”, dopo averli iscritti in uno specifico registro.

La funzione di tale iscrizione e dei relativi obblighi di registrazione è legata alla necessità di provvedere all’opportuna identificazione di tutti i beni di titolarità dei fiducianti, in modo da evitare la confusione con la proprietà dei beni degli altri fiducianti e con il patrimonio della fiduciaria medesima, poiché caratteristica essenziale dell’intestazione fiduciaria è il mantenimento della proprietà dei beni in capo ai clienti, che verrebbe meno, nel caso in cui si tale confusione venisse a verificarsi.

Tutto ciò comporta che la modalità operativa propria delle società fiduciarie possa qualificarsi come un operare per conto di terzi, anche se in nome proprio. Tali principi fondamentali vengono poi rafforzati dal rispetto delle norme contenute all'interno del decreto e che riguardano la determinazione del contenuto del contratto di amministrazione fiduciaria e delle relative clausole. In particolar modo è il punto 10 dell'articolo 5 del decreto che prevede tale contenuto, stabilendo l'obbligo di indicare ciascun bene affidato in amministrazione e l'individuazione dei poteri conferiti alla società fiduciaria, nonché la facoltà per il fiduciante di modificare in ogni momento tali poteri, con comunicazione scritta precedente della relativa esecuzione, nonché di impartire istruzioni specifiche per il relativo esercizio.

Rispetto a tale ipotesi, rimane la facoltà per la società fiduciaria di non accettare le istruzioni o di sospendere l'esecuzione, previa comunicazione al fiduciante, qualora le ritenga contrarie a norme di legge, pregiudizievoli per la sua onorabilità, professionalità ed operatività e per i suoi diritti soggettivi. Deve inoltre essere in ogni caso riconosciuta la facoltà per il fiduciante di risolvere in ogni momento il contratto, con il correlativo obbligo per la fiduciaria di restituire al fiduciante i beni amministrati.⁴⁸

A tali disposizioni specifiche si sono poi aggiunte quelle contenute nel d.lgs. n. 141, del 13 agosto 2010, nel testo modificato dall'art. 4 del d.lgs. n. 169, del 19 settembre 2012, che ha previsto, per le fiduciarie con capitale sociale superiore al doppio del capitale minimo per le S.p.a. o controllate da banche o intermediari (cosiddette "fiduciarie di primo livello"), la sottoposizione (ai soli fini antiriciclaggio) alla vigilanza della Banca d'Italia, con l'esenzione, tuttavia, dell'obbligo di fornire a banche, commercialisti, avvocati, notai i dati sul cliente/fiduciante. Conseguentemente, le fiduciarie di primo livello sono iscritte nel nuovo albo di cui all'articolo 106 del Testo Unico Bancario. Pertanto, esse oltre che alla vigilanza e all'autorizzazione del Ministero per lo Sviluppo Economico, sono sottoposte alla vigilanza della Banca d'Italia ai soli fini antiriciclaggio per gli aspetti relativi all'organizzazione amministrativa e contabile nonché per i controlli interni.

Esse devono inoltre essere dotate di uno specifico "patrimonio di vigilanza" che risponda ai requisiti patrimoniali prescritti, idonei a far fronte al rischio operativo derivante dalla mancata conformità alla normativa antiriciclaggio.

Inoltre, bisogna tener presente che a seconda dell'attività svolta, le società fiduciarie possono essere assoggettate a diverse prescrizioni legislative e regolamentari, come nel caso delle fiduciarie che svolgano attività di gestione di patrimoni, le quali sono soggette alla normativa in tema di prestazione di servizi di investimento, contenuta nel Testo Unico dell'Intermediazione finanziaria e nei relativi regolamenti di attuazione, anziché alla disciplina di cui alla l. n. 1966/1939.

⁴⁸ Assofiduciaria, "Contratto fiduciario", << vedi anche www.assofiduciaria.it/contratto_fiduciario>>

3.2 La tipologia delle società fiduciarie

Le società fiduciarie, a seconda della tipologia di attività svolta, possono quindi essere suddivise in due categorie, assoggettate ad una diversa disciplina normativa.

La prima categoria comprende le società fiduciarie dette “di amministrazione statica”, le quali esercitano attività di amministrazione del patrimonio conferito dal cliente senza alcun diritto o facoltà di disporre discrezionalmente dei diritti o dei beni del medesimo.

Tale modello è quello previsto dalla già citata l. n.1966 del 1939, cioè il modello della “fiducia statica”, in cui il fiduciario, in quanto intestatario di un diritto, a seguito di accordo esistente col fiduciante si impegna ad esercitare tale diritto in conformità alle richieste ed istruzioni del fiduciante, in favore di questi o di un terzo da questi indicato.

Secondo questo modello, la società fiduciaria non ha in alcun modo la possibilità di disporre autonomamente del bene o del diritto conferitole in amministrazione dal fiduciante. Le clausole contenute nel contratto evidenziano inoltre che la proprietà sostanziale del bene o del diritto rimane in capo al fiduciante, cosicchè le società fiduciarie non acquisiscono la proprietà sostanziale dei beni e diritti a loro affidati, ma solo la legittimazione derivante dalla loro intestazione formale. Si pone pertanto in essere una netta separazione tra il patrimonio così gestito e quello proprio della società fiduciaria. In virtù di tale separazione i beni ed i diritti trasferiti alle società fiduciarie vengono conseguentemente sottratti alle azioni dei creditori di tali società, e rimangono quindi soggetti alle sole azioni dei creditori del fiduciante⁴⁹.

La seconda tipologia di società fiduciarie è quella delle “fiduciarie di gestione”, che esercitano la gestione di portafogli di investimento attraverso l’intestazione fiduciaria, secondo quanto previsto dal TUF. Si tratta del modello della “fiducia dinamica”, in cui il fiduciario riceve dal fiduciante il diritto di disporre discrezionalmente dei beni e diritti di quest’ultimo al fine di incrementare il valore del patrimonio del fiduciante; nello stesso tempo il fiduciario assume l’obbligo verso il fiduciante di ritrasferire a lui o ad un terzo appositamente individuato i beni di tale patrimonio al termine del rapporto. La società fiduciaria, acquisendo la piena disponibilità dei beni e dei diritti conferiti, può quindi disporre in modo pienamente discrezionale degli stessi, alienandoli ed effettuando così nuovi investimenti sempre nell’interesse del fiduciante.

In merito alla distinzione tra “fiduciarie di gestione” e fiduciarie di “amministrazione” il nostro ordinamento non consente alle società fiduciarie di svolgere contemporaneamente entrambe le attività, ma opera una netta

⁴⁹ Tale separazione patrimoniale è stata riconosciuta anche dalla Cassazione, con la sentenza del 21 maggio 1999 n. 4943, affermando che “nella società fiduciaria, i fiducianti vanno identificati come gli effettivi proprietari dei beni loro affidati alla società ed a questa strumentalmente intestati; rimanendo i fiducianti proprietari effettivi dei beni affidati alla società, gli stessi sono dotati di una tutela di carattere reale azionabile in via diretta ed immediata nei confronti della fiduciaria”.

separazione fra i soggetti autorizzati, in forma fiduciaria, a prestare attività di amministrazione statica e quelli che possono, sempre in tale forma, svolgere il servizio di gestione dinamica.⁵⁰

3.3 Regime iva società fiduciarie

Le società fiduciarie ⁵¹sono chiamate a svolgere un'attività professionale complessa il cui scopo consiste nella possibilità di intestare a proprio nome, beni, strumenti finanziari, azioni o quote, valori mobiliari appartenenti a terzi e, più in generale, di operare, in nome proprio ma per conto dei fiducianti, in base a specifico rapporto giuridico cui possono applicarsi le regole del mandato senza rappresentanza.

Le società fiduciarie di amministrazione, c.d. statiche, sono chiamate, in estrema sintesi, a svolgere attività di intestazione, amministrazione e custodia fiduciaria di titoli cui sono strumentalmente connessi ordini ad acquistare e/o vendere titoli, in nome proprio, ma per conto dei fiducianti, sulla base di istruzioni di volta in volta impartite. Viceversa, nel caso di società fiduciarie di gestione, c.d. dinamiche, all'attività di gestione di portafoglio sono connessi mandati ad acquistare e/o vendere titoli, in nome proprio ma per conto dei mandanti, conferiti sulla base di istruzioni di carattere generale che riconoscono una più o meno ampia discrezionalità al gestore.

Il corretto inquadramento di tali fattispecie ai fini IVA deve essere effettuato alla luce delle disposizioni del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁵⁰ Elisabetta Righini, *“Le società fiduciarie e la fiducia nell'ambito del diritto dei mercati finanziari”*, pp.397 ss.

⁵¹ Assofiduciaria, *“Regime iva dei servizi resi dalle società fiduciarie”*, vedi anche
<[<http://www.assofiduciaria.it/documenti/COM_2004_024_Quadro%20ricognitivo%20IVA>>](http://www.assofiduciaria.it/documenti/COM_2004_024_Quadro%20ricognitivo%20IVA)>

L'art. 2 d.P.R. n. 633/72 precisa che costituiscono cessioni di beni (e sono pertanto assoggettati ad IVA) gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento del diritto di proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Con riferimento a tale articolo, occorre innanzitutto premettere che l'intestazione di beni, strumenti finanziari ed altri valori mobiliari ad una società fiduciaria, non importa un trasferimento della proprietà che, anzi, rimane in capo al trasferente.

L'intestazione e reintestazione fiduciaria di beni, pertanto, non integrano ipotesi di cessione imponibile ai fini IVA.

L'art. 3 d.P.R. n. 633/72 precisa invece che rientrano nel campo applicativo del tributo in esame le prestazioni di servizi rese verso corrispettivo dipendenti da contratti quale quello di mandato o da obbligazioni di fare, non fare o permettere quale ne sia la fonte.

L'attività svolta dalle società fiduciarie, per effetto di tale disposizione, rientra nell'ambito di applicazione IVA, anche se occorre tenere conto di quanto disposto all'art. 10 d.P.R. n. 633/72, comma 1, numeri 4 e 9.

Il primo di tali numeri qualifica quali esenti le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, salva un'eccezione espressa per le operazioni di custodia ed amministrazione. Il secondo attribuisce la medesima qualificazione alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1 a 7, quindi anche a quelle di cui al numero 4, del medesimo art. 10.

