



Fatturazione elettronica: adesso si può! **Le norme in materia di fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva**

Un po' di chiarezza sulla recente circolare 45/E dell'Agenzia delle Entrate, sulle varie norme in materia e qualche consiglio utile

Le principali norme di riferimento, attualmente in vigore, che rendono possibile l'emissione di fatture elettroniche e, quindi, l'archiviazione ottica dei documenti, non solo dal punto di vista amministrativo-contabile, come già previsto dalla L. 1994 n. 489, ma anche dal punto di vista fiscale sono:

- il **D. Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52** (in tema di fatturazione elettronica);
- il **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004** - in seguito DMEF - (relativo alle modalità di conservazione su supporti digitali dei documenti rilevanti ai fini tributari);
- la **Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004 n. 11** (regole tecniche per la conservazione di documenti su supporto ottico).

Ulteriori indicazioni e specificazioni tecniche sono contenute, inoltre, nel:

- **TUDA 445/2000** (come modificato dal D.lgs. n. 10 del 2002) e dal gennaio 2006 nel Codice della Pubblica Amministrazione Digitale (D. Lgs. n. 82 del 2005)
- **DPCM 13 gennaio 2004** contenente le regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici (emesso sulla base dell'art. 6 del TUDA e rimarrà in vigore anche dopo l'entrata in vigore del Codice della PAD, almeno sino a quando non si interverrà sulla base dell'art. 71 dello stesso Codice).

La legislazione è pertanto da tempo completa in materia e mancano all'appello soltanto delle specificazioni tecniche (riguardanti alcune fasi della procedura di conservazione sostitutiva, non rilevanti comunque ai fini della sua validità) e che si attendono ancora dall'Agenzia delle Entrate.

Cosa è la fatturazione elettronica

La recente circolare ha pertanto chiarito che la fatturazione elettronica nulla ha a che vedere con l'invio delle fatture come allegato di una e-mail: infatti, questa procedura di trasmissione

delle fatture è da tempo utilizzata dalle imprese ed era da tempo consentita sulla base di precedenti provvedimenti della Agenzia delle Entrate, purché all'invio telematico della fattura seguisse la sua stampa cartacea e la sua tradizionale archiviazione. Si sottolinea, pertanto, che la fattura allegata ad una e-mail, se non viene emessa secondo le modalità previste dal DMEF, attraverso una fictio iuris, viene ancora oggi considerata come un normale documento analogico. E, infatti, già dal 1986 il Ministero delle Finanze aveva enunciato il principio dell'assoluta "ininfluenza del mezzo di trasmissione" della fattura, ricollegando tuttavia la legittimità del procedimento alla necessaria "formazione materiale dell'esemplare": detto altrimenti, alla "stampa" della fattura.

Con il Decreto Legislativo del 20 febbraio 2004 n. 52 si introduce invece 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.

Come chiarito dal legislatore e, quindi, dalla recente circolare (poco innovativa, in verità, rispetto alle leggi che vuole interpretare), va anzitutto evidenziato come la fattura in formato digitale per poter essere considerata "fattura elettronica" ai fini tributari non possa contenere "macroistruzioni", né "codici eseguibili", tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati rappresentati. La stessa, in altre parole, deve essere un "**documento statico non modificabile**", ossia un documento informatico il cui contenuto risulti nel tempo immutabile e non alterabile. Per attestare la data, l'autenticità della provenienza della fattura e l'integrità del suo contenuto è necessaria, inoltre, l'apposizione, su ciascuna fattura o sul lotto di fatture, del **referimento temporale** e della **firma elettronica qualificata** dell'emittente (si ricorda che l'unica firma elettronica riconducibile a questa fattispecie è al momento la firma digitale).

In alternativa all'impiego della firma digitale e dell'utilizzo del referimento temporale, possono essere utilizzati sistemi di **Electronic Data Interchange** (sistema di trasmissione elettronica dei dati, più noti con l'acronimo "EDI"), purché detti sistemi siano in concreto idonei ad attestare la data, l'autenticità e l'integrità delle fatture emesse (secondo le indicazioni fornite dalla Raccomandazione della Commissione Ce n. 94/820/Ce del 19 ottobre 1994).

