



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

CORSO DI LAUREA

Economia e Management

PROVA FINALE

**L'INTRODUZIONE DEL DIGITALE NEI DOCUMENTI CONTABILI:
LA FATTURAZIONE ELETTRONICA**

RELATRICE:

CH.MA PROF.SSA ANTONELLA CUGINI

**LAUREANDO: LAZZARIN PAOLO
MATRICOLA N. 1043466**

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

INDICE

INTRODUZIONE.....	3
CAPITOLO 1: LA FATTURA IN GENERALE.....	5
1.1 Un quadro generale sul documento Fattura.....	5
1.2 La modalità di gestione delle fatture cartacee.....	7
CAPITOLO 2: LA FATTURA ELETTRONICA.....	9
2.1 L'evoluzione della normativa.....	9
2.2 Contenuto e requisiti della fattura elettronica.....	12
2.3 L'obbligatorietà della fattura elettronica.....	14
2.4 Aspetti tecnici.....	15
2.4.1 Adempimenti dei soggetti emittenti.....	16
2.4.2 L'invio al Sistema di Interscambio.....	21
2.4.3 Adempimenti dei soggetti riceventi.....	23
2.4.4 La registrazione delle fatture elettroniche emesse e ricevute.....	25
2.4.5 I maggiori problemi tecnici riscontrati.....	27
2.5 I vantaggi della fatturazione elettronica.....	30
CAPITOLO 3: CENNI SULLO SPLIT PAYMENT.....	33
3.1 La normativa in generale e i soggetti interessati.....	33
3.2 Le novità negli adempimenti riguardanti la fattura elettronica.....	34
3.3 Aspetti pratico-amministrativi dello split payment.....	36
CAPITOLO 4: LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA.....	38
4.1 La normativa in generale.....	38
4.2 Il responsabile della conservazione sostitutiva.....	40

CAPITOLO 5: LE SOLUZIONI OFFERTE PER LA GESTIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA.....	41
5.1 Le soluzioni offerte alle PA.....	41
5.2 Le soluzioni offerte alle imprese.....	43
CAPITOLO 6: LA FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA I PRIVATI.....	44
CONCLUSIONE.....	46
NORMATIVA DI RIFERIMENTO.....	48
BIBLIOGRAFIA.....	49
SITOGRAFIA.....	51

INTRODUZIONE

Gestire procedure amministrative ai fini contabili e fiscali di una società o di una ditta individuale è un compito che presuppone a monte un continuo aggiornamento delle normative e delle tecniche esecutive.

Gli studi contabili sono quelli che più risentono di questa evoluzione perché devono soddisfare le richieste dei propri clienti, specialmente quelli rappresentanti piccole e medie imprese, che si rivolgono a loro per la tenuta della contabilità e la gestione di tutti i relativi adempimenti burocratici.

Se viene preso in esame l'ultimo decennio si denota una vera e propria tendenza alla digitalizzazione degli iter burocratico-amministrativi. Questo indubbiamente grazie ai progressi della tecnologia, che offre la possibilità di risparmiare sui costi di cancelleria e di spedizione dando il vantaggio di restare nel proprio ufficio.

Si pensi per esempio all'importanza che negli ultimi anni hanno assunto i servizi online messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, uno tra tutti il servizio *Entratel*, che consente la trasmissione telematica di documenti, dichiarazioni ed atti che prima andavano consegnati a mano nel Comune di residenza del soggetto contribuente.

Sul campo della comunicazione elettronica menzione speciale va fatta sulla posta elettronica certificata (PEC), un sistema che fornisce al mittente una documentazione elettronica avente valenza legale e attestante l'invio e la consegna dei documenti.

Negli ultimi due anni poi l'attuale Governo ha dato il via ad una serie di riforme che sono andate ad aumentare gli strumenti digitali in modo tale da ottenere, non solo cospicui risparmi, ma anche maggiori controlli sull'evasione fiscale.

Il processo di digitalizzazione ha riguardato non solo la semplificazione di alcune procedure come, ad esempio, il nuovo modo di assolvere l'imposta di bollo o il nuovo sistema per contribuenti e imprese di ottenere il DURC (Documento Unico di Regolarità Contributiva) online, ma anche l'incentivazione all'utilizzo di pagamenti elettronici attraverso l'obbligo di avere il POS bancario per commercianti e professionisti, o attraverso il pagamento di assegni bancari o circolari mediante invio con PEC delle loro immagini convalidate con firma digitale (c.d. assegno elettronico).

Anche i documenti contabili che accompagnano quotidianamente i rapporti commerciali tra imprese e imprese o tra imprese ed enti pubblici stanno subendo una digitalizzazione. In base al decreto di attuazione della delega fiscale entro breve sarà possibile, o in certi casi obbligatorio, usare lo scontrino telematico al posto di quello cartaceo.

Tra tutte le novità digitali ha destato maggior curiosità e interesse quella riguardante l'obbligatorietà della fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione.

Questa novità può essere affiancata al processo di dematerializzazione dei documenti, che è al centro dell'azione di Riforma della pubblica amministrazione.

Secondo l'art. 42 del Codice dell'Amministrazione Digitale, gli uffici pubblici devono provvedere all'adozione di criteri per evitare o ridurre in maniera significativa la creazione di nuovi documenti cartacei ed eliminare i documenti cartacei attualmente esistenti negli archivi, sostituendoli con opportune registrazioni informatiche.

CAPITOLO 1: LA FATTURA IN GENERALE

1.1 Un quadro generale sul documento fattura

La fattura è il documento aziendale in grado di rappresentare nel tempo un'operazione commerciale da cui possono scaturire risvolti fiscali, civili, penali e finanziari.

Più specificatamente, è un documento amministrativo obbligatorio che viene redatto dal venditore (cedente o prestatore), titolare di Partita Iva¹, per comprovare l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi e il diritto a riscuoterne il prezzo.

Essa è definita dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972 che ne stabilisce anche contenuti, forme e modalità ai fini della regolarità.

Grazie agli elementi presenti nella fattura non solo è possibile identificare i soggetti e l'oggetto dell'operazione di compravendita, i corrispettivi, tutti i dati necessari per la determinazione della base imponibile, l'aliquota e l'imposta dovuta a seguito dell'operazione, ma anche esercitare la cosiddetta *rivalsa IVA*². La fattura infatti riveste una notevole importanza sul piano fiscale rappresentando il mezzo tecnico attraverso il quale, nel momento dell'emissione, viene trasferito l'onere fiscale dell'imposta al cessionario (se si tratta di una vendita) o al committente (se si tratta di un servizio).

Le normative vigenti stabiliscono che la fattura debba essere emessa in momenti diversi a seconda dell'oggetto del contratto di compravendita; infatti in caso di cessioni di beni mobili il momento impositivo per la sua emissione è rappresentato dalla consegna o dalla spedizione del bene; se invece si tratta di cessione di immobili il momento rilevante per l'emissione diventa la stipula del contratto. Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, è da considerarsi rilevante ai fini dell'emissione l'atto del pagamento.

La fattura può essere immediata o differita. Nel primo caso viene emessa e consegnata o spedita al cliente entro lo stesso giorno di effettuazione della cessione del bene o della prestazione del servizio, mentre nel secondo, essendo i beni oggetto della vendita accompagnati da documento di trasporto (DDT), la fattura viene emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettiva consegna del bene.

Va comunque precisato che per uso comune si preferisce emettere la fattura differita entro il mese di emissione dei documenti di trasporto.

¹ Sequenza di cifre che identifica univocamente un soggetto che esercita un'attività rilevante ai fini dell'imposizione fiscale indiretta (IVA).

² Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta.

La fattura non va confusa con altri documenti simili o complementari, come per esempio la accompagnatoria, che riunisce in uno stesso documento gli elementi della fattura e le informazioni sul trasporto dei beni ceduti, oppure la fattura pro forma, che non è una vera e propria fattura, ma una sorta di anticipazione della fattura stessa, che verrà emessa in un secondo momento e che viene solitamente usata dai professionisti o nelle traslazioni con l'estero al fine di far ottenere al cliente le aperture di credito dagli istituti bancari.

Un documento equiparato alla fattura è la parcella, che viene usato dai professionisti esponendo le spese e le competenze riferite alla prestazione professionale.

Diversi sono invece quei documenti che comportano variazioni rispetto alle fatture emesse quali le note di debito e le note di credito.

Le note di debito vanno ad integrare una fattura precedentemente emessa che contiene inesattezze sull'ammontare dell'imponibile o sulla relativa imposta.

Le note di credito, invece, vanno a stornare una fattura precedentemente emessa, consentendo di recuperare la maggiore imposta versata. La rettifica può essere effettuata solo dal cedente o prestatore e mai dal cessionario o committente.

Non tutti i titolari di Partita IVA sono obbligati ad emettere fattura; infatti i commercianti al dettaglio, i titolari di esercizi pubblici (gestori di bar, pizzerie, gelaterie, ristoranti, alberghi, autotrasporti di persone, ecc.), e gli artigiani che effettuano prestazioni di servizi in locali aperti al pubblico o presso l'abitazione del cliente ponendosi in rapporto immediato e diretto con il privato consumatore (meccanici, elettricisti, parrucchieri, idraulici, gommisti, falegnami, ecc.) non devono emettere fattura, a meno che la stessa non sia richiesta dal cliente (art. 22 D.P.R. 633/1972).

Tutti questi soggetti sono però obbligati a dichiarare i corrispettivi percepiti nell'esercizio della propria attività attraverso due alternativi documenti certificativi delle vendite quali lo scontrino e la ricevuta fiscale.

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 (se avviene prima del pagamento).

La ricevuta fiscale viene invece compilata in duplice copia mediante bollettario a ricalco: un esemplare deve essere rilasciato al cliente, l'altro invece deve essere conservato dal dettagliante o dall'artigiano che lo ha emesso.

Le ricevute fiscali sono stampate da tipografie autorizzate dal Ministero dell'economia e delle finanze.

Sia lo scontrino che la ricevuta hanno un contenuto minimo obbligatorio.

Sono esonerati dall'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale le imprese commerciali della grande distribuzione organizzata, i benzinai per la vendita di carburanti, le edicole per la vendita di quotidiani e riviste periodiche, i tabaccai per la vendita di valori bollati e tabacchi e le imprese che vendono merci mediante distributori automatici o in forma itinerante in stazioni ferroviarie, stadi, teatri, cinema.

Avendo una notevole rilevanza ai fini fiscali la fattura deve essere registrata correttamente nella contabilità gestionale dell'azienda emittente e ricevente.

Tutte le fatture emesse 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, mentre se si tratta di fatture differite l'annotazione può essere eseguita entro il termine di emissione della fattura stessa.

È da tenere presente, però, che per il calcolo dell'IVA a debito di un determinato mese, si fa riferimento al mese di consegna o spedizione della merce e non alla data di registrazione della fattura differita.

Le fatture passive, ovvero quelle ricevute, e le bollette doganali relativi agli acquisti di beni e servizi devono essere innanzitutto numerate progressivamente man mano che pervengono e poi devono essere annotate, in apposito registro, secondo la numerazione attribuita, indicando la data di emissione, il soggetto emittente, l'importo dell'operazione, l'aliquota e l'imposta.

Anche le fatture ricevute devono essere annotate in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta (art. 25 D.P.R. 633/1972).

La registrazione della fattura passiva può essere effettuata al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui la fattura è stata ricevuta.

1.2 Le modalità di gestione delle fatture cartacee

Nel caso di operazioni effettuate tra aziende private (B2B), la normativa, al momento, non prevede uno schema vincolante per redigere una fattura. È infatti sufficiente che essa contenga gli elementi previsti dalla legge e che venga redatta in duplice esemplare, dove il primo esemplare, detto comunemente "originale", deve essere perfettamente uguale al secondo esemplare, detto "copia".

La fattura quindi può essere realizzata mediante una penna, due fogli bianchi e una carta carbone (per produrre il secondo esemplare), o senza usare quest'ultima semplicemente fotocopiando l'originale, che a sua volta può comunque essere redatta usando un apposito software da PC.

Per quanto riguarda l'emissione della fattura la circolare Ministeriale n. 36/E del 6/12/2006, ha chiarito che è possibile inviare le fatture tramite fax o e-mail. In particolare, secondo l'amministrazione finanziaria tale invio rappresenta una mera consegna o spedizione mediante strumenti elettronici; la fattura in questo caso deve essere comunque materializzata sotto forma cartacea dall'emittente e, se soggetto IVA, anche dal destinatario.

Infine il documento in questione, rappresentando un atto contabile a tutti gli effetti, deve essere custodito e conservato per dieci anni, come stabilisce l'art. 2220 del Codice Civile. Tutto ciò per poter documentare esaurientemente i fatti aziendali, qualora sorgano controversie di ordine fiscale, societario e commerciale.

Si può perciò constatare che questa procedura di emissione e conservazione di fatture comporta un notevole utilizzo di carta e richiede la disponibilità di uno spazio fisico per l'archiviazione.

Secondo Billentis, società di consulenza specializzata in soluzioni di e-billing³ ed e-invoicing⁴, sono circa 30 miliardi ogni anno⁵ le fatture scambiate in Europa tra aziende (B2B) e tra aziende e PA (B2G).

Ai fini del risparmio, è diventata necessaria nel tempo una riforma a livello europeo riguardante la gestione di un documento così comune e usato come la fattura.

³ È la gestione digitale dei documenti di certificazione delle transazioni B2C (Business to Consumer) che, in genere, segue il pagamento per beni e servizi effettuato attraverso sistemi di transazione elettronica (ad esempio: tramite l'online banking), sistema integrato al quale ci si riferisce con l'acronimo EBPP (electronic bill presentment and payment).

