



CONFINDUSTRIA

# **FATTURAZIONE ELETTRONICA E ADEMPIMENTI IVA CONNESSI**

Analisi dell'attuale assetto  
normativo e proposte di  
Confindustria

Ottobre 2017

## SOMMARIO

Premessa .....	2
PRIMA PARTE - La fattura elettronica e la sua conservazione .....	4
1.    La fattura elettronica: definizione e caratteristiche .....	4
1.1    Norme di riferimento .....	4
1.2    Definizione di fattura elettronica .....	5
1.3    Principi di autenticità, integrità e leggibilità .....	7
1.4    Accordo del destinatario .....	10
2.    La conservazione della fattura elettronica .....	12
3.    La fattura elettronica verso la PA .....	16
SECONDA PARTE - I nuovi adempimenti comunicativi in materia di IVA .....	20
1.    La comunicazione opzionale dei dati delle fatture .....	22
2.    La comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture .....	25
PARTE TERZA - Considerazioni e proposte di Confindustria .....	29
1.    Confindustria e la fatturazione elettronica .....	29
2.    La proposta di adozione obbligatoria della fe: prime osservazioni .....	30
2.1    Modalità di fatturazione .....	30
2.2    Ambito territoriale .....	31
2.3    Tempistiche di applicazione .....	33
3.    Osservazioni conclusive .....	34

## Premessa

*La diffusione della fatturazione elettronica può rappresentare un fattore cruciale per l'evoluzione e la digitalizzazione del Paese, poiché potenzialmente in grado di favorire l'ammodernamento e la semplificazione, non solo dei processi gestionali delle imprese, ma anche delle procedure di "audit" dell'Amministrazione finanziaria.*

*Considerata l'importanza strategica che il processo di diffusione dell'utilizzo della fatturazione elettronica può rivestire, e tenuto conto che il tema potrebbe assumere estrema rilevanza nell'ambito dei provvedimenti allo studio del Governo, si reputa opportuno, con il presente documento, fornire una panoramica generale dei profili fiscali che caratterizzano lo strumento della fattura elettronica, fornendo altresì una "breve guida" degli adempimenti tributari strettamente connessi all'uso della stessa.*

*Al contempo, il presente documento vuole rappresentare l'occasione per esprimere le considerazioni e le proposte di Confindustria, al fine di stimolare una riflessione approfondita e accurata sul tema, con l'auspicio che ciò possa contribuire a ponderare al meglio una possibile riforma delle disposizioni tributarie che presiedono al funzionamento dello strumento in questione.*

*L'adozione generalizzata della fatturazione elettronica, potrebbe generare benefici in termini di riduzione dei tempi e costi relativi alla gestione e documentazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA. Si pensi, a titolo esemplificativo, alla riduzione dei tempi di trasmissione di documenti tra gli operatori e dei tempi di consultazione e reperimento dei dati necessari alla loro redazione, nonché alla riduzione dei costi connessi all'acquisto dei materiali e agli spazi dedicati alla conservazione dei documenti medesimi. Non vi è dubbio, poi, che un sistema generalizzato di fatturazione elettronica, dovendo essere integrato, necessariamente, in un più ampio processo di automazione e digitalizzazione di tutti i processi aziendali, facilita l'innesto di innovazione nell'impresa aumentando esponenzialmente i benefici sopra descritti.*

*Per altri versi, non ci si può esimere dal tenere in considerazione la portata dell'impatto che, soprattutto nelle prime fasi, l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica*

*potrebbe comportare sulle imprese, sia dal punto di vista economico che organizzativo; in tal senso, nel valutare l'introduzione di ogni nuovo adempimento si deve tener conto dei costi e dei tempi necessari per l'adeguamento dei sistemi informatico-gestionali, per la formazione e diffusione delle nuove regole di adempimento agli operatori. Per tali ragioni, si reputa di primaria importanza assicurarsi che la data di entrata in vigore di un eventuale obbligo di fatturazione elettronica sia subordinato alla conclusione di un lavoro preparatorio meticoloso, finalizzato ad individuare chiare, efficienti e condivise procedure attuative che permettano di contenere i costi a carico delle imprese e eventuali futuri errori o ostacoli tecnico-operativi. A tal proposito, non possiamo non rilevare che, dimostrazioni d'inadeguatezza e di scarsa preparazione, come quella vissuta in occasione del primo invio dei dati delle fatture di quest'anno (introdotta dal decreto legge del 2016, n. 193), non agevolano il lavoro delle imprese e contribuiscono a minare il rapporto di fiducia tra fisco e contribuente; pertanto, è di basilare importanza evitare che, in caso di una futura introduzione della fatturazione elettronica, simili episodi possano verificarsi nuovamente.*

*La finalità del presente documento è, pertanto, in prima istanza, quella di fornire una panoramica normativa e tecnica della fattura elettronica e degli strumenti di comunicazione dei dati delle fatture recentemente introdotti, mentre, nella parte finale, si proverà a tracciare le linee che potrebbero identificare il nuovo adempimento di fatturazione elettronica accompagnandole con alcune riflessioni sulle opportunità e criticità.*

## PRIMA PARTE - La fattura elettronica e la sua conservazione

### Definizioni, disciplina comunitaria e nazionale

#### 1. La fattura elettronica: definizione e caratteristiche

##### 1.1 Norme di riferimento

La fattura rappresenta un elemento alla base di molteplici processi aziendali ma è, innanzitutto, un adempimento tributario prodromico al controllo della corretta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto; trova, pertanto, la sua primaria disciplina normativa nella direttiva del 28 novembre 2006, n. 112/CE (di seguito, "direttiva IVA"). Tale disciplina è contenuta, in particolare, negli articoli da 232 a 237 della direttiva IVA<sup>1</sup> che furono oggetto di un primo intervento di riforma grazie alla direttiva del 20 dicembre 2001, n. 115/CE – emanata con obiettivi di semplificazione e modernizzazione della fatturazione - ed in seguito riformulati con l'adozione della direttiva del 13 luglio 2010, n. 45/UE (di seguito, "la direttiva del 2010"), che ha avuto la finalità principale di equiparare la fattura elettronica alla fattura cartacea. Più precisamente, l'intervento riformatore, si è ispirato ai seguenti principi:

- promuovere e semplificare le norme in materia di fatturazione eliminando oneri e barriere;
- stabilire la parità di trattamento tra fatture cartacee e elettroniche, nel senso che alle fatture elettroniche possono essere applicate le stesse procedure previste per le fatture cartacee, senza alcun aumento degli oneri amministrativi collegati alle fatture cartacee;
- consentire la libera scelta del modo con cui assicurare la presenza dei requisiti di una fattura elettronica (ovvero, come si indicherà più diffusamente, di seguito, l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità delle fatture).

Inoltre si evidenzia che, al fine di favorire l'interpretazione uniforme delle regole sulla fatturazione introdotte dalla direttiva 2010/45/UE, la Commissione europea ha

---

<sup>1</sup>Cfr., in particolare, il Titolo XI della Direttiva IVA, concernente gli "Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi".

predisposto le “Note esplicative delle norme sulla fatturazione dell’IVA” (di seguito, “*le Note esplicative*”), di cui una parte preponderante riguarda le norme sulla fatturazione elettronica. A tali note si rimanderà per alcuni passaggi interpretativi che verranno esposti nel proseguo del documento.

In ambito nazionale, le predette disposizioni – per quanto qui di interesse – sono state recepite nel nostro ordinamento dagli articoli 21 e 39 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, “decreto IVA”), come riformulati dall’articolo 1, commi dal 325 al 328, della legge del 24 dicembre 2012, n. 228 (di seguito, la “legge di stabilità 2013”).

## 1.2 Definizione di fattura elettronica

L’esigenza di rendere la fattura elettronica più accessibile e fruibile per gli operatori ha comportato, in primo luogo, la ridefinizione dello strumento stesso. La modifica, in linea con il **principio di parità di trattamento** tra la fattura cartacea e la fattura elettronica, si pone l’obiettivo di eliminare qualsiasi obbligo o adempimento aggiuntivo connesso con la natura elettronica del documento, il cui rispetto comporterebbe un costo aggiuntivo per il contribuente, quindi, un deterrente alla sua adozione.

Per modificare la definizione del concetto di fattura elettronica è stato necessario modificare l’articolo 217 della direttiva IVA che, nell’attuale formulazione, definisce la **fattura elettronica quel documento che contiene tutti gli elementi obbligatori della fattura** – previsti dall’articolo n. 226 dalla direttiva IVA – **emesso e ricevuto in formato elettronico**.

