

Profili giuridici della fattura elettronica

di Antonio Visconti(1)

Premessa

Con il D.lgs. 20/2/2004 n. 52, il Legislatore Nazionale ha recepito la direttiva 2001/115/CE recante la disciplina per la semplificazione, modernizzazione e armonizzazione delle modalità di fatturazione previste in materia di IVA.

Tale decreto legislativo apportando innovazioni all'art. 21 del D.p.r. 633/72, ha introdotto nel nostro ordinamento una serie di novità, tra cui senza dubbio la più rilevante è rappresentata dalla possibilità di emissione della fattura elettronica. In pratica, è stata data la possibilità di trasformare il documento cartaceo rappresentato dalla fattura in un documento "immateriale", il quale conservando le medesime caratteristiche economico-giuridiche del primo, consentirà agli operatori economici di razionalizzare ed economicizzare la propria attività(2).

Procederemo di seguito ad illustrare succintamente l'insieme delle novità recate nell'art. 21, per poi soffermarci con particolare attenzione alla conoscenza del nuovo istituto procedurale della fatturazione elettronica.

Con il D.lgs. n. 52 citato, l'articolo 21 del decreto IVA si è visto arricchito di una serie di novità alcune delle quali già di fatto in uso nella prassi; in particolare, oltre alla già presente disciplina generale sulle caratteristiche e i requisiti essenziali della fattura, la novella disposizione regolamenta altresì:

L'autofattura e la fatturazione in outsourcing;

I contenuti della fattura e il documento cumulativo;

Le modalità di emissione della fattura: cartacea, mezzo fax, via e-mail;

La fatturazione elettronica;

Va da sé che tutte le novità di carattere generale – autofattura, outsourcing, doc. cumulativo- acquisiscono valore anche in riferimento alla nuova procedura di gestione elettronica della fatturazione(3).

Tale novità sono state tra l'altro oggetto di chiarimento da parte del Ministero delle Finanze con la Circolare N. 45/E del 19 ottobre 2005.

Infine, ci soffermeremo su taluni aspetti di rilievo, sottaciuti sia dalla norma che dalla circolare, con i quali tuttavia gli operatori sono chiamati a confrontarsi quotidianamente, e in particolare:

La fatturazione elettronica delle operazioni extracomunitarie ed intracomunitarie;

La falsa fatturazione elettronica: profili di responsabilità penale;

Talune problematiche legate alla normativa civilistica sulla fattura.

1. L'autofattura e la fatturazione in outsourcing

Con la nuova formulazione dell'art. 21 del DPR n. 633/1972:

a) è stata espressamente regolamentata (oltre ai casi già individuati dal decreto Iva) la possibilità che l'emissione della fattura venga effettuata direttamente dal cliente (autofattura);

b) è stata recepita la prassi che ammetteva la possibilità di emissione della fattura da parte di un soggetto terzo diverso dal cessionario o committente.

In entrambi i casi il legislatore ha stabilito che la responsabilità della fatturazione resta a carico del soggetto passivo d'imposta, e cioè il cedente o prestatore. Inoltre sulla fattura deve essere annotato che la compilazione è stata effettuata direttamente dal cliente, per conto del cedente o prestatore, ovvero da un terzo (art. 21, comma 2, lett. h).

Il legislatore ha subordinato tale possibilità al rispetto di determinate condizioni previste con riferimento alla residenza del cliente che emette l'autofattura, ovvero del soggetto terzo al quale è stata appaltata l'emissione dei documenti. Infatti se i predetti soggetti sono residenti in un Paese UE o in uno Stato extra UE con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza, non sono previsti specifici adempimenti.

Nel caso contrario la fattura può essere emessa da un soggetto terzo solo alle seguenti condizioni:

a) deve esserne data comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria;

b) il soggetto passivo nazionale deve aver iniziato l'attività da almeno cinque anni;

c) non devono essere stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di Iva.

2. I contenuti della fattura e il documento cumulativo.

Il nuovo decreto Iva, così come riformulato dal D.Lgs n. 52/2004, prevede novità relative ai contenuti della fattura per uniformare il contenuto "minimo" del documento a livello europeo.

In particolare l'art. 21, comma 2, prevede che:

a) la fattura deve essere datata e numerata in ordine progressivo per anno solare. La modifica è solo formale in quanto l'aggiunta dell'espressione "per anno solare" è conforme ai comportamenti di fatto tenuti già in passato dalle imprese. All'inizio dell'anno solare successivo la numerazione veniva in generale azzerata per partire nuovamente dalla fattura numero uno;

b) vanno indicati anche i dati (domicilio o residenza) del rappresentante fiscale. Il numero di partita Iva deve essere riportato con riferimento al cedente o prestatore e non, come previsto dalla norma previgente, con riferimento al soggetto emittente. Tale modifica si è resa necessaria per tenere conto della possibilità di incaricare un soggetto terzo dell'emissione delle fatture. Con la precedente formulazione della norma, il soggetto terzo, quale emittente, sarebbe stato obbligato ad indicare il proprio numero di partita Iva. Il legislatore ha dunque impedito il verificarsi di tale inconveniente. Il soggetto tenuto all'adempimento è solo il cedente o prestatore;

c) vanno indicati l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro. La modifica risponde semplicemente ad un'esigenza formale dopo l'entrata in vigore della nuova unità di conto in luogo della lira;