⁴ È la fatturazione elettronica nel settore B2B.

⁵ Dati del 31/12/2014.

CAPITOLO 2: LA FATTURA ELETTRONICA

2.1 L'evoluzione della normativa

Della fattura elettronica e delle regole per la sua compilazione, trasmissione e conservazione si è iniziato a parlare con l'introduzione nell'ordinamento europeo della Direttiva 2001/115/CE del Consiglio del 20 dicembre 2001, recepita in Italia dal Decreto Legislativo del 20 febbraio 2004 n.52, che ha inoltre modificato gli articoli 39 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 relativi alla tenuta e conservazione dei registri e dei documenti e agli accessi, ispezioni e verifiche.

L'art 1 del Decreto Legislativo 52/2004 ha disposto una prima integrale sostituzione dell'art 21, D.P.R. n. 633/1972, innovando la norma che disciplina la fatturazione sia sotto il profilo dell'individuazione del soggetto obbligato all'emissione del documento; sia dal punto di vista della determinazione del suo contenuto e del momento di emissione della stessa.

Con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004, invece, sono state per la prima volta stabilite le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici, ovvero la cosiddetta "*conservazione sostitutiva*".

La Direttiva 2001/115/CE è successivamente confluita nella Direttiva del 2006/112/CE (rifusione VI Direttiva IVA) nella quale viene data una definizione di fatturazione elettronica (art 217), regolata la trasmissione per via elettronica (artt. da 232 a 237), indicati gli obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture (artt. da 244 a 248) e disciplinato il diritto di accesso alle fatture archiviate per via elettronica in un altro Stato membro.

Grazie a queste prime leggi si è riusciti già nel 2005 attraverso la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.45/E del 19 ottobre a intendere la fattura elettronica come un documento informatico predisposto in forma elettronica secondo specifiche modalità che garantiscono l'integrità dei dati contenuti e l'attribuzione univoca del documento al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla stampa su supporto cartaceo.

La fattura elettronica si denota quindi in questo caso come documento informatico⁶, ovvero rappresentazione informatica di atti, fatti e dati giuridicamente rilevanti.

Nella citata Circolare n.45/E/2005 è stato specificato che la trasmissione elettronica costituisce una ulteriore modalità di emissione delle fatture, di cui è possibile avvalersi solo in

⁶ art. 15, comma 2, Legge 15.03.1997 (c.d. Legge Bassanini).

caso di preventivo accordo tra le parti, in quanto il cessionario o committente deve essere in possesso degli strumenti tecnici idonei alla ricezione del documento.

È con l'articolo 1, comma da 209 a 214, della Legge 28.12.2007 (Finanziaria 2008), che viene richiesto di fare il punto della situazione circa le modalità di emissione, trasmissione e conservazione della fattura elettronica secondo le indicazioni contenute nel D.P.R. 26.10.1972, n.633 come modificato dal D.Lgs 20.02.2004, n.52; e viene introdotto l'obbligo di emettere fatture esclusivamente in formato elettronico nei confronti di amministrazioni statali, enti pubblici nazionali, Regioni e Province autonome.

Il primo decreto attuativo della Legge n.244 del 2007 è il Decreto del 7 marzo 2008⁷ che individua nell'Agenzia delle entrate il gestore del Sistema di interscambio (SDI) per l'invio e la ricezione delle fatture elettroniche verso la PA, definendone compiti e responsabilità. Il Decreto in questione ha individuato poi nella Sogei Spa la struttura dedicata ai servizi strumentali e alla conduzione tecnica del SDI.

Il secondo decreto attuativo dell'art.1 comma da 209 a 214 della Legge Finanziaria 2008 è stato il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n.55 del 3 aprile 2013 in base al quale sono state rese operative le regole tecniche per la gestione dei processi di fatturazione elettronica verso la PA e individuate, per classi di pubbliche amministrazioni, le date di decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica; ovvero 6 giugno 2014 per ministeri, agenzie fiscali, enti previdenziali e assistenziali e 31 marzo 2015⁸ per tutte le altre pubbliche amministrazioni incluse nell'elenco ISTAT denominato "*Elenco delle Amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato*" (comprese le amministrazioni locali).

Altra legge rilevante ai fini della fatturazione elettronica è la n.228 del 24 dicembre 2012 (c.d. Legge di stabilità), che introduce una serie di novità in materia di fatturazione. La legge recepisce la Direttiva n.2010/45/UE⁹ nella quale tra le varie disposizioni si incoraggiano gli stati membri a dotarsi di un adeguato quadro normativo, organizzativo e tecnologico per gestire in forma elettronica l'intero ciclo degli acquisti.

Attraverso la legge di Stabilità 2013 si avvia un processo che prevede una serie di semplificazioni fiscali e tributarie volte a ridurre gli oneri amministrativi per i cittadini e le imprese. La legge tocca la tematica della fattura elettronica con l'articolo 1 co. 325 lett. d),

⁷ Gazzetta Ufficiale n.118 del 22/05/2013.

⁸ Data inizialmente individuata nel 6 giugno 2015, ma anticipata con il D.L. 24 aprile 2014, n.66, c.d. Decreto IRPEF 2014 (convertito con Legge n.89/2014).

⁹ Modificativa della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

modificando radicalmente i commi da 1 a 6 dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di fatturazione delle operazioni.

In particolare viene modificato il contenuto della fattura in generale e regolamentata l'emissione e la modalità della fattura elettronica.

Nel nuovo comma 1 dell'art.21, in sostanza, la fattura elettronica viene di fatto equiparata a quella cartacea in modo da garantirne la più ampia diffusione.

La norma prevede che per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico, che il ricorso alla fattura elettronica deve essere subordinato all'accettazione da parte del destinatario e infine indica che l'emissione della fattura, cartacea o elettronica, avviene all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.

Nella Circolare n. 18/E/2014 l'Agenzia delle entrate chiarisce che l'elemento determinante per distinguere le fatture elettroniche da quelle cartacee non è il tipo di formato originario usato per la propria creazione, ma la modalità di invio, che deve essere in formato elettronico al momento della trasmissione (messa a disposizione), ricezione e accettazione.

Sempre l'Agenzia afferma che non si considera "elettronica" (quindi si considera cartacea) la fattura emessa tramite un software di contabilità o di elaborazione di testi, e poi inviata e ricevuta in formato cartaceo.

Si considera invece "elettronica" la fattura emessa in formato cartaceo, trasformata in documento informatico, inviata e ricevuta tramite canali telematici (per esempio la posta elettronica), a condizione che siano rispettati i requisiti di legge (autenticità dell'origine, integrità del contenuto e leggibilità)

L'art. 21, co. 1, D.P.R. n. 633/72 indica espressamente che tra le condizioni richieste per la qualificazione della fattura come "elettronica" vi sia l'accettazione da parte del destinatario.

Il termine "accettazione", chiarisce sempre la Circolare n.18/E/2014, non presuppone necessariamente un accordo formale fra le parti, precedente o successivo alla fatturazione. Quindi un accordo preventivo, per quanto utile e opportuno, non è di per sé indispensabile, come invece era previsto nella Circolare n.45/E/2005.

La necessità del requisito dell'accettazione da parte del destinatario evidenzia l'asimmetria tra emittente e destinatario della fattura; infatti la decisione del venditore di fatturare elettronicamente non vincola l'acquirente, ma quest'ultimo decide in totale autonomia se accettare o meno il documento informatico.

Laddove l'emittente trasmetta o metta a disposizione del ricevente una fattura elettronica, anche se quest'ultimo non accetti tale processo, la fattura rimarrà elettronica in capo al primo, con conseguente obbligo di conservazione sostitutiva.

Il destinatario della fattura elettronica resta libero di decidere o meno di accettare tale processo.

Il legislatore punta così all'autonomia dei soggetti in modo da creare le premesse per la più ampia diffusione dello strumento informatico di fatturazione attraverso la sottrazione dei soggetti stessi da imposizioni sulle conseguenti modalità di conservazione (elettronica o analogica) della fattura.

2.2 Contenuto e requisiti della fattura elettronica

Il modificato art. 21 del D.P.R. 633/1972 al comma 2 indica quello che deve essere il contenuto minimo obbligatorio di una qualsiasi fattura (sia essa cartacea o elettronica).

La fattura deve contenere la data di emissione e il numero progressivo che la identifichi in modo univoco. Vanno precisati poi ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti. Non deve mancare il numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore e ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; deve essere inserito inoltre il numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente¹⁰, nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, basta il semplice codice fiscale.

Nella fattura vanno indicati natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione; i corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art.15, primo comma, n.2 e i corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono.

Nella fattura indispensabili sono inoltre l'indicazione dell'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro; ed infine l'eventuale annotazione

¹⁰ In caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'UE va inserito il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento.

che la fattura è stata emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente, ovvero da un terzo.

L'art.21, comma 3, D.P.R. n.633/72 pone in capo all'emittente l'obbligo di assicurare il rispetto di alcuni specifici requisiti dal momento dell'emissione della fattura fino al termine del periodo di conservazione. Questi requisiti sono l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura.

La Circolare n. 18/E/2014, fornisce chiarimenti sui succitati requisiti affermando che per autenticità dell'origine s'intende che l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente deve essere certa. Le Note esplicative alla Direttiva 2010/45/UE precisano che la garanzia dell'autenticità dell'origine riguarda anche il cessionario/committente. Quindi sia il fornitore/prestatore, che il cessionario/committente possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro.

Con "integrità del contenuto", secondo la circolare, ci si riferisce al fatto che il contenuto della fattura non può essere alterato o modificato, anche qualora il relativo formato venga convertito in altri (ad esempio da MS word a XML). L'utilizzo di formati diversi, a condizione che sia garantita l'integrità del documento, consente al destinatario della fattura di presentare i dati in un modo diverso, per adattarli al proprio sistema informatico. Le Note esplicative precisano l'obbligatorietà del requisito sia nei confronti del fornitore/prestatore che del cessionario/committente, indipendentemente l'uno dall'altro.

L'ultimo requisito imposto dalla legge alla fattura elettronica è quello della "leggibilità" inteso nel senso che la fattura e i propri dati devono essere resi prontamente disponibili, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile su schermo o tramite stampa; inoltre deve essere possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato.

La Circolare n.18/E/2014 chiarisce che la fattura può essere resa leggibile anche solo in sede di accesso, ispezione o verifica da parte degli organi accertatori, poiché il legislatore, come risulta dalle note esplicative alla Direttiva 2010/45/UE, prescrive esclusivamente l'obbligo di dotarsi della strumentazione a rendere il formato comprensibile.

2.3 L'obbligatorietà della fattura elettronica

Attualmente la legge¹¹ obbliga l'emissione della fattura in forma elettronica solo per i soggetti che intrattengono rapporti commerciali con la pubblica amministrazione stabilendo di fatto il divieto per le amministrazioni pubbliche di accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea.

Senza l'emissione e la trasmissione di fattura elettronica l'amministrazione pubblica acquirente non può procedere al pagamento, nemmeno parziale, fino all'invio in forma elettronica.

Come stabilito dal D.M. n.55 del 3 aprile 2013 l'obbligo di fatturazione è partito il 6 giugno 2014 e ha riguardato le fatture emesse a ministeri, agenzie fiscali, enti nazionali di previdenza e assistenza sociale¹² (INPS, INARCASSA, CNPADC, ENPAM, CIPAG, ENPACL, ecc.), ma già dal 6 dicembre 2013 il Sistema di interscambio è stato disponibile per le amministrazioni che, volontariamente o sulla base di specifici accordi con tutti i propri fornitori, hanno voluto avvalersene per la ricezione delle fatture elettroniche.

Il 31 marzo 2015 poi la fatturazione elettronica è diventata obbligatoria anche verso tutte le altre amministrazioni pubbliche, comprese quelle locali. Più precisamente da questa data tra le pubbliche amministrazioni destinatarie di fatture elettroniche sono ricompresi tutti i soggetti, anche autonomi¹³, che concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale e che sono inseriti nel conto economico consolidato dello Stato e individuati entro il 30 settembre di ciascun anno nell'elenco ISTAT (amministrazioni pubbliche di cui all'art.1, comma 2 della legge 196/2009).

Vanno considerate destinatarie di fattura elettronica anche tutte le amministrazioni di cui all'art.1, comma 2, D.Lgs. 30 marzo 2001, n.165 e in ogni caso le Autorità indipendenti¹⁴.

Sono quindi comprese aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Provincie, i Comuni, le Comunità montane, le istituzioni universitarie, le Camere di Commercio, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale e tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali. Tra i destinatari sono incluse anche le federazioni e gli ordini professionali¹⁵ in quanto enti pubblici non economici.

¹¹ Art. 1, commi da 209 a 214, della Legge 24 dicembre 2007 n.244 con conseguenti decreti attuativi: Decreto del 7 marzo 2008 e D.M. n.55 del 3 aprile 2013.

¹² Individuati come tali nell'elenco delle amministrazioni pubbliche pubblicato dall'ISTAT entro il 31 luglio di ogni anno

¹³ Sono destinatarie dell'obbligo di fatturazione elettronica anche le amministrazioni autonome individuate all'art.1 comma 209, Legge n.244/2007.

¹⁴ Come l'autorità garante della concorrenza e del mercato, l'autorità per le garanzie nelle comunicazioni, il garante per la protezione dei dati personali, la CONSOB, l' istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo (ISVAP), l'autorità per l'energia elettrica e il gas, l'autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, la commissione di garanzia per l'attuazione della legge sullo sciopero nei servizi pubblici essenziali.