Pertanto, per effetto del combinato disposto degli art. 3 e 10, comma 1, numero 4, del d.P.R. n. 633/72, l'attività tipica svolta dalle società fiduciarie, cioè quella, complessivamente considerata, di custodia ed amministrazione fiduciaria di titoli risulta imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La norma da ultimo citata, infatti, pur prevedendo l'applicazione del regime di esenzione dall'imposta alle operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci o quote sociali, espressamente, come precedentemente indicato, pone un'eccezione per le operazioni di custodia ed amministrazione di titoli. Pertanto, tali attività ricadono nell'ambito applicativo dell'IVA ed i relativi corrispettivi addebitati dalle società fiduciarie devono essere assoggettati al tributo.

Come precedentemente illustrato, le attività svolte dalle società fiduciarie possono dare luogo ad operazioni imponibili e ad operazioni esenti. Peraltro, come si avrà modo subito di rilevare, tali differenti qualificazioni non si riflettono sostanzialmente sul regime di fatturazione di dette operazioni.

Le operazioni di intestazione, amministrazione e custodia fiduciaria di titoli, pur essendo operazioni imponibili, beneficiano infatti dell'esonero dagli obblighi di fatturazione ai sensi dell'art. 22, comma 1, n. 5, d.P.R. n. 633/72. Tale disposizione prevede, salvo richiesta del cliente, la non obbligatorietà dell'emissione di fattura per le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi, tra gli altri, dalle società fiduciarie.

L'esonero dagli obblighi di fatturazione riguarda l'attività tipica (di amministrazione e custodia) delle società fiduciarie e non anche altri servizi alla cui prestazione alcune società possono essere autorizzate (ad esempio, attività di consulenza o di revisione).

L'esonero dagli obblighi di fatturazione comporta l'obbligo da parte delle società fiduciarie di istituire e tenere il c.d. registro dei corrispettivi, previsto dall'art. 24, d.P.R. n. 633/72, in cui deve essere annotato, entro il giorno non festivo successivo, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni effettuate in ciascun giorno.

Solo nel caso di richiesta del cliente, la società fiduciaria sarà tenuta ad adempiere correttamente ai generali obblighi di fatturazione previsti dall'art. 21, d.P.R. 633/72. In tale caso, dovrà emettere fattura, in duplice esemplare, al momento di pagamento del corrispettivo da parte del cliente/fiduciante, al quale dovrà poi consegnare o spedire uno dei due esemplari di fattura emessi.

Nell'ipotesi di intestazione di titoli alla fiduciaria da parte dei clienti e nell'ipotesi inversa di ritrasferimento di detti titoli dalla fiduciaria ai propri clienti, dal momento che non si pone in essere alcuna cessione imponible, non sorge ovviamente l'esigenza di emettere alcuna fattura.

3.3.1 Operazioni esenti

In merito allo svolgimento di operazioni esenti, vi era l'uso da parte della società fiduciaria di emettere fatture c.d. "fiduciarie" nel caso in cui o il cliente fosse soggetto agli obblighi di fatturazione o lo fosse invece il terzo con cui entrava in contatto.

Nell'ipotesi di mandato alla vendita, il cedente (fiduciante), soggetto agli obblighi di fatturazione, emetteva fattura nei confronti della società fiduciaria, la quale, a sua volta, emetteva una fattura fiduciaria a favore dell'acquirente (terzo rispetto al mandato fiduciario). Copia di tale fattura fiduciaria era inviata al mandante (fiduciante) che doveva conservarla allegata alla fattura da lui emessa alla società fiduciaria.

Nel caso di mandato all'acquisto, invece, il cedente (terzo), se soggetto agli obblighi di fatturazione, emetteva fattura nei confronti della società fiduciaria, la quale a sua volta emetteva una fattura fiduciaria a favore del compratore (fiduciante). A quest'ultimo era inviata anche copia della fattura emessa dal cedente.

Tale prassi operava solo nelle ipotesi in cui il cedente o l'acquirente non fossero esonerati dagli obblighi di fatturazione di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 633/72 e risultava dalla necessità di conciliare l'esigenza di consentire loro il corretto adempimento di tali obblighi e l'esigenza di garantire l'anonimato del fiduciante. Ove invece, nessuno dei due soggetti avesse dovuto procedere alla fatturazione, anche la società fiduciaria non procedeva all'emissione di fatture fiduciarie.

Tale prassi è stata modificata dalla novella normativa di cui alla legge 17 gennaio 2000, n. 7, recante "nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998". Tale provvedimento ha disposto una serie di modifiche all'art. 22, comma 1, numero 6, del d.P.R. n. 633/72 l'emissione della fattura non è più obbligatoria (salvo che non sia richiesta dal cliente) in caso di effettuazione delle operazioni esenti di cui all'art. 10, comma 1, numeri (per quanto qui di interesse) 4 e 9 del d.P.R. n. 633/72, indipendentemente dal soggetto che le pone in essere. Si tratta delle operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali (eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli) e delle prestazioni di mandato e di intermediazione relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci o quote sociali.

Successivamente, detta prassi è stata superata in seguito alla modifica apportata dall'art. 3, comma 6, l. n. 7/00, la quale prevede anche da parte delle società fiduciarie l'esonero dall'obbligo di fatturazione previsto dall'art. 22 d.P.R. 633/72, salvo, esplicita richiesta della fattura da parte del cliente.

Pertanto, a carico della società fiduciaria non sussiste quindi alcun obbligo di emissione di fattura fiduciaria, tanto nell'ipotesi di adempimento di mandato per la vendita, quanto in quella di mandato per l'acquisto.

3.4 Impatto della fatturazione elettronica sull'operatività delle società fiduciarie

Come detto, dal 1° gennaio 2019, in base a quanto previsto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127 e dalla legge 27 dicembre 2017, n.205(Legge di Bilancio 2018) tutte le fatture emesse a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti privati residenti in Italia dovranno essere emesse solo in formato elettronico. Con una comunicazione inviata alle proprie associate, Assofiduciaria ha fatto il punto sul trattamento Iva delle operazioni realizzate dalle società fiduciarie, le quali sono chiamate a svolgere un'attività professionale complessa il cui compito consiste nella possibilità di intestare a proprio nome, beni, strumenti finanziari, azioni o quote, valori mobiliari appartenenti a terzi e, più in generale, di operare, in nome proprio ma per conto dei fiducianti, in base a specifico rapporto giuridico cui possono applicarsi le regole del mandato senza rappresentanza.

Le novità introdotte dal 1° gennaio 2019 hanno dunque un impatto unicamente sulle emissioni della fattura che dovrà essere emessa esclusivamente in formato elettronico, in luogo del previgente formato cartaceo, ma non anche in merito alla disciplina sostanziale IVA che resta ordinariamente applicabile. Quindi nulla muta sul piano sostanziale della disciplina che interessa le fiduciarie l'unica modifica riguarderà, appunto, le modalità di emissione e di ricezione della fattura, sia per quanto riguarda il ciclo attivo, che il ciclo passivo della fatturazione.

Pertanto, in merito al ciclo attivo, se la società farà operazioni imponibili queste continueranno a rimanere tali attenendosi alla disciplina previgente e la fattura sarà emessa obbligatoriamente in formato elettronico. Se invece, la società fiduciaria ponga in essere operazioni esenti, queste continueranno a rimanere tali e potranno beneficiare della dispensa dagli obblighi di fatturazione (art. 22, comma 1, n. 5, d.P.R. n. 633 del 1972): resterà, però, altresì valida la regola per cui, qualora la fattura venga richiesta dal cliente, questa dovrà essere emessa in formato elettronico.

Va precisato che per quanto riguarda il ciclo passivo la società fiduciaria dovrà necessariamente ricevere la fattura in formato elettronico. Dunque, ai fini IVA per quanto riguarda quelle operazioni in cui la società fiduciaria agisce da intermediario rispetto al fiduciante (acquisto o vendita di titoli per conto del fiduciante) la prassi dell'emissione della "fattura fiduciaria" da parte della società fiduciaria resterà valida nonostante le novità descritte in materia di fatturazione elettronica tenendo conto però di alcune precisazioni.

Il trattamento IVA delle operazioni poste in essere dalle società fiduciarie nell'ambito della attività di amministrazione fiduciaria di beni appare sufficientemente delineato dalla nota sentenza della Suprema Corte di Cassazione 27 agosto 2001, n. 11267. Le operazioni che le società fiduciarie svolgono nei confronti dei terzi devono essere valutate alla luce della predetta sentenza della Cassazione secondo cui "l'applicazione delle norme in tema di IVA è legata a presupposti di carattere formale, che non consentono di distinguere tra le due posizioni appena delineate, come è evidenziato dall'art. 2, secondo comma, n. 3, e dall'art. 13, secondo comma, lett. b), d.p.r. 633/72, che, ricomprendendo tra le operazioni imponibili anche "i passaggi dei beni

dal committente al commissionario o dal commissionario al committente", escludono che le vendite e gli acquisti effettuati in esecuzione di contratti di commissione possano essere imputati direttamente al committente. Tale principio non opera solo nei rapporti tra committente e commissionario, ma si estende ad ogni ipotesi in cui il soggetto passivo agisce in nome proprio ma nell'interesse di altro soggetto, come si desume dagli artt. 3, terzo comma, e dall'art. 13, terzo comma lett. b, dello stesso decreto che, in linea con quanto stabilito dal legislatore comunitario (art. 6, quarto paragrafo, direttiva CEE 77/388 del 17 maggio 1977) considerano il mandatario senza rappresentanza quale "operatore in proprio". Ed è quindi applicabile anche alle operazioni effettuate dal fiduciario nell'interesse del fiduciante, posto che anche tali atti, pur nella loro peculiarità, debbono essere inquadrati nel più ampio schema della interposizione gestoria (Cass. 23 giugno 1998, n. 6246)".

Alla luce di tale orientamento risulta che il principio della trasparenza fiduciaria non opera con riferimento all'IVA, perché si tratta della teoria del doppio passaggio per cui le operazioni poste in essere dalla società fiduciaria devono essere separatamente analizzate e trattate: da un lato, si dovrà, dunque, verificare il regime IVA del trasferimento del titolo o del bene dal venditore alla società fiduciaria, da un altro, si dovrà analizzare il passaggio dalla società fiduciaria all'acquirente.

