

Novembre 2016

## La fatturazione elettronica in Italia nell'era della Tax Compliance

*Stefano Loconte, Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato, e Roberto Rigoldi, Dottore Commercialista e Revisore Contabile, Loconte & Partners*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il contesto normativo domestico – 3. Gli “impulsi” di derivazione comunitaria – 4. Il Decreto Collegato e il Provvedimento – 5. Conclusioni.

### 1. Premessa

La disciplina relativa alla fatturazione elettronica, introdotta per la prima volta nella legislazione tributaria italiana con le “*Semplificazioni ed armonizzazioni delle modalità di fatturazione in materia IVA*” del 2004<sup>1</sup>, è stata oggetto di recenti sviluppi<sup>2</sup> volti a favorire, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti la diffusione dello strumento tra gli operatori e, al contempo, a realizzare «*un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*», recando misure per il recupero dell'evasione e migliorando la capacità di controllo dell'Amministrazione finanziaria attraverso una più razionale e rapida acquisizione dei dati delle operazioni.

L'inaspettato intreccio normativo<sup>3</sup>, dell'opzionale trasmissione telematica delle fatture elettroniche o dei relativi dati, del Decreto Delegato, con il sistema obbligatorio previsto

---

<sup>1</sup> La possibilità di emettere e ricevere fatture in formato elettronico fu introdotta nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea con la Direttiva 2001/115/CE. In Italia, il recepimento della citata Direttiva avvenne con l'emanazione del D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52 (“*D.Lgs. 52/2004*”), che modificò il testo degli artt. 21 e 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (“*D.P.R. 633/72*”).

<sup>2</sup> In virtù degli artt. 1 e 2, commi 4, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 (“*Decreto Delegato*”), in tema di trasmissione telematica delle operazioni IVA e in attuazione dell'art. 9, co. 1, lett. d) e g), della L. 11 marzo 2014, n. 23 (“*Legge Delega*”), sono stati emanati i Provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate n. 182017 e 182070 (“*Provvedimento*”), pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate il 28 ottobre 2016.

In collegamento alla manovra di Bilancio 2017, è stato emanato il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (“*Decreto Collegato*”), pubblicato in G.U. n. 249 del 24 ottobre 2016 ed entrato in vigore in stessa data.

<sup>3</sup> Sotto il profilo della tempistica, del contenuto e dell'estensione dei file elettronici da trasmettere all'Amministrazione finanziaria.

dall'art. 4 del Decreto Collegato, incalza le imprese e i professionisti a prendere una rapida scelta giacchè la possibilità di “opzione” per l’adozione del menzionato regime, già a decorrere dal 1° gennaio 2017, sottostà al rispetto della scadenza, fissata dal Provvedimento in data 31 dicembre 2016. La rapida scelta ci pone, quindi, d’innanzi alla disciplina della fatturazione elettronica e a una quanto mai inevitabile presa di coscienza della materia.

Il seguito della trattazione si prefigge l’obiettivo di fornire una panoramica della disciplina della fatturazione elettronica, certo anche alla luce delle più recenti previsioni normative del Provvedimento e del già menzionato art. 4 non prescindendo, tuttavia, da una propedeutica disamina del vigente contesto normativo domestico e degli antecedenti impulsi di derivazione comunitaria<sup>4</sup>.

## 2. Il contesto normativo domestico

La disciplina legale della fatturazione elettronica nel sistema normativo tributario italiano ha inizio con il recepimento, ad opera del D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52 (“D.Lgs. 52/2004”), adottato in esecuzione della L. 3 febbraio 2003, n. 14 e pubblicato nel Supplemento ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2004, della Direttiva 2001/115/CE emanata «*al fine di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto*»<sup>5</sup>.

Il D.Lgs. 52/2004 ha introdotto le corrispondenti disposizioni nel testo del D.P.R. 633/72 modificando gli artt. 21 (“Fatturazione delle operazioni”), 39 (“Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti”) e 52 (“Accessi, ispezioni e verifiche”). Gli interventi sono stati, all’epoca, esaustivamente commentati dall’Agenzia delle Entrate, nella Circ. 19 ottobre 2005, n. 45/E.

