

**Verona 7 maggio 2004**

**DOCUMENTO INFORMATICO  
Problematiche  
di formazione e probatorie**

**LA FATTURA ELETTRONICA E LA SMATERIALIZZAZIONE  
DELLE SCRITTURE CONTABILI: PROFILI PROBLEMATICI  
(avv. Antonino Attanasio)**

**1. Il quadro normativo: il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze  
del 23 gennaio 2004 (segue)**

Il D.M. MEF 23 gennaio 2004 disciplina le modalità di attuazione degli obblighi fiscali inerenti ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto ottico o altro tipo di supporto idoneo.

Ai fini tributari, ad eccezione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane (ai quali non si applica il decreto stesso), l'emissione, la conservazione e l'esibizione di documenti, sotto forma di documenti informatici, nonché la conservazione digitale di documenti analogici avvengono in applicazione delle disposizioni del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, del D.P.C.M.8 febbraio 1999, della deliberazione CNIPA n. 11 del 19 febbraio 2004.

I documenti informatici rilevanti ai fini tributari:

- a) hanno la forma di documenti statici non modificabili;
- b) sono emessi, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica;
- c) sono esibiti secondo le seguenti modalità: sono resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni. I documenti conservati possono essere esibiti anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali;
- d) sono memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta;
- e) devono essere consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi.

Il processo di **conservazione** dei documenti informatici termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, in luogo del riferimento temporale, sull'insieme dei predetti

documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione. Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti.

La **riproduzione** dei documenti informatici, su supporto idoneo, avviene secondo le modalità di cui all'art. 1, lettere n) e o) della deliberazione CNIPA n. 11/2004, cioè mediante **riversamento diretto** (processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, senza alterare la loro rappresentazione informatica) o **riversamento sostitutivo** (processo che a differenza del precedente altera la rappresentazione informatica).

Il processo di **conservazione digitale di documenti e scritture analogici** rilevanti ai fini tributari avviene mediante memorizzazione della relativa immagine, secondo le stesse modalità previste per i documenti informatici e può essere limitato a una o più tipologie di documenti e scritture analogici, purché **sia assicurato l'ordine cronologico delle registrazioni e non vi sia soluzione di continuità per ogni periodo di imposta.**

Il processo di conservazione digitale di **documenti analogici originali** avviene secondo le modalità previste per i documenti informatici e si conclude con l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine.

La **distruzione** di documenti analogici, di cui è **obbligatoria la conservazione**, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di conservazione digitale.

Entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione, ove designato, al fine di estendere la validità dei documenti informatici trasmette alle competenti Agenzie fiscali, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale. Con provvedimento le Agenzie fiscali indicano gli ulteriori dati ed elementi identificativi da comunicare unitamente a quelli di cui in precedenza. Le stesse Agenzie rendono disponibile per via telematica la ricevuta della comunicazione effettuata ed il relativo numero di protocollo.

## **2. (segue): il D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52**

Il D.Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52 costituisce attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA.

Viene sostituito l'intero art. 21 del DPR 633/1072 e i punti rilevanti e innovativi rispetto al passato sono i seguenti:

- a) per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa **sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo;**
- b) l'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcun strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita, a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'amministrazione finanziaria e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di

contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione;

- c) la fattura si ha per **emessa** all'atto della sua **consegna** o **spedizione** all'altra parte ovvero all'atto della sua **trasmissione** per via elettronica;
- d) la fattura é datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e contiene le seguenti indicazioni:
  - a) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui é effettuata l'operazione, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome;
  - b) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
  - c) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2;
  - d) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
  - e) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
  - f) numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma;
  - g) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
  - h) annotazione che la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo destinatario può essere emessa una sola fattura. In caso di più fatture trasmesse in unico lotto, per via elettronica, allo stesso destinatario da parte di un unico fornitore o prestatore, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni.

La trasmissione per via elettronica della fattura, non contenente macroistruzioni né codice eseguibile, è consentita **previo accordo** con il destinatario. L'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica sono rispettivamente garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità e integrità. Le fatture in lingua straniera devono essere tradotte in lingua nazionale a richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro.

Le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma. Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. **Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in un altro Stato**, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

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.

### **3. Le parti non attuate della direttiva UE Direttiva 2001/115/CE, 20 dicembre 2001, del Consiglio**

La direttiva prevede che la fattura possa essere emessa da un terzo, **in nome e per conto** del soggetto passivo; il decreto legislativo invece permette che la fattura possa essere emessa da un terzo **solo per conto** del soggetto passivo.