d) qualora i debitori dell'imposta siano, in luogo del cedente o del prestatore, il cessionario o il committente, questi ultimi dovranno indicare nella fattura emessa il proprio numero di partita Iva. La circostanza si verifica per effetto del c.d. reverse charge o inversione contabile, secondo cui la fattura deve essere emessa a cura dal cessionario o committente per determinate tipologie di operazioni come, ad esempio, l'acquisto di oro industriale. Deve essere altresì indicata la relativa norma;

e) per le cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi è previsto l'obbligo di indicare la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e il numero di chilometri percorsi, delle ore di navigazione o delle ore di volo effettuate. Le nuove informazioni delle quali si richiede l'indicazione dovrebbero aver lo scopo di dimostrare che i mezzi di trasporto possono considerarsi nuovi in base a quanto previsto dalla disciplina per gli acquisti intracomunitari (art. 38, comma 4 del D.L. 331/1993). Secondo tale disciplina questi mezzi possono considerarsi nuovi se non sono stati superati 6.000 chilometri di percorrenza, se non sono decorsi più di sei mesi dalla prima immatricolazione o iscrizione, se non sono state superate le 100 ore di navigazione o 40 di volo e non oltre tre mesi dalla prima immatricolazione o iscrizione per imbarcazioni o aerei;

f) se la fattura è emessa direttamente dal cliente ovvero da un soggetto terzo per conto del cedente o prestatore, la circostanza va segnalata con una specifica annotazione sul documento emesso.

Devono inoltre essere indicati, secondo la formulazione originaria della norma, la natura, la qualità, e la quantità dei beni oggetto di cessione; il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto e così via.

La fattura non deve essere necessariamente sottoscritta. Sotto questo profilo la normativa interna ha recepito fedelmente le indicazioni del legislatore comunitario. Inoltre la fattura (art. 21, comma 3):

- 1) può essere redatta in lingua straniera;
- 2) deve indicare in euro almeno l'imposta addebitata;
- 3) i restanti importi possono essere indicati in qualsiasi valuta;
- 4) deve essere tradotta in lingua nazionale a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

3. Le modalità di emissione della fattura: cartacea, mezzo fax, via e-mail.

Cartacea

La fattura in formato cartaceo deve essere emessa in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. La nuova formulazione dell'art. 21 non contiene, sotto questo profilo, alcuna modifica. Le novità riguardano invece la possibilità di emettere la fattura

elettronica (vedi paragrafo successivo).

Può essere emessa una fattura cumulativa, cioè una fattura unica per tutte le operazioni effettuate nel

medesimo giorno e nei confronti dello stesso destinatario. Questa previsione rappresenta una novità rispetto alla precedente formulazione della disposizione. Ricordiamo che la fattura cartacea si considera emessa all'atto della consegna o spedizione all'altra parte.

Deve quindi distinguersi la materiale compilazione del documento, che è irrilevante, rispetto al momento di consegna o spedizione che integra l'emissione.

Mezzo fax e via e-mail

Nel corso degli ultimi anni è stato possibile assistere ad una rapidissima evoluzione dei mezzi di comunicazione informatici e telematici, ma la normativa sulla fatturazione, contenuta nell'art. 21 del DPR n. 633/1972, era ancorata ad una concezione cartacea della fattura.

L'Agenzia delle entrate, nel tentativo di adattare le disposizioni normative al mutamento tecnologico, ha ammesso negli anni passati il ricorso a sistemi telematici ed informatici di trasmissione delle fatture. I nuovi sistemi di comunicazione, come ad esempio la posta elettronica, hanno di fatto sostituito i tradizionali mezzi di trasmissione, cioè il fax o il servizio postale, per l'invio della documentazione cartacea.

L'Amministrazione finanziaria ha dunque attribuito all'espressione "consegna o spedizione" un significato più ampio rispetto a quello letterale. È stata riconosciuta la possibilità di ricorrere a mezzi di ogni tipo per la trasmissione delle fatture senza tuttavia abbandonare la concezione cartacea di tale documento. Con questa interpretazione l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la possibilità di formare la fattura con l'ausilio di mezzi informatici, purché il documento sia successivamente materializzato, attraverso la fase della stampa, in un supporto cartaceo avente il medesimo contenuto per l'emittente ed il ricevente.

Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs n. 52/2004 le fatture, anche se formate con l'utilizzo di sistemi elettronici ed indipendentemente dalle modalità prescelte per l'invio (servizio postale, posta elettronica, ecc.), venivano considerate ad ogni effetto quali documenti cartacei.

Secondo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate l'emissione poteva essere effettuata tramite:

- a) consegna manuale;
- b) spedizione per posta;
- c) servizio di posta elettronica, procedure informatiche di ogni tipo, utilizzo congiunto del telefax e di supporti informatici, solo se si procedeva alla stampa del documento dopo l'invio.

I documenti formati ed emessi secondo le modalità sopra descritte devono continuare a considerarsi ancora oggi cartacei ad ogni effetto. Ciò anche dopo l'approvazione del D.Lgs n. 52/2004 che ha introdotto la nozione del tutto nuova di fattura elettronica, non potendosi considerare tale quel documento formato solo con l'ausilio di strumenti informatici, ma privo delle caratteristiche e degli standard di sicurezza indicati dall'art. 21, comma 3, del decreto Iva. In mancanza di tali requisiti le fatture dovranno obbligatoriamente essere materializzate attraverso l'operazione di stampa.

4. La fatturazione elettronica

Come innanzi detto, la novità più rilevante prevista dal decreto consiste nella possibilità di emettere la fattura elettronica.

Per fattura elettronica s'intende: "il 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"(4).