Nel frattempo, la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (“Finanziaria 2008”)<sup>6</sup>, recependo le linee d’azione “i2010” dell’Unione Europea che incoraggiavano gli Stati membri a dotarsi di un adeguato quadro normativo, organizzativo e tecnologico per gestire in forma elettronica l’intero ciclo acquisti, ha introdotto, nel nostro ordinamento, l’obbligo per i fornitori della Pubblica Amministrazione di adottare il formato elettronico nella gestione delle fatture. La Finanziaria 2008 ha, inoltre, previsto che la Pubblica

---

<sup>4</sup> Per ulteriori dettagli al riguardo, vedi *infra*: Direttiva 2001/115/CE del consiglio 20 dicembre 2001 che modifica la Direttiva 77/388/CEE; Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006; Direttiva 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010; Direttiva 2014/55/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014; Note esplicative TAXUD – Commissione Europea – Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale (TAXUD – *Taxation and Customs Union Directorate-General*) Fiscalità indiretta e amministrazione fiscale Unità C1:IVA e altre imposte sulla cifra d’affari. Note esplicative Norme sulla fatturazione dell’IVA (Direttiva 2010/45/UE del Consiglio).

<sup>5</sup> Le disposizioni di questa Direttiva furono altresì previste nel testo rifiuto della vigente Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto ed esaminata nel proseguo della trattazione.

<sup>6</sup> Cfr. l’art. 1, co. 209 – 214 della Finanziaria 2008.

Amministrazione non possa accettare fatture emesse o trasmesse in formato cartaceo né a procedere ad alcun loro pagamento, nemmeno parziale, sino al ricevimento del relativo formato elettronico e, infine, ha istituito il Sistema di Interscambio<sup>7</sup> (“SdI”) delle fatture elettroniche<sup>8</sup>.

A seguito della radicale modifica della materia, volta a una sua generica semplificazione ed operata dalla Direttiva 2010/45/UE recante modifica alla Direttiva 2006/112/CE e relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, la L. 24 dicembre 2012 n. 228 (“Legge di stabilità 2013”)<sup>9</sup> ha ulteriormente innovato il contenuto degli artt. 21 e 39 D.P.R. 633/72 al fine di consentire, secondo la *ratio* delle disposizioni comunitarie, la piena equiparazione della fattura elettronica a quella cartacea e la sua ampia diffusione.

In particolare, recependo il contenuto degli artt. 217 e 232 della Direttiva 2006/112/CE, l’art. 21 definisce ora la fattura elettronica come *«la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico. [...] La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all’atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente»*.

La norma, stante la formulazione soprariportata, individua, quindi, quale variabile qualificante la fattura come elettronica non tanto il tipo di formato originario – elettronico o cartaceo all’atto della sua creazione –, quanto, invece, la circostanza che la fattura sia in formato elettronico all’atto trasmissione (o messa a disposizione), ricevuta ed accettata dal destinatario. Non sono, quindi, elettroniche le fatture che, pur generate elettronicamente, sono trasmesse e ricevute in formato cartaceo e sono, invece, elettroniche le fatture che, pur generate in formato cartaceo, sono trasmesse e ricevute elettronicamente (tramite canali telematici), sempreché esse rispettino, dall’emissione alla loro conservazione, i requisiti individuati dal co. 3, dello stesso art. 21, relativi all’autenticità dell’origine (A.)<sup>10</sup>, all’integrità del contenuto (I.)<sup>11</sup> ed alla leggibilità (L.)<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Il SdI ha il ruolo di snodo tra gli attori interessati dal processo di fatturazione elettronica. Poiché il contesto in cui si inserisce il SdI è costituito da più fornitori che si interfacciano con più Pubbliche Amministrazioni, questi è certamente uno strumento di semplificazione.

<sup>8</sup> L’art. 1, co. 213, lett. g) della Finanziaria 2008 ha, inoltre, demandato la definizione della data di decorrenza degli obblighi suddetti a un Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro per le Riforme e le Innovazioni nella Pubblica Amministrazione.

<sup>9</sup> Cfr. l’art. 1, co. 325 – 328 della Legge di stabilità 2013.

<sup>10</sup> Con l’espressione “autenticità dell’origine” s’intende che l’identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell’emittente della fattura devono essere certi. Sul punto, le Note esplicative TAXUD precisano che la garanzia dell’autenticità dell’origine di una fattura è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore che per il soggetto passivo cessionario/committente. Entrambi possono assicurare l’autenticità dell’origine indipendentemente l’uno dall’altro.

<sup>11</sup> Con l’espressione “integrità del contenuto” s’intende che il contenuto della fattura e, in particolare, i dati obbligatori previsti dall’art. 21 del D.P.R. 633/1972 non possano essere alterati. A condizione che sia garantita l’invariabilità del contenuto obbligatorio della fattura, il relativo formato può essere convertito in altri formati (ad es., da MS-Word a XML). Ciò consente al destinatario o al prestatore di servizi che

L'art. 21, co. 3, quarto periodo del D.P.R. 633/1972 dispone, infatti, che «*il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantire mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni e la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati*»<sup>13</sup>.