Nel caso della generazione ed emissione di fatture da parte del cliente, anziché da parte del fornitore cedente i beni o prestatore dei servizi, la direttiva dispone che la compilazione di fatture, da parte del cliente di un soggetto passivo, per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi fornitegli da tale soggetto passivo, è autorizzata previo consenso delle parti e purché ogni fattura sia oggetto di accettazione da parte del soggetto passivo che esegue la cessione di beni o la prestazione di servizi. Gli Stati membri sul cui territorio sono effettuate le cessioni di beni o le prestazioni di servizi determinano le condizioni e modalità del consenso preliminare e delle procedure di accettazione tra il soggetto passivo ed il cliente. Il decreto legislativo tace sul punto.

Il ciclo attivo di fatturazione è articolato in due fasi: compilazione/generazione della fattura da un lato e trasmissione della medesima dall'altro. Nel caso di esternalizzazione del servizio (outsourcing), l'outsourcer si può limitare alla trasmissione della fattura oppure gestire anche la fase compilazione/generazione. La direttiva non evidenziava queste due fasi, mentre il decreto legislativo introduce questa distinzione, laddove prevede in fattura l'annotazione che la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

### **4. Aspetti problematici connessi alla fattura elettronica ed alle scritture contabili in generale**

Nel complesso sistema di adempimenti che rendono possibile l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sulla base delle indicazioni della VI direttiva 17.5.1977, n.77/388/Cee, la fattura costituisce un elemento imprescindibile. La fatturazione assicura, oltre alle tradizionali esigenze di documentazione e di controllo, la creazione del titolo che legittima il cedente o il prestatore ad esercitare la rivalsa e l'acquirente ad operare la detrazione dell'imposta che risulta addebitata in fattura. La fattura è il documento fiscale che è alla base dell'impianto amministrativo, contabile, gestionale e finanziario sia dell'impresa che del professionista ed è anche il solo documento che mette in relazione l'imprenditore ed il professionista con fornitori e clienti.

Sotto altro profilo, si osserva che il reddito d'impresa ed il reddito di lavoro autonomo manifestano le loro componenti per mezzo delle scritture contabili, rese obbligatorie sia dalla normativa civilistica che da quella fiscale. La mancata o l'irregolare tenuta delle scritture contabili legittima gli uffici dell'Amministrazione finanziaria a procedere alla rettifica del reddito di impresa e di lavoro autonomo anche sulla base di presunzioni semplici, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili stesse.

Il D.Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52, consente di trasmettere ed archiviare le fatture generate in formato elettronico, senza l'obbligo di stamparle su carta; il D.M. 23 gennaio 2004 consente invece l'archiviazione in formato analogico o digitale delle fatture passive pervenute in cartaceo.

Con ciò si introduce nei processi aziendali e di studio professionale una innovazione che va a modificare l'attuale sistema di contabilizzazione, trasformando la fattura da "documento fiscale" ad "oggetto software fiscale", ovvero un contenitore di dati ed informazioni che permette da un lato l'automazione totale del processo amministrativo, contabile, gestionale e finanziario, dall'altro di implementare la fattura con software, con estrattori automatici di dati e di informazioni e con "intelligent software agents", che effettuano elaborazioni complesse e sofisticate. Sulla scorta delle considerazioni precedenti, si illustrano di seguito alcuni aspetti problematici della normativa citata.

## 5. Il preventivo "accordo" con il destinatario della fattura

Il D.Lgs. 52/2004 non disciplina le modalità con cui il soggetto che vuol trasmettere in via elettronica la fattura deve accordarsi preventivamente con il destinatario. L'accordo preventivo può realizzarsi mediante l'inserimento, nel generale accordo commerciale tra le parti, di una apposita clausola contrattuale con la quale le parti convengono che la documentazione fiscalmente rilevante sia trasmessa in via elettronica e secondo le regole di cui al D.Lgs. 52/2004. Considerato inoltre che la ricezione di una fattura in formato elettronico potrebbe costituire un oggettivo aggravio per il destinatario, nel caso in cui non sia attrezzato per la gestione informatizzata delle fatture, o addirittura un impedimento per il caso che non possieda un sistema informatizzato ed aperto nel WEB, è opportuno che il "consenso" sia oggetto di specifica sottoscrizione del destinatario, sul modello delle condizioni generali di contratto di cui all'art. 1341 c.c.