Per quanto riguarda il primo caso cioè i trasferimenti dei beni o titoli nei confronti della fiduciaria bisogna verificare se il venditore sia o meno soggetto passivo, ove non lo sia l'operazione sarà fuori campo IVA e non sarà necessario il rispetto di alcun obbligo di fatturazione.

Se il venditore dovesse essere soggetto passivo allora bisognerà prendere in considerazione l'emissione di fatturazione e a seconda del bene ceduto l'operazione sarà imponibile, esente o fuori campo IVA.

L'operazione fuori campo IVA potrebbe verificarsi ma in via del tutto remota. Invece se si tratta di titoli o partecipazioni, l'operazione sarà esente.

In tutti questi casi (ad eccezione delle operazioni escluse), l'operazione dovrà essere oggetto di fatturazione e pertanto dovrà essere emessa fattura elettronica. Non sarà dovuta fattura nel caso in cui il cedente sia soggetto passivo e ponga in essere un'operazione per la quale vale il regime di esonero dagli adempimenti.

Anche per il passaggio dalla società fiduciaria al terzo acquirente, il trattamento IVA segue quello del bene ceduto esente o fuori campo IVA (ed esempio, se il trasferimento riguarda titoli, l'operazione è esente). Comunque, la società fiduciaria dovrà assolvere agli obblighi di fatturazione secondo le regole ordinarie, sicché resterà valido il regime di esonero dagli adempimenti. Solo in caso di richiesta, dovrà essere emessa fattura in formato elettronico.

3.4.1 Cenni sulla trasmissione telematica dei corrispettivi

Inoltre, il decreto introduce alcune disposizioni in materia di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all’Agenzia delle Entrate (art. 17).

In particolare, a decorrere dal 1° gennaio 2020, (e già dal 1° luglio 2019 per le società con volume d’affari superiore a 400.000 euro annui) il regime facoltativo di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all’Agenzia delle Entrate di cui all’art. 2, d.lgs. n. 127 del 2015 diviene obbligatorio⁵², per tutti i soggetti che effettuano le operazioni di cui all’art. 22, d.P.R. n. 633 del 1972, tra cui rientrano le società fiduciarie.

Dunque, le società fiduciarie continueranno ad essere esonerate dagli adempimenti di certificazione delle operazioni dei corrispettivi ove, come di norma avviene, si avvalgano di tale facoltà. Essi dovranno certificare l’operazione solo in caso di richiesta da parte del cliente.

Ciò nonostante saranno tenuto alla memorizzazione e registrazione dei corrispettivi con cadenza giornaliera. Pertanto, si ritiene che si dovrà fare riferimento alla data di incasso del corrispettivo per effettuare la registrazione; in altri termini, dovrebbe valere la c.d. “disponibilità” sul conto corrente bancario. Si auspicano però chiarimenti in quanto la norma, applicata pure dalle società fiduciarie, è immaginata per altre realtà economiche (tipicamente il commercio al minuto), sicché il suo funzionamento per soggetti che operano mediante movimenti bancari dovrà richiedere alcuni aggiustamenti.

In attuazione dell’art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015, è stato emanato il DM 10.5.2019 (in vigore dal 2.6.2019), che individua le operazioni esonerate dai nuovi adempimenti di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Si precisa che gli esoneri disposti dal decreto in parola hanno carattere temporaneo. Infatti, per alcune tipologie di operazioni è previsto che l’esclusione operi fino al 31.12.2019; per altre tipologie di operazioni, fino alla data che verrà definita con un successivo decreto ministeriale.

Da ultimo, ai sensi dell’art. 1 co. 1 lett. a) e b) del DM 10.5.2019⁵³, sono escluse dall’applicazione del nuovo obbligo:

- a) le operazioni per le quali è attualmente previsto l’esonero dall’obbligo di certificazione fiscale:
 - ai sensi dell’art.2 del DPR 696/96 (es. cessioni di tabacchi, di giornali quotidiani, periodici e libri, vendite per corrispondenza, ecc.);
 - ai sensi del DM 13.2.2015 (servizi connessi alla duplicazione della patente);
 - ai sensi del DM 27.10.2015(servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione resi a privati);

⁵² Si prevede anche che, con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, possano essere previsti specifici esoneri dagli adempimenti in esame in ragione della tipologia di attività esercitata.

⁵³ Studio Righini, commercialisti e avvocati, “*Circolare tematica, obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi*”, 31 maggio 2019

b) le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito certificate mediante biglietto di trasporto (anche emesso da biglietterie automatizzate).

Per tali operazioni resta fermo:

- l'obbligo di annotazione dei corrispettivi sull'apposito registro di cui all'art. 24 del DPR 633/72;
- l'esonero dalla certificazione mediante scontrino o ricevuta fiscale.

Le esclusioni di cui all'art. 1 co. 1 lett. a) e b) del decreto in argomento verranno meno a partire dalle date che saranno individuate con successivi decreti ministeriali (art. 3 del DM 10.5.2019).

Inoltre, ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. c) del DM 10.5.2019, sono escluse dal nuovo obbligo, fino al 31.12.2019:

- le operazioni “collegate e connesse” a quelle di cui alle lettere a) e b) dell'art. 1 citato (non viene chiarito, però, che cosa debba intendersi con la locuzione “collegate e connesse”);
- le operazioni di cui all'art. 22 del DPR 633/72 effettuate in via marginale rispetto alle medesime operazioni di cui alle lettere a) e b), ovvero rispetto alle operazioni soggette a fatturazione ex art. 21 del DPR 633/72 (intendendosi effettuate in via marginale le operazioni i cui ricavi o compensi non superano l'1% del volume d'affari 2018).

In base a quest'ultima disposizione, ad esempio, se un soggetto passivo IVA ha realizzato nel 2018 un volume d'affari pari a 800.000,00 euro derivante per un ammontare di soli 8.000,00 euro da operazioni di cui all'art. 22 del DPR 633/72, non è obbligato a effettuare la memorizzazione e l'invio telematico dei corrispettivi dall'1.7.2019. L'obbligo entrerà in vigore, invece, a partire dall'1.1.2020⁵⁴.

Quest'ultima previsione di esonero sembra costituire un parziale “correttivo” rispetto alla regola generale enunciata con la ris. Agenzia delle Entrate 47/2019, secondo cui i soggetti che esercitano attività di commercio al minuto o assimilate ex art. 22 del DPR 633/72 e hanno realizzato nel 2018 un volume d'affari complessivo superiore a 400.000,00 euro sono tenuti a trasmettere i dati dei corrispettivi dall'1.7.2019, senza distinzioni con riguardo ai soggetti il cui volume d'affari deriva in parte da operazioni diverse dal commercio al dettaglio.

Per le operazioni “collegate e connesse” a quelle esonerate, nonché per le operazioni al dettaglio effettuate “in via marginale”, continua a sussistere sia l'obbligo di registrazione dei corrispettivi ex art. 24 del DPR 633/72, sia l'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale.

⁵⁴ cfr. (risposta interpello Agenzia delle Entrate 27.5.2019 n. 159)

Fiscalità delle operazioni proprie della società fiduciaria			
Attività svolta dalla società fiduciaria	Regime fiscale	Adempimento relativo alla fatturazione	Impatto della fatturazione elettronica
Attività di intestazione e reintestazione fiduciaria di beni	Fuori campo IVA (art. 2 d.P.R. n. 633 del 1972)	Nessun obbligo di fatturazione (art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972)	Nessuno
Attività di custodia e amministrazione titoli	Imponibile IVA (artt. 3 e 10, comma 1, n. 4, d.P.R. n. 633 del 1972)	Emissione fattura non obbligatoria, salvo richiesta del cliente (art. 21 e 22, comma 1, n. 5, d.P.R. n. 633 del 1972) Nessun obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (art. 1, comma 1, n. 5, DM 21 dicembre 1992)	In caso di richiesta del cliente di emissione della fattura, dovrà essere emessa fattura elettronica
Attività di consulenza (corrispettivi delle attività di consulenza, revisione, controllo, verifica degli investimenti, ecc. o, più in generale, attività di amministrazione)	Imponibile IVA (artt. 3 e 10, comma 1, n. 4, d.P.R. n. 633 del 1972)	Obbligo di emissione della fattura (artt. 21 d.P.R. n. 633 del 1972)	Dovrà essere emessa fattura elettronica obbligatoria
Attività di intermediazione (attività svolte in esecuzione di ordini di acquisto di quote, strumenti finanziari, in nome proprio, ma per conto dei fiducianti, nonché attività di intermediazione nella stipula di contratti di gestione)	Si veda la tabella a pagina successiva <i>“Fiscalità per la società fiduciaria laddove agisce come intermediario in nome proprio, ma per conto del fiduciante”</i>		
Spese riaddebitate ai fiducianti, <u>diverse</u> dalle mere anticipazioni	Imponibile o esente IVA in funzione dell’attività cui il riaddebito si riferisce, secondo quanto sopra illustrato (artt. 3 e 10, comma 1, n. 4 e 9, d.P.R. n. 633 del 1972)	Segue il regime delle operazioni di cui sono accessorie	Segue il regime delle operazioni di cui sono accessorie
Mere anticipazioni (es. imposta di bollo)	Fuori campo IVA (art. 15 d.P.R. n. 633 del 1972)	Nessun obbligo di fatturazione (art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972)	Nessuno

Fiscalità per la società fiduciaria laddove agisce come intermediario in nome proprio, ma per conto del fiduciante (Operazioni poste in essere in esecuzione di ordini di acquisto o di vendita di titoli e beni per conto del fiduciante)			
Attività svolta dalla società fiduciaria	Regime fiscale ²	Adempimento relativo alla fatturazione	Impatto della fatturazione elettronica
Vendita di titoli/beni in nome proprio, ma per conto del <u>fiduciante soggetto passivo IVA</u>			
<i>Passaggio dal fiduciante soggetto passivo alla società fiduciaria</i>	Se l'operazione è imponibile IVA o esente IVA	Emissione di fattura obbligatoria ³	Dovrà essere emessa fattura elettronica obbligatoria ⁴
<i>Passaggio dalla società fiduciaria al terzo acquirente sia esso soggetto passivo IVA, sia esso un soggetto privato</i>	Se l'operazione è imponibile IVA o esente IVA	Emissione fattura non obbligatoria, salvo richiesta del cliente (artt. 21 e 22, comma 1, n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972) Nessun obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (art. 1, comma 1, n. 5, DM 21 dicembre 1992)	In caso di richiesta del cliente di emissione della fattura, dovrà essere emessa fattura elettronica
Vendita di titoli/beni in nome proprio, ma per conto del <u>fiduciante soggetto privato</u>			
<i>Passaggio dal fiduciante soggetto privato alla società fiduciaria</i>	Fuori campo IVA (art. 15 D.P.R. n. 633 del 1972)	Nessun obbligo di fatturazione (art. 21 D.P.R. n. 633 del 1972)	Nessuno
<i>Passaggio dalla società fiduciaria al terzo acquirente sia esso soggetto passivo IVA, sia esso un soggetto privato</i>	Se l'operazione è imponibile IVA o esente IVA	Emissione fattura non obbligatoria, salvo richiesta del cliente (artt. 21 e 22, comma 1, n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972)	In caso di richiesta del cliente di emissione della fattura, dovrà essere emessa fattura elettronica
		Nessun obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (art. 1, comma 1, n. 5, DM 21 dicembre 1992)	

2 L'ipotesi di operazione fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo (art. 2, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972), potrà verificarsi, ma in via del tutto remota. Pertanto, nella presente tabella di riepilogo, si ipotizza che le operazioni poste in essere siano sempre imponibili o esenti da IVA. Rimangono, invece, evidenziate in tabella le ipotesi di operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto soggettivo, quali quelle relative al passaggio di beni dal fiduciante soggetto privato alla società fiduciaria (nel caso di mandato alla vendita) e al passaggio dal soggetto privato alla società fiduciaria (nel caso di mandato all'acquisto).