L'art. 21 del D.P.R. 633/1972, nella sua nuova formulazione, prevede, inoltre, che «*il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario*»<sup>14</sup>. Tralasciando le questioni più strettamente giuridiche, la motivazione di tale condizione è evidente ed è rimasta fondamentalmente immutata nel passaggio dalla Direttiva 2001/115/CE alla Direttiva 2010/45/UE: il destinatario deve possedere adeguati strumenti tecnologici e organizzativi per ricevere e gestire una fattura in forma elettronica. Sussistono, inoltre, tutta un'altra serie di elementi che impongono una regolamentazione tra le parti quali, a titolo esemplificativo, accordo sui formati, gestione di errori e malfunzionamento nei sistemi di trasmissione e ricezione, responsabilità per gli stessi e durata dell'accordo.

Ricollegandoci alla fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione, nel frattempo, l'art. 6 del D.M. 3 aprile 2013, n. 55 ha finalmente individuato, per classi di Pubblica Amministrazione, le date di decorrenza dell'obbligo di adozione della fattura elettronica emessa nei confronti della Pubblica Amministrazione<sup>15</sup>.

---

agisce per suo conto, di convertire o di presentare in un modo diverso i dati elettronici per adattarli al proprio sistema informatico o per tenere conto dei cambiamenti tecnologici che si verificano nel corso del tempo.

<sup>12</sup> Con l'espressione "leggibilità" s'intende che la fattura deve essere resa leggibile per l'uomo conformemente a quanto previsto dalle Note esplicative TAXUD, secondo cui la leggibilità della fattura elettronica è soddisfatta se il documento e i suoi dati sono resi prontamente disponibili, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa; è possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato.

<sup>13</sup> L'art. 21 del D.P.R. 633/1972, pur richiedendo che il soggetto passivo assicuri la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione, non individua – a differenza di quanto avviene per i requisiti di autenticità dell'origine ed integrità del contenuto – le modalità idonee a garantire la leggibilità della fattura.

<sup>14</sup> A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 24 giugno 2016, n. 18/E (Parte I, Par. 1), ha precisato che il termine "accettazione" riprende le indicazioni delle Note esplicative TAXUD e non presuppone necessariamente un accordo formale (precedente o successivo) alla fatturazione fra le parti.

<sup>15</sup> L'obbligo decorre:

- dal 6 dicembre 2013, per l'avvio volontario previo accordo con i fornitori;

Il Decreto Delegato, in attuazione dell'art. 9, co. 1, lett. d) e g) della Legge Delega, ha stabilito norme d'incentivazione alla fatturazione elettronica tra privati ("B2B") e alla trasmissione telematica dei corrispettivi<sup>16</sup>.

L'art. 1, co. 1, del Decreto Delegato ha previsto, dal 1° luglio 2016, la messa a disposizione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di soluzioni tecniche gratuite per consentire a tutti i soggetti passivi IVA di generare e trasmettere le fatture elettroniche anche tra privati e, per specifiche categorie di contribuenti da individuare con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche di conservare le medesime fatture<sup>17</sup>.

L'art. 1, co. 2, del Decreto Delegato dal 1° gennaio 2017 mette a disposizione dei soggetti passivi IVA il SdI per la trasmissione e ricezione delle fatture elettroniche. A decorrere dalla stessa data, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente, mediante l'utilizzo di reti telematiche e anche in formato strutturato, le informazioni acquisite.

- 
- dal 6 giugno 2014, per le fatture emesse nei confronti dei Ministeri, delle Agenzie fiscali e degli Enti Nazionali di Previdenza e Assistenza Sociale, (individuati come tali nell'elenco ISTAT, appositamente istituito dallo stesso Decreto);
  - dal 6 giugno 2015, per tutte le altre Amministrazioni, ad eccezione delle Amministrazioni locali (individuate come tali nell'elenco ISTAT).

Il termine del 6 giugno 2015 è stato anticipato al 31 marzo 2015 per effetto dell'art. 25, co. 1, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, conv. dall'art. 1, co. 1, della L. 23 giugno 2014, n. 89, che fissa, inoltre, in stessa data, la decorrenza per le Amministrazioni locali.

<sup>16</sup> Il Decreto Delegato è entrato in vigore il 2 settembre 2015 ed è strutturato in sette articoli, riguardanti:

- la fatturazione elettronica (art. 1);
- la trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 2);
- gli incentivi all'opzione per la trasmissione telematica delle fatture o dei corrispettivi (art. 3);
- la riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili per specifiche categorie di soggetti (art. 4);
- la cessazione degli effetti premiali (art. 5);
- la disposizione finanziaria (art. 6);
- le abrogazioni (art. 7).