La fattura elettronica, per il resto, è – da un punto di vista contenutistico - del tutto equivalente ad una fattura cartacea e, come questa, deve essere sempre redatta secondo le indicazioni fornite dall'art. 21, comma 2, D.P.R. 633/72 (come integrate dal D. Lgs. 52/2004). La fattura elettronica, pertanto, non



può essere emessa in via "sintetica", dovendo sempre riportare in modo dettagliato le indicazioni obbligatorie. Ciò non esclude, tuttavia, la possibilità di inserire una sola volta le indicazioni comuni alle diverse fatture, dirette allo stesso destinatario, emesse in un unico lotto, purchè per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni richieste. Inoltre, per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo destinatario può essere emessa una sola fattura.

Quando si può ricorrere alla fatturazione elettronica

Un'indicazione di legge molto importante – che certo non può essere taciuta – subordina la possibilità di ricorrere al sistema di fatturazione elettronica al previo raggiungimento di un **accordo** tra i soggetti in gioco, ossia tra emittente e destinatario della fattura (come confermato, infatti, dal nuovo 3° comma dell'art. 21 D.P.R. 633/72).

La norma testè citata non disciplina però i contenuti di detto accordo, i quali in concreto potranno dunque essere i più vari. Nel silenzio della legge, pare tuttavia quanto mai opportuno disciplinare contrattualmente anche la "modalità tecnica" di trasmissione e lo "standard" utilizzato in detta fase ed in quella di archiviazione, come pure la "periodicità" di trasmissione delle fatture. Appare utile, quindi, sottolineare come in questa materia assumano un'importanza rilevante i **contratti e le regolamentazioni tecniche intercorrenti tra le parti in gioco**; giova ricordare, infatti, che i servizi di fatturazione e conservazione possono essere affidati oggi in outsourcing a soggetti terzi (come espressamente previsto dal D. Lgs. 52/2004 e dal DMEF).

Quando la fattura elettronica si considera emessa

La fattura elettronica inoltrata per via telematica si ha per emessa nel momento della sua trasmissione, ossia nel momento in cui il documento informatico è trasmesso per via elettronica al destinatario (si deve far riferimento, in proposito, alle disposizioni contenute nell'articolo 45, comma 2, del dlgs. n. 82 del 2005, il quale dispone che "il documento informatico trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore"). Sarà molto utile, se non indispensabile, affidarsi a sistemi di PEC (Posta Elettronica Certificata). Peraltro, l'emissione della fattura può coincidere con il momento in cui la fattura elettronica è messa a disposizione del destinatario al quale venga inviato un semplice messaggio (e-mail) contenente un protocollo di comunicazione ed un link di collegamento al server ove la fattura è reperibile. In tal modo il destinatario, collegandosi al sito, può effettuare in qualsiasi momento il download della fattura, ossia scaricare il documento elettronico.

La conservazione della fattura elettronica

Per quanto riguarda invece, la conservazione della fattura elettronica, il D. Lgs. 52/2004 dispone, anzitutto, nell'art. 39, comma 3, DPR 633/72 (come modificato ex art.2 D.Lgs. 52/04) che "le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma". La norma così prosegue: "**Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica**". In caso di "archiviazione elettronica" delle fatture (da intendersi ai fini giuridico/tecnici "conservazione" ai sensi della deliberazione CNIPA n. 11 e secondo le indicazioni del DMEF) essa va effettuata entro 15 giorni dalla loro emissione/ricezione, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972 (così dispone l'art. 3 2° comma del DMEF).