3 Nel caso di operazioni esenti, non si esclude che il soggetto passivo che pone in essere l'operazione sia a sua volta un intermediario finanziario o, comunque, un altro soggetto che, possa beneficiare dell'esonero dall'emissione di fattura (art. 22, d.P.R. n. 633 del 1972); in tal caso, in caso di richiesta da parte della società fiduciaria, la fattura dovrà essere emessa in formato elettronico.

4 Cfr. Not

Acquisto di titoli/beni in nome proprio, ma per conto del <u>fiduciante</u> sia esso <u>soggetto passivo IVA</u>, sia esso un <u>soggetto privato</u>			
<i>Passaggio dal soggetto passivo alla società fiduciaria</i>	Se l'operazione è imponibile IVA o esente IVA	Emissione di fattura obbligatoria ⁵	Dovrà essere emessa fattura elettronica obbligatoria ⁶
<i>Passaggio dal soggetto privato alla società fiduciaria</i>	Fuori campo IVA (art. 15 d.P.R. n. 633 del 1972)	Nessun obbligo di fatturazione (art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972)	Nessuno
<i>Passaggio dalla società fiduciaria al fiduciante acquirente <u>sia esso soggetto passivo IVA, sia esso un soggetto privato</u></i>	Se l'operazione è imponibile IVA o esente IVA	Emissione fattura non obbligatoria, salvo richiesta del cliente (artt. 21 e 22, comma 1, n. 5, d.P.R. n. 633 del 1972) Nessun obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (art. 1, comma 1, n. 5, DM 21 dicembre 1992)	In caso di richiesta del cliente di emissione della fattura, dovrà essere emessa fattura elettronica

⁵ Nel caso di operazioni esenti, non si esclude che il soggetto passivo che pone in essere l'operazione sia a sua volta un intermediario finanziario o, comunque, un altro soggetto che, possa beneficiare dell'esonero dall'emissione di fattura (art. 22, d.P.R. n. 633 del 1972); in tal caso, in caso di richiesta da parte della società fiduciaria, la fattura dovrà essere emessa in formato elettronico.

⁶ Cfr. Nota 4.

4 Conclusioni

Come detto a partire dal 1° gennaio 2019 come previsto dall'art. 1 comma 909, lett. a) ed e) della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio per il 2018) e anticipatamente dal 1° luglio 2018, per alcune specifiche categorie di operatori, ha preso avvio la più grossa rivoluzione digitale che con l'introduzione della fattura elettronica impone un diverso *modus operandi* a tutti gli operatori economici.

L'Unione europea ha promosso il graduale passaggio dai documenti in formato analogico a quello digitale per ridurre drasticamente i costi amministrativi delle imprese della Comunità e per migliorare la competitività con i paesi emergenti.

Complementare a tale obiettivo vi è quello di procedere alla dematerializzazione dei documenti e delle scritture contabili, ossia eliminare archivi di carta, problemi di gestione e difficoltà di ricerca dei documenti. Un'ulteriore aspetto importante di tale strumento è quello della lotta all'evasione fiscale.

Quest'ultima può, infatti, essere attuata in termini di prevenzione, costituendo un deterrente per potenziali evasori, ma soprattutto costituire un mezzo di trasparenza atto a evidenziare le situazioni di maggiore rischio e di efficacia dei controlli, rendendo più comprensibili le attività da parte dei controllori.

Inoltre, ciò agevolerebbe una significativa riduzione degli errori che possono portare a fenomeni di evasione c.d. "involontaria", con il vantaggio per le imprese di una riduzione dei costi legati agli errori di compilazione e del miglioramento della qualità dei dati a disposizione e dei controlli che vengono effettuati su questi dati.

Con riferimento invece all'altra tipologia di evasione, ossia quella definita "consapevole" o "volontaria", il ruolo che può giocare la fatturazione elettronica è di semplificare e alleggerire l'attività di accertamento in quanto i controlli diventerebbero più rapidi e, allo stesso tempo, più numerosi, a parità di risorse impiegate. L'Italia è considerata uno dei maggiori paesi Europei dove c'è la più grossa differenza fra l'iva a debito e l'iva a credito, quindi introducendo questo nuovo sistema si cerca di diminuire principalmente questo "gap". Se si parla di efficienza del provvedimento in termini di recupero dell'evasione, vi è l'esempio dei paesi dell'America Latina e del Portogallo dove l'introduzione della fatturazione elettronica fra privati ha effettivamente portato buoni risultati.

D'altro canto bisogna considerare che Italia è una realtà economica molto più complessa, molto più varia, con una presenza quasi totalitaria di medie piccole imprese, quindi l'efficacia effettiva del provvedimento è tutta da valutare anche perché, l'evasione si concretizza nella cessione di beni e servizi senza fattura.

Il presente lavoro è stato molto interessante in quanto mi ha permesso di conoscere in parte, i nuovi meccanismi e procedimenti della fatturazione elettronica ma allo stesso tempo complesso in quanto tutt'ora la normativa risulta essere ancora frammentata e in evoluzione.

5 Bibliografia e sitografia

- Art.21 c.2 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/ del 1972
- Art. 2 e 3 D. Lgs. 74/2000
- F. barbaro, P. Bonpani, B.Dei, P.B. Sorignani, Fatturazione elettronica di Ipsoa,2019, p.16ss
- Art. 22 D.P.R. 633/1972
- Art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249 ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l'osservanza delle relative discipline» (come stabilito dalla legge n. 413/1991)
- Bartoli Ciancaleone A. “La fattura elettronica: il passaggio dall’analogico al digitale”
- Circolare n.45/E Agenzia delle Entrate del 19 ottobre 2005
- Direttiva 2001/115/Ce
- Direttiva del 28 novembre 2006, n. 112/CE (da art. da 244 a 248)
- Art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Stabilità 2013)
- l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008)
- Decreto Legislativo n. 52 del 2004 (comma 209, art.1)
- commi 1 e 3 dell’art.21 del D.P.R. 633/1972
- Decreto del 7 marzo 2008
- Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 55 del 3 aprile 2013
- D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, art. 1, comma 923
- Provvedimento del direttore dell’agenzia delle Entrate (prot. n. 89757/2018)
- Legge di bilancio 2019, legge 30 dicembre 2018, n. 145
- Decreto-legge n.119 del 2018
- Circolare n. 18/E/2014
- www.agenziaentrate.gov.it
- Art. 1, comma 629 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190
- Decreto 50/2017 pubblicato in GU
- Lettera informativa del 29 giugno 2018
- SOLINF Circolare studio associato Dott. Comm. Rag. Libralesso Acoleo Spadotto
- Danilo Loda, Come ottenere il codice univoco SDI: guida alla fatturazione elettronica, 8 febbraio 2019, vedi anche <<https://business.techprincess.it/come-ottenere-il-codice-univoco-sdi-guida-alla-fatturazione-elettronica>
- Avcp. Faq tracciabilità.” Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture”, sez. A, pag. 8, Novembre 2011.
- www.anticorruzione.it
- www.fatturapa.gov.it/export/fatturazione/it/index.htm

- Corte di Cassazione, il 24 ottobre 2014, Sentenza n. 22609
- Articolo 1 del D.p.r. 100/1998
- www.ecnews.it
- www.ilsole24ore.com
- Risoluzioni n. 46/E/2017 e n. 9/E/2018
- Risoluzione n. 81/E/2015
- Luisa Miletta, Pasquale Saggese, "la fatturazione elettronica tra privati: ultime novità alla luce del d.l. n. 119/2018", Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili, pp. 22ss., 20 dicembre 2018.
- Deliberazione CNIPA n. 11/2004, art. 5
- www.studiolegalelisi.it, Come riconoscere un buon responsabile della conservazione digitale in Outsourcing
- www.Ipsoa.it
- www.agendadigitale.eu
- www.camera.it
- www.guidafisco.it
- www.wolterskluver.com
- JANNUZZI A., op. cit., 1988, pp. 27-28
- art. 2, comma 2, del r.d.l. del 1926
- art. 1 della legge n. 1966/1939
- D.M. 16 gennaio 1995
- L'attività di amministrazione delle società fiduciarie (evoluzione e prospettive), in BBTC, 2003, I, p. 53, nonché da GENTILI, Società fiduciarie e negozio fiduciario, Milano, 1978, p. 29
- www.assofiduciaria.it
- Cassazione, sentenza del 21 maggio 1999 n. 4943
- DM 10.5.2019 (in vigore dal 2.6.2019)
- Art. 2, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972

6 Riassunto

L'Unione Europea ha promosso il graduale passaggio dai documenti in formato analogico a quello digitale per ridurre drasticamente i costi amministrativi delle imprese della Comunità e per migliorare la competitività con i paesi emergenti. Basti pensare, alla riduzione dei tempi di trasmissione dei documenti tra operatori e dei tempi di consultazione e reperimento dei dati necessari alla loro redazione, nonché alla riduzione dei costi connessi all'acquisto dei materiali e agli spazi dedicati alla conservazione dei documenti medesimi.