<sup>17</sup> In proposito, con comunicato stampa n. 123 del 20 giugno 2016, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto di aver promosso, nell'ambito del Forum italiano sulla fatturazione elettronica e l'*e-procurement*, l'avvio della fase sperimentale con la quale è possibile utilizzare il SdI ai fini della fatturazione elettronica nei confronti di soggetti diversi dalla Pubblica Amministrazione. A tal fine, sul sito dell'Agenzia delle Entrate sono state rese disponibili le bozze dei documenti tecnici per l'utilizzo del SdI e per la struttura della fattura elettronica, ordinaria o semplificata, che dovrà essere veicolata dal Sistema. La sperimentazione mira a risolvere in tempo utile eventuali criticità che dovessero presentarsi e, stando alle indicazioni della stessa Agenzia, avrebbe dovuto concludersi entro la metà del mese di ottobre 2016. Sulla base dei feedback ricevuti, saranno consolidati i supporti e le regole di processo.

Con il successivo comunicato stampa n. 129 del 1° luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che, sul proprio sito internet, è disponibile il servizio web gratuito per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche. Il nuovo servizio, realizzato con la collaborazione di SOGEI può essere utilizzato da tutte le imprese, gli artigiani e i professionisti, sia nel caso di fatture B2B, sia per quelle rivolte alla Pubblica Amministrazione. Alla *web application* si può accedere utilizzando le credenziali fornite agli utenti dei servizi telematici dell'Agenzia, del Sistema pubblico di identità digitale ("Spid") e della Carta Nazionale dei Servizi ("CNS").

L'art. 1, co. 3 del Decreto Delegato con riferimento alle operazioni rilevanti IVA effettuate dal 1° gennaio 2017, prevede la possibilità, per i soggetti passivi IVA, di optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture anche mediante il SdI. Come vedremo nel proseguo della trattazione, la definizione delle informazioni da trasmettere, delle regole e dei termini per la trasmissione telematica dei dati, per l'esercizio della relativa opzione e per la messa a disposizione delle informazioni, è stata attuata tramite il Provvedimento.

L'art. 3 del Decreto Delegato prevede, infine, alcune agevolazioni volte ad ampliare la platea dei contribuenti per i soggetti passivi che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica delle fatture<sup>18</sup>.

### 3. Gli “impulsi” di derivazione comunitaria

La possibilità di emettere e ricevere fatture in formato elettronico senza, quindi, l'obbligo di utilizzo del supporto cartaceo in nessuna fase del ciclo di vita del documento, è stata prevista, per la prima volta, nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, tramite la Direttiva 2001/115/CE.

Come già anticipato, la Direttiva 2010/45/UE ha poi modificato il quadro precedentemente delineato, rielaborandolo all'interno della Direttiva 2006/112/CE, con lo scopo attuale di migliorare alcuni aspetti giuridici ostativi la pervasiva diffusione dello strumento, fortemente promosso dall'Unione Europea, per un vitale recupero d'efficienza e competitività sul mercato globale.

La Direttiva 2010/45/UE non ha, tuttavia, rimosso le primarie cause ostative (di carattere sistematico-giuridico) alla diffusione della fatturazione elettronica. Quest'ultima può, infatti, pienamente esplicare i suoi vantaggi solo qualora essa stessa sia basata sui formati (tracciati) interoperabili che consentano l'elaborazione automatica

---

<sup>18</sup> Nello specifico, è previsto:

- l'esonero dalla comunicazione:
  - dei dati rilevanti ai fini IVA (c.d. “Spesometro”) (*ex art. 21 del D.L. 78/2010*);
  - delle operazioni con i Paesi *Black List*, (*ex art. 1 co. 1 del D.L. 40/2010*);
  - dei dati contrattuali delle società di leasing e degli operatori di locazione e noleggio (*ex art. 7, co. 12 del D.P.R. 605/1973*);
  - degli acquisti di beni da operatori della Repubblica di San Marino [*ex art. 16, lett. c) del D.M. 24/12/93*];
- l'esonero dalla presentazione degli elenchi INTRASTAT servizi ricevuti e acquisti intracomunitari effettuati (*ex art. 50, co. 6 del D.L. 331/1993*);
- il diritto all'erogazione dei rimborsi IVA (*ex art. 30 del D.P.R. 633/1972*) in via prioritaria, cioè entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei presupposti dell'art. 30, co. 2, lett. a), b), c), d) ed e) del D.P.R. 633/1972;
- la riduzione di un anno dei termini di accertamento IVA e imposte dirette, previsti rispettivamente dall'art. 57, co. 1 del D.P.R. 633/72 e dall'art. 43, co. 1 del D.P.R. 600/73 per i contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati secondo le modalità stabilite dall'art. 3 del D.M. 4 agosto 2016.



dei dati della fattura, eliminando, quindi, le inefficienze che caratterizzano l'operatività intercorrente tra il ciclo dell'ordine e quello del pagamento<sup>19</sup>.