¹⁵ Come da nota 1858 del 27 ottobre 2014 del dipartimento delle Finanze.

A fare eccezione sono gli enti No Profit. In sostanza le Onlus senza partita IVA non sono obbligate ad emettere fattura elettronica verso gli enti pubblici e possono continuare ad emettere ricevute cartacee con indicazione del codice fiscale anche dopo l'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica.

In linea di principio deve essere emessa fattura elettronica per qualunque operazione soggetta a fatturazione se il destinatario è una amministrazione pubblica.

Si prescinde dalla configurazione giuridica del rapporto (mera cessione, di fornitura periodica, di appalto, di somministrazione, di consulenza, ecc.).

Si tratta di casi assai più diffusi di quanto si creda: si pensi solo ad un geometra che predispone una perizia per un Comune relativamente ad un terreno da lottizzare, o ad un avvocato che difende un ente pubblico in giudizio, o un meccanico che esegue riparazioni di autovetture della pulizia, dei carabinieri o dei VVFF, ecc. (Lelio Cacciapaglia, 27 Marzo 2015, *Settimana Professionale n.12*, SEAC).

In via generale sono perciò interessati alla fatturazione elettronica le amministrazioni pubbliche, per l'emissione di fatture a carico di altre amministrazioni pubbliche o per la ricezione di fatture dai propri fornitori (pubblici o privati), le imprese e i lavoratori autonomi privati, in occasione di fatturazioni a carico di amministrazioni pubbliche, e gli operatori professionali del settore (commercialisti, consulenti del lavoro, tributaristi, associazioni di categoria, intermediari finanziari, etc.), che intendono garantire ai propri clienti il servizio di predisposizione, invio e conservazione delle fatture in formato elettronico.

Trascorsi tre mesi dalla rispettiva data di entrata in vigore del nuovo obbligo di fatturazione elettronica, tutte le fatture emesse e presentate in formato cartaceo non possono più essere pagate, a meno che non siano state create prima e risultino ancora in lavorazione.

2.4 Aspetti tecnici

La fattura elettronica non riguarda un semplice scambio tra emittente e destinatario come nelle fatture cartacee, ma interessa sostanzialmente tre soggetti: il fornitore/prestatore, il Sistema di interscambio e la pubblica amministrazione ricevente della fattura.

Le fatture vengono inviate dall'emittente al Sistema di interscambio e non direttamente alla pubblica amministrazione.

Il SDI quindi effettua i dovuti controlli formali¹⁶ e nel caso di buon esito inoltra la fattura alla pubblica amministrazione destinataria.

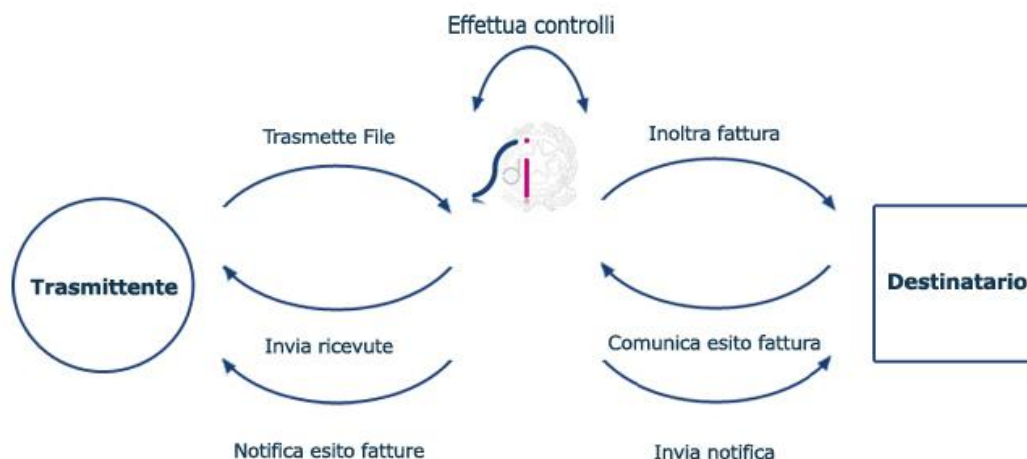


Figura 1: Lo schema in alto raffigura il processo di invio/ricezione della fatturazione elettronica attraverso il SDI

2.4.1 Adempimenti dei soggetti emittenti

Al fine di completare il procedimento di fatturazione elettronica sia i soggetti emittenti che destinatari devono adempiere ad una serie di operazioni per far sì che il procedimento sia conforme alla legge.

Come prima cosa l'emittente deve predisporre la fattura elettronica in formato XML¹⁷ e denominarla *FatturaPA*. Per far ciò la fattura, che può essere anche già compilata con carta e penna, va inserita in un software gestionale, come una qualsiasi altra fattura. Il software riconosce che il documento dovrà essere emesso in formato elettronico grazie alla presenza del codice IPA (indice delle pubbliche amministrazioni) nell'inserimento dei dati del cliente.

Generalmente i dati necessari per l'emissione della fattura elettronica sono comunicati al fornitore/prestatore di servizi da parte della stessa pubblica amministrazione.

Tuttavia, per un'ulteriore verifica, è possibile ricercare i dati dell'ente pubblico interessato, tramite le funzionalità del sito www.indicepa.gov.it.

Nella home page è presente un'apposita finestra mediante la quale digitando le parole chiave, si accede ai dati dell'amministrazione pubblica di interesse, utili ai fini della fatturazione elettronica.

¹⁶ Come da Decreto Ministeriale 3 aprile 2013, numero 55.

¹⁷ (eXtensible Markup Language) è un metalinguaggio per la definizione di linguaggi di markup, ovvero un linguaggio marcatore basato su un meccanismo sintattico che consente di definire e controllare il significato degli elementi contenuti in un documento o in un testo.

Cliccando sull'icona simboleggiante l'euro "€" si accede alla schermata relativa alla fatturazione elettronica, in cui è presente, oltre ai dati identificativi dell'ente interessato, anche il codice IPA da utilizzare per l'invio, denominato "Codice univoco ufficio".

The screenshot shows the website interface for 'indicepa.gov.it'. The main navigation bar includes 'Area Riservata', 'Cos'è', 'Per gli Enti', 'Consulta i dati', and 'Documenti'. A search bar is present with a 'Cerca' button. The breadcrumb trail reads: Home > Risultati ricerca > Comune di Padova > Fatturazione elettronica. On the left, a sidebar menu lists: Riferimenti, Elenco uffici, Organigramma, AOO, Servizi, Fatturazione elettronica (highlighted), and Elenco PEC. The main content area is titled 'Comune di Padova' and 'Fatturazione elettronica'. It features a search box 'Ricerca nell'ente:' and a table of office details. A red arrow points to the 'Codice Univoco ufficio' field, which contains the value 'UFQ7XD'.

Denominazione Ente	Comune di Padova
Codice Univoco ufficio	UFQ7XD
Nome ufficio:	Uff_eFatturaPA
Cod. fisc. servizio di F.E.:	00644060287
Ultima data validaz. c.f.:	12/06/2014
Data di avvio del servizio:	31/03/2015
Regione ufficio:	Veneto
Provincia ufficio:	PD
Comune ufficio:	Padova
Indirizzo ufficio:	Via Municipio 6
Cap ufficio:	35122

Figura 2: L'immagine mostra correttamente la schermata da cui ricavare il Codice Univoco Ufficio

Ai fini della fatturazione elettronica non deve essere considerato il "codice IPA" presente nella schermata "Riferimenti dell'Ente", bensì il "Codice univoco ufficio" reperibile nella schermata "Servizio di fatturazione elettronica".

Se non è stata ricevuta alcuna comunicazione da parte dell'amministrazione committente e si rileva l'assenza nell'IPA dell'amministrazione, il Codice univoco ufficio da inserire nella fattura elettronica può assumere il valore di default "999999".

Per la compilazione della fattura va seguito il tracciato definito dall'Allegato A del D.M. 55/2013. Nella fattura devono essere contenute tutte le informazioni fiscali ordinariamente richieste dall'art. 21 e 21-bis, D.P.R. n.633/72¹⁸, tra le quali i dati dell'emittente e del ricevente da inserire o già inseriti nell'apposita anagrafica del software gestionale con il rispettivo codice IPA.

Nella compilazione va indicato l'eventuale soggetto emittente se diverso dal cedente/prestatore e i codici CIG e CUP¹⁹.

Il CIG (Codice Identificativo di Gara) è un codice 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 finanziari,

¹⁸ Individua gli elementi essenziali della fattura semplificata introdotta dalla Legge Stabilità 2013.

¹⁹ Introdotti nel tracciato della fattura elettronica dall'art. 25 comma 2 del D.L. 66/2014 (convertito in Legge il 23 giugno 2014, n. 89).

mentre il CUP (Codice Unico di Progetto) è un codice che riguarda i progetti d'investimento pubblico in tutte le sue fasi monitorandone l'avanzamento e va inserito solo in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari o dove previsto ai sensi dell'art. 11 della legge 16 gennaio 2003 n. 3.

In base al comma 3 dell'art. 25 del D.L. 66/2014, la presenza di questi due codici è essenziale per poter procedere al pagamento.

Alcune fattispecie però sono escluse dall'inserimento in fattura del CIG²⁰. Non è infatti previsto l'obbligo di tracciabilità nei contratti di lavoro conclusi dalle stazioni appaltanti con i propri dipendenti, nei contratti aventi ad oggetto l'acquisto o la locazione di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni, nonché nei contratti relativi ai servizi di arbitrato e conciliazione.

Il software gestionale che consente la compilazione della fattura permette poi di inserire in dettaglio la merce o i servizi resi con la rispettiva descrizione, quantità, unità di misura, prezzo unitario e aliquota IVA.

Infine non va dimenticato di inserire la data di emissione, i termini e le modalità di pagamento e la tipologia del documento compilato (ad esempio "*fattura*", "*parcella*", "*nota di credito*", etc.).

Una volta inseriti tutti gli elementi richiesti la fattura viene monitorata dal software gestionale, che la visualizzerà come "*digitata*" o semplicemente "*compilata*" e genererà il documento in formato XML con un nome formato dalle due iniziali rappresentanti il codice del paese (per l'Italia IT), un codice identificativo univoco del soggetto trasmittente, un underscore (_), un progressivo univoco del file (di massimo 5 caratteri) e l'estensione del formato (.xml).

Il nome di un file di una fattura elettronica può essere a titolo esemplificativo il seguente:

IT12345678910_00001.xml

Il passo successivo riguarda l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale nella fattura.

Per garantire i requisiti di autenticità dell'origine ed integrità del contenuto, l'emittente deve apporre la suddetta firma in ogni fattura o sul lotto, nel caso di invio di più fatture elettroniche raccolte in un lotto²¹.

²⁰ Legge 13 agosto 2010, n. 136.

²¹ Nel caso di trasmissione a lotto, per ogni fattura deve essere possibile accedere alla generalità delle informazioni e possono essere inserite una sola volta le generalità dell'emittente e del ricevente, la partita IVA, la residenza o domicilio, la data di emissione e l'annotazione che la fattura è compilata da un terzo per conto del cedente. (Art.21 comma 3, D.P.R. n.633/1972).

La firma digitale può essere vista come l'equivalente elettronico della tradizionale firma autografata su carta. Essa consente di scambiare in rete documenti con piena validità legale garantendone autenticità e integrità.

Per richiedere la firma digitale è necessario rivolgersi ai certificatori autorizzati dall'Agenzia per l'Italia Digitale, oppure è possibile ottenere dalla propria Camera di Commercio una Carta Nazionale dei Servizi²².

Sul tema delle firme è stato pubblicato il DPCM 22/2/2013, che in attuazione del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD) ha dettato le regole tecniche per le quattro diverse tipologie di firma elettronica previste dal CAD stesso, ovvero la firma elettronica pura e semplice, la firma elettronica avanzata, la firma elettronica qualificata e la firma digitale.

Per *firma elettronica pura e semplice* si intende un insieme dei dati in forma elettronica, allegati, oppure connessi, che vengono associati ad altri dati elettronici.

Con *firma elettronica avanzata* invece ci si riferisce sempre ad un insieme di dati in forma elettronica allegati, oppure connessi, a un documento informatico che però consentono l'identificazione del firmatario del documento e garantiscono la connessione univoca al firmatario; i dati della firma in questo caso sono creati con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e sono collegati ai dati, ai quali detta firma si riferisce, in modo tale da consentire di rilevare se i dati stessi sono stati successivamente modificati.

Con *firma elettronica qualificata* s'intende un particolare tipo di firma elettronica avanzata, basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma.

Infine si definisce *firma digitale* un particolare tipo di firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare, tramite la chiave privata, e al destinatario, tramite la chiave pubblica, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici.

Per quel che riguarda il formato della firma ne sono ammessi solo due: il CADES-BES (CMS Advanced Electronic Signatures) e il XAdES-BES (XML Advanced Electronic Signatures).

Una volta apposta la firma in base al formato di firma adottato, l'estensione del file assume il valore “.xml.p7m” (per la firma CADES-BES) oppure “.xml” (per la firma XAdES-BES).²³

²² È un dispositivo (ovvero una Smart Card o una chiavetta USB) che contiene un “certificato digitale” di autenticazione personale. È uno strumento informatico che consente l'identificazione certa dell'utente in rete e permette di consultare i dati personali resi disponibili dalle pubbliche amministrazioni direttamente su sito web, come ad esempio, l'accesso ai referti medici sul sito web della propria ASL.

La CNS rilasciata dalle Camere di Commercio è un dispositivo integrato che consente, a chi ha una carica all'interno di un'impresa, di firmare digitalmente documenti informatici (bilanci, fatture, contratti, ecc.) e di accedere in rete ai servizi della Pubblica Amministrazione.