Per quanto riguarda il processo di conservazione e, quindi, l'esibizione delle fatture occorre pertanto far riferimento al DMEF (che rimanda alla deliberazione CNIPA). Resta fermo, quindi, che il processo di conservazione delle fatture elettroniche (emesse con l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata) si perfeziona con la **sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei documenti** (ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti stessi) da parte del responsabile della conservazione. Occorre sottolineare pertanto che **non occorre la presenza del notaio per il completamento della procedura di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche** (o di altri documenti contabili che nascono elettronici). L'apposizione della firma digitale e della marca temporale di un pubblico ufficiale sarà necessaria solo in caso di conservazione sostitutiva di quei pochi documenti analogici contabili che devono considerarsi "originali unici" (*il documento analogico o cartaceo può essere unico o non unico, se, in questo secondo caso, sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi*). Le fatture analogiche ovviamente non sono "originali unici" e, quindi, la loro conservazione sostitutiva termina con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale del responsabile della conservazione. Così è ben specificato nella deliberazione CNIPA n. 11 (richiamata espressamente DMEF) e i dubbi interpretativi che ancora in qualcuno permangono - a causa di un errore materiale in cui è incorso il legislatore nel DMEF del 23 gennaio 2004 (il quale si è semplicemente dimenticato di inserire l'aggettivo "unici" nel comma 3 dell'art. 4 dedicato alla conservazione sostitutiva dei documenti analogici - aggettivo pur contenuto nelle definizioni contenuto nell'art. 1) - saranno dissipati dal prossimo provvedimento della Agenzia delle Entrate che interverrà sulla materia.

Anche qui, pertanto, non sorgono grossi problemi interpretativi, anche se ancora si attendono delucidazioni in merito alla **precisa individuazione dei "documenti originali unici"**



(per i quali è prevista la presenza del pubblico ufficiale a chiusura del procedimento di conservazione sostitutiva) e ad alcune modalità tecniche-operative che consentiranno **l'esibizione telematica dei documenti contabili conservati digitalmente** (art. 6 2° comma DMEF) e soprattutto **l'invio all'agenzia delle entrate della cosiddetta "superimpronta"** del proprio archivio informatico (con firma digitale e marca temporale del responsabile della conservazione) da effettuarsi alle agenzie delle entrate competenti "per estendere la validità dei documenti elettronici" (art. 5 1° comma DMEF).

Da nostre fonti, i tempi di questo ulteriore e analitico provvedimento interpretativo del DMEF da parte dell'Agenzia delle Entrate (nel quale – a quanto ci è dato di sapere – si interpreterà in maniera estesa ed elastica il concetto di "documento analogico originale non unico" a tutto vantaggio dei processi di conservazione sostitutiva delle imprese) non sono immediati, ma occorre sottolineare una volta per tutte che – in attesa di questo ulteriore provvedimento – tutti i processi di emissione elettronica e conservazione sono assolutamente legittimi e possono essere iniziati.

LA FATTURA ELETTRONICA IN SINTESI

- ha la forma di "documento statico non modificabile": non può, dunque, contenere macroistruzioni o codice eseguibile
- si ha per emessa all'atto della sua trasmissione per via elettronica, che presuppone un preventivo accordo con il destinatario
- se allo stesso destinatario sono trasmesse più fatture in unico lotto, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta (c.d. fattura "riepilogativa")
- la data, la provenienza e l'integrità del contenuto sono garantite mediante l'apposizione, su ciascuna fattura o sul lotto di fatture, del riferimento temporale e della firma digitale dell'emittente ovvero mediante sistemi EDI di trasmissione dei dati
- il processo di fatturazione elettronica può essere dato in outsourcing: in tal caso il terzo deve annotare in fattura detta circostanza
- le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica devono essere conservate nella medesima forma
- il processo di conservazione delle fatture deve essere

condotto entro 15 giorni dall'emissione (ciclo attivo) o dal ricevimento (ciclo passivo) di esse

- la conservazione di una fattura inviata in formato crittografato deve obbligatoriamente avvenire "in chiaro"
- in caso di controlli, le fatture elettroniche devono poter essere stampabili e trasferibili su altro supporto informatico
- il processo di conservazione di una fattura elettronica – effettuato secondo le modalità indicate dalla deliberazione CNIPA n. 11 del 2004 - termina con l'ulteriore apposizione di firma digitale e marca temporale da parte del responsabile della conservazione
- il processo di conservazione sostitutiva di una fattura analogica - che inizia con il riversamento e la memorizzazione della relativa immagine effettuati secondo le modalità indicate dalla deliberazione CNIPA n. 11 del 2004 - termina con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale da parte del responsabile della conservazione (senza che sia necessaria la presenza del pubblico ufficiale)

Fonte: www.punto-informatico.it
Avv. Andrea Lisi www.studiol.it
Avv. Luca Giacomuzzi www.lucagiacomuzzi.it