In seguito, la Commissione Europea ha predisposto le Note esplicative TAXUD – *Taxation and Customs Union Directorate-General*, con l'intento d'ovviare un'eccessiva differenziazione giuridico-interpretativa della Direttiva 2010/45/UE. Le note esplicative TAXUD sono state ampiamente richiamate dall'Agenzia delle Entrate, in particolare nella Circolare del 24 giugno 2014, n. 18/E avente ad oggetto ulteriori istruzioni in tema di fatturazione<sup>20</sup>.

La fattura elettronica è attualmente definita dall'art. 217 della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE, la quale prevede che «*Ai fini della presente Direttiva per "fattura elettronica" s'intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla presente Direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico*». S'individua, pertanto, similmente al contesto normativo domestico, la variabile determinante la qualifica di fattura elettronica nel fatto che la relativa emissione e ricezione debbano necessariamente avvenire in formato elettronico.

Si precisa, inoltre, che il documento emesso e ricevuto deve ovviamente essere una fattura: tale osservazione, dall'apparenza assolutamente banale, risulta, invece, essere basilare e necessita alcune precisazioni. Il documento può, infatti, essere considerato una fattura solo se presenta una serie di requisiti tra cui quelli A.I.L. introdotti dalla Direttiva 2010/45/UE.

In tutto ciò, appare chiara la mancanza di un coordinamento sistematico degli "impulsi" di derivazione comunitaria; la soluzione sembrerebbe, tuttavia, essere già stata individuata nella Direttiva 2014/55/UE, dove, correttamente, ci si sposta da una definizione di fattura elettronica basata sulla "forma" ad una basata sul "formato". Nel

---

<sup>19</sup> La Direttiva 2010/45/UE non si è occupata di questo aspetto, ammettendo come fatture elettroniche anche file "non strutturati", il cui contenuto non è elaborabile in automatico dai sistemi aziendali e finanziari.

<sup>20</sup> E' però opportuno evidenziare che le stesse Note esplicative TAXUD precisano che:

- «non sostituiscono le indicazioni del comitato IVA o un regolamento di applicazione, che hanno entrambi un proprio ruolo nel processo legislativo»;
- «non sono giuridicamente vincolanti e sono soltanto indicazioni pratiche e informali riguardanti il modo in cui la normativa dell'UE va applicata sulla base delle opinioni della DG TAXUD. Non rappresentano le opinioni della Commissione né la Commissione è vincolata dalle opinioni espresse nel presente documento»;
- « [...] poiché la normativa sulla fatturazione dell'IVA è basata su una Direttiva, ogni Stato membro è responsabile del recepimento delle disposizioni nella legislazione nazionale e della loro corretta applicazione nel proprio territorio»;
- «le note non sono esaustive [...]»;
- «sono un lavoro in corso: le presenti note non sono un prodotto finale, ma riflettono la situazione in un determinato momento conformemente alle conoscenze e all'esperienza disponibili. Si prevede che con il tempo la giurisprudenza, gli orientamenti e la prassi del comitato IVA integrino le opinioni espresse nelle note».

contesto di tale Direttiva, limitato alla fatturazione negli appalti pubblici, la definizione di fattura elettronica diviene, quindi, «una fattura che è stata emessa, trasmessa e ricevuta in un formato elettronico strutturato che ne consente l'elaborazione automatica ed elettronica».

Quest'ultima definizione non sostituisce (per ora) quella della Direttiva 2006/112/CE, ma evidenzia la fragile coesistenza di due definizioni così diverse del medesimo istituto, all'interno dello stesso ordinamento giuridico-normativo unitario, che certamente non potrà tollerare, ancora per molto, l'incoerenza.

L'art. 3 della Direttiva 2014/55/UE richiede, perciò, una «norma europea sulla fatturazione elettronica» applicabile anche nei rapporti B2B. Da questa premessa, è stato avviato un notevole lavoro per la standardizzazione dei "tracciati" (schemi XML) di fatturazione per una piena interoperabilità degli stessi con i sistemi d'incasso e pagamento, che costituirà la base per la configurazione di tracciati ad uso generale per la fattura elettronica del prossimo futuro.