L'introduzione obbligatoria della fattura elettronica a tutti gli operatori rappresenta quindi l'ultimo tassello di quel processo di "dematerializzazione documentale" con il quale si intende sostituire il supporto digitale a quello cartaceo nella totalità della gestione documentale, preservandone in ogni caso la piena validità giuridica.

Si tratta quindi di approcciarsi a questa innovazione in un modo differente tenendo conto che coinvolge tutti i settori aziendali, sia pubblici che privati, e ancor più pervasivamente anche il singolo cittadino.

La dematerializzazione rappresenta, pertanto, sia a livello nazionale che sovranazionale, una delle principali e promettenti leve per un importante recupero di efficienza e di efficacia volte al miglioramento della qualità, dell'accessibilità e della fruibilità dei contenuti documentali, ma soprattutto alla drastica riduzione degli oneri amministrativi e burocratici che caratterizzano uno Stato inefficiente.

Un ulteriore obiettivo non strettamente legato alla fattura elettronica B2B, ma generale e prioritario dell'Agenzia delle Entrate è eliminare l'evasione e l'elusione fiscale per garantire che tutti concorrano alla spesa pubblica in misura alla propria capacità contributiva.

Per comprendere appieno la portata innovativa in atto rappresentata dalla fatturazione elettronica (introduzione e obblighi) bisogna brevemente ripercorrere alcune tappe fondamentali per comprendere la portata innovativa di questa rivoluzione in atto; anche perché fino al 1994 la modalità e la redazione di emettere la fattura erano rimaste pressoché immutate negli anni sin dalla loro origine. Infatti, solo nel 1994 – a seguito dell'art. 7-bis del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 – prende avvio la rivoluzione che introduce nel nostro ordinamento codicistico (art. 2220– Conservazione delle scritture contabili) la possibilità di conservare scritture e documenti contabili, anziché in modalità cartacea, «sotto forma di registrazioni su supporti di immagini», con possibilità di estensione della normativa anche nei confronti di tutte le scritture e documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, rinviandone però l'applicazione pratica solo a un successivo decreto del Ministero delle Finanze che ne avrebbe dovuto definire le modalità operative.

L'atteso decreto attuativo, D.M. 23 gennaio 2004, viene emanato solo dieci anni più tardi rendendo di fatto, sino ad allora, inapplicabile la norma istitutiva del 1994. Da questa data in poi è stato reso possibile conservare archiviare ed emettere in forma elettronica, con una valenza anche tributaria, tutti i documenti civilistici e fiscali.

Della fattura elettronica e delle norme riguardanti la sua compilazione, trasmissione e conservazione si è iniziato a parlare con la Direttiva 2001/115CE del 20 dicembre 2001 recepita dai vari Paesi Ue con decorrenza 1° gennaio 2004 e introdotta in Italia con il Decreto Legislativo del 20 febbraio 2004 n.52 con conseguente modifica degli articoli 39 e 52 del DPR N.633/1972 relativi alla tenuta e conservazione dei registri e dei documenti.

L'atteso decreto attuativo, D.M. 23 gennaio 2004, viene emanato solo dieci anni più tardi rendendo di fatto, sino ad allora, inapplicabile la norma istitutiva del 1994. Da questa data in poi è stato reso possibile conservare archiviare ed emettere in forma elettronica, con una valenza anche tributaria, tutti i documenti civilistici e fiscali.

La direttiva ha innanzitutto definito, seppure in modo ampio e generico, la trasmissione per via elettronica o la messa a disposizione del destinatario e l'archiviazione (artt. da 244 a 248), effettuate mediante attrezzature elettroniche. Successivamente, con l'intento di rivedere e colmare alcuni aspetti giuridici considerati ostacoli alla pervasiva diffusione della fatturazione elettronica, fortemente voluta dall'Unione Europea, in quanto, come detto, considerata uno strumento di fondamentale importanza al recupero di efficienza e competitività nonché di gettito derivante dall'evasione, esigenza alla quale la citata direttiva 2001/115/Ce non era riuscita a ottemperare, è stata promulgata la direttiva 2010/45/Ue il cui recepimento in Italia è avvenuto con l'art. 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Stabilità 2013) che ha riscritto integralmente il contenuto dell'art. 21 del D.P.R. N.633/1972. La fatturazione elettronica ha conosciuto la sua importante statuizione normativa con la l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008). Tale legge, al fine di semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili, ha previsto che l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse (l'articolo 1, più precisamente i commi dal 209 al 214), nei rapporti con le amministrazioni dello Stato enti pubblici nazionali, Regioni e Province autonome, secondo le indicazioni contenute nel DPR 633 / 1972 e nella sua modifica del Decreto Legislativo n. 52 del 2004 avvenisse esclusivamente in formato elettronico (comma 209, art. 1).

Tuttavia, ponendosi la fattura elettronica sempre più al centro delle attenzioni del legislatore nazionale e comunitario come strumento dotato di particolare efficacia per il contrasto all'evasione fiscale, la sua diffusione e attuazione è divenuta unitamente agli strumenti di pagamento tracciabili e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, soprattutto nelle attività che si rivolgono al consumatore finale, di primaria importanza.

Tale principio è stato recepito dai commi 1 e 3 dell'art.21 del D.P.R. 633/1972 che subordinano la trasmissione per via elettronica delle fatture a rispetto:

- Preventivo accordo del destinatario,
- Attestazione della data su ciascuna fattura elettronica;
- Autenticità dell'origine e dell'integrità del contenuto della fattura elettronica, mediante l'apposizione, su ogni fattura della firma elettronica qualificata dell'emittente.

Con il Decreto del 7 marzo 2008 è stata affidata all'Agenzia dell'Entrate la gestione del Sistema di Interscambio (SDI) per l'invio e la ricezione delle fatture elettroniche verso le PA, incarico affidato poi al gestore SOGEI S.P.A.

Con il secondo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 55 del 3 aprile 2013, invece sono state stabilite le date di decorrenza dell'obbligo di fatturazione per alcune classi di pubblica amministrazione:

6 giugno 2014 per Ministeri, Agenzie Fiscali, Enti Previdenziali e Assistenziali Nazionali, Forze di polizia ad ordinamento Civile e Militare;

31 marzo 2015 per tutte le altre Pubbliche Amministrazioni.

In seguito, ci sono state ulteriori modifiche sia con la Legge di stabilità del 2013 e sia con la Legge di Bilancio 2018.

Il d.lgs. n. 216/2012, (Legge di stabilità 2013) recependo la Direttiva Comunitaria 2010/45/UE del 13.07.2010, è intervenuto anche in materia di fatturazione elettronica modificandone radicalmente i commi da 1 a 6 dell'art. 21 del D.P.R. inerenti alla modalità di emissione e di conservazione ed indicandone gli elementi obbligatori che devono essere presenti.

Nell'art. 21 del D.P.R. 633/72, così come modificato dalla Legge di Stabilità 2013 ed in vigore dal 01.01.2013 la fattura emessa in formato elettronico viene equiparata a quella cartacea, il ricorso alla sua emissione è subordinata al consenso del destinatario e si considera emessa al momento della spedizione o della messa a disposizione del cliente, può essere conservata elettronicamente, quindi, ai soli fini della conservazione non vi è l'obbligo di stampare le fatture ricevute in formato .pdf.

Successivamente, il legislatore si è mosso invitando il Governo attraverso la legge di delega fiscale (articolo 9, legge n. 23 del 2014) ad incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti» al fine di favorire l'utilizzo della fatturazione elettronica anche nei rapporti tra privati fattura B2B (Business to Business) o fattura B2C (Business to Consumer), accompagnandone e completandone la disciplina con quella correlata alla trasmissione telematica dei relativi dati e di quelli dei corrispettivi: l'attuazione del criterio guida della legge Delega fiscale è stata realizzata con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 recante norme circa la trasmissione telematica delle operazioni Iva e il controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici.

Inoltre, tale Decreto consente ai contribuenti di usare gratuitamente il servizio per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate dal 1° luglio 2016.

Dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze ha messo a disposizione dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio per la trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato, secondo il formato della fattura. Dalla stessa data, chi effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi (imprese, artigiani e professionisti) può trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, in sostituzione degli obblighi di registrazione.

Tra le novità introdotte dal D.lgs. sopra indicato, possiamo annoverare:

L'adozione di una numerazione progressiva che, a decorrere dal 1° Gennaio 2013, muove dal numero 1, per proseguire ininterrottamente per tutti gli anni solari dell'attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa;

L'adozione di una numerazione progressiva dal 1° Gennaio 2013, iniziante dal numero successivo a quello dell'ultima fattura emessa del 2012.

Il recepimento della direttiva comunitaria n. 2010/45/UE, che a sua volta ha comportato l'introduzione del sovra citato D.lgs. n. 127 del 5 Agosto 2015, ha altresì previsto una implementazione dei dati identificativi del cessionario/committente nonché della valuta in cui devono essere indicati gli importi.

In forza di ciò, oltre ai dati previsti dalla previgente normativa, in fattura deve essere sempre indicato:

Numero di partita IVA del cessionario/committente, quando si tratta di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;

Il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro stato membro dell'Unione Europea;

Il codice fiscale, in caso in cui il cessionario/committente, residente o domiciliato nel territorio dello Stato, non agisca nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

L'ultimo tassello, che ha decretato il definitivo addio della fattura cartacea a favore di quella elettronica, è stato aggiunto con la legge di Bilancio per il 2018, ossia la legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Nello specifico, nell'art. 1, comma 916 e successivi, viene stabilito che le nuove norme trovano applicazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019, e anticipatamente dal 1° luglio 2018 per alcune specifiche categorie di operatori. Allo stesso tempo, a decorrere sempre dal 1° gennaio 2019 è abrogato l'art. 21 D.L. n. 78/2011, contenente la disciplina della comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. spesometro). Nel frattempo, con il provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 4 aprile 2018 sono stati individuati i mezzi di pagamento ritenuti idonei ai fini della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni di cui all'art. 19-bis.1 del D.P.R. n. 633/1972, per gli acquisti di carburante, in attuazione dell'art. 1, comma 923 della legge di Bilancio 2018.