*Articolo 217 della direttiva IVA*

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.

Le disposizioni concernenti le informazioni obbligatorie che devono essere contenute nella fattura elettronica sono state solo limitatamente intaccate dalla recente modifica e

coincidono con i già noti elementi obbligatori della fattura cartacea<sup>2</sup>. L'elemento che distingue le due tipologie di fatture, quindi, non risiede nel suo contenuto bensì nella sua forma; nello specifico, la norma comunitaria richiama l'attenzione sulla forma assunta dal documento nel momento del passaggio dal fornitore al proprio cliente. Questo significa che, se durante l'invio e la ricezione, la fattura assume il formato elettronico, questa può considerarsi fattura elettronica indipendentemente dalla forma avuta a monte o a valle. Una fattura può essere, quindi, creata, indifferentemente, su carta o sotto forma di file (elettronico) ma se, dopo la sua creazione, il passaggio del documento, dal fornitore al cliente, avviene tramite canali elettronici – quindi, nel caso della fattura cartacea si presuppone che questa sia stata prima trasformata in un file elettronico – e il cliente la riceve come file elettronico, tale documento si considera in ogni caso fattura elettronica. Diversamente, non si considera fattura elettronica il documento creato in formato elettronico che viene materializzato e, in seguito, inviato e ricevuto dal destinatario in forma cartacea.

La **normativa nazionale** ha recepito le novità apportate alla direttiva IVA modificando l'articolo 21, comma 1, del decreto IVA, nel quale si assiste al superamento del concetto di "trasmissione" o "messa a disposizione del destinatario" della fattura elettronica<sup>3</sup>. Più in particolare, questa condizione permane ed è ribadita nell'ultimo periodo del primo comma del nuovo articolo 21<sup>4</sup>. Tuttavia, affinché ci si possa correttamente riferire a una vera e propria "fattura elettronica" è necessario che la stessa sia stata **emessa e ricevuta** in formato elettronico.

Tale formulazione, che riprende quanto previsto dall'articolo 217 della direttiva IVA, è funzionale, come si vedrà nei prossimi paragrafi, all'applicazione delle disposizioni in materia di conservazione delle fatture.

---

<sup>2</sup>Ci si riferisce a tutti i dati che permettono di individuare i soggetti coinvolti, ricostruire l'operazione sottostante e inquadrare il trattamento IVA (es. data, numero fattura, partita IVA dei soggetti, imponibile, aliquota IVA, etc.).

<sup>3</sup>Cfr. l'articolo 21, comma 1, secondo periodo, del decreto IVA: "Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario".

<sup>4</sup>Cfr. l'articolo 21, comma 1, ultimo periodo, del decreto IVA: "La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".

### 1.3 Principi di autenticità, integrità e leggibilità

Come accennato, uno degli obiettivi perseguiti dalla modifica apportata nel 2010 alla direttiva IVA, è stato quello di disciplinare l'obbligo di assicurare il rispetto dei principi di autenticità, integrità e leggibilità della fattura. A tal fine, la direttiva del 2010 ha modificato l'articolo 233 della direttiva IVA che, nell'attuale formulazione – oltre a riproporre l'obbligo di garantire i principi di autenticità e integrità – introduce il principio di leggibilità e, con riferimento a tutti e tre i principi, precisa che il loro rispetto deve essere assicurato tanto alla fattura elettronica quanto a quella cartacea.

*Articolo 233 della direttiva IVA*

L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura.

Nonostante la norma si riferisca a entrambi i formati di fattura, si capisce immediatamente che ci troviamo di fronte a una parità meramente formale, in quanto, per la natura stessa della fattura cartacea, eventuali alterazioni sarebbero evidenti, mentre una modifica su un file elettronico non lascerebbe alcuna traccia. Ne consegue che, mentre per la fattura cartacea il rispetto dei tre principi non comporta particolari oneri, per la fattura elettronica, si rende generalmente necessario adottare accorgimenti tecnologici che si traducono in un aggravio economico per l'operatore (a meno di ritenere – come si preciserà meglio in seguito – che l'utilizzo di adeguati controlli di gestione possa essere sufficiente a garantire il rispetto dei summenzionati requisiti).

L'esigenza di garantire l'**autenticità**<sup>5</sup> dell'origine della fattura richiede all'operatore di adottare delle procedure che gli consentano di dimostrare con certezza l'identità del soggetto emittente mentre, l'esigenza di garantire l'**integrità**<sup>6</sup> del documento, comporta di dovere assicurare che i dati indicati nella fattura non possano essere variati.

---

<sup>5</sup>Cfr. l'articolo 233 della direttiva IVA: "«Autenticità dell'origine» implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura".

<sup>6</sup>Articolo 233, della direttiva IVA: "«Integrità del contenuto» implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato".

Per quanto riguarda il principio di **leggibilità**<sup>7</sup>, invece, esso comporta al contribuente l'obbligo di rendere la fattura elettronica<sup>8</sup> consultabile e decifrabile (per l'uomo) in qualsiasi momento durante l'intero periodo richiesto normativamente per la conservazione del documento.

La nuova disciplina si dimostra più flessibile, rispetto alla previgente, con riguardo alle modalità con cui i soggetti passivi possono attestare la presenza dei suddetti requisiti; infatti, mentre la precedente disciplina elencava una serie tassativa di strumenti tecnologici utilizzabili ai predetti fini, il novellato articolo 233 consente di ricorrere ad un insieme più ampio di possibilità, individuando principalmente le seguenti alternative:

- la firma elettronica avanzata<sup>9</sup> (firma qualificata o firma digitale), strumento che consente l'identificazione del soggetto firmatario e, al contempo, ne garantisce il collegamento indissolubile con i dati riportati in fattura in quel preciso momento;
- la trasmissione elettronica dei dati (oppure *Electronic Data Interchange – EDI*)<sup>10</sup>, strumento che permette a due soggetti, che utilizzano standard tecnologici differenti, di scambiare informazioni affidandole ad un terzo soggetto (*service provider*) che le converte in un linguaggio comune assicurandone autenticità e integrità;
- l'adozione di “controlli di gestione che assicurino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi”.

Si precisa che, in base alle indicazioni comunitarie, i primi due strumenti alternativi sono riconosciuti validi al solo fine di garantire l'autenticità e l'integrità del documento mentre non si possono ritenere adatti ad assicurarne anche la leggibilità. L'esigenza di assicurare tutti e tre i requisiti potrebbe spingere l'operatore ad adottare un adeguato

---

<sup>7</sup> Il concetto di leggibilità non è definito dalla direttiva IVA ma è rinvenibile dalla lettura delle Note esplicative, secondo le quali “*con leggibilità si intende che la fattura è leggibile per l'uomo*”.

<sup>8</sup> Nonostante il principio sia stato inserito nell'articolo 233 della direttiva IVA, che disciplina sia la fattura cartacea che la fattura elettronica, la lettura delle “Note esplicative” fa intuire che il principio sia stato inserito con specifico riferimento alle fatture elettroniche, considerato che una fattura cartacea è, per sua natura, prodotta in modo leggibile per l'uomo.

<sup>9</sup> Cfr. l'articolo 2, punto, della direttiva del Parlamento e del Consiglio del 13 dicembre 1999, n. 1999/93/CE.

<sup>10</sup> Cfr. l'articolo 2, allegato 1 della raccomandazione della Commissione del 19 ottobre 1994, n. 1994/820/CE.

sistema di **controllo di gestione**, misura che nelle intenzioni della Commissione europea rappresentava uno degli elementi su cui puntare per favorire la diffusione della fatturazione elettronica. Proprio per questo motivo, nelle Note esplicative, sono state fornite indicazioni utili per inquadrare meglio i concetti di “controllo di gestione”<sup>11</sup> e di “pista di controllo affidabile”<sup>12</sup>.