#### 4. Il Decreto Collegato e il Provvedimento

Il 22 ottobre scorso, è stato emanato, in collegamento alla manovra di Bilancio 2017, il Decreto Collegato, entrato in vigore il 24 ottobre 2016 e recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili. Nel proseguo della trattazione se ne illustrano le novità normative rientranti nella prospettiva d'analisi della fatturazione elettronica.

L'art. 4 del Decreto Collegato<sup>21</sup>, rubricato "Disposizioni recanti misure per il recupero dell'evasione", modifica la frequenza dell'obbligo di trasmissione dei dati sulle fatture attive e passive (c.d. "Spesometro") da annuale a trimestrale ed introduce, nel nostro

---

<sup>21</sup> L'art. 4 del Decreto Collegato è così composto:

- co. 1\_Sostituzione art. 21 del D.L. 78/2010;
- co. 2\_Aggiunta degli artt. 21-bis e 21-ter al D.L. 78/2010;
- co. 3\_Aggiunta dei co. 2-bis e 2-ter all'art. 11 del D.Lgs. 471/1997;
- co. 4\_Entrata in vigore delle norme di cui ai precedenti commi da 1 a 3. Inoltre, dalla stessa data:
  - lett. a)\_Soppressione della comunicazione prevista dall'art. 7, co. 12 del D.P.R. 605/1973;
  - lett. b)\_Soppressione delle comunicazioni di cui all'art. 50, co. 6, del DL. 331/1993;
  - lett. c)\_Modifica di alcune parole del co. 1 dell'art. 8 del D.P.R. 322/1998;
  - lett. d)\_Abrogazione dei commi da 1 a 3 e modifica di alcune parole del co. 5 dell'art. 1 del D.L. 40/2010;
- co. 5\_Anno d'imposta di applicazione delle modifiche di cui alla precedente lett. d). Inoltre:
  - lett. a)\_Sostituzione del co. 2 dell'art. 2 dello stesso;
  - lett. b)\_Aggiunta di un paragrafo (dopo il primo periodo) del co. 1 dell'art. 7;
- co. 7\_Modifiche all'art. 50-bis del DL 331/1993:
  - lett. a)\_Sostituzione della lett. c) del co. 4 e abrogazione della lett. d) del co. 4;
  - lett. b)\_Sostituzione del co. 6;
  - lett. c)\_Aggiunta di un periodo al co. 8;
- co. 8\_Entrata in vigore delle norme di cui al co. 7.



ordinamento, una comunicazione, anch'essa con frequenza trimestrale, dei dati contabili riepilogativi le operazioni di liquidazione periodica dell'imposta<sup>22</sup>.

Nello specifico, si prevede che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, ciascun soggetto passivo IVA dovrà trasmettere telematicamente:

- i dati di tutte le fatture emesse nonché di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 633/1972, ivi incluse le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni<sup>23</sup>;
- una comunicazione sintetica dei dati contabili riepilogativi delle operazioni di liquidazione dell'imposta effettuate ai sensi dell'art. 1, co. 1 e 1-bis del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 nonché degli artt. 73, co. 1, lett. e), e 74, co. 4, del D.P.R. 633/1972<sup>24</sup>.

I dati, inviati in forma analitica secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, comprenderanno almeno i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni la data e il numero della fattura, la base imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta, oltre alla tipologia dell'operazione<sup>25</sup>.

Ricevuti i dati, l'Amministrazione provvederà ad effettuarne una valutazione sotto il profilo della loro coerenza rispetto ai versamenti d'imposta effettuati. Qualora da tali controlli dovessero emergere una o più incoerenze, ne sarà data una pronta comunicazione al soggetto passivo che potrà così tempestivamente richiedere chiarimenti all'Agenzia delle Entrate o segnalare elementi erroneamente non considerati o valutati ovvero versare quanto dovuto beneficiando del ravvedimento operoso.

---

<sup>22</sup> L' art. 21, co. 1 del D.L. 78/2010, così come modificato dall'art. 4 del Decreto Collegato, recita :«*In riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni. La comunicazione relativa all'ultimo trimestre è effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio*».

<sup>23</sup> La trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute soddisfa gli obblighi di conservazione sostitutiva di cui all'art. 3 del D.M. 17 giugno 2014 per le fatture elettroniche e per i documenti informatici.

<sup>24</sup> Presumibilmente, dunque, coloro che liquidano l'imposta su base mensile, comunicheranno ad ogni scadenza i dati delle tre liquidazioni periodiche ricadenti nel trimestre di riferimento. La comunicazione è unica anche per coloro che esercitano più attività. Il nuovo adempimento è dovuto nel caso di liquidazioni con eccedenza a credito, mentre ne sono esonerati i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche.