In particolare, al fine di consentire la validità del suddetto documento elettronico, l'emittente dovrà garantire:

- l'attestazione della data;
- l'autenticità dell'origine;
- l'integrità del contenuto.

Il soddisfacimento di tali requisiti sarà reso possibile attraverso l'apposizione sul documento della marca temporale, attraverso cui è attribuita al documento una data certa; della firma elettronica digitale o, in alternativa attraverso l'utilizzo del sistema di trasmissione denominato E.D.I.(5), attraverso cui sono garantiti al documento l'autenticità

dell'origine e dell'adozione di strumenti informatici che garantiscano l'integrità del contenuto del documento.

Altro requisito indispensabile a cui l'operatore dovrà adempiere al fine di poter emettere fattura in formato elettronico sarà dato dalla necessità di ottenere il consenso da parte del soggetto che riceverà la fattura. Infatti, l'emissione e la ricezione di fatture in formato elettronico presuppongono la sussistenza dei sistemi di ricezione e conservazione delle stesse in formato elettronico-digitale, così come innanzi specificati. Infine, ci soffermeremo sulle particolari procedure e disposizioni collegate al trasferimento della fattura elettronica, con particolare riferimento al "momento di emissione", e alla conservazione e archiviazione della stessa.

4-a. Riferimento temporale, firma elettronica qualificata e Sistema EDI - Electronic data interchange .

Riferimento temporale.

L'art. 1, co. 1, lett. p), del D.M. 23/1/2004, definisce il riferimento temporale come una "...informazione, contenete la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, del soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso"(6).

In ogni caso, come chiarito in dottrina(7), affinché l'indicazione del riferimento temporale sia rispondente alla definizione giuridica innanzi illustrata e affinché sia validamente opponibile ai terzi, sarà necessario che la procedura con cui la stessa è apposta sia sicura, formalizzata e documentata, in modo da generare un'associazione al tempo di tipo assoluto.

A tal riguardo, l'art. 39 del D.P.C.M. 13/1/2004 ha elencato le tipologie di riferimento temporale opponibile a terzi, e in particolare:

- a) quello ottenuto attraverso l'utilizzo della "marca temporale"(8);
- b) quello ottenuto attraverso l'utilizzo della posta certificata(9);
- c) quello contenuto nella "segnatura di protocollo", di cui all'art. 39 del D.P.C.M. 13/1/04(10).

Firma elettronica qualificata.

La Legislazione italiana ha rivoluzionato il mondo burocratico amministrativo, attribuendo alla firma digitale lo stesso valore della firma autografa, rendendo così pienamente validi ai fini di legge i documenti informatici con essa sottoscritti.

Ad istituire tale strumento è stata la L. 15/3/1997 n. 59 (cd. Bassanini - 1), la quale dispone che: "Gli atti, dati e documenti formati dalla Pubblica Amministrazione e dai privati con strumenti informatici o telematici, i contratti stipulati nelle medesime forme, nonché la loro archiviazione e trasmissione con strumenti informatici...sono validi a tutti gli effetti di legge".

La firma elettronica digitale, attualmente distribuita dalle Camere di Commercio, si basa su un sistema crittografico che, apposto sulla fattura o associato ad essa, equivale, come innanzi visto, alla sottoscrizione prevista per gli atti e i documenti in forma scritta su supporto cartaceo.

Una volta apposta la firma digitale sulla fattura elettronica il documento assumerà il valore di scrittura privata ai sensi dell'art. 2702 del c.c. e pertanto farà piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni di chi l'ha sottoscritta.

Sistema EDI - Electronic data interchange.

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

La Commissione Europea, secondo quanto chiarito dalla C.M. n. 45 del 2005, ha predisposto con l'accordo Commissione Ce n. 94/820/Ce del 19 ottobre 1994 un insieme di regole cui le parti che utilizzano tale sistema di trasmissione devono attenersi, anche per la risoluzione dei problemi giuridici che eventualmente possono sorgere.

L'accordo tipo prevede, inoltre, che siano esplicitamente enunciate le procedure e misure di sicurezza riguardanti, tra l'altro, il non disconoscimento dell'origine, del ricevimento nonché la conservazione dei sistemi EDI.

Integrità del documento e previo assenso del destinatario.

Per quanto attiene l'ulteriore requisito indispensabile ai fini della validità del documento elettronico, rappresentato dall'esigenza di rendere imm modificabile lo stesso, secondo quanto specificato nel co. 3 del novellato art. 21 del D.P.R. IVA, tale requisito risulterà essere soddisfatto garantendo l'assenza nel documento elettronico di "macrosistruzioni" e/o "codici eseguibili".

Secondo quanto chiarito dalla stampa specialistica e da organi di studio(11), per macrosistruzioni si intende l'insieme dei comandi interni che, al verificarsi di determinati eventi, permettono l'aggiornamento automatico dei dati contenuti nel documento (ad es. l'aggiornamento della data); mentre, per codici eseguibili si intendono quelle istruzioni che consentono all'elaboratore di modificare il contenuto di un documento informatico, anche senza che l'utente se ne accorga.

Infine, ma non per importanza, la possibilità di emissione della fattura elettronica sarà inderogabilmente subordinata all'ottenimento da parte del cedente/prestatore del consenso all'emissione in tale forma da parte del cessionario/fruitori.

L'esigenza del consenso è fondamentale in quanto l'emissione della fattura in formato elettronico presuppone che il ricevente sia dotato dei medesimi supporti tecnico/procedimentali, in termini di emissione e conservazione, di cui è dotato l'emittente.