### **APPROFONDIMENTO: IL CONTROLLO DI GESTIONE**

*Il controllo di gestione consiste in una struttura gestionale, spesso particolarmente articolata, che deve assicurare l'immediato collegamento tra l'operazione effettuata e la fattura emessa. A tal fine è necessario il coinvolgimento di più soggetti (proprietario, personale, etc.) che devono monitorare e implementare il processo, nelle varie fasi di un'attività, e adeguarlo al valore e alla natura delle operazioni attive e passive effettuate. Ogni attività di business, e ogni operazione connessa con tale attività, deve essere rendicontata e documentata in tutti i passaggi che ne hanno accompagnato la nascita, lo sviluppo e la conclusione. Ne consegue che, per ogni fattura elettronica emessa o ricevuta, il soggetto deve essere in grado di ricostruire l'operazione sottostante tramite la puntuale annotazione delle attività propedeutiche e delle attività conseguenti ad ogni singola operazione di acquisto o di vendita (es. ordini di acquisto/vendita, documento di trasporto, contratti, avviso di spedizione, notifiche di ricezione, documentazione bancaria, ecc.). Si può comprendere che, il soggetto che attiva al proprio interno un adeguato sistema di*

<sup>11</sup> Quanto al controllo di gestione, le Note esplicative indicano che, sebbene tale concetto sia molto ampio, “nel contesto dell'articolo 233, va inteso come il processo con il quale un soggetto passivo crea, attua e aggiorna una garanzia di livello adeguato riguardo all'identità del fornito-re/prestatore o dell'emittente della fattura (autenticità dell'origine); al fatto che il contenuto relativo all'IVA non sia stato alterato (integrità del contenuto); alla leggibilità della fattura dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione. I controlli di gestione devono essere adeguati alle dimensioni, all'attività e al tipo di soggetto passivo e devono tenere conto del numero e del valore delle operazioni e del numero e del tipo di fornitori/prestatori e di acquirenti/destinatari. Se pertinenti, devono essere presi in considerazione anche altri fattori”.

<sup>12</sup> La pista di controllo affidabile, sempre secondo le Note esplicative, può essere definita “l'iter documentato di un'operazione dal suo inizio, rappresentato dal documento originario come un ordine d'acquisto, fino al suo completamento, rappresentato per esempio dalla registrazione finale nei conti annuali, e viceversa, che costituisce l'anello di collegamento tra i vari documenti nel processo. Una pista di controllo comprende i documenti originari, le operazioni eseguite e i riferimenti al legame tra di essi”.

*controllo, a differenza di chi adotta solamente la firma elettronica e/o la trasmissione dati, sarà in grado di assicurare non solo l'autenticità e integrità ma anche la leggibilità del documento nel tempo.*

Il sistema di controllo di gestione – quale strumento finalizzato a garantire i requisiti della fattura elettronica – non ha, tuttavia, avuto l'auspicata diffusione in quanto, a fronte della sua complessità (soprattutto per soggetti di più limitate dimensioni), il contribuente non ha altrettanta certezza di riuscire a garantire i principi di integrità, autenticità e leggibilità al pari degli altri strumenti a disposizione.

Le disposizioni comunitarie attinenti ai principi di autenticità, integrità e leggibilità sono state recepite **nell'ordinamento italiano** e hanno comportato la modifica dell'articolo 21, comma 3, del decreto IVA. L'articolo propone i medesimi strumenti citati dalla direttiva IVA con la differenza che, sia per la firma elettronica avanzata e i sistemi di trasmissione dati (EDI), sia in relazione al sistema di controllo di gestione, viene precisata la loro adeguatezza ad assicurare solamente i principi di integrità e autenticità del documento. Il principio di leggibilità, infatti, è strettamente connesso con le norme di conservazione elettronica della fattura che sono state oggetto di specifiche disposizioni normative (articolo 39, del decreto IVA) e che verranno approfondite nel proseguo della trattazione.

#### **1.4 Accordo del destinatario**

La modifica della disciplina comunitaria è intervenuta sull'articolo 232 della direttiva IVA che, nell'attuale formulazione, dispone che l'emissione della fattura elettronica debba essere subordinata all'**accordo** del destinatario.

*Articolo 232 della direttiva IVA*

Il ricorso ad una fattura elettronica è subordinato all'accordo del destinatario

Per comprendere la *ratio* del rinnovato articolo può aiutare ricordare che, nella precedente formulazione, la norma richiedeva il **preventivo accordo** con il destinatario, formulazione che, inevitabilmente, comportava reciproci effetti sulle scelte di gestione della fatturazione. Avere eliminato l'obbligo per il contribuente di doversi preventivamente accordare con la controparte configura un altro correttivo introdotto al fine di equiparare la fattura elettronica a quella cartacea che, per sua natura, non richiede alcun tipo di accordo per l'emissione in tale ultimo formato. Per questa ragione, e in linea con quanto esposto nelle "Note esplicative", si ritiene che il termine "accordo", utilizzato dalla norma, debba essere inteso quale mera "**accettazione**" del documento da parte del destinatario.

Si rileva che nelle Note esplicative si apre, altresì, all'ipotesi che l'accettazione possa avvenire anche tacitamente, a titolo esemplificativo tramite pagamento della fattura.

*Note esplicative*

"L'accettazione di una fattura elettronica da parte del destinatario può essere determinata in modo analogo a quello in cui è accettata una fattura cartacea. Può trattarsi di un'accettazione scritta, o di un tacito accordo attraverso, per esempio, la trattazione o il pagamento della fattura ricevuta".

Questa formulazione, in una prima fase, ha creato confusione tra gli operatori che si sono interrogati sulle conseguenze che la tacita accettazione della fattura elettronica avrebbe comportato sugli obblighi di conservazione in formato elettronico da parte del destinatario. Si pensi, infatti, al caso di un soggetto che non emette e, generalmente, non riceve fatture elettroniche ma che, in seguito alla ricezione di una di esse provvede – magari, anche solo per un automatismo procedurale – al pagamento della fattura; se la procedura fosse considerata tacita accettazione, egli si troverebbe a dovere attivare il processo di conservazione elettronica per quella sola fattura, con conseguente emersione di costi e difficoltà organizzative. Tuttavia, la norma comunitaria non approfondisce ulteriormente il concetto di accettazione, ma lascia autonomia agli Stati membri di definire il momento in cui la fattura elettronica debba ritenersi accettata.

**Nell'ordinamento italiano**, la modifica alla direttiva IVA in commento, è stata recepita nell'articolo 21, comma 1 del decreto IVA che, per individuare l'accettazione, richiama l'attenzione sul momento in cui la fattura viene “**messa a disposizione**” del destinatario, senza imporre a quest'ultimo particolari adempimenti che confermino l'avvenuta ricezione. La messa a disposizione si realizza con l'invio della fattura tramite canali elettronici a cui il destinatario possa facilmente accedere per entrare in possesso del documento. A tale riguardo, si precisa che non vi sono regole in merito alle caratteristiche informatiche che devono essere possedute dal file elettronico o dal sistema utilizzato per il suo invio. Ne consegue che – purché siano garantite le caratteristiche di fattura elettronica, quindi, i tre principi descritti in precedenza – il file possa avere qualsiasi formato (es. xml, altri tipi di file con firma digitale e marca temporale, ecc.) e possa essere inviato mediante qualsiasi strumento informatico (es. posta elettronica, cloud, fax elettronico, ecc.). Ciò che rileva è che il cliente sia in grado di ricevere elettronicamente il documento, giacché con l'avvenuta ricezione si sancisce, per l'emittente, l'adozione della fatturazione elettronica con i conseguenti obblighi di conservazione elettronica che ne derivano.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 24 giugno 2017, n. 18/E – fugando i dubbi interpretativi in qualche modo sollevati dalle Note esplicative di cui abbiamo accennato – l'emissione della fattura in formato elettronico non comporta per il destinatario l'obbligo di conservarla come tale; quest'ultimo ha, infatti, **facoltà di materializzarla e conservarla quale fattura cartacea**. Tale comportamento determina la mancata accettazione della fattura elettronica, ma con effetto esclusivo in capo al destinatario. Per l'emittente questo comportamento non ha conseguenze, in quanto, come richiesto dal decreto IVA, il documento risulta prodotto e inviato, cioè “messo a disposizione” del cliente, in formato elettronico; l'emittente, quindi, può trattarlo come fattura elettronica anche se la forma non coincide con quella adottata dal destinatario.

## 2. La conservazione della fattura elettronica

Le norme della direttiva IVA relative alla conservazione delle fatture non state oggetto di sostanziali modifiche ad opera della direttiva del 2010. Tuttavia, l'esigenza che il

processo di conservazione sia eseguito garantendo i principi di autenticità e integrità e, soprattutto, di leggibilità del documento, ha reso necessarie alcune modifiche dell'articolo 247 della direttiva IVA.

*Articolo 247 della direttiva IVA*

1. Ciascuno Stato membro stabilisce il periodo per il quale i soggetti passivi devono provvedere all'archiviazione delle fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel suo territorio, nonché di quelle ricevute dai soggetti passivi stabiliti nel suo territorio.
2. Per garantire il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 233, lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può esigere che le fatture siano archiviate nella forma originale, cartacea o elettronica, in cui sono state trasmesse o messe a disposizione. Qualora le fatture siano archiviate per via elettronica, esso può esigere altresì l'archiviazione per via elettronica dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura come disposto all'articolo 233.