## 6. L'emissione di fattura in mancanza delle condizioni di cui al nuovo art. 21 D.P.R 633/1972

Il nuovo art. 21 D.P.R. 633/1972 dispone, tra l'altro, che la fattura trasmessa in via elettronica non deve contenere macroistruzioni né codice eseguibile; su di essa, o su ciascun lotto di fatture, deve essere apposto il riferimento temporale e la firma elettronica qualificata. Manca tuttavia la previsione espressa di una sanzione nel caso di violazione di tale disposizione. Per individuare la disciplina da applicare occorre distinguere tra violazioni sostanziali e violazioni formali. Le violazioni sostanziali sono quelle che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo; le violazioni formali sono quelle irrilevanti ai fini della determinazione o del pagamento del tributo. Le violazioni formali però possono essere finalizzate a consentire al contribuente di fruire di indebiti vantaggi patrimoniali e quindi essere idonee ad arrecare pregiudizio all'esercizio dei controlli e degli accertamenti. L'art.10, comma 3, dello Statuto del Contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000 n. 212 dispone che le sanzioni non possono essere irrogate quando il comportamento del contribuente "si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta". Il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 ha inserito nell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 il comma 5-bis secondo cui "non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo". La valutazione degli effetti della violazione del nuovo articolo 21, con particolare riferimento alla mancata apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica, nonché all'assenza di codici eseguibili e macroistruzioni, deve essere svolta ex post ed in concreto, sulla base della coesistenza delle due norme citate. L'art. 10, comma 2, Statuto del contribuente, riguarda le violazioni tributarie - formali o sostanziali - che in concreto si traducono in mere violazioni formali, senza alcun debito di imposta: rileva quindi il **comportamento** del contribuente complessivamente considerato e valutato ex post sulla base degli effetti cui ha dato luogo. L'art. 6, comma 5-bis riguarda le conseguenze della **singola violazione**, non il comportamento del

contribuente complessivamente considerato: è necessario che la singola violazione non abbia arrecato concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, non abbia inciso sulla determinazione della base imponibile e del tributo ed infine non abbia avuto conseguenze ai fini del versamento.

## **7. La fattura come “contenitore” di dati fiscalmente rilevanti ed il problema degli studi di settore**

L'informatizzazione della fattura permette di disporre di uno straordinario strumento per l'elaborazione, rilevante ai fini tributari, di dati ed informazioni relativi alla situazione contabile e finanziaria dell'impresa e dello studio professionale.

Il D.M. tuttavia non sembra cogliere quest'aspetto innovativo: all'art. 3 infatti si dispone che i documenti informatici, rilevanti ai fini tributari, tra l'altro devono consentire la funzione di ricerca e di estrazione delle informazioni, dagli archivi informatici, in relazione al nome, al cognome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA alla data o associazioni logiche di questi ultimi.

Si tratta di un approccio riduttivo perché gli aspetti di pianificazione e di controllo di gestione sono presenti nella realtà imprenditoriale come in quella professionale: in entrambi i casi l'informatizzazione delle scritture contabili consente l'elaborazione dei dati contenuti in fattura secondo le indicazioni del novellato art. 21 D.P.R. 633/1972. L'informatizzazione della contabilità e la sua “smaterializzazione” fanno assurgere alla “contabilità industriale” e, con riferimento agli studi professionali, alla contabilità gestionale piena valenza tributaria ai fini, in particolare, della possibilità di dimostrare la congruità e la coerenza dei componenti positivi e negativi del reddito d'impresa/professionale dichiarati.

Questa riflessione introduce il problema degli “studi di settore” che sono realizzati sulla base dei dati complessivi forniti dai contribuenti, in risposta ad appositi questionari predisposti ed inviati dall'amministrazione finanziaria. La costruzione degli studi è possibile anche grazie alla collaborazione delle associazioni di categoria e degli ordini professionali, che intervengono sia nella fase di elaborazione dello studio che nella fase di revisione e monitoraggio. La Cassazione con la sentenza n. 2891 del 27 febbraio 2002 ha affermato la legittimità dell'accertamento basato sugli studi di settore - considerati elementi presuntivi – e ha dichiarato ammissibile che il contribuente adduca delle prove “a contrario” servendosi a tal fine di altre presunzioni tese a confermare la validità del suo operato. Pertanto la rilevanza, anche a fini tributari, dei documenti contabili informatici e delle scritture ad essi relative comporta la possibilità di elaborare le informazioni della specifica realtà imprenditoriale e professionale ed opporle a quelle desunte dalle metodologie che sono alla base degli studi di settore.

### **BIGLIOGRAFIA ESSENZIALE**

S. Capolupo, Commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica, in *Il Fisco*, 15/2004

U. Zanini, La fattura elettronica dalla direttiva UE ai nuovi scenari, in <http://www.interlex.it> 15.04.04