<sup>25</sup> Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Rossella Orlandi, in audizione, il 02 ottobre scorso, alle Commissioni riunite Bilancio e Finanze della Camera, ha affermato che «*il formato della comunicazione sarà rappresentato da un file XML, di per sé estremamente flessibile, che ricalca quello della fatturazione elettronica*».

Per l'omessa o errata trasmissione di ogni fattura, è prevista l'applicazione di una sanzione d'ammontare pari a €25 fino a massimo di €25.000<sup>26</sup>. Per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche è prevista una sanzione d'importo compreso tra €5.000 e €50.000.

Sotto il profilo sanzionatorio, è fin da subito chiaro, quindi, che entrambe le comunicazioni favoriscono la fatturazione elettronica B2B.

L'aggravio di adempimenti comunicativi per i contribuenti è, però, controbilanciato da alcune soppressioni. A partire dal 1° gennaio 2017 sono, infatti, abrogati:

- gli elenchi INTRASTAT degli acquisti di beni e delle prestazioni di servizi ricevute (Modello Intra-2);
- le comunicazioni dei dati dei contratti stipulati dalle società di leasing e di noleggio e locazione<sup>27</sup>.

A partire dall'anno d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 è, inoltre, abrogata la comunicazione delle operazioni nei confronti di operatori economici stabiliti nei Paesi Black List di cui all'art. 1 del D.L. 40/2010<sup>28</sup>.

Il 28 ottobre scorso, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento, ha definito le regole e i termini, per poter procedere con la trasmissione telematica opzionale<sup>29</sup> dei dati concernenti le fatture emesse, ricevute, nonché le relative variazioni. Tale regime prevede l'invio dei dati di tutte le fatture emesse nel periodo d'imposta, di quelle ricevute e registrate, comprese le bollette doganali, nonché delle relative variazioni, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre. Tra i suddetti dati, spiccano la natura dell'operazione e il valore percentuale di detraibilità e deducibilità.

I soggetti che sceglieranno di optare per il regime facoltativo di cui al Decreto Delegato, oltre a essere esonerati dall'adempimento previsto dal Decreto Collegato<sup>30</sup>,

---

<sup>26</sup> Tale massimo, da una prima lettura, dovrebbe potersi riferire alla singola trasmissione e, dunque, al trimestre.

<sup>27</sup> Cfr. l'art. 7, co. 12 del D.P.R. 605/73.

<sup>28</sup> L'art. 4 co. 5 del Decreto Collegato prevede che l'abrogazione riguardi le comunicazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e ai periodi d'imposta successivi. Emergerebbe, quindi, un quadro in cui, per l'anno d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, la comunicazione continuerebbe a dover essere effettuata, con le consuete problematiche relative alla corretta e tempestiva individuazione delle controparti estere e alla selezione delle operazioni da comunicare. Se non interverranno novità occorrerà continuare ad utilizzare il modello di comunicazione polivalente, indicando le operazioni con i Paesi Black List, come di consueto, nel quadro BL.

<sup>29</sup> Cfr. l'art. 1 co. 3 del Decreto Delegato.

<sup>30</sup> Il comunicato stampa del 28 ottobre scorso chiarisce che questa comunicazione, avendo perfetta coincidenza sotto il profilo della tempistica, delle informazioni, nonché dei formati, sostituisce in toto la sopradescritta comunicazione trimestrale dei dati delle fatture introdotta dal Decreto Collegato.

beneficeranno di ulteriori semplificazioni<sup>31</sup>. L'opzione ha durata quinquennale e deve essere esercitata, solo in modalità telematica entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione dei dati (ovvero dal primo giorno di attività per i soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno). Pertanto, chi intende usufruire del nuovo regime a partire dal 1° gennaio 2017 dovrà esercitare la relativa opzione dall'apposito servizio *on-line* dell'Agenzia delle Entrate, entro il 31 dicembre 2016.

La scelta è direttamente condizionata dalle caratteristiche delle imprese e dalla capacità delle stesse di far fronte alle diverse esigenze. Per poter operare la scelta è, quindi, necessario valutare in dettaglio ciò che implicano, in termini di adeguamento, le diverse soluzioni normative.

In effetti l'adeguamento, se si sceglie di adottare la fattura elettronica propriamente detta con l'utilizzo del SdI, comporta una revisione del processo di emissione delle fatture, sia in termini di struttura della fattura (necessaria adozione del formato XML previsto per la fattura da emettere nei confronti della Pubblica Amministrazione, con qualche ulteriore adattamento), sia in termini di rapporto con i terzi<sup>32</sup>.