Il suddetto articolo riconosce agli Stati membri libertà nel definire le condizioni di conservazione delle fatture. Nello specifico, il singolo Stato membro ha facoltà di:

- stabilire l'arco temporale durante il quale il contribuente è obbligato alla conservazione (paragrafo 1, dell'articolo 247 della direttiva IVA);
- imporre che le fatture siano conservate nel medesimo formato tenuto in fase di trasmissione (paragrafo 2, dell'articolo 247 della direttiva IVA);
- imporre, in caso di archiviazione elettronica, la garanzia dei principi di autenticità, integrità e leggibilità del documento (paragrafo 2, dell'articolo 247 della direttiva IVA).

Ne consegue che, in base alle indicazioni comunitarie, la fattura elettronica possa potenzialmente essere materializzata e conservata in forma cartacea oppure conservata elettronicamente, utilizzando una qualsiasi procedura, purché sia in grado di garantire autenticità, integrità e leggibilità (come richiesto dall'articolo 233 della direttiva IVA).

La **normativa italiana** ha recepito le indicazioni della direttiva IVA nell'articolo 39 del decreto IVA sfruttando la libertà di scelta lasciata agli Stati membri e riproponendo dal 1° gennaio 2013, quanto già previsto anteriormente, ovvero **l'obbligo di conservazione elettronica per le fatture elettroniche**.

In maniera innovativa, il novellato articolo 39 del decreto IVA ha tuttavia precisato che, per le fatture solamente create in formato elettronico – ovvero i documenti informatici che non garantiscono integrità, autenticità e leggibilità (ad esempio i file in formato *word* o pdf base) – viene lasciata libertà al contribuente di scegliere la modalità di conservazione (cartacea o elettronica). Tale libertà di scelta è stata mantenuta (evidentemente) anche con riguardo alle fatture cartacee.

La disciplina applicativa relativa alla conservazione elettronica, a cui l'articolo 39, comma 3 del decreto IVA è stata emanata con il D.P.C.M 3 dicembre 2013 e, in seguito, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 17 giugno 2014<sup>13</sup>, adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del codice di amministrazione digitale (CAD)<sup>14</sup>.

Il processo di conservazione elettronica può essere esperito direttamente dall'emittente (o, in caso di conservazione elettronica delle fatture ricevute, dal destinatario) oppure tramite il coinvolgimento di altre figure abilitate alla sola conservazione<sup>15</sup>, nel rispetto delle disposizioni stabilite normativamente. Con specifico riferimento alle fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione – di cui tratteremo nel paragrafo successivo – si precisa che i conservatori (di cui si possono avvalere le PA) devono essere delle figure accreditate, iscritte all'apposito albo tenuto dall'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID).

In ogni caso, i soggetti che presiedono al processo di conservazione hanno il compito di chiudere il pacchetto di archiviazione delle fatture elettroniche (che può contenere una o più fatture) apponendo un riferimento temporale opponibile ai terzi, la c.d. "marca temporale"<sup>16</sup>. Durante il periodo di conservazione è, altresì, necessario assicurare

---

<sup>13</sup>Tale decreto ha sostituito le regole di conservazione contenute nel decreto del 23 gennaio 2004.

<sup>14</sup> Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82

<sup>15</sup> Come chiarito dall'articolo 3 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014, la conservazione delle fatture deve essere esperita nel rispetto delle norme civilistiche, delle disposizioni del CAD e delle norme tributarie relative alla corretta tenuta delle scritture contabili.

<sup>16</sup> Cfr. l'articolo 3 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014.

l'accesso ai documenti e l'estrazione dei dati rilevanti delle fatture, ogni qualvolta venga richiesto dal contribuente e soprattutto dalle autorità competenti.

L'articolo 39 del decreto IVA – coerentemente con quanto indicato nell'articolo 247, paragrafo 3, della direttiva IVA – fornisce alcune indicazioni in merito al luogo di conservazione delle fatture elettroniche riconoscendo la possibilità di conservazione elettronica presso un altro Stato membro a condizione che, nello stesso, esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. L'Agenzia delle Entrate, a miglior chiarimento di tale principio, ha precisato – nella circolare del 24 giugno 2014, n. 18/E – che tale possibilità è subordinata al rispetto delle regole di tenuta e conservazione previste nello Stato italiano e che debba essere costantemente garantito l'accesso e il controllo dei documenti alle autorità competenti.

Le regole di conservazione delle fatture elettroniche recate dal decreto ministeriale 17 giugno 2014 sono state ispirate dall'obiettivo di semplificare il più possibile il processo di conservazione elettronica. Ciò è confermato da diverse scelte normative in esso contenute. Si pensi, infatti, che il termine per la conservazione elettronica delle fatture è passato, dai 15 giorni previsti dal precedente decreto ministeriale 23 gennaio 2004, al termine di 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione IVA annuale<sup>17</sup>. Un'ulteriore semplificazione riguarda l'assolvimento dell'imposta di bollo che, in deroga alle regole ordinarie, può essere versata, a consuntivo, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, effettuando un unico versamento tramite modello F24.

In tema di conservazione è importante rilevare che, prima delle modifiche normative apportate all'articolo 39 del decreto IVA in attuazione delle modifiche introdotte dalla direttiva del 2010, esisteva il c.d. "*principio di simmetria*" tra la modalità di conservazione dell'emittente e quella del destinatario. Come già accennato in precedenza, l'emissione della fattura elettronica era subordinata all'accordo con il destinatario che doveva accettarla come documento elettronico e, di conseguenza, procedere alle regole di conservazione elettronica. Ad oggi, l'emissione della fattura elettronica si cristallizza con l'invio e la ricezione del documento, con la conseguenza che la decisione del destinatario

---

<sup>17</sup>Cfr. l'articolo 3 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014.

di non accettarla come fattura elettronica, non impedisce all'emittente di procedere alla conservazione elettronica<sup>18</sup>.

L'unico caso in cui persiste l'obbligo di simmetria riguarda le fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione (fattura elettronica PA) di cui parleremo nel prossimo paragrafo.

### 3. La fattura elettronica verso la PA

Un impulso notevole alla diffusione della fatturazione elettronica è stato dato dal Legislatore, quando ha scelto di introdurre l'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica per le forniture effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione (di seguito, anche, la "PA").

La fatturazione elettronica verso la PA, infatti, rappresenta la modalità di fatturazione elettronica maggiormente adottata dagli operatori economici: basti pensare che, secondo l'Agenzia delle Entrate, nel 2016, sono state emesse in totale quasi 20 milioni di fatture elettroniche PA, rispetto ai poco più di 12,6 milioni rilevate nel 2015. La fatturazione elettronica verso la PA, infatti, rappresenta la modalità di fatturazione elettronica maggiormente adottata dagli operatori economici.

L'introduzione di tale adempimento obbligatorio è stato motivato anche dalla necessità di istituire uno strumento che garantisse un maggior controllo sulla spesa pubblica e, al contempo, cercasse di favorire l'accelerazione dei tempi di pagamento dei crediti della PA vantati dalle imprese.

Sebbene l'obbligo di emissione della fattura elettronica nei confronti della PA sia stato introdotto dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (di seguito, "la legge finanziaria per il 2008"), la sua prima applicazione risale al 6 giugno 2014, data in cui è scattato l'obbligo

---

<sup>18</sup>Cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate 24 giugno 2014, n. 18/E, nella quale si chiarisce che: "Va peraltro precisato che, anche nel caso in cui il destinatario non accetti il documento elettronico, all'emittente non è impedito di procedere all'integrazione del processo di fatturazione con quello di conservazione elettronica, sempre che la fattura generata e trasmessa in via elettronica abbia i requisiti di A.I.L. dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. In altri termini, anche al fine di non creare vincoli alla diffusione della fatturazione elettronica, si ritiene che tale processo non debba mantenere un obbligo di simmetria tra emittente e destinatario della fattura".

di fatturazione elettronica verso le Amministrazioni centrali dello Stato. Tale obbligo è stato poi esteso alle altre PA a decorrere dal 31 marzo 2015.