La norma non detta disposizioni in ordine alla formazione dell'accordo tra le parti, lasciando, in tal modo, ampia libertà contrattuale; pertanto, deve ritenersi ammissibile anche un accordo che autorizzi la trasmissione elettronica delle fatture per un determinato periodo di tempo, ovvero a tempo indeterminato fino a revoca(12).

4-b. La trasmissione e il momento di emissione.

Per trasmissione della fattura realizzata ed emessa in formato elettronico si intende l'invio della stessa mediante l'utilizzo di procedure informatizzate che consentano il rispetto dei fondamentali principi di attestazione della data, autenticità dell'origine e integrità del contenuto innanzi visti(13).

Gli unici processi che garantiscono tali requisiti sono il sistema di trasmissione EDI e la posta elettronica certificata(14).

Va subito chiarito che la trasmissione elettronica della fattura (ad esempio via fax o e-mail) potrà avvenire anche per il documento emesso secondo le ordinarie procedure cartacee, senza per questo parlare di fattura elettronica(15).

Infatti, l'adozione dei sistemi sopra evidenziati (EDI, posta elettronica certificata) atti a garantire i requisiti indicati dalla normativa sulla fatturazione elettronica, si renderanno necessari esclusivamente per i documenti formati e inviati in tale formato, e non per quelli ordinari per i quali la scelta del mezzo elettronico (fax, e-mail) ai fini del trasferimento, rappresenta esclusivamente una delle alternative a disposizione dell'emittente(16).

Per quanto attiene il sistema di trasmissione EDI, lo stesso è già stato precedentemente analizzato; mentre, la procedura di trasferimento elettronico rappresentata dalla posta elettronica certificata risulta essere disciplinata dal D.P.R. 11/2/2005 n. 68.

La posta inviata attraverso l'osservazione di tali disposizione consentirà all'emittente di ottenere una ricevuta di invio e al ricevente di avere una ricevuta di consegna ove saranno indicati i dati, i riferimenti e le caratteristiche del documento inviato, così come previsto dalla normativa IVA in materia di fatturazione elettronica.

Va da se che qualora sussistano tutti i requisiti oggettivi e soggettivi indispensabili ai fini dell'emissione e del ricevimento della fattura in formato elettronico, saranno valide tutte le disposizioni innanzi viste in materia di outsourcing(17).

A questo punto, si rende opportuno procedere sotto il profilo giuridico all'analisi delle peculiarità che individuano il "momento" di emissione della fatturazione elettronica.

Con l'art. 3 del D.P.R. 11/2/2005, n. 68, che ha apportato modifiche all'art. 14 del D.P.R. 445/2000, recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, è stato introdotto il seguente principio: "Il documento informatico trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore".

Con tale norma, dunque, è stata fatta chiarezza anche riguardo

all'effettivo "momento" in cui la fattura elettronica si considera emessa.

4-c. L'Archiviazione e la conservazione della fattura elettronica.

Il D.Lgs. n. 52/2004, oltre che come visto all'art. 21, ha apportato modifiche anche all'art. 39 del D.P.R. 633/72, relativo alla tenuta e alla conservazione dei registri e dei documenti.

Tale articolo al comma 3 dispone che: "le fatture elettroniche sono archiviate nella stessa forma" e proseguendo chiarisce altresì che "le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Come chiarito nella più volte citata C.M. n. 45 del 2005, si pone in evidenza che, per le fatture elettroniche trasmesse e ricevute in forma elettronica, l'archiviazione elettronica delle stesse equivale alla registrazione e alla conservazione dei documenti e quindi permette (come chiarito dalla relazione di accompagnamento al decreto) al soggetto emittente di non utilizzare registri cartacei(18).

Mentre l'archiviazione è un processo di memorizzazione (su qualsiasi idoneo supporto) dei documenti elettronici, identificati mediante un codice di riferimento, non soggetto a particolari modalità e antecedente alla conservazione dei documenti; la conservazione, invece, presuppone la memorizzazione dei documenti su supporti ottici o altri idonei supporti, e termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione del riferimento temporale(19).

La differenza tra i due processi esiste non solo dal punto di vista tecnico ma anche giuridico (civilistico-tributario): la conservazione nel tempo dei documenti e delle scritture contabili è un processo necessario per conferire loro valore probatorio, di opponibilità ai terzi e per permettere il controllo da parte degli organi a ciò preposti(20). Considerando che la tenuta e conservazione dei documenti contabili risponde prevalentemente ad un'esigenza di controllo, si ritiene che il Legislatore, adottando nell'art. 39 il termine di archiviazione dei documenti solo al fine di riferirsi alla conservazione nel tempo degli stessi. Ciò premesso, le fatture emesse e trasmesse elettronicamente devono essere conservate elettronicamente per il medesimo periodo previsto per le altre scritture obbligatorie, ovvero, ex art. 2220 c.c. per 10 anni(21).

Il procedimento di conservazione delle fatture elettroniche si perfeziona, come detto innanzi, con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, a garanzia dell'autenticità e staticità dei documenti.

Nel caso in cui l'incarico di emettere le fatture è stato affidato al cliente o ad un terzo, l'obbligo di conservazione del documento non grava solo sul soggetto emittente, ma anche sul fornitore e sul destinatario(22).

Come visto, l'art. 39 del D.P.R. IVA precisa, inoltre, che le fatture emesse in forma elettronica ma trasmesse con i mezzi tradizionali, possono essere conservate anche con i metodi tradizionali, cioè su supporto cartaceo.