E' concessa anche la facoltà di adottare la fattura elettronica senza l'utilizzo del SdI; tale soluzione pare, però, alquanto svantaggiosa. L'invio delle fatture elettroniche tramite il SdI consente, infatti, all'Amministrazione finanziaria una tempestiva acquisizione e un'adeguata conservazione dei dati per conto del contribuente. Una volta acquisiti, i dati sono resi immediatamente disponibili al contribuente che può, quindi, in caso di anomalie, dialogare apertamente con l'Agenzia delle Entrate.

Il SdI, attraverso appositi *alert*, certifica, inoltre, il ricevimento della fattura da parte del destinatario e, può attestarne, in via opzionale, anche l'accettazione o il rifiuto. L'avvenuto ricevimento della fattura, provato in questi termini, promuove un tempestivo pagamento ovvero consente di richiedere l'applicazione di interessi moratori. Altro vantaggio è rappresentato dall'utilizzo di un formato conosciuto che permette al cliente l'integrazione automatica dei processi di contabilizzazione della fattura. I suddetti vantaggi sono da soppesarsi con alcuni possibili aggravii di natura contrattuale e operativa<sup>33</sup>.

D'altro canto se si decidesse di non adottare la fattura elettronica, attuando, quindi, il mero scambio dei dati di fatturazione, l'impegno sarebbe certamente meno gravoso perché l'adeguamento, in questi termini, comporta la sola acquisizione delle informazioni oggetto di comunicazione trimestrale dai registri IVA vendite e acquisti, la

---

<sup>31</sup> Come, per esempio, l'accesso ai rimborsi IVA in via prioritaria, nonché la riduzione di un anno dei termini per l'accertamento qualora garantiscano con mezzi elettronici la tracciabilità di tutti i pagamenti. Per ulteriori approfondimenti, si veda la nota 18.

<sup>32</sup> Un accordo precontrattuale è strettamente necessario quanto meno per stabilire le regole di trasmissione ovvero il corretto indirizzamento telematico del documento informatico.

<sup>33</sup> Si pensi, ad esempio, all'individuazione contrattuale dell'indirizzamento delle fatture ovvero alla ristrutturazione dei processi di formazione e emissione della fattura.

trasformazione dei formati e l'invio dei dati all'Amministrazione finanziaria. Il mero scambio dei dati di fatturazione non comporterebbe, inoltre, alcun aggravio di natura contrattuale, poiché il processo è integralmente svolto all'interno dell'azienda.

Tra gli svantaggi si profila, comunque, l'obbligatoria implementazione dei sistemi informatico-organizzativi per la conversione del dato registrato, nel formato previsto per la fattura da emettere nei confronti della Pubblica Amministrazione e la mancata interoperabilità dei processi cliente-fornitore.

## 5. Conclusioni

L'indomabile evoluzione della fatturazione elettronica segue la strategia di sviluppo che l'Amministrazione finanziaria si è data, in coerenza con il mandato dell'OCSE per incrementare la *Tax Compliance*. La strada intrapresa (certamente in salita, ma inemendabilmente tracciata dall'Unione Europea) è quella che ci porta da un sistema in cui l'Amministrazione finanziaria ha un mero ruolo di "attore passivo e controllore" a un altro in cui la stessa è "facilitatore attivo" che acquisisce e condivide con il contribuente le informazioni transattive processate.

E' palese, quindi, come la tecnologia rivesta un ruolo di primaria rilevanza per la buona riuscita dell'operazione risultando essere uno strumento in continua evoluzione e di potenzialità pressochè infinita. La fatturazione elettronica deve, in tal senso, essere interpretata come la "testa di ponte" che per quanto strategicamente importante, è solo il primo d'innumerabili passi verso la meta. I principi su cui si fonda la digitalizzazione sono lodevoli e finalizzati a creare un sistema di controllo e interazione con l'Amministrazione finanziaria decisamente più efficiente e potenzialmente più efficace rispetto a quello attuale.

L'intervento del Decreto Delegato si pone, in questa prospettiva, il nobile intento di razionalizzare le comunicazioni, rendendole meno gravose per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria stessa: l'utilizzo del SdI nella fatturazione B2B non può, quindi, che essere positivamente accolto e sponsorizzato anche alla luce dei vantaggi normativamente concessi.

Da ultimo, spetta, quindi, alla singola impresa "adattarsi" e cogliere l'opportunità introdotta dal Decreto Delegato, magari anche proattivamente non relegando l'attitudine all'innovazione digitale alla sola fase di fatturazione, bensì estendendola anche all'intero ciclo aziendale di amministrazione, programmazione e controllo d'impresa.