Nonostante, la fattura elettronica verso la PA presenti tutte le caratteristiche e i requisiti generali dettati dall'articolo 21, commi 1 e 3, del decreto IVA, essa si caratterizza per alcuni profili peculiari. In primo luogo, rileva evidenziare come il requisito dell'accettazione della fattura elettronica viene, in questa particolare situazione, desunto "ex lege" e non è rimesso alla libera scelta delle parti contrattuali, essendo, da un canto, l'emittente obbligato a utilizzare tale unica modalità di fatturazione nei rapporti con la PA e, dall'altro, non potendo questa esimersi dall'accettare il formato elettronico, anzi, avendo la PA stessa il diritto di rifiutarsi di procedere al pagamento della relativa fornitura in caso riceva la fattura in formato cartaceo.

Sono tuttavia i profili tecnici e di funzionamento del sistema di gestione della fatturazione elettronica verso la PA che connotano maggiormente la fattura PA e le conferiscono una veste più "rigida" rispetto a quella dell'ordinaria "struttura" della fattura elettronica, come evidenzia la seguente tabella.

CARATTERISTICHE	FATTURA PA	FATTURA ELETTRONICA
<b>FORMATO DEL FILE</b>	<i>Xml</i>	Formato libero
<b>MODALITA' DI INVIO</b>	Tramite il Sistema di Interscambio (SDI)	Libera
<b>DATI OBBLIGATORI DELLA FATTURA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dati obbligatori ex articolo 21 del decreto IVA</li> <li>• CODICE IPA</li> <li>• A seconda delle operazioni, codici CIG e CUP</li> </ul>	Dati obbligatori ex articolo 21 del decreto IVA
<b>STRUMENTI PER GARANTIRE INTEGRITÀ E AUTENTICITÀ</b>	Firma digitale	Libera scelta

Come sinteticamente messo in luce dalla tavola sinottica precedente, il soggetto che emette una fattura PA deve obbligatoriamente utilizzare il formato elettronico *xml*; il relativo file viene trasferito tra i soggetti coinvolti nell'operazione mediante il Sistema di Interscambio (SDI), una piattaforma della Sogei (Società Generale di Informatica Spa) gestita in collaborazione con l'Agenzia delle Entrate, organo a cui è affidata la gestione complessiva di tutta la struttura di fatturazione elettronica verso la PA.

Si è osservato nei paragrafi precedenti che, in linea con l'obiettivo di equiparare la fattura cartacea e la fattura elettronica, i due documenti fiscali devono riportare i medesimi dati obbligatori per legge. Merita rilevare, invece, che il contenuto obbligatorio di una fattura elettronica PA trova disciplina, non solo nelle disposizioni recate dall'articolo 21 del decreto IVA, ma anche in quelle recate dall'articolo 2 del decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55. Basti considerare, a mero titolo esemplificativo, che, oltre agli elementi obbligatori richiesti dall'articolo 21 del decreto IVA, nel file *xml* della fattura PA è necessario indicare il codice univoco identificativo della PA (Codice IPA), strumento che permette di assicurare la corretta trasmissione della fattura, indirizzandola all'ufficio della PA competente a riceverla. Inoltre, a seconda della natura dell'operazione, si rende necessario indicare i codici identificativi dei soggetti coinvolti. Ne sono un esempio il codice identificativo di gara (CIG) – che permette di identificare l'appalto sottostante l'operazione – e il Codice unico Progetto (CUP) che identifica altri tipi di operazione, quali opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, ecc. L'obbligo di inserire questi ulteriori dati – che non hanno valenza tributaria, ma sono associati a esigenze di natura extrafiscale della PA e, segnatamente, alla necessità di un migliore monitoraggio della spesa pubblica – è associato al divieto per la PA di pagare il corrispettivo in mancanza degli stessi.

Ulteriore elemento di rigidità della fattura PA concerne le modalità tecniche utilizzate per garantire i principi di autenticità e integrità: in deroga all'ordinaria libertà di scelta rimessa all'apprezzamento dei contribuenti coinvolti nell'utilizzo della "normale" fattura elettronica, per la fattura PA tali principi devono essere obbligatoriamente assicurati mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale adottata dall'emittente.

Come emerge da quanto trattato nel presente paragrafo, è indubbio che il settore pubblico si possa considerare un vero apripista nel percorso di adozione della fatturazione elettronica. Uscendo per un attimo dai confini nazionali, merita ricordare

quanto contenuto nella Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014, n. 55<sup>19</sup>. La direttiva si prefigge lo scopo di rendere generalizzata l'adozione della fatturazione elettronica nel settore degli appalti pubblici, non limitandosi ai soli rapporti domestici, ma guardando oltre i confini dei singoli Stati e per attrarre nel suo ambito di applicazione tutte le operazioni effettuate tra operatori di differenti Stati membri. A tal fine, la direttiva propone l'adozione di un **formato unico europeo di fattura elettronica**, che renderà possibile, a tutti i soggetti residenti nell'Unione europea, l'utilizzo di un sistema uniforme di fatturazione elettronica a tutti gli operatori economici che partecipino a un appalto pubblico in uno qualsiasi degli Stati membri dell'Unione europea.

---

<sup>19</sup>La direttiva è entrata in vigore il 26 maggio 2014 e dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 27 novembre 2018.

## SECONDA PARTE - I nuovi adempimenti comunicativi in materia di IVA

### Fisionomia, affinità e differenze con la fatturazione elettronica

Alla luce dei risultati positivi ottenuti con l'implementazione della fattura elettronica PA, il Legislatore si è posto l'obiettivo di favorire la diffusione della fattura elettronica nei rapporti tra privati, con l'obiettivo di continuare il percorso di modernizzazione del sistema e come immediata positiva ricaduta favorire anche la *tax compliance*. In quest'ottica, dapprima in attuazione dei principi contenuti nella delega fiscale<sup>20</sup>, è stato introdotto il meccanismo di comunicazione opzionale dei dati – oggetto del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (di seguito, “*il decreto legislativo n. 127 del 2015*”)<sup>21</sup> – nell'ambito del quale il contribuente poteva anche decidere di adempiere usando opzionalmente la fattura elettronica tra imprese.

Si ricorda appunto che, al fine di favorire l'uso della fattura elettronica nei rapporti tra imprese – giacché, come si è rilevato in precedenza, non è possibile, in assenza di una esplicita deroga della direttiva IVA<sup>22</sup>, introdurre un obbligo generalizzato di utilizzo della fattura elettronica tra privati – il decreto legislativo n. 127 del 2015 in commento ha introdotto una serie di disposizioni finalizzate a avvicinare (in via opzionale) i contribuenti all'utilizzo di tale strumento. A tal fine, il decreto n. 127 del 2015 ha disposto che, a decorrere dal 1° luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione degli operatori un servizio gratuito per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche tra imprese. Tale sistema si basa sulle tecnologie già in uso per la fatturazione elettronica PA; si prevede parimenti, dal 1° gennaio 2017, la messa a

---

<sup>20</sup>Cfr. l'articolo 9, comma, lettera d), della legge 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. legge delega fiscale), in base al quale il Governo è delegato a adottare provvedimenti volti a: “incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti”.

<sup>21</sup>Il decreto in commento introduce, altresì, le regole in tema di trasmissione telematica dei corrispettivi non oggetto d'analisi del presente documento tuttavia rilevante nel percorso di dematerializzazione che si sta descrivendo.

<sup>22</sup>Per la procedura di deroga della direttiva IVA, cfr. l'articolo 395 della stessa.

disposizione dei contribuenti del Sistema di Interscambio (Sdl), utilizzato per la fattura PA, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche.

Accanto all'utilizzo della fattura elettronica, il decreto legislativo n. 127 del 2015, attribuisce ai contribuenti la facoltà – non solo di utilizzare la fattura elettronica – ma anche di comunicare in via telematica i dati delle fatture emesse e ricevute<sup>23</sup>. L'adozione della procedura di comunicazione viene rimessa alla volontà del contribuente che, nel caso decida di optarvi<sup>24</sup>, potrà godere di alcune semplificazioni e agevolazioni. Rendere appetibile l'opzione per la comunicazione telematica, oltre ad agevolare il recupero delle informazioni, significava fare un passo in avanti verso l'adozione della fatturazione elettronica, in quanto, l'adempimento comporta la necessità per l'operatore di attivare procedure operative in buona parte coincidenti con quelle richieste per la gestione della fatturazione elettronica.

Le medesime esigenze di semplificazione, dalle quali sono nati i due strumenti in commento (ovvero la fatturazione elettronica opzionale o la comunicazione dei dati delle fatture opzionale), nonché la similarità delle procedure telematiche adottate (invio tramite Sdl) hanno creato non poca confusione tra gli operatori interessati. Non capita di rado, infatti, che, nel linguaggio comune, ci si riferisca alla “comunicazione dei dati delle fatture” con la dicitura di “fatturazione elettronica”. È, tuttavia, di grande importanza distinguere tra i due adempimenti, in quanto a ognuno di essi si riconducono anche obblighi fiscali profondamente diversi.