La norma in sostanza, mentre per le fatture elettroniche trasmesse elettronicamente prescrive l'obbligo *della conservazione nella stessa forma, per le fatture elettroniche consegnate o spedite in forma in copia* sotto forma cartacea, prevede modalità alternative di conservazione (elettronica o cartacea).

E' necessario però osservare l'obbligo della "conservazione omogenea" per cui la scelta effettuata in relazione ad un periodo d'imposta per un certo tipo di documento vincola tutti i documenti rientranti, nella stessa categoria; non solo, l'obbligo della conservazione omogenea vincola anche anche il destinatario del documento per cui, se questi ha prestato il consenso per la ricezione elettronica delle fatture emesse dalle fatture emesse da alcuni fornitori, deve conservare in formato elettronico tutte le fatture di acquisto, e dunque anche quelle ricevute in forma cartacea(23).

4-d Il controllo degli archivi elettronici da parte degli Enti preposti.

Come risaputo, la disciplina relativa alle attività di accertamento e controllo in materia di IVA è contenuta negli artt. 51 e 52 del D.P.R. 633/72.

Fermo restando, come chiaramente indicato nella Circolare esplicativa, la validità in materia di fatturazione elettronica di tutte le disposizioni in tal senso già previste per la fattura in formato cartaceo, va tuttavia evidenziato che l'art. 2 del citato D.Lgs. 52/2004, apportando modifiche agli artt. 39, co. 3, e 52, co.4, ha introdotto in tale contesto elementi di peculiarità(24).

L'articolo 52 del D.P.R. IVA, rubricato "Accessi, ispezioni e verifiche",

al quarto comma prevede infatti che: "l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali."

Per apparecchiature informatiche installate nei locali in cui è eseguito l'accesso, l'ispezione o la verifica, va inteso qualunque tipo di tecnologia (hardware e software) che consenta agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria l'ispezione documentale ex art. 52(25).

Infatti, qualora i documenti, i libri, i registri e le scritture siano stati redatti e conservati in formato elettronico, mutano le modalità tecniche di rilevazione della documentazione contabile oggetto del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria(26).

Va da sé che, come chiarito nella più volte citata C.M. n. 45 del 2005, i margini di operatività degli uffici, così come le garanzie del contribuente, restano, invece, sostanzialmente invariati indipendentemente dalla modalità di conservazione e tenuta dei libri e documenti fiscali e contabili.

Nel caso in cui i libri e i registri siano tenuti con sistemi meccanografici, il contribuente sottoposto a verifica deve eseguire la stampa dei dati in essi registrati alla presenza degli organi competenti(27).

Stando a quanto indicato nella citata Circola Ministeriale, in caso di controllo, i libri e registri tenuti sotto forma di documenti informatici, devono essere resi statici ed immutabili, dall'inizio dell'anno sino alla data dell'ispezione, mediante la conservazione elettronica, a nulla rilevando l'eventuale stampa degli stessi su supporto cartaceo.

Ma cerchiamo di analizzare quali sono i profili di criticità derivanti dalla scelta di effettuare la fatturazione in formato elettronico, per quanto attiene l'attività di accertamento e controllo

La fatturazione delle operazioni in forma elettronica e la conservazione di tali documenti, così come dei libri, registri, scritture contabili, in forma elettronica, determina elementi di peculiarità in materia di ispezioni documentali di cui all'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, e conseguentemente in materia di accertamento ai sensi dell'articolo 55 del medesimo decreto.

Come innanzi accennato, la disposizione recata dall'articolo 52, citato (la stessa tra l'altro applicabile, per espresso richiamo contenuto nell'articolo 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, anche alle imposte sui redditi) prevede che l'ispezione documentale da parte degli uffici si estende, oltre che a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, anche a quelli comunque accessibili per mezzo di apparecchiature elettroniche installate in detti locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria.

Sulla base di quanto sancito dal quinto comma del citato articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, il contribuente non può avvalersi ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa o contenziosa, dei libri, delle scritture e dei documenti dei quali abbia rifiutato l'esibizione in sede di controllo.

La norma qualifica come "rifiuto di esibizione" anche la dichiarazione di non possedere tali libri, scritture e documenti ovvero la sottrazione degli stessi all'ispezione.

La disposizione di cui si discute assume valore, ovviamente, anche nel caso in cui i sopra citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica e qualora il contribuente dichiari di non possederli o li sottragga all'ispezione o, ancora, non renda possibile l'accesso ai dati (esempio classico e quello in cui il contribuente non comunica le password ai verificatori)(28).

In tal caso, ai sensi dell'articolo 55, secondo comma, numero 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, "quando risulta, attraverso il verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, che il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri previsti dal presente decreto e le altre scritture contabili obbligatorie a norma del primo comma dell'articolo 2214 del Codice civile, e delle leggi in materia di imposte sui redditi, o anche soltanto alcuni di tali registri", l'ufficio è legittimato ad attivare l'accertamento induttivo. La disposizione si applica anche ai documenti ed alle scritture redatti e conservati in formato elettronico.

Infine, la prassi amministrativa chiarisce che si applicherà anche alle fatture emesse in formato elettronico la disposizione di cui al medesimo articolo 55, secondo comma, n. 2, secondo cui è legittimato il ricorso

all'accertamento induttivo qualora risulti dal verbale di ispezione che il contribuente non ha emesso fatture per una parte rilevante delle operazioni effettuate, ovvero non ha conservato, ha rifiutato di esibire o comunque ha sottratto all'ispezione tutte o una parte delle fatture emesse.