In data 30 aprile 2018, nel rispetto dei tempi previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, con un Comunicato Stampa, l'agenzia delle Entrate ha reso noto le regole applicative nonché i primi chiarimenti per

la fatturazione elettronica tra privati (B2B e B2C). Sono, infatti, stati diramati, in pari data, il provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate (prot. n. 89757/2018) in cui si declinano le "Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'art. 1, commi 6, 6-bis e 6-ter, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127" e la circolare n. 8/E il cui oggetto è "Legge 27 dicembre 2017, n. 205 – novità in tema di fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti".

Sono esonerati dal predetto obbligo coloro che rientrano nel regime forfetario agevolato o che continuano ad applicare il regime fiscale di vantaggio. In caso di violazione dell'obbligo di fatturazione elettronica la fattura si considera non emessa e sono previste sanzioni pecuniarie.

Da ultimo, il decreto-legge in materia di "pace fiscale" e semplificazioni (n. 119 del 2018) ha introdotto numerose norme volte a semplificare gli adempimenti legati alla fatturazione elettronica e anche la Legge di bilancio 2019, legge 30 dicembre 2018, n. 145, reca alcune disposizioni tese a disciplinare l'istituto.

Come anticipato, il decreto-legge n.119 del 2018 contiene numerose norme volte a disciplinare l'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica.

In particolare, il decreto prevede:

- l'esonero dalla fattura elettronica per le associazioni sportive dilettantistiche che applicano il regime forfetario opzionale e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000;
- la disapplicazione, per il primo semestre del periodo d'imposta 2019, delle sanzioni previste dalla legge per il caso di emissione di fattura elettronica oltre termine, purchè essa sia emessa nei termini per far concorrere l'imposta alla liquidazione di periodo (mensile o trimestrale) e la riduzione delle sanzioni per le fatture tardive che partecipano a successive liquidazioni;
per i contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto con cadenza mensile le deroghe richiamate si applicano fino al 30 settembre 2019;
- l'esonero, per il periodo d'imposta 2019, dall'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata; l'articolo 9-bis, comma 2, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, c.d. "semplificazioni", amplia tale esonero estendendolo alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria.

Nel modificato art. 21 del D.P.R. 633/1972 al comma 3, sono indicati i requisiti fondamentali che riguardano la gestione e l'invio della fattura e le caratteristiche che devono avere tutti i documenti ai fini tributari dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di conservazione. Tali requisiti sono: l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. La Circolare n. 18/E/2014 precisa che con l'espressione "autenticità dell'origine" si intende che l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o

dell'emittente della fattura devono essere certi. Sul punto, le note esplicative alla direttiva 2010/45/UE precisano che la garanzia dell'autenticità dell'origine di una fattura è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore che per il soggetto passivo cessionario/committente. Entrambi possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro.

Con l'espressione "integrità del contenuto" si intende che il contenuto della fattura e, in particolare, i dati obbligatori previsti dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, non possano essere alterati. Le note esplicative alla direttiva 2010/45/UE precisano che la garanzia dell'integrità del contenuto di una fattura, analogamente all'autenticità dell'origine, è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore sia per il soggetto passivo cessionario/committente.

Inoltre, la circolare precisa che il contenuto della fattura non può essere alterato o modificato anche qualora il formato venga convertito in altri (ad esempio: es: da word ad XML) attraverso specifiche tecnologie al fine di adattarli al proprio sistema informatico.

L'ultimo requisito imposto dalla legge alla fattura elettronica è quello della Leggibilità: si intende che la fattura deve essere leggibile, conformemente a quanto previsto dalla Direttiva Comunitaria n. 2010/45/UE, e dalla Circolare Ministeriale 18/2014.

L'obbligo di fatturazione è scattato il 1° gennaio del 2019 con l'unica esclusione di quelle realtà che hanno un fatturato davvero ridotto (le organizzazioni che si avvalgono del "regime di vantaggio" previsto dall'art. 27 comma 3 del Decreto-legge n. 98/11 o del "regime forfettario" previsto dalla Legge n. 190/14). Quindi, sono esonerati dall'emissione della fattura elettronica:

- Gli operatori in regime di vantaggio, ai sensi dell'articolo 27, commi 1 e 2 del Decreto-legge n.98/2011, convertito con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n.111;
- Gli operatori in regime forfettario ai sensi dell'articolo 1, commi 54-89 della Legge n.190/2014. A tale ultimo riguardo, si segnala che la legge di Stabilità per il 2019(approvata in via definitiva dalla Camera dei Deputati in data 30/12/2018 e pubblicata sulla G.U. del 31/12/2018) amplia notevolmente il periodo di applicazione avendo elevato (fino a €65mila e a partire dal 2019) il limite massimo di volume di affari che ne consenta la permanenza;
- sono escluse anche le operazioni relative a cessione di beni e prestazioni di servizi che sono effettuate o ricevute da soggetti non residenti o non stabiliti in Italia. Quindi il rappresentante fiscale in Italia di una società estera non è tenuto ad emettere la fattura elettronica.
- Le associazioni sportive dilettantistiche che abbiano esercitato l'opzione per lo speciale regime IVA semplificato di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n.398 e che abbiano conseguito, nel precedente periodo d'imposta, proventi da attività commerciali non superiori a € 65 mila. Nel caso di superamento di tale limite, i soggetti in questione dovranno richiedere ed assicurare che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente;

- i produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 6 del DPR 633/72, come indicati nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n.89757/2018. Questi ultimi rappresentano un caso particolare di autofattura di acquisti emessa per loro conto. L'esonero è valido se nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affare inferiore a 7 mila euro. Tale esonero riguarda il versamento dell'Iva e tutti gli obblighi documentali e contabili, con la sola eccezione di numerazione delle fatture di acquisto e bollette doganali per le importazioni e le fatture di vendita emesse per loro conto.

Inoltre, sempre dal 1° Gennaio 2019, cessa, altresì, il periodo di differimento di sei mesi dell'obbligo di fatturazione elettronica per gli acquisti di “ benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori presso gli impianti stradali di distribuzione”, inizialmente previsto a partire dal 1° luglio 2018 o da cessionari e committenti.

Il meccanismo di funzionamento della fattura elettronica prevede tre principali attori:

- 1) Il cedente / prestatore che emette la fattura elettronica e la trasmette al sistema di interscambio; o da un terzo che emette per conto del fornitore (per esempio: provider, software house, commercialista, ecc.) o dallo stesso cliente per conto del fornitore. In ogni caso, nel processo di fatturazione elettronica tra privati, le responsabilità relative al contenuto della fattura sono sempre imputabili al cedente/prestatore.
- 2) Il Sistema di Interscambio (SdI) che riceve le fatture del cedente / prestatore, attribuisce un identificativo, effettua le verifiche ed invia all'acquirente il documento;
- 3) l'acquirente / committente che riceve la fattura elettronica attraverso il canale scelto.

Al fine di semplificare l'indirizzamento delle fatture elettroniche al cessionario/committente oppure a un terzo destinatario, è stata prevista la possibilità di registrarsi al SdI, gestito dall'Agenzia delle Entrate ciò significa che l'emissione delle fatture, in formato (.xml), avverrà esclusivamente mediante trasmissione digitale all'Agenzia delle Entrate; sarà quest'ultima a recapitarle al cliente destinatario (tramite pec o codice ID univoco), pertanto le fatture non si riceveranno più dai fornitori ma direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Ultimo passaggio è la consultazione e la conservazione delle fatture infatti come stabilito dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014 e conforme al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013 è stata prevista la possibilità di aderire ad un accordo con l'Agenzia delle Entrate che consente di conservare le fatture elettroniche gratuitamente ed inoltre attraverso il sistema SDI è possibile ricercare e consultare le fatture elettroniche emesse e ricevute all'interno di un'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello della ricezione del file.

La norma poi prevede delle sanzioni per il non rispetto di quanto detto sino ad ora, di fatti, per chi non fa fattura elettronica è prevista una sanzione amministrativa compresa tra il novanta e il centottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio

(tuttavia se la violazione non incide sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è ridotta: fra 250 e 2 mila euro).

Le norme del DL Fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2019 sono poi intervenute introducendo delle proroghe con eliminazione e riduzioni delle sanzioni. In particolare:

è previsto che fino al 30 settembre 2019 per i contribuenti mensili e fino al 30 giugno per quelli trimestrali non siano applicate al contribuente le sanzioni qualora egli emetta la fattura elettronica oltre il termine normativamente stabilito ma, comunque, nei termini per far concorrere alla liquidazione dell'imposta di periodo (mensile o trimestrale);

le sanzioni sono, invece, contestabili, seppur ridotte al 20 per cento (quindi con uno "sconto" dell'80 per cento), quando la fattura, emessa tardivamente, partecipa alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo a quello di competenza;

le attenuazioni previste dalla norma si applicano anche con riferimento al caso in cui il cessionario/committente abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura, ovvero non abbia proceduto alla sua regolarizzazione.

Il Sistema di Interscambio (SdI) rappresenta il fulcro di tutta l'operazione di emissione e ricezione della fatturazione elettronica, ha il compito di smistare la posta dai fornitori ai clienti e nel contempo effettuare controlli formali sui file ricevuti e inoltrare le predette fatture ai relativi destinatari, assumendo il ruolo di "snodo" tra gli attori interessati dal processo di fatturazione elettronica.

Nel D.M. n. 55 del 03.04.2013 sono rinvenibili le prime indicazioni circa i controlli che opera il SdI. Questo provvedimento chiarisce che tale sistema "(...) per ogni documento fattura correttamente ricevuto, effettua una serie di controlli propedeutici all'inoltro al soggetto destinatario (...)": il nome del file dev'essere conforme a quanto previsto dalle specifiche tecniche;

- ogni file dev'essere unico, quindi non può esser stato già inviato un file con lo stesso nome, con stessa data o con stesso numero;

- controlla le dimensioni del file; - accerta la validità del certificato della firma apposta sul documento; - verifica che vi sia corrispondenza del file trasmesso con lo schema XML; - garantisce la presenza dei dati obbligatori previsti dalle regole tecniche; - inoltro delle fatture ai destinatari- invio delle notifiche relative La finalità è quella di ridurre al minimo i rischi di errori in fase di elaborazione e accelerare gli eventuali interventi di rettifica sulle fatture nel minor tempo possibile per procedere così al pagamento.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 sono state individuate le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati

delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6-bis e 6-ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018 sono state modificate le modalità, previste dal provvedimento del 30 aprile 2018, con cui l'Agenzia delle entrate memorizza e rende disponibili in consultazione agli operatori IVA, o agli intermediari dagli stessi delegati, le fatture emesse e ricevute nonché, ai consumatori finali, le fatture ricevute.