Un chiarimento fondamentale è da farsi sul soggetto tenuto all'apposizione della firma nel caso in cui la fattura venga emessa da un terzo o dal cliente per conto del fornitore.

Il documento di prassi²⁴ distingue a seconda che il cedente invii un documento finale già redatto oppure un semplice flusso di dati da aggregare ai fini della compilazione della fattura. Nel primo caso l'emittente è sempre il cedente o prestatore e, di conseguenza, la firma elettronica apposta dovrà essere necessariamente la sua. Nella seconda ipotesi l'emittente è invece il cliente o il soggetto terzo, i quali dovranno quindi apporre la propria firma.

Il software utilizzato per apporre la firma deve essere in grado di valorizzare il parametro “*signing time*”, che riporta la data e l’ora, ed anche la “*time zone*” che assume il significato di riferimento temporale²⁵.

Oltre alla firma, le modalità che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto dei dati sono indicati a titolo esemplificativo dal legislatore al comma 3 dell'art.21 del D.P.R. 633/72 e sono: i sistemi di controllo di gestione che assicurano un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni e la prestazione di servizi ad essa riferibile, i sistemi EDI²⁶ (Electronic Data Interchange) di trasmissione elettronica dei dati e altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

Ogni strumento sopraindicato persegue finalità differenti e per ognuno di essi la circolare n.18/E/2014 ha fatto una descrizione ed un'analisi.

Infine per assicurare i requisiti di origine e integrità è fondamentale che il formato della fattura fin dall'origine non contenga macroistruzioni o codici eseguibili. Nel primo caso infatti ci sarebbero dei comandi interni che, al verificarsi di determinati eventi, potrebbero generare automaticamente modifiche o variazioni dei dati contenuti nel documento, mentre nel secondo caso si avrebbe la presenza di istruzioni non sempre visibili all'utente, e consentirebbero così all'elaboratore di modificare il contenuto del documento informatico.

²³ Patrizia Saggini, Ottobre 2014, *La fattura elettronica per gli enti locali - Approfondimenti normativi e soluzioni organizzative*, Grafiche E. Gaspari, Pagg. 39-40.

²⁴ Circolare dell'Agenzia delle entrate n.18/E del 24 giugno 2014.

²⁵ Per la fattura elettronica non è invece necessaria l' apposizione della marca temporale.

²⁶ Si tratta di un sistema di trasmissione dati caratterizzato dallo scambio di informazioni strutturate 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: di conseguenza le parti possono accordarsi in anticipo, anche per il tramite dei service provider, almeno su quali standard e formati verranno utilizzati tra loro.

2.4.2 L'invio al Sistema di Interscambio

Così come previsto dall'art. 1, comma 211 della legge n.244/2007 la trasmissione delle fatture elettroniche nei confronti delle pubbliche amministrazioni deve avvenire tramite il Sistema di interscambio (SDI), affidato dal Ministero dell'economia e delle finanze all'Agenzia delle entrate e a Sogei (Società Generale d'Informatica S.p.A.).

Il Sistema di interscambio non ha alcun ruolo amministrativo e non assolve compiti relativi all'archiviazione e conservazione delle fatture, ma è un sistema informatico di supporto al processo di ricezione e successivo inoltro delle fatture elettroniche alle amministrazioni destinatarie, nonché alla gestione dei dati in forma aggregata e dei flussi informativi anche ai fini della loro integrazione nei sistemi di monitoraggio della finanza pubblica. Le modalità di funzionamento del SDI sono state definite con il D.M. n.55 del 3 aprile 2013.

Il file XML (opportunamente preparato, nominato e firmato) può essere inviato al Sistema di Interscambio attraverso vari canali di trasmissione come la PEC, l'applicazione che mette a disposizione lo stesso SDI²⁷ e che permette di inviare il file attraverso un'interfaccia web o i servizi di trasmissione SDICoop, SDIFTP e SPCoop.

Il SDI, una volta ricevuta la fattura inviata dal soggetto trasmittente, assegna un identificativo al file ed effettua una serie di controlli formali, propedeutici all'inoltro del documento elettronico alla PA.

Più precisamente, i controlli formali riguardano la nomenclatura e unicità del file trasmesso, l'integrità del documento, l'autenticità del certificato di firma, la conformità del formato fattura, la validità del contenuto della fattura, l'unicità della fattura, e la recapitabilità della fattura.

Se anche uno solo dei controlli effettuati non viene superato la fattura viene scartata dal SDI e pertanto non inoltrata. Il SDI, inoltre, entro 24/48 ore invia al soggetto trasmittente una notifica di scarto e le fatture scartate dal Sistema si considerano come non emesse.

Se il controllo è invece andato a buon fine, la fattura viene inoltrata all'ufficio della PA individuato tramite il codice univoco e viene inviata all'emittente una ricevuta di consegna.

Va ricordato che, in caso di assenza dei codici CIG e CUP il SDI non genera scarti in quanto la legge prevede dei casi in cui la loro indicazione non è richiesta. La loro assenza verrà quindi analizzata direttamente dalla PA ricevente.

²⁷ Per accedere è necessario essere in possesso di credenziali Entratel o Fisconline o essere provvisti di Carta Nazionale dei Servizi precedentemente abilitata ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

L'art. 2, comma 4, del D.M. n.55/2013 stabilisce che la fattura elettronica si considera trasmessa per via elettronica e ricevuta dalle amministrazioni destinatarie, solo a fronte del rilascio della ricevuta di consegna da parte del Sistema di interscambio.

Quindi una volta approvata dal SDI la fattura si considera emessa a tutti gli effetti, indipendentemente dal fatto che la PA riceva o meno la fattura.

FATTURA ELETTRONICA	
Versione 1.1	
Dati relativi alla trasmissione	
Identificativo del trasmittente: IT01234567890 Progressivo di invio: 1234567890 Formato Trasmissione: SDI11 Codice Amministrazione destinataria: XXXXXX	
Dati del cedente / prestatore	
Dati anagrafici	
Identificativo fiscale ai fini IVA: IT09876543210 Denominazione: ESEMPIO SNC Regime fiscale: RF01 (ordinario)	
Dati della sede	
Indirizzo: VIA DEL QUIRINALE Numero civico: 1 CAP: 00187 Comune: ROMA Provincia: RM Nazione: IT	
Dati del cessionario / committente	
Dati anagrafici	
Codice Fiscale: 06543219870 Denominazione: COMUNE DI FACSIMILE	
Dati della sede	
Indirizzo: VIA ROVIGO Numero civico: 69 CAP: 00187 Comune: ROMA Provincia: RM Nazione: IT	

Figura 3: L'immagine mostra un Fac simile di come viene visualizzata una fattura elettronica trasmessa al SDI.

La modalità di ricezione scelta dall'Amministrazione deve poter essere conosciuta dal Sistema di interscambio per consentire un corretto recapito dei file e delle notifiche.

A tal proposito è necessaria una preventiva fase di accreditamento del canale di ricezione utilizzando l'applicazione "*Accreditare il canale*" nella sezione "*Strumenti*" del sito www.fatturapa.gov.it. Il canale deve essere successivamente indicato all'interno dell'IndicePA all'atto del censimento degli uffici destinatari.

Anche l'eventuale intermediario di cui può servirsi la pubblica amministrazione deve seguire lo stesso procedimento per ricevere le fatture elettroniche.

Il punto di ricezione prescelto (casella PEC, directory *ftp*, punto di consegna del Web Service) deve essere presidiato perché il momento di consegna della fattura (presso l'amministrazione o l'intermediario) fa fede ai fini dei termini di pagamento.

Una volta che il documento contabile è stato ricevuto, lo stesso può essere inserito nel flusso di lavorazione ordinario.

A questo punto la fattura dovrebbe essere automaticamente inserita nei sistemi di supporto alla gestione aziendale (Sistemi gestionali), ma, fino alla realizzazione e all'aggiornamento delle applicazioni necessarie, è possibile che avvenga una gestione semi-manuale della fattura stessa.

Entro 15 giorni dal primo tentativo di consegna la PA può inviare al SDI una notifica di esito positivo o negativo. Conseguentemente il SDI lo inoltrerà al fornitore/prestatore.

Scaduti i 15 giorni, in mancanza di notifica di esito, l'amministrazione pubblica riceve una notifica di decorrenza termini.

L'invio della notifica di accettazione/rifiuto della fattura da parte della pubblica amministrazione è puramente facoltativo; la fattura è stata infatti correttamente emessa e ricevuta, e l'accettazione/rifiuto è irrilevante ai fini del processo.

Trascorsi i 15 giorni dall'inoltro della ricevuta di consegna (o della notifica di mancata consegna) senza nessuna comunicazione da parte della PA il processo di invio della fattura elettronica si considera concluso. Decorso il citato termine ogni comunicazione tra le parti interessate deve avvenire tramite canali alternativi (prudenzialmente è consigliabile l'utilizzo della PEC).

²⁹ Il Servizio *SDIFTP* è disponibile per coloro che intendano ricevere i file FatturaPA utilizzando una modalità di trasferimento dati tramite protocollo FTP (*File Transfer Protocol*).

³⁰ Il servizio *SPCoop* è disponibile per coloro che intendano ricevere i file FatturaPA utilizzando dei servizi di cooperazione applicativa (web-services) tramite il Sistema Pubblico di Connettività (SPC) secondo le modalità definite dall'Agenzia per l'Italia Digitale.

³¹ Il servizio *SDICoop* è disponibile per coloro che intendano ricevere i file FatturaPA utilizzando dei servizi di cooperazione applicativa (web-services).

Qualora la fattura venga rifiutata oltre il termine di 15 giorni dall'inoltro della ricevuta di consegna o dell'eventuale notifica di mancata consegna la fattura va corretta da parte del trasmittente.

Attraverso il proprio software gestionale³² gli uffici dell'area economico - finanziaria della PA riescono a monitorare la trasmissione, individuando le fatture accettate, quelle respinte e quelle per le quali sono decorsi i termini per l'accettazione.

2.4.4 La Registrazione delle fatture elettroniche emesse e ricevute

Molte aziende o soggetti privati che sono tenuti ad emettere fattura elettronica si ritrovano a dover registrare ai fini contabili nel proprio registro vendite sia fatture emesse in formato elettronico verso PA, sia quelle in formato cartaceo verso altre aziende o privati.

Secondo quanto stabilisce il codice civile all'art. 2219 le fatture devono essere conservate in modo ordinato e comprensibile. Inoltre vige il principio di omogeneità della modalità di conservazione per i documenti appartenenti alla medesima tipologia documentale e medesimo periodo d'imposta.

Quindi stando alla legge la regola generale dispone che i documenti debbano essere conservati o tutti in formato cartaceo o tutti in formato digitale; non sarebbe perciò ammessa una conservazione "mista".

Secondo alcuni esperti contabili³³ è perciò ritenuto necessario dover predisporre due distinti registri sezionali: uno per le fatture emesse in modo cartaceo e uno per quelle emesse in modo elettronico, ognuno con la sua distinta numerazione.

Ai fini IVA poi va compilato un registro riepilogativo per la determinazione delle liquidazioni periodiche.

La fattura elettronica emessa può comunque essere inserita nei registri informatici entro sessanta giorni dall'effettuazione dell'operazione, ma va ricompresa nella liquidazione relativa alla data di effettuazione dell'operazione.

Per quanto riguarda gli enti riceventi le fatture elettroniche, il problema riguardante l'ordine e l'omogeneità non sussiste in quanto tutte le fatture che vengono ricevute sono in formato elettronico, per cui gli unici problemi possono derivare dai software gestionali mal aggiornati o inefficienti o addirittura da un personale poco formato in materia.

³² Informazioni basate sui software gestionali *Halley Veneto* e *Kibernetes* analizzati personalmente presso i Comuni di Monselice (PD) e Solesino (PD).

³³ Intervistati di persona durante lo stage o letti tramite blog (ad esempio: rispondipa.it o www.fisco7.it).

L'ente ricevente può accettare o respingere la fattura con un semplice click. Nel caso venga accettata il software protocolla la fattura e la invia all'ufficio competente alla registrazione³⁴.

A seconda del programma di contabilità usato, la registrazione può avvenire automaticamente, o manualmente³⁵. In entrambi i casi la fattura viene gestita con un numero di protocollo che servirà solo per la gestione della contabilità interna.

Con il D.L. del 24/4/2014 n. 66 (cd. Decreto Irpef 2014), all'art 42 del Decreto è stato previsto l'obbligo per tutte le PA (di cui all'art 1 comma 2 del D. Lgs 165/2001) di tenere il registro unico delle fatture, non ammettendo registri di settore.

Le fatture o le richieste equivalenti di pagamento per somministrazioni, forniture e appalti e per obbligazioni relative a prestazioni professionali emesse nei loro confronti devono essere annotate nel registro entro 10 giorni dal ricevimento.

Con il Decreto IRPEF 2014 sono stati individuati i dati che devono essere inseriti nel registro per ciascuna fattura³⁶, in modo tale da fare chiarezza sulla gestione documentale delle fatture. Infatti prima della legge, la prassi delle amministrazioni era quella di registrare le fatture nel sistema contabile, in un apposito registro, sulla base di quanto previsto nelle disposizioni che riguardavano l'IVA; tale registrazione non aveva carattere obbligatorio, in quanto le PA non esercitano attività commerciale (o meglio, solo alcuni servizi sono rilevanti ai fini IVA) e sostituiva a tutti gli effetti la protocollazione.