5. La fatturazione elettronica delle operazioni extracomunitarie ed intracomunitarie.

L'emissione della fattura elettronica è possibile, naturalmente, anche per le operazioni con l'estero, coerentemente con quanto prescritto dall'art. 8, comma 1, lett. a) del DPR n. 633/1972.

La norma prevede che la prova dell'esportazione, e cioè dell'immissione in consumo della merce in uno dei paesi extra UE, risulti dalla documentazione doganale.

La fattura potrà essere trasmessa elettronicamente e separatamente dalla merce, mentre la prova dell'esportazione potrà essere agevolmente rinvenuta nella stessa documentazione doganale.

Dalla lettura della norma, non essendo previste particolari limitazioni, sembra essere consentita la gestione elettronica anche delle fatture "elettroniche" ricevute per gli acquisti intracomunitari(29).

Tuttavia, perplessità sul punto derivano dall'incongruenza tra la previsione di non modificabilità della fattura e la disposizione che obbliga il cessionario o il committente, nel caso di acquisti intracomunitari (art. 47 del D.L. n. 331/1993), a numerare e ad integrare la fattura con l'indicazione del controvalore in euro dell'imponibile se espresso in una valuta diversa, dell'aliquota, dell'imposta.

In tal caso, infatti, il cessionario, mediante l'operazione di integrazione (aggiungendo ad esempio l'imposta), modifica i contenuti del documento.

Si ritiene, tuttavia, che l'integrazione prevista nel caso di acquisti intracomunitari (art. 47 del D.L. n. 331/1993) non possa essere considerata una modifica della fattura nel senso inteso dal legislatore. Il requisito della non modificabilità deve essere piuttosto inteso come corrispondenza tra il documento emesso dal cedente e quello gestito dal cessionario. A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate non ha ancora fornito chiarimenti.

6. La falsa fatturazione elettronica: profili di responsabilità penale.

La normativa di riferimento in questo settore è contenuta nel D.Lgs. 10/3/2000 n. 74, ove, all'art. 8, co. 1, è disposto che: "E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"(30).

A questo punto, è opportuno chiedersi se tale disposizione trova applicazione anche nei confronti di colui che emette fatture elettroniche.

L'art. 1 del decreto legislativo sulla normativa penal-tributaria, fornisce, tra l'altro, la definizione delle fatture, operando un espresso rinvio alla specifica disciplina tributaria, ossia, all'art. 21 del D.P.R. 633 del 1972.

Come innanzi visto, a seguito della riforma intervenuta, l'art. 21, citato, disciplina espressamente la possibilità di emissione di fatture in formato elettronico.

Stante quanto detto, ed essendo in presenza di una norma successiva che, essendo di pari rango rispetto a quella precedente, come chiarito in dottrina(31), è possibile operare una estensione applicativa di quest'ultima. Da ciò ne deriva che la disciplina penale in materia di falsa fatturazione, contenuta nell'art. 8 del D.Lgs. 74 del 2000, risulta essere applicabile senza dubbio alcuno anche nei confronti del soggetto emittente fatture in formato elettronico(32).

A questo punto, però, sarà necessario individuare con particolare precisione quand'è che, nel caso di specie, può dirsi commesso il reato di cui all'art. 8, co.1, citato.

Secondo la migliore dottrina penale(33), un reato può considerarsi commesso quando questo coincide con la sua consumazione, la quale, si ha: "quando se ne realizzano tutti gli elementi costitutivi"(34).

La Suprema Corte è concorde nel ritenere che nel caso di falsa fatturazione: "si è in presenza di un reato istantaneo, che si consuma al momento di emissione della fattura "(35).

Pertanto, al fine della corretta individuazione del momento in cui il reato potrà considerarsi commesso, e dunque perseguibile, si rimanda alle disposizioni contenute nell'art. 3 del D.P.R. 11/2/2005, n. 68, innanzi

commentate, contenti disposizioni in materia di momento di emissione dei documenti informatici.

7. Talune problematiche legate alla normativa civilistica sulla fattura.

Per quanto attiene le disposizioni civilistiche inerenti la tenuta, la validità, la conservazione e l'esibizione dei documenti contabili (*rectius* fattura), la C.M. n. 45 del 2005 ha proposto taluni chiarimenti dei quali si ripropone una rapida ricognizione; per quegli ambiti non considerati, cercheremo di fornire soluzioni interpretative.

Come innanzi accennato, l'apposizione della firma elettronica consente di risolvere le problematiche inerenti la validità e l'efficacia del documento elettronico nei confronti dei terzi ex art. 2702 c.c.

Riguardo alla individuazione del periodo di conservazione, è pacifica la piena validità, anche per la fattura elettronica, del termine decennale di cui all'art. 2220 c.c.

Lo stesso dicasi per la conservazione delle fatture in originale ex art. 2214 del c.c., in quanto, come disposto dall'art. 39, co. 3, del D.P.R. IVA, al mantenimento dei documenti su supporto magnetico e/o elettronico, ancorché all'occorrenza immediatamente stampabili, è riconosciuto il medesimo valore legale della conservazione cartacea; mentre, per quanto attiene "l'originalità" del documento, essa sarà garantita, come visto, con l'apposizione della firma digitale.

Unica fattispecie che suscita qualche perplessità è data dal caso in cui al documento prodotto in forma elettronica è richiesta l'esigenza di assumere valenza probatoria in giudizio, ex art. 2711 c.c.