La comunicazione dei dati delle fatture soddisfa un adempimento di comunicazione mentre la fattura elettronica soddisfa anche l'obbligo di documentare fiscalmente le operazioni rilevanti ai fini IVA. Al di là della forma è, quindi, la natura stessa dei documenti che li differenzia.

Come approfondiremo nel prossimo paragrafo, l'impostazione prevista dal decreto legislativo n. 127 del 2015, basata su un approccio opzionale, è stata pochi mesi dopo messa in discussione dall'introduzione della comunicazione obbligatoria dei dati delle

---

<sup>23</sup>Cfr. l'articolo 1, comma 3 del decreto n. 127 del 2015.

<sup>24</sup>Si ricorda che l'opzione deve essere operata entro il mese di dicembre dell'anno precedente a quello di entrata in vigore ma, per il primo anno di applicazione (2017), è stata riconosciuta la possibilità che possa essere esercitata entro il 31 marzo 2017.

fatture, oggetto del decreto legge del 22 ottobre 2016, n.193 (di seguito, “*il decreto n. 193 del 2016*”).

## 1. La comunicazione opzionale dei dati delle fatture

Prima di descrivere la disciplina della comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture di cui al decreto n. 193 del 2016, merita ricordare i principali profili di funzionamento della comunicazione opzionale dei dati delle fatture, introdotta dal decreto legislativo n. 127 del 2015, dal momento che l’adempimento obbligatorio ha caratteristiche sostanzialmente analoghe a quelle dell’adempimento facoltativo.

La comunicazione telematica (opzionale) riguarda i dati di tutte le fatture emesse e ricevute e di quelli delle relative variazioni effettuate nel periodo di riferimento e deve avvenire tramite il Sistema di Interscambio (SdI). L’opzione dura un quinquennio e si rinnova tacitamente di altri 5 anni. Come si può intuire, il vincolo dell’invio dei dati delle fatture tramite il Sistema di Interscambio richiede la creazione di un file *xml* (unico formato gestibile da SdI) in gran parte simile a quello creato per la fattura elettronica; ne consegue che i soggetti che organizzano i propri sistemi interni per assolvere alla comunicazione dei dati si ritrovino potenzialmente strutturati per adottare la fatturazione elettronica.

In questa sede, giova ricordare che, in passato, lo strumento con il quale venivano reperite le informazioni sulle operazioni effettuate era l’elenco clienti/fornitori<sup>25</sup>. Successivamente qualche anno più tardi, tale strumento – che era stato ben presto abrogato – è stato di fatto sostituito da un adempimento tramite il quale si comunicavano all’Agenzia tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA di importo pari o superiore ai 3.000 euro, evolutosi poi nel cd. “Spesometro”<sup>26</sup> con il quale l’obbligo di comunicazione è stato

---

<sup>25</sup>Cfr. l’articolo 37, comma 8, del decreto legge del 2006, n. 223, (c.d. decreto “Visco-Bersani”, poi disciplinato dall’articolo 21 del decreto Legge del 2010, n. 78, originariamente rubricato “Comunicazioni telematiche alla Agenzia delle Entrate”.

<sup>26</sup>Cfr. l’articolo 2 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 che ha modificato l’articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

esteso a tutte le operazioni, di qualsiasi importo, documentate tramite fatture e a quelle non documentate tramite fattura di importo superiore ai 3.600 euro.

Nella sua ultima evoluzione lo Spesometro poteva essere presentato come modello polivalente tramite il quale si comunicavano, altresì:

- le operazioni con operatori aventi sede, residenza o domicilio in Paesi “*black list*”;
- gli acquisti da San Marino senza IVA per i quali l’IVA è assolta dall’acquirente italiano;
- le operazioni legate al turismo di importo superiore a 1.000 euro fatte nei confronti di soggetti privati extra UE;
- le operazioni effettuate da soggetti che svolgono l’attività di *leasing* finanziario ed operativo, di locazione, di noleggio di determinati tipi di beni.

Al fine di incentivare l’adozione della fatturazione elettronica tra imprese o, alternativamente, l’opzione per la comunicazione telematica dei dati delle fatture, l’articolo 3 del decreto in commento, ha disposto l’eliminazione dell’obbligo di comunicazione di tutti i dati contenuti nel modello polivalente dello Spesometro (quindi non solo dei dati delle fatture ma anche delle altre operazioni sopraelencate). Sempre con finalità incentivante è stata prevista, per i soggetti che esercitano l’opzione, una corsia prioritaria per l’accesso ai rimborsi dei crediti IVA – che devono essere erogati entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale – e, altresì, la riduzione di due anni dei termini di accertamento in materia IVA e imposte dirette, nei casi in cui si garantisca la tracciabilità di tutti i pagamenti (effettuati e ricevuti) di importo superiore ai 30 euro.

Per quanto apparentemente invitanti, le misure sopra descritte non hanno avuto la portata incentivante auspicata. Lo scopo che doveva guidare le modifiche introdotte era quello di creare un sistema più semplice e immediato per mettere a disposizione dell’Agenzia delle Entrate le informazioni necessarie e, al contempo, ridurre gli adempimenti e i relativi oneri a carico del contribuente. Ad oggi, invece, le disposizioni normative introdotte si sono concretizzate in una mera sostituzione di un adempimento comunicativo tramite modello (lo Spesometro, appunto) con uno che si basa sulla compilazione di un tracciato telematico che, fisiologicamente, in fase di prima

applicazione, non può che rivelarsi più complesso e oneroso rispetto a quello già in uso e collaudato.

Gli ulteriori incentivi connessi col rimborso IVA e con la riduzione dei tempi di accertamento non sono stati sufficienti a diffondere l'opzione in quanto non si tramutano in un immediato e concreto vantaggio per il contribuente. Si pensi, infatti, all'inefficiente sistema dei rimborsi IVA in Italia, in base al quale, nonostante sia stato riconosciuto l'accesso al rimborso prioritario – già in passato concesso per alleviare l'aggravio finanziario recato ai contribuenti a seguito di alcune scelte normative (come quelle relative all'introduzione del *reverse charge* in alcuni settori e lo *split payment*) – il contribuente non ha comunque garanzia del ritorno di liquidità nei tempi stabiliti per il rimborso, tenuto conto, appunto, che ormai la platea dei contribuenti che può beneficiare di questa “corsia privilegiata” è sempre più ampia.

La riduzione dei termini di decadenza per l'accertamento è, a sua volta, subordinata alla tracciabilità di tutti i pagamenti d'importo superiore ai 30 euro; è una condizione che inibisce significativamente l'appetibilità dell'agevolazione, dal momento che per una impresa mediamente strutturata appare difficile poter controllare l'eventualità di effettuare pagamenti in contanti di tale limitata soglia (si pensi, per fare un esempio, al caso, facilmente verificabile, in cui un impiegato dell'impresa acquisti valori bollati per contanti per importi superiori a 30 euro).

Per mera completezza, da ultimo, si ricorda che, nel caso in cui il contribuente effettui anche operazioni che non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura ai sensi dell'articolo 22 del decreto IVA, il godimento dei suddetti incentivi è condizionato, non solo all'esercizio dell'opzione concernente la trasmissione dei dati delle fatture, ma anche alla contestuale opzione per l'invio dei dati dei corrispettivi, introdotto, con vigenza dal 1° gennaio 2017, dall'articolo 2, del decreto legislativo n. 127 del 2015. In sintesi, tale ultima procedura comporta la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri tramite strumentazioni tecnologiche che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati. La comunicazione telematica esonera dall'obbligo di

certificazione fiscale e di annotazione dell'importo nel registro dei corrispettivi<sup>27</sup> ed è vincolante, come la comunicazione dati delle fatture, per un quinquennio.

## 2. La comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture

Come sopra anticipato, le criticità del contesto normativo descritto sono state ulteriormente aggravate in seguito all'entrata in vigore dell'**obbligo trimestrale di comunicazione dei dati delle fatture** – introdotto dal decreto n. 193 del 2016 che, dall'anno d'imposta 2017, ha sostituito l'obbligo di trasmissione del modello di comunicazione dello Spesometro da presentarsi annualmente in modalità analitica o aggregata.