³⁴ Questo quello che avviene principalmente nei comuni, ma a volte non esistono più uffici competenti alla ricezione della fattura elettronica o magari non tutti gli uffici all'interno di un ente sono abilitati ad accettare o respingere fatture, in tal caso la fattura arriva direttamente a quello che è l'ufficio abilitato alla registrazione (ad esempio nei comuni l'ufficio ragioneria).

³⁵ Non tutti i programmi che ho avuto modo di analizzare all'interno degli enti pubblici permettono la registrazione automatica delle fatture.

³⁶ a) il codice progressivo di registrazione;

b) il numero di protocollo di entrata;

c) il numero della fattura o del documento contabile equivalente;

d) la data di emissione della fattura o del documento contabile equivalente;

e) il nome del creditore e il relativo codice fiscale;

f) l'oggetto della fornitura;

g) l'importo totale, al lordo di IVA e di eventuali altri oneri e spese indicati;

h) la scadenza della fattura;

i) nel caso di enti in contabilità finanziaria, gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile equivalente ai sensi di quanto previsto dal primo periodo del presente comma oppure il capitolo e il piano gestionale, o analoghe unità gestionali del bilancio sul quale verrà effettuato il pagamento;

l) se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA;

m) il Codice identificativo di gara (CIG), tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità di cui alla legge 13 Agosto 2010, n. 136;

n) il Codice unico di Progetto (CUP), in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari e ove previsto ai sensi dell'articolo 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3;

o) qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.

Invece ora la necessità di registrazione di questi documenti conferma il ruolo centrale del protocollo informatico, considerato come la base dati di gestione documentale dell'ente.

2.4.5 I maggiori problemi tecnici riscontrati

Dal punto di vista tecnico non pochi sono stati i problemi riscontrati dalle imprese e dalle pubbliche amministrazioni nell'invio e nella ricezione delle fatture elettroniche, specialmente nei primi mesi dell'entrata in vigore dell'obbligo.

I principali problemi sono stati causati dalla poca formazione e poca predisposizione del personale addetto alla gestione del nuovo formato di fattura e soprattutto dalle lacune che nei primi mesi hanno presentato i software riguardanti l'emissione o la ricezione delle fatture (ad esempio: mancanza di campi in cui inserire l'aliquota IVA giusta, mancanza del campo relativo allo split payment, etc.).

Il Sistema di interscambio, grazie ai suoi controlli, permette di verificare l'andamento della gestione riguardante la fatturazione elettronica e grazie ai dati forniti dall'Agenzia delle entrate aggiornati al 31 maggio 2015, sappiamo che su un totale di 7.618.984 file fattura ricevuti dall'avvio del sistema, l'86% (6.553.169) sono stati inoltrati alla PA di riferimento; il 13,7% (1.040.462) sono stati scartati dal sistema a causa della presenza di varie tipologie di errori; lo 0,3% (23.797) non sono stati recapitati per l'impossibilità di identificare o raggiungere l'ufficio destinatario (è stata restituita al cedente/prestatore l'attestazione di avvenuta trasmissione).

Il grafico seguente riporta i dati forniti sempre dall'Agenzia delle entrate relativi alla distribuzione degli errori riscontrati dal Sistema di interscambio (e quindi causati dai trasmittenti) nel periodo compreso tra il 6 giugno 2014 ed il 31 maggio 2015.

Tipologia di errori riscontrati dal Sistema di Interscambio



Fonte: Rapporto sull'adozione della Fatturazione Elettronica da parte delle pubbliche amministrazioni e delle imprese, maggio 2015

Gli errori più diffusi riguardano il nome assegnato al file fattura, duplicato o non valido nel 32% dei casi, l'invio di una fattura già inviata e di file non conformi al formato previsto, rilevati entrambi nel 14% dei casi.

In molti, oltre a non predisporre il file con la giusta nomenclatura, hanno commesso il cosiddetto errore del "*doppio click*", ovvero hanno inviato la stessa fattura, o meglio file con lo stesso nome, più di una volta. In tal caso il SDI rifiuta il file perché risulta già presente.

In tutte le tipologie di errore elencate nel grafico, il SDI ha inviato una notifica di scarto e di conseguenza le fatture non si sono potute considerare emesse.

In caso di scarto della fattura da parte del SDI, il soggetto trasmittente deve correggere gli errori segnalati e inviare nuovamente la fattura corretta al Sistema, che effettuerà nuovamente i controlli e provvederà all'inoltro alla PA corrispondente.

Il nuovo invio può mantenere lo stesso numero e la stessa data del documento emesso in precedenza e scartato dal SDI, salvo il caso che questi dati siano stati alla base dello scarto.

Altre tipologie di errori frequenti vanno al di là dei controlli del Sistemi di interscambio, in quanto una volta superati i controlli la fattura viene inoltrata alla PA, ma può succedere che la trasmissione non risulti possibile per cause tecniche non imputabili al SDI, il soggetto trasmittente riceverà così una notifica di "*mancata consegna*", ma in tal caso la fattura si considera emessa alla data di trasmissione, anche se la PA non ha ricevuto alcun documento.

In questi casi il Sistema di interscambio ha l'obbligo di contattare la PA destinataria che dovrà risolvere il problema alla base del mancato inoltro della fattura elettronica entro 10 giorni. Se entro tale termine il problema viene risolto, la fattura sarà trasmessa alla PA e il SDI invierà la ricevuta di consegna, se invece il problema non viene risolto il SDI non trasmette la fattura

alla PA ed inoltra al cedente/prestatore l'attestazione di *"avvenuta trasmissione della fattura con impossibilità di recapito"*.

Il cedente/prestatore, a questo punto, può recapitare alla PA la fattura come meglio crede (posta, mail, fax, consegna a mano, ecc.), per veder soddisfatto il proprio diritto a percepire il corrispettivo contrattualmente previsto.

In questo caso, come chiarito dalla Circolare MEF n. 1/2014, non si applica il divieto di pagamento delle fatture "cartacee" (ex art. 1, comma 209, Legge n.244/2007).

Questo problema può essere principalmente dovuto alla trasmissione di fatture con codice ufficio "fittizio" 999999, che non è associato a nessun codice ufficio su IPA.

Secondo l'elaborazione dei dati dell'Agenzia delle entrate da parte di Agenzia Italia Digitale, dal 6 giugno 2014 al 31 maggio 2015, le fatture con codice ufficio destinatario fittizio che hanno prodotto attestazione sono più di 17000 pari circa allo 0,2% del totale file fattura gestiti dal Sistema di interscambio. Di questi file fattura oltre 7000 risultano provenire da aziende di telecomunicazione, mentre il 40% da aziende fornitrici di energia.

Nel corso dei primi mesi 2015 AgID ha avviato una serie di attività di monitoraggio dell'IndicePA al fine di verificare quali amministrazioni risultano correttamente registrate nell'indice e quali invece no, attraverso il confronto dei dataset IPA con gli elenchi istituzionali delle pubbliche amministrazioni disponibili (ISTAT, SIOPE, MEF, ANCI e altre). Questa attività ha consentito di pubblicare sul sito di AgID un elenco delle amministrazioni non ancora presenti in IPA.

Da un primo elenco dell'8 marzo 2015, contenente circa 1100 enti, si è arrivati attraverso aggiornamenti settimanali ad un elenco contenente solo 343 amministrazioni. L'attività e la pubblicazione di questi elenchi hanno consentito di identificare la presenza in IPA di amministrazioni ormai soppresse e di sollecitare i nuovi accreditamenti sull'Indice PA.

Nel caso in cui la trasmissione della fattura da parte del SDI sia andata a buon fine, la PA, ricevuta la fattura ha 15 giorni di tempo per inviare al SDI una notifica di accettazione della fattura o di rifiuto.

Tale notifica viene inviata al SDI che a sua volta la inoltra al soggetto trasmittente.

La comunicazione dell'accettazione della fattura da parte della PA può essere emessa entro un termine perentorio di 15 giorni dall'inoltro della ricevuta di consegna o dell'eventuale notifica di mancata consegna (seguita dalla successiva ricevuta di consegna).

Con l'accettazione della fattura il processo di invio è concluso e l'Amministrazione sarà tenuta a liquidare l'importo dovuto.

Se invece a seguito delle verifiche effettuate, la fattura ricevuta risulta errata, la PA comunica al fornitore, tramite SDI, il rifiuto del documento fiscale in oggetto (cd. "Notifica esito committente: rifiuto") entro 15 giorni dall'inoltro della ricevuta di consegna o dell'eventuale notifica di mancata consegna (sempre seguita dalla successiva ricevuta di consegna).

Le principali motivazioni di rifiuto riscontrate³⁷ sono state l'inesattezza inerente l'applicazione dell'imposta (inclusa l'assenza di split payment ove necessario) e la mancanza dei codici CIG e/o CUP richiesti.

Per risolvere questi problemi il cedente/prestatore che riceve la notifica di rifiuto della fattura da parte della PA, può operare in due diversi modi a seconda che abbia o meno registrato la fattura e liquidato la relativa IVA³⁸.

Nel primo caso è tenuto ad emettere e trasmettere al SDI una nota di accredito a storno della fattura (errata) precedentemente emessa e, successivamente, una nuova fattura (corretta) recante un nuovo numero e data di emissione.

Nel secondo caso invece il cedente prestatore che non ha ancora registrato la fattura può rimettere la fattura (corretta) adottando lo stesso numero e data di emissione di quella precedente (errata). In pratica si ha così una sostituzione della fattura precedentemente inviata (ancorché, tecnicamente emessa).

2.5 I vantaggi della fatturazione elettronica

La commissione europea desidera che entro il 2020 la fatturazione elettronica diventi il principale modo di fatturazione in Europa.

Il legislatore nazionale, sulla scia di quello comunitario, intende incentivarne l'utilizzo.

L'obbligatorietà della fatturazione elettronica nel settore pubblico è stata pensata dai Governi (Letta prima, Renzi ora) come "*volano*" per una trasformazione culturale nel senso del digitale. (Alessandro Longo, *IlSole24Ore*, 22 marzo 2015).

Secondo i dati di AgID il settore pubblico è responsabile del 15-18% di tutti gli acquisti effettuati da un Paese, un'impresa su due fattura alla PA e ogni famiglia riceve bollette della PA. Tali numeri spiegano il coinvolgimento prioritario del versante pubblico nel processo di digitalizzazione e nello specifico di fatturazione elettronica.

³⁷ Durante la mia pratica presso lo studio S.EL.CO di Solesino (PD), lo Studio Lazzarin a Conselve (PD) e durante le analisi effettuate negli uffici Comunali di Monselice (PD) e di Solesino (PD).

³⁸ Elisabetta Casari, Maggio 2015, *Il Notiziario n.5*, SEAC.

La fattura digitale mostra indubbi vantaggi in termini di trasparenza sui fornitori e sulla loro posizione fiscale, in termini di efficienza, velocità dei pagamenti da parte della PA, contrasto all'evasione, monitoraggio della spesa pubblica e riduzione dei costi. Per quest'ultimi si va da qualche euro nel caso di fatture non strutturate a una decina in caso di flussi di dati strutturati presentando costi di attivazione molto limitati.

Secondo l'ultima ricerca dell'Osservatorio del Politecnico riportata sul sito de *"Il Sole24Ore"*, con la fattura elettronica si risparmierebbe 1 miliardo di euro all'anno, solo considerando gli impianti interni alle PA; se si aggiungono invece anche i potenziali effetti positivi sui fornitori il risparmio salirebbe a € 1,6 miliardi.

Infine la ricerca prevede un risparmio di 60 miliardi qualora il processo si estendesse a tutte le relazioni tra gli attori economici del Paese, ossia tra imprese (B2B) e tra imprese e PA (B2G). Il direttore dell'Agenzia delle entrate, Rossella Orlandi, in una sua conferenza stampa in vista dell'allargamento del perimetro della fattura elettronica, ha sostenuto (lo scorso 31 marzo 2015) che il sistema fatturazione elettronica permetterà un recupero di evasione importante e in futuro permetterà controlli, veloci, preventivi e non invasivi.

Per Giacomo Portas³⁹ il nuovo processo di fatturazione elettronica non è altro che la grande occasione per modernizzare la Nazione e avvicinarsi all'Europa (in Danimarca, Norvegia e Svezia la fattura elettronica è prassi normale).

La commissione europea ha individuato, disciplinato e semplificato nel tempo la fattura elettronica per velocizzare gli scambi commerciali, ridurre i costi operativi per gli utenti e gli oneri amministrativi a carico delle autorità, assicurando a queste ultime la disponibilità di uno strumento di lotta all'evasione e di contrasto alle frodi soprattutto nella forma delle "frodi carosello".

Al fine di ottenere un benefici tangibile, occorre che tutto il processo sia automatizzato, e che il sistema destinatario sia in grado di interpretare i dati, verificarne l'esattezza, attivare il pagamento e procedere alla registrazione.

In un articolo del 22/03/2015 di Alessandro Longo su *"Il Sole24Ore"* si legge che la trasformazione culturale nel senso del digitale (come nel caso dell'introduzione della fattura elettronica) deve combattere con tanti nemici.

Tanti professionisti e piccole aziende arrivano a percepire l'approccio al digitale come un balzello burocratico in più, invece di apprezzarne i vantaggi.

Ad oggi, continua Longo, solo una minoranza dei Comuni ha fatto gli investimenti necessari di aggiornamento informatico per gestire in modo elettronico le fatture da ricevere. Per cui la maggioranza nell'immediato continuerà a trattarle al vecchio modo e quindi, in tal caso dovrà

³⁹ Presidente della Commissione di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria.

convertire le fatture elettroniche dal formato XML ad un formato leggibile. Ne risulta quindi un allungamento dei processi di lavorazione e dispendio di tempo e di denaro.