Per quanto riguarda il ciclo passivo la fase più importante da considerare è la ricezione della fattura. Questa fase è molto importante ai fini dell'esercizio della detrazione Iva, questa infatti, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia della UE, per essere applicata non necessita solamente dell'esigibilità dell'imposta provata tramite la fattura di vendita, bensì viene richiesta anche la fattura d'acquisto da parte della controparte. Una volta preparato e firmato il file contenente la singola fattura o più fatture contenute in un file compresso zip, l'operatore economico deve procedere alla trasmissione della fattura mediante il Sistema di Interscambio (ad esempio, via Pec o direttamente via Web).

Per quanto riguarda le pubbliche amministrazioni l'obbligo è di attenersi a determinate regole per la ricezione e la contabilizzazione di flussi elettronici di fatturazione, inoltre devono inserire l'anagrafica dei propri uffici addetti alla ricezione delle fatture elettroniche (IPA). Per essere sicuri di ricevere correttamente le fatture passive è necessario comunicare in modo chiaro al fornitore l'indirizzo telematico (PEC ovvero Codice Destinatario di 7 cifre) da riportare nella fattura, affinché il SdI sia in grado di consegnarla.

presuppone il possesso del documento fiscale.

Per quanto riguarda la fattura d'acquisto, ai fini della detrazione dell'imposta, fa fede la data di ricezione della stessa, che varia a seconda del canale di comunicazione scelto (PEC, web service o protocollo FTP), infatti:

- se la fattura è ricevuta tramite PEC, la data e l'ora di ricezione sono indicate nella ricevuta di consegna inviata al Sistema di Interscambio dal gestore di PEC del ricevente;
- nel caso, in cui SDI, non sia riuscito a recapitare la fattura per alcuni motivi (esempio casella PEC piena), sarà possibile recuperare la fattura nel cassetto fiscale (nell'area riservata di Fisconline dell'Agenzia delle Entrate) e la data di ricezione che si considera valida ai fini della detraibilità dell'IVA è quella in cui si prende visione della stessa, scaricandola.

Successivamente Le fatture elettroniche in formato XML trasmesse e ricevute tramite il SDI dovranno essere conservate in formato digitale secondo le disposizioni di cui al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014 e al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013.

Come abbiamo visto, la fattura elettronica deve essere strutturata secondo lo standard richiesto (tracciato telematico). Per procedere alla sua compilazione sia i soggetti emittenti che i destinatari devono seguire un procedimento prestabilito. L'emittente obbligatoriamente deve predisporre la fattura in formato XML.

Per garantire l'effettiva tracciabilità dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni, le fatture elettroniche emesse verso le PA devono riportare oltre ai dati identificativi dell'emittente e del ricevente anche tutte le informazioni fiscali richieste dall'art.21 e 21 bis , D.P.R. N.633/72 e il codice IPA per l'invio denominato "Codice univoco Ufficio" che rappresenta l'identificativo univoco che consente al Sistema di Interscambio (SDI) di recapitare correttamente la fattura elettronica all'Ufficio destinatario. Per garantire l'effettiva tracciabilità dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni, le fatture elettroniche emesse verso le PA devono indicare il soggetto emittente se diverso dal cedente/prestatore , il codice identificativo di gara (CIG), tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità (nell'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136 come modificato dalla legge n. 217/2010 di conversione del decreto legge n. 187/2010) e il codice unico di progetto (CUP), in caso di fatture relative a opere pubbliche.

Gli operatori economici devono attenersi a determinate regole per la compilazione delle fatture in quanto bisogna inserire tutte le informazioni rilevanti ai fini fiscali, in aggiunta a questi andranno indicate obbligatoriamente le informazioni indispensabili per una corretta trasmissione ad esempio dettaglio della merce, quantità unità di misura prezzo, aliquota IVA, modalità di pagamento tipologia del documento compilato ecc.

Una volta conclusa la predisposizione della fattura, la procedura permette di ricontrollare tutte le informazioni inserite e salvare il file della fattura nel formato obbligatorio XML.

Il passo successivo riguarda l'apposizione della firma elettronica ogni singola fattura infatti deve essere firmata dalla persona fisica o società che la emette.

La firma digitale è il corrispondente informatico della firma autografa e possiede carattere di autenticità, integrità, conferendo validità legale al documento in modo tale che lo stesso non possa essere ripudiato dal sottoscrittore.

Solitamente per porre la firma digitale è necessario dotarsi di appositi dispositivi informatici, come ad esempio un semplice lettore di smart card o anche una semplice chiavetta USB, contenente un certificato digitale di sottoscrizione con il quale si possono firmare online i documenti che necessitano di questa forma di autenticazione.

La firma digitale (da non confondere con la semplice firma elettronica) è una sottoscrizione che dà validità ai documenti firmati ed inviati in modalità telematica.

Infatti, grazie a degli appositi strumenti informatici, è possibile accertare l'autore della firma anche quando questa viene posta senza le tradizionali carta e penna. Su questo argomento il CAD (Codice dell'amministrazione Digitale) riconosce 4 differenti tipi di firma elettronica (DPCM 22/02/2013): la firma elettronica, la firma elettronica avanzata, la firma qualificata e la firma digitale che nel proseguo sarà la più importante di tutte.

Per quanto riguarda la detrazione IVA il DI 119/2018 ha previsto nuove regole: a decorrere già dal 16 novembre, la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti può avvenire nella liquidazione in cui l'operazione è stata effettuata, se la fattura viene ricevuta e registrata entro il 15 del mese successivo. In

particolare, l'articolo 14 del decreto, modificando la norma (articolo 1 del D.p.r. 100/1998) che prevede l'obbligo di procedere alla liquidazione dell'Iva entro il 16 del mese successivo, ha previsto che entro la stessa data può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Ciò significa che, ad esempio, per la consegna di un bene avvenuta in ottobre 2018, la cui fattura è pervenuta all'acquirente nei primi giorni

di novembre, registrando il documento entro il giorno 15 di novembre, l'Iva può essere detratta nella liquidazione Iva mensile del mese di ottobre. Fino ad ora, invece, la detrazione poteva essere esercitata soltanto dal mese in cui la fattura era pervenuta all'acquirente.

Nel prevedere la detrazione entro il termine della liquidazione, la norma sancisce che fanno eccezione i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. Le nuove regole (con esclusione, appunto, del mese dicembre) comportano la coincidenza fra l'indicazione dell'Iva a debito per il cedente ed il recupero dell'imposta per l'acquirente.

Pertanto, diventa ancora una volta determinante il momento di effettuazione delle operazioni nel cui momento l'iva diviene esigibile per l'Erario e detraibile per l'acquirente/ committente; tale momento coincide con la consegna per i beni mobili, con l'atto della stipula per gli immobili e con il pagamento per le prestazioni di servizi; il pagamento o la fattura emessa anticipatamente sono comunque rilevanti ai fini della applicazione dell'Iva.

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture di acquisto si ritiene che per le fatture non pervenute e non registrate entro il 15 del mese, la detrazione non sia persa ma solo spostata al mese successivo. Infatti, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione annuale Iva dell'anno in cui l'operazione è effettuata (articolo 19 del decreto Iva).

Con l'introduzione della fatturazione elettronica la data di ricevimento della fattura è quando la stessa viene messa a disposizione dallo SdI (Sistema di interscambio).

Il decreto fiscale prevede poi ulteriori modifiche in merito ai termini per la registrazione delle fatture: in particolare, l'articolo 12 del Dl 119/2018 interviene sull'articolo 23 del decreto Iva sostituendo il primo comma e prevedendo l'obbligo di annotazione delle fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento allo stesso mese. In sostanza, tutte le fatture emesse, sia quelle immediate, sia quelle differite devono essere annotate tutte entro lo stesso giorno, ovvero il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al mese di effettuazione; in questo modo l'Iva viene correttamente liquidata.

Con riferimento alle fatture di acquisto, viene invece eliminato l'obbligo di numerare progressivamente le fatture in quanto assolto automaticamente con la trasmissione delle fatture elettroniche tramite Sistema di Interscambio.

Tali modifiche sono in linea con l'articolo 11 della manovra che, a decorrere dal 1° luglio 2019, prevede che «la fattura è emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6 del D.p.r. 633/1972».

Le novità decorrono, appunto decorre dal 1° luglio del prossimo anno, tuttavia, si ricorda che l'articolo 10 dello stesso decreto 119/2018 prevede che per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 non si applicano sanzioni se la fattura è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica Iva e che le sanzioni si applicano con riduzione dell'80% a condizione che la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione Iva del periodo successivo.

Tuttavia, in occasione del video forum del Sole 24 Ore con l'agenzia delle Entrate promosso dal Sole 24 Ore lo scorso 12 novembre, è stato precisato che in assenza della fattura elettronica, l'acquirente non può detrarre l'Iva. Ne consegue che se, ad esempio un contribuente incassa un corrispettivo in gennaio e liquida l'Iva trimestralmente ha tempo fino al termine della liquidazione del 16 maggio per emettere la fattura senza applicazioni di sanzioni. Tuttavia, l'acquirente, fino a che non riceverà la fattura, non potrà detrarre alcuna imposta, nonostante abbia effettuato il pagamento nel mese di gennaio.

Secondo quanto stabilito dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 30.04.2018, nel caso di esito positivo, il momento di ricezione della fattura elettronica coincide con la data in cui il Sistema di Interscambio consegna il documento al soggetto destinatario (o è resa disponibile a seconda delle modalità di ricezione), ovvero con la data di presa visione del file da parte del cessionario/committente soggetto Iva (diverso dai minimi e forfettari) qualora il SdI non sia riuscito a recapitare il documento e lo abbia messo a disposizione nell'area riservata fatture e corrispettivi. Infatti, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, il diritto alla detrazione IVA - modificato con decorrenza dal 1° gennaio 2017 dal D.L. n. 50/2017 - può essere esercitato dalla data in cui decorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- sostanziale: esigibilità dell'imposta (coincidente con l'effettuazione dell'operazione in base ai criteri di cui all'art. 6 del decreto IVA);
- formale: possesso di una valida fattura (redatta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 21).