La comunicazione trimestrale dei dati delle fatture, che nelle prime formulazioni presentava leggere differenze con la comunicazione dei dati opzionale, oggi configura un adempimento obbligatorio perfettamente identico a quello opzionale. In seguito ad una serie di interventi normativi ed interpretativi, le due comunicazioni sono state allineate, sia nei contenuti che nelle scadenze<sup>28</sup>; ne consegue che, o per obbligo o per opzione, dal 2017 tutti gli operatori dovranno adoperarsi per adempiere al medesimo adempimento. La coesistenza di una facoltà e di un obbligo di adempiere svislisce la natura stessa dell'opzione che, tra l'altro, non essendo stata supportata da reali vantaggi ma, piuttosto, dallo svantaggio del vincolo temporale di 5 anni, rischia di palesarsi – nell'attuale incertezza degli sviluppi normativi – come una scelta generalmente poco consigliabile.

Soffermandoci nuovamente sugli aspetti operativi della comunicazione dei dati delle fatture, da presentarsi tramite SdI in formato *xml*, è evidente che la necessità di adempiere all'obbligo della comunicazione comporta per il contribuente l'onere di dotarsi di strumentazioni tecnologiche simili a quelle richieste per la fatturazione elettronica, pur non vigendo, per la stessa, un obbligo normativo. In modo analogo a quanto previsto per

---

<sup>27</sup>Cfr. l'articolo 24 del decreto IVA.

<sup>28</sup>Le regole di compilazione rimandano, per entrambi gli adempimenti, alle medesime specifiche tecniche allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 27 marzo 2017, n. 5897, mentre, i tempi di presentazione sono stati allineati anche per il primo anno di applicazione dal decreto del 30 dicembre 2016, n.244 (c.d. "Decreto Milleproroghe").

la comunicazione opzionale, si consideri, inoltre, che le operazioni documentate tramite fattura elettronica e inviate tramite SdI non devono essere indicate nella comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture in quanto trattasi di dati già acquisiti dall'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, l'attuale contesto normativo rende sterile tale agevolazione in quanto difficilmente ci potranno essere le condizioni per cui un soggetto sia completamente esonerato dalla comunicazione dati. Si pensi, infatti, che anche soggetti che potrebbero utilizzare in modo molto frequente la fatturazione elettronica, difficilmente ricevono tutte le fatture di acquisto in formato elettronico dai loro fornitori, con la conseguenza che, per tali operazioni passive, avrebbero comunque l'obbligo di adempiere alla comunicazione dati.

Considerazioni simili possono essere avanzate con riguardo alle semplificazioni introdotte in tema di conservazione delle fatture. Il decreto legge n. 193 del 2016 – che ha modificato il comma 3, dell'articolo 21, del decreto legge n. 78 del 2010 – dispone che si considerino assolti gli obblighi di conservazione per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso lo SdI e memorizzati dall'Agenzia delle Entrate<sup>29</sup>. L'agevolazione, per quanto opportuna, apporterà una concreta riduzione di tempi e costi per le imprese, solamente quando tutte le operazioni potranno essere documentate elettronicamente. Attualmente, anche l'operatore che decide di adottare la fatturazione elettronica è comunque tenuto a dovere attivare differenti procedure di conservazione per le operazioni che non transitano, in formato *xml*, tramite SdI (es. fatture elettroniche che utilizzano altri sistemi di trasmissione o le fatture cartacee).

Da quanto descritto emerge come gli incentivi alla fattura elettronica siano stati congegnati con uno sguardo proiettato a scenari futuri ma abbiano trascurato, invece, di accompagnare il percorso di avvicinamento, che non si è sviluppato nel rispetto dei principi comunitari e degli obiettivi di semplificazione.

La coesistenza di uno stesso adempimento esercitabile per obbligo o facoltà non si concilia, infatti, con l'esigenza di semplificazione e trasparenza richiesta dalle imprese. Inoltre, non si può ignorare che l'adeguamento tecnologico imposto per adempiere alla nuova comunicazione ha comportato per le imprese costi aggiuntivi che non hanno avuto

---

<sup>29</sup>Cfr. l'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze del 17 giugno 2014.

un adeguato contrappeso in termini di specifiche agevolazioni<sup>30</sup>. L'aggravio economico non è stato nemmeno compensato dal potenziale risparmio ottenibile per l'eliminazione di altri adempimenti. L'abrogazione delle comunicazioni dei dati con operatori *black list*, degli acquisti da San Marino, ecc., sono ben poca cosa rispetto all'introduzione di un nuovo adempimento di comunicazione obbligatoria che, oltre a richiedere l'adozione di nuove tecnologie, ha comportato maggiori adempimenti in quanto si è passati da un adempimento con scadenza annuale a uno con frequenza trimestrale (o semestrale, solo per l'anno d'imposta 2017).

La scelta di comunicare i dati con frequenza trimestrale non è condivisibile non solo poiché ha aumentato sensibilmente il numero di scadenze a carico delle imprese, quanto piuttosto poiché non è giustificata dalle finalità che hanno guidato la nascita del nuovo adempimento ovvero l'acquisizione di informazioni e l'incrocio di tali dati. Infatti, se è vero che con una comunicazione trimestrale l'Agenzia delle Entrate acquisirà informazioni più tempestive, è altrettanto vero che un periodo di riferimento più ristretto aumenterà il numero di incongruenze tra i dati comunicati dai fornitori e quelli comunicati dai loro clienti. A tal proposito, si ricorda che non vi è coincidenza tra il momento di emissione della fattura e quello di ricezione della stessa da parte del cliente e, anche se vi fosse, le regole di compilazione della comunicazione dati stabiliscono per il fornitore l'obbligo di comunicare i dati delle fatture **emesse** mentre per il cliente, l'obbligo di indicare i dati delle fatture **registrate**. Considerato che – in seguito alle modifiche apportate all'articolo 25 del decreto IVA, dall'articolo 2, comma 2, del decreto legge del 2017, n. 50 – le fatture di acquisto possono essere registrate, al più tardi, entro il termine della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di ricezione della fattura, è evidente che possano esserci fatture attive comunicate in un trimestre da un fornitore non riscontrabili nella comunicazione dati dello stesso trimestre del cliente nel caso in cui, quest'ultimo, non abbia provveduto ad immediata registrazione.

---

<sup>30</sup>Per completezza, è appena il caso di ricordare, che, per l'anno 2017, è stato riconosciuto un credito d'imposta di soli 100 euro ai soggetti con volume d'affari non superiore ai 50.000 euro. Tale misura è stata evidentemente insufficiente rispetto allo sforzo economico affrontato dalle imprese, soprattutto da quelle di maggiori dimensioni che non sono state destinatarie di alcuna diretta agevolazione.

Nonostante queste annotazioni critiche, ad oggi, non si può ignorare che il percorso di digitalizzazione degli adempimenti fiscali è avviato e ormai irreversibile, motivo per il quale è importante per il suo proseguo che si abbia contezza delle criticità e dei punti di forza emersi e, al contempo, dei vantaggi che potrebbero derivare da un suo perfezionamento. Il contribuente potrebbe godere dei benefici di un sistema automatizzato, fluido e meno soggetto a errori con conseguente riduzione di tempi e costi, anche di quelli direttamente connessi all'acquisto dei materiali, di stampa, spedizione e archiviazione dei documenti.

Un miglior monitoraggio elettronico delle operazioni rilevanti ai fini IVA favorirebbe ed incentiverebbe l'integrazione dei processi informatici tra fornitore e cliente agevolando l'incrocio dei dati, i controlli e la *compliance*. Tuttavia, è necessario che l'aumento della mole e della fruibilità dei dati messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate sia controbilanciata dalla generalizzata eliminazione e/o semplificazione di tutti gli altri adempimenti IVA (a titolo esemplificativo, l'eliminazione delle comunicazioni dati fatture e delle liquidazioni periodiche<sup>31</sup>, la auspicabile semplificazione della dichiarazione annuale, ecc.).

---

<sup>31</sup>Cfr. l'articolo 21-bis del decreto legge n. 78 del 2010, applicabile dall'anno d'imposta 2017.

## PARTE TERZA - Considerazioni e proposte di Confindustria

### 1. Confindustria e la fatturazione elettronica

Nonostante l'attuale contesto normativo – che, come descritto nei precedenti paragrafi, appare stratificato, complesso, e spesso confuso – non rappresenti un terreno particolarmente fertile per favorire la diffusione della fattura elettronica tra le imprese, si ritiene, tuttavia, opportuno contribuire al dibattito in corso, offrendo spunti e suggerimenti. La premura di Confindustria, infatti, è quella di assicurare che l'eventuale percorso di adozione della fatturazione elettronica sia definito in modo semplice e meno gravoso possibile per le imprese ma, soprattutto, come accennato in premessa, che ci sia una chiara e puntuale individuazione della natura e degli elementi richiesti per adempiere ad un eventuale nuovo obbligo.