Paolo Catti, esperto di questi temi presso gli Osservatori Digital Innovation del Politecnico di Milano, prevede che per l'installazione del nuovo processo di fatturazione, enti pubblici, come i Comuni, dovranno affrontare costi che saranno rimborsati circa in un anno, grazie ai vantaggi del digitale.

Il ministro dell'Economia, Pier Carlo Padoan, consapevole dello sforzo in termini di efficienza dell'organizzazione e dei relativi processi amministrativi, i primi di marzo 2015 ha scritto una lettera a tutti i sindaci d'Italia, presidenti delle Provincie e governatori per sollecitare il massimo impegno nel realizzare il successo del progetto in quanto è nell'interesse dell'intero Paese.

CAPITOLO 3: CENNI SULLO SPLIT PAYMENT

3.1 La normativa in generale e i soggetti interessati

Il nuovo metodo di versamento dell'IVA introdotto dall'articolo 1, comma 629, lett. b) della Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014), il cosiddetto “*split payment*”, è rilevante ai fini del tema della fattura elettronica.

Il suddetto articolo ha introdotto infatti nel D.P.R. n. 633/1972 il nuovo articolo 17-ter, che prevede il diretto versamento dell'IVA all'Erario da parte dei soggetti pubblici destinatari di cessioni di beni e/o prestazioni di servizi documentati con regolare fattura.

In particolare è previsto che i fornitori delle PA incassino il corrispettivo al netto dell'IVA addebitata sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi e le pubbliche amministrazioni effettuino direttamente il pagamento dell'IVA dovuta sugli acquisti di beni e servizi.

Questa nuova disposizione deve essere applicata a tutte le operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1 gennaio 2015 nei confronti degli enti pubblici indicati all'art. 6, comma 5, del D.P.R. n.633/1972.

Anche l'art. 17-ter analogamente elenca gli enti pubblici verso i quali applicare lo *split payment*, ma la Circolare n.1/2015 dell'Agenzia delle Entrate specifica che, per individuare i soggetti destinatari va effettuata un'interpretazione “*basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale*”. Questo perché secondo l'Agenzia va considerata la finalità perseguita dalla nuova disposizione, che è quella di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA.

Così specificando in linea di massima gli enti rientrati sono risultati lo Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, enti pubblici territoriali (Regioni, Provincie, Comuni, Città metropolitane) e consorzi tra essi costituiti, CCIAA, istituti universitari, aziende sanitarie locali, enti ospedalieri, enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalentemente carattere scientifico, enti pubblici di assistenza, beneficenza e previdenza.

Successivamente la stessa Agenzia delle entrate è intervenuta con la Circolare 13 aprile 2015, n. 15/E, nella quale ha precisato che si debbano ritenere compresi nell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti anche i soggetti pubblici che *in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti*, come quindi ad esempio i commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi, i consorzi di bacino imbrifero montani e i consorzi universitari.

Gli enti che invece devono ritenersi esclusi dalla platea dei destinatari del meccanismo della scissione dei pagamenti sono quelli privi di natura pubblica o non economici, autonomi

rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, ancorché di interesse generale, e quindi non riconducibili in alcuna delle tipologie soggettive sopra indicate. Sono perciò esclusi gli ordini professionali, gli enti ed istituti di ricerca, le agenzie fiscali, l'INAIL, la Banca d'Italia o il CONI.

Verso questi enti la fattura elettronica dovrà essere emessa con IVA a esigibilità immediata. Non risulta infatti applicabile neppure l'esigibilità differita.

In caso di incertezza nell'applicazione o meno l'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 15/2015 precisa che per i fornitori è sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria.

Comunque, in caso di dubbi sull'applicabilità del meccanismo di scissione dei pagamenti, la singola PA può inoltrare una specifica istanza di interpello all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art.11, Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Oltre ai soggetti destinatari esclusi dallo *split payment* si possono avere delle fattispecie in cui è esclusa l'applicazione del nuovo metodo di versamento dell'IVA. Questi casi sono indicati sempre all'art.17-ter e riguardano principalmente le operazioni in cui l'ente pubblico assume la qualifica di debitore d'imposta⁴⁰, le operazioni effettuate da lavoratori autonomi che prestano servizi assoggettati a ritenuta alla fonte "a titolo d'imposta sul reddito" e a "titolo d'acconto"⁴¹, le operazioni assoggettate a regimi speciali o quelle nelle quali la PA non effettua alcun pagamento del corrispettivo al fornitore⁴².

3.2 Le novità negli adempimenti riguardanti la fattura elettronica

Al fine di consentire l'invio della fattura elettronica all'ente destinatario è stato aggiornato il tracciato XML. In particolare, il formato FatturaPA dal 4 febbraio 2015 permette di indicare se l'operazione rientra tra quelle con scissione dei pagamenti; è stato infatti aggiunto un valore (più precisamente il carattere "*S - scissione dei pagamenti*") tra quelli ammissibili per il campo <EsigibilitaIVA> dove era già possibile indicare il carattere "*I*" se l'esigibilità dell'IVA è immediata mentre il carattere "*D*" se è differita.

Qualora dopo il 1 gennaio 2015 il fornitore abbia emesso fattura erroneamente senza applicazione dello *split payment* e/o la PA non abbia corrisposto alcun corrispettivo comprensivo d'imposta e detta imposta non sia stata ancora liquidata dal fornitore, lo stesso

⁴⁰ Lo *split payment* non può essere quindi applicato per gli acquisti di beni/prestazioni di servizi soggetti a reverse charge.

⁴¹ precisato dalla Circolare n.6 dell'Agenzia delle Entrate del 19 febbraio 2015.

⁴² Maurizio Barone, Roberto Curcu, 2015, *Split payment per operazioni con enti pubblici*, SEAC.

fornitore dovrà procedere a regolarizzare tale comportamento con l'emissione di un'apposita nota di variazione ex art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 e un nuovo documento contabile recante l'indicazione "scissione dei pagamenti".

ALFA SRL	Spett.le COMUNE DI MODENA
<u>Fattura n. 65 del 23.3.2015</u>	
....	
Imponibile	€ 10.000,00
IVA 22%	€ <u>2.200,00</u>
Totale fattura	€ 12.200,00
IVA a Vs. carico <i>ex art. 17-ter, DPR n. 633/72</i>	€ <u>2.200,00</u> -
Netto da pagare	€ 10.000,00
<i>Operazione con "scissione dei pagamenti" DM 23.1.2015</i>	

Figura 5: L'immagine ricavata dal Notiziario SEAC n.2 del Febbraio 2015 mostra le modalità minime necessarie con cui indicare in fattura l'applicazione dello split payment.

L'IVA va versata dall'Ente pubblico entro il 16 del mese successivo⁴³ a quello in cui la stessa è divenuta esigibile attraverso modello F24 (se l'Ente è titolare di un c/c presso una Banca) o direttamente in bilancio dello Stato.

Gli enti pubblici in possesso di partita IVA invece annotano le fatture in esame nei registri delle fatture emesse/corrispettivi entro il 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con il mese precedente. L'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica IVA del mese/trimestre dell'esigibilità.

Considerata l'incertezza applicativa della disposizione dello split payment, nella Circolare n.1/2015, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che gli eventuali errori commessi dai contribuenti fino al 9 febbraio 2015 non vengono sanzionati.

La Circolare 13 aprile 2015. n.15 ha fornito chiarimenti anche in materia di sanzioni applicabili alle violazioni in materia di split payment.

In primo luogo è stato evidenziato che in mancanza dell'indicazione in fattura della dicitura "scissione dei pagamenti" o "split payment" è applicabile la sanzione amministrativa, ai sensi

⁴³ L'art. 9 del Decreto ministeriale 23 gennaio 2015 ha previsto un periodo transitorio dal 1 gennaio 2015 al 31 marzo 2015 nel quale le PA hanno potuto accantonare le somme per un successivo versamento IVA, che deve comunque avvenire entro il 16 aprile 2015.

dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. .471/1997, che va da € 1.032 ad € 7.746. Resta però salva la non applicazione della predetta sanzione nell'ipotesi in cui il fornitore si sia attenuto alle indicazioni fornite dalla PA in merito alla riconducibilità della medesima nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti.

L'omesso o ritardato adempimento del versamento all'erario (per conto del fornitore) da parte delle PA è sanzionabile ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 (sanzione del 30%) e le somme che l'ente pubblico avrebbe dovuto versare saranno rimosse mediante atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

3.3 Aspetti pratico-amministrativi dello split payment

Questo nuovo metodo di versamento dell'IVA sembra aver destato non poche perplessità, specialmente tra le piccole medio imprese che lavorano nel settore degli appalti pubblici. Questo perché viene a loro tolta una liquidità fondamentale su cui potevano contare fino al momento in cui avrebbero dovuto versare l'imposta allo Stato (entro il mese o il trimestre successivo al pagamento della fattura).

In un articolo pubblicato il 9 febbraio 2015 sul sito www.pmi.it Paolo Buzzetti, presidente ANCE (Associazione Nazionale Costruttori Edili), spiega che non è possibile accettare che per colpire un'azienda che evade vengano punite tutte quelle imprese oneste che al posto dei soldi dovuti si troveranno in cassa solo crediti IVA.

L'ANCE sul proprio sito ha così lanciato una petizione: "*no allo split payment*".

La reazione è comprensibile considerato che chi lavora con la PA è già costretto a subire grossi ritardi nei pagamenti.

Secondo il presidente di Rete Imprese Italia, Daniele Vaccarino⁴⁴, l'ampliamento del *reverse charge* e l'introduzione dello *split payment* presentano un conto insostenibile per le imprese. L'impossibilità di dedurre l'IVA sulle vendite genera uno squilibrio nella gestione finanziaria a breve delle imprese per le quali potrebbe diventare vantaggioso effettuare gli acquisti all'estero in regime di esenzione.

Così per recuperare gettito si danneggerebbe anche l'economia nazionale.

⁴⁴ Sempre nell'articolo del 9 febbraio 2015 preso da www.pmi.it.

In un'analisi della CGIA di Mestre⁴⁵ sullo split payment il non incassare l'IVA provocherebbe un calo della liquidità da 1,5 miliardi per le imprese in attesa delle compensazioni fiscali.

Prima dello split payment la "sfasatura" tra incasso e pagamento all'Erario consentiva di recuperare l'IVA pagata sugli acquisti e di disporre con continuità di risorse per le esigenze di pagamento più immediate. Gli effetti del calo di liquidità si sentiranno secondo gli esperti fino al prossimo 16 maggio, quando si potrà iniziare a compensare i crediti maturati con altre imposte o contributi (IRAP, IRPEF, IRES, INPS, INAIL).

L'art. 8 del D.M. del 23 gennaio 2015 dispone che, ai sensi del comma 10 dell'art. 38-bis, DPR n. 633/72, i soggetti che effettuano le operazioni assoggettate allo split payment a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre 2015 sono ammessi al rimborso del credito IVA in via prioritaria.

⁴⁵ Pubblicata il 24 gennaio 2015 sull'area stampa del sito www.cgiamestre.com.

CAPITOLO 4: LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

4.1. La normativa in generale

Essendo la fattura elettronica un documento digitale, per conservarlo legalmente deve essere processato con un iter ben preciso, in base a parametri fissati dalla legge italiana, che gli consenta di essere considerato al pari di un normale documento cartaceo.

Serve quindi una cosiddetta "*conservazione sostitutiva*", ovvero non tradizionale intesa come quella riguardante documenti cartacei, bensì relativa a documenti digitali. Essa si perfeziona con un insieme di procedure informatiche, regolamentate dalla legge, che consentono di garantire nel tempo l'integrità e la validità dei documenti emessi ed archiviati digitalmente.

La conservazione sostitutiva serve a sostituire la carta con un supporto digitale, per cui la fattura elettronica diventa come quella cartacea solo che invece di avere una firma e un timbro, viene sottoscritta con una firma digitale e invece di avere apposta la marca da bollo adesiva ha un bollo virtuale⁴⁶ e una marca temporale (timestamp), che certifica l'ora e la data in cui il responsabile ha creato il file elettronico esattamente come attesta la "data certa" del timbro postale.

In base a quanto previsto dall'art. 39, comma 3, D.P.R. n.633/72 le fatture elettroniche vanno conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del D.M. adottato ai sensi dell'art. 21, comma 5, D. Lgs. n. 82/2005; sempre secondo l'art. 39 le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.

Ai sensi dell'art. 1, comma 209, Legge n.244/2007 è obbligatorio conservare le fatture elettroniche emesse nei confronti della pubblica amministrazione, sia per l'emittente che per il destinatario delle stesse.

Le regole tecniche di conservazione son ben definite nel Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 dicembre 2013 e nonostante tutto restano ancora dei dubbi riguardanti il formato del pacchetto di conservazione.

Seguendo quanto disposto dal D.M. 17/06/2014 (che ha sostituito il D.M. 23/1/2004 regolante la conservazione delle fatture elettroniche) il processo di conservazione va effettuato entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (per la generalità dei contribuenti, 30/12/2016 in relazione alle fatture emesse nel 2015).

⁴⁶ L'art. 6 disciplina le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti per i soggetti passivi IVA. In particolare l'imposta sui libri e registri tenuti in modalità informatica è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse.

All'art. 3 del suddetto D.M. si afferma che il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione⁴⁷.

Il pacchetto di archiviazione oltre ai documenti informatici deve contenere strumenti che permettono alcune funzioni di ricerca e di estrazione. In più seguendo le indicazioni dell'art. 5, comma 2 dello stesso decreto, il pacchetto di archiviazione deve anche permettere l'estrazione e la stampa delle informazioni contenute in modo intellegibile dall'uomo.