Dispone, infatti, l'art. 2711 c.c., che ricorrendo talune circostanze (scioglimento della società, comunione dei beni, successione *mortis causa*) il giudice può ordinare alle parti la comunicazione delle scritture e dei documenti contabili in originale, o, comunque ai sensi del co. 2, per qualsivoglia altra circostanza, può ordinarne l'esibizione al fine di estrarne le registrazioni concernenti la controversia in corso.

A tal punto, dunque, occorre individuare la modalità attraverso cui procedere alla comunicazione e/o esibizione del documento formato elettronicamente dinanzi al giudice.

Ai sensi dell'art. 2712 c.c., "Le riproduzioni fotografiche o cinematografiche,....(e) ogni altra rappresentazione meccanica di fatti e di cose formano piena prova dei fatti e delle cose rappresentate, se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose medesime".

Sulla scorta di quanto testé enucleato, e secondo quanto chiarito in Giurisprudenza(36), data la riconosciuta legittimità, ex art. 2712, delle rappresentazioni meccanografiche di cose e fatti, l'imprenditore che si è avvalso della fatturazione elettronica potrà esibire in giudizio (o comunicare al giudice) copia cartacea estratta del file in cui è contenuto il documento contabile, conferendole, nel caso, validità giuridica, ex art. 2719, attraverso l'attestazione della stessa da parte di un pubblico ufficiale(37).

Conclusioni.

Lo sviluppo continuo dei mezzi tecnologici determina la contestuale esigenza di sviluppare una normativa parallela che consenta agli operatori economici di poter adoperare, nell'esercizio della loro attività, tali tecnologie.

La disciplina inerente la fatturazione elettronica rappresenta un raro esempio in cui il Legislatore ha colto con prontezza le evoluzioni tecnologiche, fornendo agli operatori una disciplina piuttosto organica.

Va da se, che notevoli sono i vantaggi spazio/logisitici e temporali, e di conseguenza economici, che tali procedure consentono di far ottenere agli operatori che decidano di avvalersene.

Tuttavia, almeno allo stato attuale, poche sembrano le possibilità che tale procedura possa coinvolgere la maggioranza delle imprese di medio/piccole dimensioni le quali nel nostro paese ancora poco dialogano con le nuove tecnologie e, sebbene viviamo un periodo di crisi economica, ancora troppo poco sono attente alle possibilità di risparmio e crescita che tali strumenti loro offrono.

E allora vero, a mio sommo avviso, dunque, che sebbene il rilancio del paese non possa che transitare imprescindibilmente per l'individuazione di politiche economiche di incentivo e di sviluppo che consentano, principalmente attraverso l'incentivo e lo sviluppo della diffusione della tecnologia informatica ed elettronica che rappresenta il

vero asset del terzo millennio, il riaggancio del treno della crescita, è anche vero che, tale “rinascita” non può che partire dal “basso”.
Ovvero, da una ritrovata volontà di emancipazione da parte degli operatori nostrani medio/piccoli, i quali rappresentano la spina dorsale del sistema produttivo, che consenta loro di poter essere di nuovo all'avanguardia rispetto ai concorrenti; e non arrendersi, come sembra stia accadendo, ad un “inevitabile” declino del sistema paese.

Note

(1) Dottore in Economia aziendale

(2) U. Zanini, *Le fatture elettroniche della Direttiva UE e nuovi scenari*, in “<http://interlex.it>”, del 15.4.2004.

(3) F. Campomori, *La circolare 45/E dell'Agenzia delle Entrate fa chiarezza sulla fattura elettronica*, in “<http://fiscali.it>”, del 21.10.05.

(4) Tale è la definizione contenuta nella C.M. del 19.10.2005 n. 45/E.

(5) Le caratteristiche di tali strumenti saranno di seguito illustrate con particolare dettaglio. (Ndr)

(6) Tuttavia, in ambito strettamente tributario, la locuzione “riferimento temporale” è apparsa per la prima volta in occasione dell'emanazione del D.M. 23.1.04 e del D.Lgs. n. 52/04.

(7) P.L. Agostini – G. Mantese, *La Fatturazione per via elettronica ed il riferimento temporale*, in “Il Fisco”, n. 26/2005 fasc. 1, p. 4079 e ss.

(8) Il D.M. 23.1.2004, definisce la marca temporale come “...l'evidenza informatica opponibile ai terzi”. Lo stesso decreto definisce “evidenza informatica”: “...una sequenza di simboli binari che può essere elaborata da una procedura informatica...”.

(9) La posta elettronica certificata è un sistema di posta elettronica, gestita da soggetti qualificati, nel quale è fornita al mittente documentazione informatica attestante l'invio e la consegna di documenti informatici.

(10) Art. 39, del D.P.C.M. 13.1.04.

Riferimenti temporali opponibili ai terzi:

1. I riferimenti temporali realizzati in conformità con quanto disposto dal titolo IV sono opponibili ai terzi ai sensi dell'art. 14, comma 2, del testo unico.

2. I riferimenti temporali apposti sul giornale di controllo da un certificatore accreditato, secondo quanto indicato nel proprio manuale operativo, sono opponibili ai terzi ai sensi dell'art. 14, comma 2, del testo unico.

3. L'ora assegnata ai riferimenti temporali di cui al comma 2 del presente articolo, deve corrispondere alla scala di tempo UTC(IEN), di cui al decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato 30.11.1993, n. 591, con una differenza non superiore ad un minuto primo.