È solo da tale momento che il soggetto passivo (cessionario/committente) può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità di cui all'art. 25, D.P.R. n. 633/1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento all'acquisto di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Da quanto detto, discende che la grande importanza che riveste la corretta individuazione del momento di ricezione della fattura, che l'Agenzia delle Entrate ha individuato nella PEC, in altri sistemi che ne attestino la ricezione, ovvero nella corretta tenuta della contabilità.

E ciò al fine di consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti.

Nel provvedimento del 30 aprile 2018 si dispone che il Sistema di Interscambio (SDI), dopo aver ricevuto la fattura dal cedente/prestatore o da un intermediario abilitato, la recapiti al cessionario/committente.

Il problema che quindi si pone è la corretta individuazione per ciascun cessionario/committente dell'indirizzo PEC o di un altro indirizzo univoco a cui inviare la fattura.

Per ovviare alle difficoltà che potrebbero sorgere, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione un servizio di registrazione dell'indirizzo telematico, vale a dire una PEC o un codice destinatario (ossia un codice numerico composto da 7 cifre) prescelto per la ricezione del file (fattura).

Nel caso di registrazione, quindi, le fatture elettroniche vengono sempre recapitate all'Indirizzo telematico registrato. È del tutto evidente che, tenendo conto dei tempi tecnici richiesti dal processo di formazione, controllo ed invio del file, la fattura sarà ricevuta dal destinatario qualche giorno successivo rispetto a quello in cui il cedente o prestatore procede all'invio della fattura stessa.

È quindi naturale che vi sarà uno scollamento temporale tra emissione e ricezione della fattura elettronica; durante un incontro tra il Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e l'Agenzia delle Entrate è stato confermato che la nascita del diritto alla detrazione coincide con la data di ricezione della fattura e non con la data inserita nel documento (che necessariamente sarà anteriore come detto), con la conseguenza che per le fatture datate a fine mese, ricevute dal destinatario i primi giorni del mese successivo: il debito Iva nasce in capo al cedente nel mese di emissione del documento, mentre il diritto alla detrazione (pur nascendo il mese precedente) può essere esercitato solamente a partire dal mese successivo (quello di ricezione).

Come detto, dal 1° gennaio 2019, in base a quanto previsto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127 e dalla legge 27 dicembre 2017, n.205(Legge di Bilancio 2018) tutte le fatture emesse a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti privati residenti in Italia dovranno essere emesse solo in formato elettronico. Con una comunicazione inviata alle proprie associate, Assofiduciaria ha fatto il punto sul trattamento Iva delle operazioni realizzate dalle società fiduciarie, le quali sono chiamate a svolgere un'attività professionale complessa il cui compito consiste nella possibilità di intestare a proprio nome, beni, strumenti finanziari, azioni o quote, valori mobiliari appartenenti a terzi e, più in generale, di operare, in nome proprio ma per conto dei fiducianti, in base a specifico rapporto giuridico cui possono applicarsi le regole del mandato senza rappresentanza.

Le novità introdotte dal 1° gennaio 2019 hanno dunque un impatto unicamente sulle emissioni della fattura che dovrà essere emessa esclusivamente in formato elettronico, in luogo del previgente formato cartaceo, ma non anche in merito alla disciplina sostanziale IVA che resta ordinariamente applicabile. Quindi nulla muta sul piano sostanziale della disciplina che interessa le fiduciarie l'unica modifica riguarderà, appunto, le modalità di emissione e di ricezione della fattura, sia per quanto riguarda il ciclo attivo, che il ciclo passivo della fatturazione. Pertanto, in merito al ciclo attivo, se la società farà operazioni imponibili queste continueranno a rimanere tali attenendosi alla disciplina previgente e la fattura sarà emessa obbligatoriamente in formato elettronico. Se invece, la società fiduciaria ponga in essere operazioni esenti, queste continueranno a rimanere tali e potranno beneficiare della dispensa dagli obblighi di fatturazione (art. 22, comma 1, n. 5, d.P.R. n. 633 del 1972): resterà, però, altresì valida la regola per cui, qualora la fattura venga richiesta dal cliente, questa dovrà essere emessa in formato elettronico.

Va precisato che per quanto riguarda il ciclo passivo la società fiduciaria dovrà necessariamente ricevere la fattura in formato elettronico. Dunque, ai fini IVA per quanto riguarda quelle operazioni in cui la società fiduciaria agisce da intermediario rispetto al fiduciante (acquisto o vendita di titoli per conto del fiduciante) la prassi dell'emissione della "fattura fiduciaria" da parte della società fiduciaria resterà valida nonostante le novità descritte in materia di fatturazione elettronica tenendo conto però di alcune precisazioni.

Il trattamento IVA delle operazioni poste in essere dalle società fiduciarie nell'ambito della attività di amministrazione fiduciaria di beni appare sufficientemente delineato dalla nota sentenza della Suprema Corte di Cassazione 27 agosto 2001, n. 11267. Le operazioni che le società fiduciarie svolgono nei confronti dei terzi devono essere valutate alla luce della predetta sentenza della Cassazione secondo cui "l'applicazione delle norme in tema di IVA è legata a presupposti di carattere formale, che non consentono di distinguere tra le due posizioni appena delineate, come è evidenziato dall'art. 2, secondo comma, n. 3, e dall'art. 13, secondo comma, lett. b), d.p.r. 633/72, che, ricomprendendo tra le operazioni imponibili anche "i passaggi dei beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente", escludono che le vendite e gli acquisti effettuati in esecuzione di contratti di commissione possano essere imputati direttamente al committente. Tale principio non opera solo nei rapporti tra committente e commissionario, ma si estende ad ogni ipotesi in cui il soggetto passivo agisce in nome proprio ma nell'interesse di altro soggetto, come si desume dagli artt. 3, terzo comma, e dall'art. 13, terzo comma lett. b, dello stesso decreto che, in linea con quanto stabilito dal legislatore comunitario (art. 6, quarto paragrafo, direttiva CEE 77/388 del 17 maggio 1977) considerano il mandatario senza rappresentanza quale "operatore in proprio". Ed è quindi applicabile anche alle operazioni effettuate dal fiduciario nell'interesse del fiduciante, posto che anche tali atti, pur nella loro peculiarità, debbono essere inquadrati nel più ampio schema della interposizione gestoria (Cass. 23 giugno 1998, n. 6246)". Alla luce di tale orientamento risulta che il principio della trasparenza fiduciaria non opera con riferimento all'IVA, perché si tratta della teoria del doppio passaggio per cui le operazioni poste in essere dalla società fiduciaria devono essere separatamente analizzate e trattate: da un lato, si dovrà, dunque, verificare il regime IVA del trasferimento del titolo o del bene dal venditore alla società fiduciaria, da un altro, si dovrà analizzare il passaggio dalla società fiduciaria all'acquirente.

Per quanto riguarda il primo caso cioè i trasferimenti dei beni o titoli nei confronti della fiduciaria bisogna verificare se il venditore sia o meno soggetto passivo, ove non lo sia l'operazione sarà fuori campo IVA e non sarà necessario il rispetto di alcun obbligo di fatturazione.

Se il venditore dovesse essere soggetto passivo allora bisognerà prendere in considerazione l'emissione di fatturazione e a seconda del bene ceduto l'operazione sarà imponibile, esente o fuori campo IVA.

L'operazione fuori campo IVA potrebbe verificarsi ma in via del tutto remota. Invece se si tratta di titoli o partecipazioni, l'operazione sarà esente.

In tutti questi casi (ad eccezione delle operazioni escluse), l'operazione dovrà essere oggetto di fatturazione e pertanto dovrà essere emessa fattura elettronica. Non sarà dovuta fattura nel caso in cui il cedente sia soggetto passivo e ponga in essere un'operazione per la quale vale il regime di esonero dagli adempimenti.

Inoltre, il decreto introduce alcune disposizioni in materia di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate (art. 17).

In particolare, a decorrere dal 1° gennaio 2020, (e già dal 1° luglio 2019 per le società con volume d'affari superiore a 400.000 euro annui) il regime facoltativo di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 2, d.lgs. n. 127 del 2015 diviene obbligatorio, per tutti i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'art. 22, d.P.R. n. 633 del 1972, tra cui rientrano le società fiduciarie.

Dunque, le società fiduciarie continueranno ad essere esonerate dagli adempimenti di certificazione delle operazioni dei corrispettivi ove, come di norma avviene, si avvalgano di tale facoltà. Essi dovranno certificare l'operazione solo in caso di richiesta da parte del cliente.

Ciò nonostante saranno tenuto alla memorizzazione e registrazione dei corrispettivi con cadenza giornaliera. Pertanto, si ritiene che si dovrà fare riferimento alla data di incasso del corrispettivo per effettuare la registrazione; in altri termini, dovrebbe valere la c.d. "disponibilità" sul conto corrente bancario. Si auspicano però chiarimenti in quanto la norma, applicata pure dalle società fiduciarie, è immaginata per altre realtà economiche (tipicamente il commercio al minuto), sicché il suo funzionamento per soggetti che operano mediante movimenti bancari dovrà richiedere alcuni aggiustamenti.

In attuazione dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015, è stato emanato il DM 10.5.2019 (in vigore dal 2.6.2019), che individua le operazioni esonerate dai nuovi adempimenti di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Si precisa che gli esoneri disposti dal decreto in parola hanno carattere temporaneo. Infatti, per alcune tipologie di operazioni è previsto che l'esclusione operi fino al 31.12.2019; per altre tipologie di operazioni, fino alla data che verrà definita con un successivo decreto ministeriale.

Da ultimo, ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. a) e b) del DM 10.5.2019, sono escluse dall'applicazione del nuovo obbligo:

- a) le operazioni per le quali è attualmente previsto l'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale:
 - ai sensi dell'art.2 del DPR 696/96 (es. cessioni di tabacchi, di giornali quotidiani, periodici e libri, vendite per corrispondenza, ecc.);
 - ai sensi del DM 13.2.2015 (servizi connessi alla duplicazione della patente);
 - ai sensi del DM 27.10.2015(servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione resi a privati);
- b) le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito certificate mediante biglietto di trasporto (anche emesso da biglietterie automatizzate).

Per tali operazioni resta fermo l'obbligo di annotazione dei corrispettivi sull'apposito registro di cui all'art. 24 del DPR 633/72 e l'esonero dalla certificazione mediante scontrino o ricevuta fiscale.