La conservazione può essere svolta sia all'interno della struttura organizzativa di colui che produce le fatture elettroniche, sia presso un soggetto terzo ed imparziale che offra idonee garanzie organizzative e tecnologiche.

L'art. 39 D.P.R. 633/1972 al comma 3 prevede la possibilità per il soggetto passivo di conservare la propria documentazione in un altro Stato. In tal caso L'Agenzia delle entrate con la Circolare n.18/2014 ha specificato che è necessario applicare le regole di tenuta e conservazione previste dalla normativa italiana, consentendo alle autorità italiane competenti di accedere ai documenti ed acquisirli anche in via elettronica.

Attraverso i modelli di comunicazione AA7 e AA9 il soggetto passivo IVA deve comunicare gli estremi identificativi dei luoghi di giacenza fisica dei server dove sono conservati in forma elettronica i documenti fiscalmente rilevanti nel rispetto dei termini previsti dall'art. 35 D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, ai fini dell'esibizione, il soggetto deve assicurare l'accesso automatizzato, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sede dove è effettuato il controllo ai sensi dell'art. 52 D.P.R. n. 633/72⁴⁸.

Infine l'art.5 del D.M. 17 giugno 2014 prevede che il contribuente, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento, debba comunicare l'eventuale conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari in modalità elettronica nel nuovo rigo RS104 predisposto appositamente nel modello UNICO⁴⁹ da quest'anno.

⁴⁷ Noto anche con l'acronimo AIP, è una delle tipologie di pacchetti informativi impiegati nella gestione informativa e documentale e, nello specifico, nella conservazione di un patrimonio informativo nel lungo periodo secondo il modello di riferimento OAIS (Open Archival Information System). Secondo tale standard, il pacchetto di archiviazione è un derivato del pacchetto di versamento (SIP) o di un insieme di pacchetti di versamento che vengono affidati all'OAIS con il fine di archiviare i dati contenuti. Attraverso l'AIP, infatti, il contenuto informativo viene trasmesso al sistema, incapsulato con le indicazioni descrittive necessarie per procedere all'archiviazione di lungo periodo.

⁴⁸ Circolare del 24/06/2014 n.18/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁴⁹ All'incontro formativo professionale presso l'ODCEC di Padova del 25/05/2015 è stata presentata come una novità riguardanti il modello UNICO 2015.

4.2 Il responsabile della conservazione sostitutiva

Dal punto di vista pratico-amministrativo le varie normative sulla conservazione sostitutiva hanno introdotto non poche implicazioni gestionali all'interno delle aziende.

Con la deliberazione del CNIPA n. 11/2004, confermata nel 2009 dalla Agenzia delle entrate, nella risposta a un interpello, è stata istituita e definita una nuova figura professionale, ovvero quella del Responsabile della Conservazione sostitutiva. Egli si propone come garante della bontà del processo di conservazione.

I suoi ruoli⁵⁰ principalmente consistono nell'apposizione di marca temporale e nella sottoscrizione elettronica del documento informatico memorizzato. In più figura essere l'addetto alla definizione delle caratteristiche e dei requisiti del sistema di conservazione, all'organizzazione del contenuto e dei supporti ottici, alla gestione delle procedure di sicurezza e tracciabilità per la corretta conservazione e successiva esibizione del documento conservato. Egli deve archiviare e rendere disponibile, relativamente ad ogni supporto, le informazioni generali dei documenti conservati⁵¹.

Il responsabile della conservazione essenzialmente è identificato con il contribuente⁵² che però può designare a sua volta un soggetto terzo per la cura e la responsabilità del processo di conservazione e della tenuta degli archivi.

Spesso, a causa delle estreme competenze tecniche che richiede la conservazione sostitutiva, le piccole medio imprese optano per la gestione in outsourcing, ovvero presso terzi. Questa scelta non richiede infatti investimenti in tecnologia o attività di formazione interna; in più l'attivazione è veloce.

Nel caso di imprese di grandi dimensioni invece il ricorso a servizi in outsourcing per la fatturazione elettronica può comportare la frammentazione dei processi aziendali e l'esternalizzazione di dati sensibili.

⁵⁰ Definiti anche all'art 6 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 Dicembre 2013.

⁵¹ Descrizione del contenuto dei documenti, indicazione delle copie di sicurezza, estremi identificativi del responsabile della conservazione o di eventuali persone delegate.

⁵² Nel caso in cui il soggetto contribuente fosse una persona giuridica e non una persona fisica (ad es. società, associazioni, fondazioni e simili), è possibile nominare come responsabile della conservazione sostitutiva un soggetto interno che abbia rapporti qualificati con il soggetto contribuente come, ad esempio, un socio o un amministratore.

CAPITOLO 5: LE SOLUZIONI OFFERTE PER LA GESTIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Necessarie sono state negli ultimi due anni iniziative di supporto costanti e di formazione continua verso le PA e le imprese allo scopo di rendere meno complessa la nuova gestione del processo di fatturazione.

In prossimità delle scadenze (6 giugno 2014 e 31 marzo 2015) sia AgID che i diversi soggetti coinvolti nel sistema di gestione delle fatture hanno organizzato una serie di iniziative e servizi di sostegno e affiancamento.

Sono state avviate una serie di azioni mirate di informazione nei confronti di specifiche categorie di pubbliche amministrazioni. Come quella tra AgID e la rete dei Digital Champions⁵³, guidata dal Digital Champion nazionale Riccardo Luna, con l'obiettivo di svolgere un ruolo di sensibilizzazione nei confronti delle pubbliche amministrazioni locali sul tema.

Sono stati organizzati fin dai primi mesi del 2014 centinaia di convegni in tutta Italia e seminari online organizzati da istituzioni pubbliche, enti di ricerca, università, associazioni di categoria, ordini professionali, per illustrare in dettaglio il progetto e gli adempimenti delle pubbliche amministrazioni e delle imprese.

Attraverso i canali di comunicazione istituzionali offerti dall'Agenzia per l'Italia Digitale, dal Ministero dell'economia e delle finanze e dall'Agenzia delle entrate sono stati messi a disposizione di amministrazioni ed imprese una serie di servizi di assistenza statici o in tempo reale. Si pensi per esempio alla pubblicazione online di una serie di FAQ aggiornate settimanalmente, insieme a guide, manuali informativi e materiale utile da scaricare.

AgID e Agenzia delle entrate hanno inoltre attivato dei call center con un numero verde per rispondere in tempo reale alle necessità di tutti i soggetti coinvolti.

5.1 Le soluzioni offerte alle PA

Secondo i dati riportati dal "*Rapporto sull'adozione della Fatturazione Elettronica da parte delle PA e delle imprese*"⁵⁴ di maggio 2015 circa il 50% delle pubbliche amministrazioni coinvolte si avvale dell'utilizzo di intermediari istituzionali per la ricezione dei file fattura. Per

⁵³ Nominati da ciascuno Stato membro dell'Unione europea, e dalla Commissione europea, allo scopo di promuovere i benefici di una società digitale inclusiva.

⁵⁴ Realizzato da un gruppo di lavoro formato da AgID, Agenzia delle entrate, MEF, Sogei e CONSIP.

la precisione si tratta di ministeri, scuole e una serie di amministrazioni locali che hanno scelto di aderire ai servizi Hub messi a disposizione dalle Regioni.

La scelta di appoggiarsi ad un intermediario pubblico risulta essere molto utile per le pubbliche amministrazioni locali di piccole dimensioni, che potrebbero riscontrare difficoltà economiche ed organizzative nell'implementazione di sistemi di gestione e soprattutto di conservazione a norma delle fatture elettroniche.

Ministeri e scuole per esempio si appoggiano rispettivamente ai sistemi centrali SICOGE e SIDI. Il primo è un sistema realizzato dalla Ragioneria generale dello Stato e si occupa di gestire tutte le notifiche da e verso il Sistema di interscambio protocollando le fatture e garantendo la conservazione; il secondo invece è il Sistema Informativo dell'Istruzione, individuato dal MIUR come canale di trasmissione da utilizzare per la consegna delle fatture elettroniche ricevute dai fornitori alle scuole. Il SIDI consente di gestire un contenitore per il versamento dell'IVA come previsto dallo split payment e di creare automaticamente il registro unico delle fatture.

La maggior parte degli uffici di fatturazione elettronica attivi sono però quelli relativi alle amministrazioni comunali ed alle loro unioni, consorzi o associazioni⁵⁵.

Secondo i dati diffusi dall'IPA a maggio 2015 il 73% dei comuni ha un solo ufficio che gestisce la fatturazione elettronica e molti comuni si sono uniti ad altri per fare un unico ufficio in due. È il caso per esempio del comune di Terrassa Padovana e Conselve in provincia di Padova, che hanno dato vita all'Unione dei comuni del Conselvano.

Per gestire la conservazione sostitutiva invece la scelta di avvalersi di un soggetto terzo sembra essere la più diffusa. La maggior parte dei Comuni della provincia di Padova, da me analizzati, si avvale del servizio LegalDoc, rivolto agli enti aderenti al CST della Provincia.

Il servizio si avvale del portale web LegalDoc che *Infocert SpA*⁵⁶, ha predisposto per l'invio in conservazione sostitutiva di atti firmati digitalmente.

Molte case di software gestionali utilizzate degli uffici comunali (quali per esempio Halley e Kibernetes) hanno stipulato accordi con la stessa *Infocert SpA* per permettere la conservazione sostitutiva.

⁵⁵ Fonte: IPA, 31 maggio 2015, base 53325 uffici di fatturazione elettronica.

⁵⁶ Società vincitrice della gara indetta con DGR n 1006 del 23/03/2010, "Fornitura dei servizi di firma digitale, marcatura temporale e conservazione sostitutiva a norma dei documenti informatici, nonché di posta elettronica certificata ed help desk a favore della Regione del Veneto e degli Enti Locali veneti".

5.2 Le soluzioni offerte alle imprese

Per imprese o ditte individuali di piccole dimensioni gestire le fatture elettroniche emesse nei confronti della PA è più vantaggioso ricorrere a servizi in outsourcing, ma a volte questi rischiano di essere costosi e di conseguenza far percepire il nuovo metodo di fatturazione come un peso per le aziende.

Ecco che allora vari istituti come CONSIP, Sistema delle Camere di Commercio, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili hanno messo a disposizione delle piccole e medie imprese e dei professionisti dei servizi non onerosi che permettano loro di gestire il nuovo processo di fatturazione senza alcun problema, come previsto dall'art. 4 del D.M. 55/2013 nell'ambito delle *"misure di supporto per le piccole medio imprese"*.

Un primo servizio messo a disposizione dal MEF è quello destinato esclusivamente alle PMI che operano attraverso l'utilizzo della piattaforma di eProcurement, accessibile dal sito www.acquistinretepa.it, sul Mercato elettronico della Pubblica Amministrazione (MePA). Attraverso questo servizio le imprese possono generare, trasmettere e conservare le fatture elettroniche relative alle transazioni concluse sul MePA, ma anche riguardanti altre operazioni.

Un altro servizio di gestione completa della FatturaPA per le PMI è quello messo a disposizione dal Sistema Centrale in collaborazione con l'Agenzia per l'Italia Digitale ed Unioncamere. Esso permette di gestire gratuitamente 24 fatture annue.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e anche l'Ordine dei Consulenti del Lavoro hanno messo a disposizione degli ordini territoriali e di tutti gli iscritti all'Ordine un servizio che consente di gestire automaticamente e gratuitamente il processo di fatturazione elettronica.

Molte aziende poi, per gestire le proprie fatture elettroniche, si sono affidate direttamente al commercialista, il quale può aver optato di fungere come intermediario utilizzando i servizi messi a disposizione dai propri software gestionali (ItalStudio, Buffetti, ecc.) o permettere solamente il servizio gestendo le fatture con appositi programmi a pagamento quali per esempio Aruba DocFly, LegalinvoicePA, CompED, ecc in nome e per conto del cliente. In questo caso la funzione dell'intermediario è svolta dagli stessi software che stipulano l'accordo con il cliente, firmano le fatture digitalmente e conservano regolarmente la documentazione digitale.

CAPITOLO 6: LA FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA I PRIVATI

Il passaggio dai processi cartacei a quelli digitali potrebbe subire un'accelerazione già nei prossimi anni, favorendo così la realizzazione di un archivio centrale digitalizzato, che semplifichi gli adempimenti per le imprese e consenta al Fisco di operare controlli in automatico attraverso l'incrocio dei dati.

In data 21 aprile 2015, infatti, il Consiglio dei Ministri ha adottato lo schema di uno specifico Decreto legislativo (attuativo dell'art. 9 della legge del 11 marzo 2014, n. 23, c.d. delega fiscale) contenente disposizioni *"in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici"*. In particolare il citato Decreto oltre all'introduzione della trasmissione telematica dei corrispettivi per la generalità dei commercianti al minuto e soggetti assimilati prevede l'estensione della fattura elettronica a soggetti diversi dalle PA.

Secondo quanto stabilito dal Decreto in esame, a partire da gennaio 2017 il MEF metterà a disposizione dei soggetti passivi il Sistema di interscambio ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato.

L'utilizzo della fatturazione elettronica per i privati sarà facoltativo e le imprese che accetteranno il nuovo regime di fatturazione elettronica saranno sottoposte a controlli effettuati in maniera più trasparente e veloce e otterranno maggiori vantaggi come l'esonero dallo *spesometro*⁵⁷, l'addio alla comunicazione black list⁵⁸ e la riduzione di un anno dei termini per la decadenza dell'accertamento.

Il decreto prevede anche una priorità nel rimborso dei crediti IVA entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale.