4. Le pubbliche amministrazioni possono anche utilizzare come sistemi di validazione temporale:

a) il riferimento temporale contenuto nella segnatura di protocollo di cui all'art. 9 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, 31.10.2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 21.11.2000, n. 272;

b) il riferimento temporale ottenuto attraverso la procedura di conservazione dei documenti in conformità alle norme vigenti;

c) il riferimento temporale ottenuto attraverso l'utilizzo di posta certificata ai sensi dell'art. 14 del testo unico.

(11) Si vedano per tutti: B. Santacroce, *La fattura diventa elettronica*, in “Il Sole-24 ore” del 20.10.2005, p. 23 – idem, *Fatture On line più vigilate*, in “Il Sole-24 ore” del 21.10.2005; Ricca, *Fattura elettronica*, clienti in allerta, in “Italia Oggi” del 21.10.2005; “Fondazione Aristeia”, Circolare n. 34 del 27.7.2004.

(12) Su tale punto si veda: V. Artina – R. Rizzi, *Compilazione, emissione e registrazione delle fatture in formato elettronico*, in “Pratica Fiscale e Professionale”, n. 32/2005, pag. 25 e ss.

(13) Cfr. C.M. n.45/E/2005.

(14) F. Scopacasa, *La nuova fattura “Europea” cartacea o elettronica*, in “Corriere Tributario”, n. 13/2004.

(15) V. Artina – R. Rizzi, *op. ult. citata*, pag. 25 e ss.

(16) M. Fiaschi, *Semplificazione informatica degli adempimenti Iva*, in “Il Fisco”, n. 45/2005, fasc. 1, pag. 7071 e ss.

(17) Sulla validità di tutte le procedure valide per la fattura cartacea anche alla fattura elettronica, si veda la più volte citata circolare

esplicativa sull'argomento (ndr) .

(18) S. Albanese – M. Barnabei, *Il Fisco Italiano presenta la fattura elettronica*, in “Il Fisco”, n. 11/2006, fasc. 1, pag. 4285 e ss.

(19) G. Chiametti, *Conservazione della fattura elettronica e dei documenti contabili*, in “Impresa Commerciale e Industriale”, n. 1/2006, p. 29 e ss.

(20) A. Lisi – L. Giacomuzzi, *Fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva dei documenti: adesso si può!*, in “Altalex, Quotidiano d'informazione giuridica in rete”, n. 1340 del 15.3.2006.

(21) Tale aspetto è stato chiarito anche nella C.M. n.45/2005.

(22) G. Chiaretti, *op. ult. citata*, pag. 29.

(23) G. Chiaretti, *op. ult. citata*, pag. 31.

(24) Si veda in tal senso: R. Sisci – C. Lami, *La fattura elettronica: Archiviazione e controllo documentale*, in “FiscoOggi, rivista telematica Ag. Entrate”, edizione del 25.10.05.

(25) M. Fiaschi, *op. ult. citata*, p. 7073.

(26) R. Sisci – C. Lami, *op. ult. citata*.

(27) B. Santacroce, *Fisco elettronico: le indicazioni della Circolare 45/E*, in “<http://www.intesa24.it>”, del 31.10.05

(28) Come chiarito dalla C.M. n. 45 del 19.10.2005, per la “forzatura” delle password da parte degli organi di controllo sarà necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

(29) B. Santacroce, *op. citata*, in “<http://www.intesa24.it>”.

(30) Per un maggiore approfondimento, si veda: R. Bricchetti, *Operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni*, in “Guida al Diritto”, n. 14/2000, p. 76.

(31) S. Viviani, *Fatture elettroniche e norme penali*, in “Il Fisco”, n. 41/2005, fasc. 1, pag. 6463 e ss.

(32) S. Viviani, *op. ult. citata*, p. 6463.

(33) I. Caraccioli, *Manuale di Diritto Penale*, parte generale, II ediz., Padova, 2005.

(34) I. Caraccioli, *op. ult. cit.*, p. 80.

(35) Cass. Pen., sez. III, 28.5.2002, n. 926, ove è chiarito che: “Il delitto di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000, non è reato permanente la cui consumazione cessa al momento dell'accertamento tributario, ma reato istantaneo che si consuma al momento dell'emissione della fattura, o, al massimo, in caso di plurime emissioni relative al medesimo periodo d'imposta, in base al comma 2 dell'art. 8 del D.Lgs. citato, quando è stata emessa l'ultima, giacché non assume rilievo l'obbligo di conservazione delle scritture per un determinato periodo, attività non costituente più reato, e neppure l'abitudine della condotta valutata dal comma 2. Il momento dell'emissione è, infatti, quella in cui si verifica la messa in pericolo dell'interesse finale alla percezione dei tributi, oggetto di una tutela anticipata, mediante la punizione di comportamenti propedeutici all'evasione fiscale.”.

(36) Cass. 24.3.2003, n. 4297: “Gli estratti contributivi su modulo a stampa prodotti in giudizio dall'Inps sono la riproduzione a stampa di un documento elettronico, secondo quanto previsto dall'art. 3. co. 2, del D.lgs. 3.2.1993, n. 29, e come tali non abbisognano per spiegare i loro effetti di alcuna sottoscrizione; ad essi devono quindi essere riconosciuti gli effetti di cui all'art. 2712 c.c., e pertanto, in mancanza di contestazione della controparte, costituiscono piena prova dei fatti in esse rappresentati”.

(37) Cass. 7.8.92, n. 2437, ove è chiarito che: “L'ordine alla parte di esibire i libri di commercio è dalla legge rimesso alla facoltà del giudice...il quale, nel suo apprezzamento discrezionale, può ritenere sufficiente ai fini della decisione, la produzione dell'estratto notarile”.