Questi vantaggi sono collegati non solo alla mera emissione e trasmissione di fatture elettroniche tra privati, ma all'esercizio di un'opzione con cui il contribuente decide di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate tutte le fatture, attive e passive.

Secondo un articolo del 1° maggio 2015 pubblicato nel sito de "Il Sole24Ore" la fattura B2B potrà essere trasmessa tramite il Sistema di interscambio senza la firma digitale. Il Sistema quindi nel frattempo dovrà essere implementato in modo da poter gestire i formati XML con o senza sottoscrizione. Resta comunque il fatto che regole tecniche, decorrenza termini e

⁵⁷ Comunicazione annuale delle fatture tra partite IVA e delle operazioni verso privati cittadini da 3.600 euro a salire.

⁵⁸ Comunicazione telematica annuale all'Agenzia delle Entrate di tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi il cui importo complessivo annuale è superiore a 10000 euro effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi black list.

quant'altro saranno sicuramente stabilite con qualche provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

CONCLUSIONE

Sulla base delle normative prese in esame, dei dati raccolti e delle interviste effettuate agli addetti ai lavori sull'introduzione di questa nuova tecnica di fatturazione, emergono in generale benefici per tutte le parti interessate.

Tuttavia chi ne è coinvolto, in questa prima fase di avvio, non riesce al momento cogliere i potenziali vantaggi perché riscontra delle difficoltà nell'approccio a questi nuovi sistemi. Ma in realtà si tratta di ripensare al processo in una nuova veste.

Il fatto che una procedura così importante per un'impresa dipenda sempre di più da un software o da una connessione desta un po' di dubbi e perplessità soprattutto a chi non ha ancora preso dimestichezza con i sistemi elettronici.

La maggior parte del personale intervistato, addetto alla gestione delle fatture elettroniche, (età media 40-50 anni) fa parte di una generazione più abituata e propensa ai sistemi cartacei. Alcune imprese infatti continuano ad inviare e conservare la fattura cartacea, nonostante sia già emessa e conservata in modo elettronico.

Il sistema della fatturazione elettronica non solo permette maggiori risparmi più volte menzionati inerenti alla gestione dei documenti, ma essendo collegato alla Piattaforma di Certificazione dei Crediti (PCC), consente di caricare automaticamente sulla PCC i dati di emissione e ricezione della fattura. Questo consente di monitorare l'effettivo andamento dei pagamenti a carico delle PA.

In questo quadro, l'obbligo della fatturazione elettronica si inserisce in un sistema di iniziative e strumenti destinati alla risoluzione del problema del ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali da parte delle pubbliche amministrazioni:

un problema molto importante soprattutto per tutti quei soggetti che si trovano ad aver i principali rapporti commerciali con enti pubblici.

Per quanto riguarda gli enti pubblici, alcuni trovano più semplice la nuova procedura di fatturazione, in quanto possono contare su un software aggiornato che consente loro la registrazione automatica delle fatture, altri la trovano complicata perché hanno raddoppiato il lavoro, convertendo a mano la fattura nata in formato digitale e inserendo su brogliacci a parte i dati della stessa per mancanza di fiducia nei programmi di archiviazione elettronica.

Sarà comunque il tempo a dimostrare l'efficacia o meno di questo nuovo sistema che secondo gli obiettivi del legislatore entro pochi anni potrà essere utilizzato da tutte le categorie di contribuenti.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Direttiva del Consiglio Europeo 2001/115/CE del 20 dicembre 2001.

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio Europeo del 28 novembre 2006 (Rifusione VI Direttiva IVA).

Direttiva del Consiglio Europeo 2010/45/UE del 13 luglio 2010.

Dlgs 20 febbraio 2004, n. 52.

Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge Finanziaria 2008) - art. 1 commi 209 - 214 (Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28/12/2007).

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004.

Codice dell'Amministrazione Digitale 4 marzo 2005 (art. 42).

Codice Civile (artt. 2219 - 2220).

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (artt. 6, 17-ter, 21 -26, 35,39, 52).

Decreto 7 marzo 2008 (Gazzetta Ufficiale n. 103 del 03/05/2008).

Decreto Ministro Economia e Finanze 3 aprile 2013 n.55 (Gazzetta Ufficiale n. 118 del 22/05/2013).

D.L. 24 aprile 2014, n. 66 "Decreto IRPEF 2014" (art 25, 42).

Legge 24 dicembre 2012, n. 228 "Legge di Stabilità".

Decreto Ministro Economia e Finanze 17 giugno 2014 (Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26/06/2014).

Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (art. 1, comma 2).

D.lgs 30 marzo 2001 n. 165 (art. 1, comma 2).

D.L. 12 novembre 2010, n.187 (art. 7, comma 3)

Legge 16 gennaio 2003, n. 3 (art. 11).

D.L. 24 aprile 2014, n. 66 (art. 25, comma 3).

D.P.C.M. 22 febbraio 2013.

Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (art. 1, comma 629, lett. b).

Legge 27 luglio 2000, n. 212 Statuto dei diritti del contribuente (art. 11).

Decreto ministeriale 23 gennaio 2015 (art. 9).

D.lgs 18 dicembre 1997, n.471 (art. 9, comma 1).

Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (art. 1, comma 421).

D.M. del 23 gennaio 2015 (art. 8).

Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11.

Legge 11 marzo 2014, n. 23 c.d. delega fiscale (art. 9).

Circolari

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

Circolare ministeriale 6 dicembre 2006, n. 36/E.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 24 giugno 2014, n. 18/E.

Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze 31 marzo 2014, n. 1.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 9 febbraio 2015, n. 1.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 aprile 2015, n. 15/E.

Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze 9 marzo 2015, n. 1/DF.

BIBLIOGRAFIA

PATRIZIA SAGGINI, *La fattura elettronica per gli enti locali - Approfondimenti normativi e soluzioni organizzative*, Grafiche E. GASPARI Ottobre 2014.

MAURO BEGHIN, *Diritto tributario*, CEDAM 2013.

AGENZIA PER L'ITALIA DIGITALE, MEF, AGENZIA DELLE ENTRATE, SOGEI SPA , CONSIP, Maggio 2015, *Rapporto sull'adozione della Fatturazione Elettronica da parte delle pubbliche amministrazioni e delle imprese*, Roma: Gruppo di lavoro progetto fatturazione elettronica PA.

MAURIZIO BARONE, ROBERTO CURCU E CENTRO STUDI FISCALE, 2015, *Reverse Charge e Split payment*, SEAC, GUIDA OPERATIVA, pp.310 - 327.

JGOR MERIGHI, Febbraio 2015, *Fatture agli enti pubblici: Split payment dall'1.1.2015*, Il Notiziario SEAC, pp. 21 - 25.

PAOLO CHIZZOLA e PAOLO MONTICELLI, Marzo 2015, *Pienamente operativo lo Split Payment*, Il Notiziario SEAC, pp. 20 - 26.

ELISABETTA CASARI, Aprile 2015, *Fatturazione elettronica alla PA: dal 31 marzo 2015 l'obbligo è per tutti*, Il Notiziario SEAC, pp.25 - 32.

ELISABETTA CASARI, Maggio 2015, *Come si risolve lo scarto o rifiuto della fattura PA?*, Il Notiziario SEAC, pp. 72 - 76.

ROMANO MOSCONI, a cura di., 23 marzo 2015, *L'esperto risponde* n. 12, IlSole24Ore, Fisco.

ALESSANDRO MASTROMATTEO, 11 marzo 2008, *Fatturazione elettronica tra obbligo e facoltà*, La settimana professionale n.11, Comitato Tecnico Scientifico Gruppo SEAC, pp. 27 - 35.

MARIANNA ANNICCHIARICO, 7 novembre 2014, *La fatturazione elettronica nei confronti della pubblica amministrazione*, La settimana professionale n.39, Comitato Tecnico Scientifico Gruppo SEAC, pp. 9 - 20.

LELIO CACCIAPAGLIA, 27 marzo 2015, *Fatturazione elettronica PA Pronti via*, La settimana professionale n.12, Comitato Tecnico Scientifico Gruppo SEAC, pp. 26 - 28.

ANON., 8 luglio 2014, *La fattura elettronica: Modalità di emissione e di conservazione*, Informativa fiscale n. 184, SEAC.

ANON., 30 gennaio 2015, *Lo split payment e i primi chiarimenti dell'agenzia delle entrate*, Informativa fiscale n. 30, SEAC.

ANON., 3 febbraio 2015, *Definite le modalità operative dello split payment*, Informativa fiscale n. 32, SEAC.

ANON., 11 febbraio 2015, *Individuati gli enti pubblici interessati allo split payment*, Informativa fiscale n. 43, SEAC.

ANON., 12 maggio 2015, *Estensione della fattura elettronica e introduzione dei corrispettivi telematici*, Informativa fiscale n. 139, SEAC.

SITOGRAFIA

INFOCAMERE SCPA., 2014, *La fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione*, 31/03/2015, Disponibile su <<https://fattura-pa.infocamere.it>> [Data di accesso: 24/06/2015].

ANON., 2015, *Fattura elettronica è obbligatoria: gli errori da evitare*, *IlSole24Ore*, 30/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com/norme-e-tributi.shtml> [Data di accesso: 28/06/2015].

ALESSANDRO LONGO, 2015, *Fattura elettronica con rischi*, *IlSole24Ore*, 22/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> area riservata [Data di accesso: 30/06/2015].

ALESSANDRO MASTROMATTEO e BENEDETTO SANTACROCE, 2015, *Fattura elettronica a perimetro allargato*, *IlSole24Ore*, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> area riservata [Data di accesso: 30/06/2015].

ALESSANDRO MASTROMATTEO e BENEDETTO SANTACROCE, 2015, *Fattura elettronica in libertà*, *IlSole24Ore*, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> area riservata [Data di accesso: 30/06/2015].

ALESSANDRO MASTROMATTEO e BENEDETTO SANTACROCE, 2015, *Fattura elettronica, da oggi è obbligatoria per tutte le forniture alla PA*, *IlSole24Ore*, 31 marzo 2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> area riservata [Data di accesso: 01/07/2015].

ANON., 2015, *Orlandi: grazie alla fattura elettronica miliardi di risparmi*, *IlSole24Ore*, 26/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 26/06/2015].

ANON., 2015, *Padoan scrive a sindaci e governatori: "Massimo impegno sulla fattura elettronica"*, *IlSole24Ore*, 6/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 01/07/2015].

ANON., 2015, *Split payment, avvio morbido*, *IlSole24Ore*, 10/02/2015, Disponibile su <www.quotidiano.ilsole24ore.com/vetrina/edicola24web/print.php> [Data di accesso: 21/06/2015].

ANON., 2015, *Adempimenti fiscali ridotti se si sceglie di inviare all'Agenzia tutte le fatture*, *IlSole24Ore*, 01/05/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 03/07/2015].

ANON., 2015, *Madia: dal 1 aprile fattura elettronica in oltre 20mila amministrazioni*, *IlSole24Ore*, 2/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 28/06/2015].

ANON., 2015, *Delega fiscale, ecco i provvedimenti*, *IlSole24Ore*, 2/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 08/07/2015].

ANON., 2015, *Madia: dal 1 aprile fattura elettronica in oltre 20mila amministrazioni*, *IlSole24Ore*, 2/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 28/06/2015].

ANON., 2015, *Scontrini digitali, fattura elettronica e precompilata. Così cambia il fisco per le partite IVA*, *IlSole24Ore*, maggio 2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 30/06/2015].

MANUELA PERRONE., 2015, *Dal 1 luglio il Durc viaggia online. Poletti: "100 milioni di risparmi"*, *IlSole24Ore*, 2/03/2015, Disponibile su <www.ilsole24ore.com> [Data di accesso: 12/07/2015].

BENEDETTO SANTACROCE, 2014, *Fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva*, ODCEC TORINO, Disponibile su <www.odcec.torino.it/public/convegni/> [Data di accesso: 23/06/2015].

DAFNE PAPAGNI e ENRICO MARIA BISETTO, 2015, *Fattura elettronica, la gestione integrata del flusso documentale*, IMMEDIA, Disponibile su <www.accatre.it/accatre/images/FatturazioneElettronica/Slide%20Fattura%20elettronica.pdf> [Data di accesso: 15/07/2015].

ANON., 2015, *Manuale utente portale fattura xml*, ITALSTUDIO, Disponibile su <www.italstudio.it/prodotti/fattura-elettronica-pa>.

ANON., 2015, *Fatturazione elettronica tra imprese: la roadmap*, Disponibile su <www.pmi.it> [Data di accesso: 16/07/2015].

ANON., 2015, *Fatturazione elettronica tra imprese: funzionamento e vantaggi*, Disponibile su <www.pmi.it> [Data di accesso: 16/07/2015].

ANON., 2015, *Split payment: SOS imprese e petizione online*, Disponibile su <www.pmi.it> [Data di accesso: 17/07/2015].

ANON., 2015, *Split payment e contrazione della liquidità alle imprese*, Disponibile su <www.pmi.it> [Data di accesso: 17/07/2015].

ANON., 2015, *IMPRESE. Per chi lavora con la PA meno liquidità per 1,5 miliardi di euro*, 24 gennaio 2015, CGIA DI MESTRE, Disponibile su < www.cgiamestre.com/2015/01/imprese-per-chi-lavora-con-la-pa-meno-liquidita-per-15-miliardi-di-euro> [Data di accesso: 17/07/2015].

ANON., 2015, *Conservazione sostitutiva*, Disponibile su <www.conservazione-sostitutiva.it> [Data di accesso: 15/07/2015].

ANON., 2015, *Dematerializzazione*, 04/03/2015, Disponibile su <qualitapa.gov.it> [Data di accesso: 17/07/2015].