A tal fine, si ritiene di estrema importanza che, l'eventuale entrata in vigore di un sistema generalizzato di fatturazione elettronica sia preceduto da una attenta analisi preventiva degli impatti sugli operatori; pertanto, potrebbe essere opportuna una preventiva consultazione delle associazioni di categoria. A tal riguardo si ricorda che Confindustria, in questi anni, ha collaborato attivamente con tutte le amministrazioni coinvolte nel processo di implementazione dell'obbligo di adozione della fatturazione elettronica PA, convinta della necessità di diffondere la conoscenza tra le imprese del funzionamento e delle potenzialità dello strumento, allo scopo di agevolare e semplificare la sua adozione. Il lavoro svolto è stato consistente e i risultati ottenuti importanti, tuttavia, l'introduzione di un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica potrebbe comportare la nascita di ulteriori e specifiche criticità, in parte diverse da quelle emerse in occasione dell'introduzione della fattura elettronica PA, che, oggi, meritano un'ulteriore analisi attenta e puntuale.

In quest'ottica, consapevole dei vincoli previsti dalla normativa IVA comunitaria, che non consente un utilizzo obbligatorio della fattura elettronica nei rapporti tra privati, Confindustria aveva espresso grande apprezzamento per l'approccio opzionale,

incentrato sulla concessione di “incentivi” ai contribuenti – in termini di semplificazioni fiscali – su cui si fonda l’impianto normativo del decreto legislativo n. 127 del 2015.

Tuttavia, i meccanismi incentivanti introdotti si sono dimostrati deboli e poco efficaci, peraltro, dopo pochi mesi, sono stati ulteriormente vanificati dall’introduzione dell’adempimento di comunicazione obbligatoria.

## 2. La proposta di adozione obbligatoria della FE: prime osservazioni

Alla luce di quanto detto, è facile comprendere l’interesse e la curiosità nei confronti della proposta – di cui si legge nella stampa specializzata – su cui starebbe lavorando il Governo, di richiedere una deroga alle norme comunitarie per l’introduzione dell’obbligo di fatturazione elettronica tra imprese (rapporti B2B). Desta particolare curiosità comprendere i dettagli che delineeranno la proposta per esprimere alcune valutazioni sugli impatti che il nuovo obbligo potrebbe comportare sull’attuale assetto normativo e strutturale.

Sebbene la proposta non sia al momento nota nella sua articolazione di dettaglio, in questa fase si ritiene utile ipotizzarne alcuni profili, soffermandosi, con alcune riflessioni, su quelli che potenzialmente potrebbero fare emergere le maggiori criticità.

### 2.1 Modalità di fatturazione

L’introduzione di un obbligo di fatturazione elettronica comporterà l’istituzione di procedure e tecnologie comuni che, con molta probabilità, rimarcheranno quelle attualmente in uso per adempiere alla fatturazione elettronica PA e all’obbligo di comunicazione dei dati fatture. Si ipotizza, pertanto, che la futura adozione della fattura elettronica B2B, probabilmente, sfrutterà **il Sistema di Interscambio**. Tale ipotesi avrebbe l’evidente pregio di salvaguardare, non solo gli investimenti sostenuti dal settore pubblico, ma anche quelli - altrettanto ingenti e gravosi, in termini economici e di formazione delle risorse umane - affrontati dalle imprese, riducendo significativamente l’impatto economico dell’introduzione di un nuovo obbligo.

Tuttavia, non è possibile ignorare che, ad oggi, ci sono numerose imprese (soprattutto di grandi dimensioni) dotate di numerosi sistemi applicativi per la fatturazione attiva o anche imprese che, attualmente, adottano differenti sistemi di fatturazione elettronica tramite EDI. Si tratta di soggetti che hanno sostenuto importanti investimenti, per fronteggiare la mole di adempimenti richiesti, per i quali l'introduzione di un obbligo di fatturazione elettronica totalmente incompatibile con i propri sistemi informatico-gestionali, comporterebbe un danno economico di notevole portata e come tale andrebbe evitato o perlomeno limitato.

Per tutte queste ragioni, si reputa necessario evidenziare che, al fine di evitare il continuo sostenimento di oneri per la gestione di adempimenti fiscali continuamente mutevoli, l'assetto di fatturazione elettronica ipotizzato, una volta entrato pienamente a regime, debba **mantenersi stabile nel tempo**, evitando che si riviva il continuo succedersi di aggiustamenti della fisionomia di un medesimo adempimento, troppo spesso verificatesi nel recente passato (si pensi, appunto, all'istituzione del primo elenco clienti/fornitori, passato per le varie versioni di Spesometro, fino alle recenti comunicazioni di dati fatture).

In considerazione delle criticità esposte, si ritiene necessario che l'introduzione di un nuovo obbligo sia accompagnato da **un'attenta valutazione d'impatto** che quantifichi in modo serio sia gli oneri per le imprese, sia quelli per l'Amministrazione finanziaria. In quest'ottica, al fine di assicurare la massima trasparenza ai contribuenti, si reputa auspicabile un serio **coinvolgimento delle associazioni di categoria**, consentendo altresì ai contribuenti interessati la possibilità di esprimere le loro idee e osservazioni attraverso l'utilizzo di appositi strumenti di consultazione pubblica, ormai costantemente adottati non solo a livello comunitario, ma anche in molti Paesi europei.

## 2.2 Ambito territoriale

Nel delineare le modalità e gli ambiti applicativi del nuovo adempimento ci si chiede se l'obbligo sarà limitato alle sole operazioni domestiche, oppure, se si presterà opportuna attenzione anche alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti. In quest'ultimo caso, si riflette sul come possa conciliarsi la fatturazione elettronica oltre confine con le modalità operative ad oggi in uso, che si basano sull'invio delle fatture

tramite il Sistema di Interscambio. Si tratta di un aspetto di particolare rilevanza se si pensa che un percorso di modifica, finalizzato all'estensione della fatturazione elettronica a tutte le operazioni tra imprese, mal si concilia con il persistere di casi di esclusione. Il rischio di dover **gestire “doppi binari”** di trasmissione delle fatture e dei loro dati potrebbe essere concreto e **andrebbe scongiurato**.

Una possibile soluzione, in tal senso, potrebbe risiedere nei prossimi sviluppi che, in ambito comunitario, concernono l'obbligo di definizione di un formato unico europeo di fattura elettronica nel settore degli appalti pubblici (in base a quanto indicato nella Direttiva n. 55/2014<sup>32</sup>). Come accennato in precedenza, i principi della direttiva dovranno essere recepiti, entro novembre 2018, al fine di agevolare i rapporti tra soggetti residenti in Stati membri diversi che operano nell'ambito degli appalti pubblici. Un processo di digitalizzazione come questo, che andrà a coinvolgere tutti gli Stati membri, potrebbe essere commutato e esteso a tutte le operazioni con l'estero e adattato per colmare il vuoto che l'adempimento nazionale di fatturazione elettronica non è in grado di fare. Tuttavia, qualora non si riuscisse ad addivenire ad una adozione reale e concreta del formato unico europeo da parte dell'Italia, o non vi fosse l'adozione generalizzata da parte di tutti gli Stati membri, entro i termini previsti dalla direttiva, occorrerà necessariamente fare alcune riflessioni. Preliminarmente, bisognerebbe domandarsi se all'Italia convenga attendere i tempi di adozione del formato unico europeo rispetto al definire un proprio strumento di fatturazione elettronica nazionale. In quest'ultimo caso, non si potrebbero ignorare le difficoltà economiche ed organizzative a cui si esporrebbero le imprese obbligate a sostenere i costi di implementazione del sistema di fatturazione nazionale e, in seguito, doversi ulteriormente adattare per adempiere al formato unico europeo. Al riguardo, si ritiene che, definire sin da subito uno strumento che, con i dovuti accorgimenti (tecnico-informatici), consenta di adempiere ad entrambi gli adempimenti di fatturazione – come, peraltro, sembrerebbe essere intenzione delle istituzioni nazionali che partecipano al progetto di ideazione del formato unico europeo - oppure consenta di gestire i due flussi di fatturazione (nazionale e extranazionale)

---

<sup>32</sup>La direttiva è entrata in vigore il 26 maggio 2014 e dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 27 novembre 2018.

sfruttando (almeno parzialmente) le medesime strumentazioni, eviterebbe una futura duplicazione dei costi.

### **2.3 Tempistiche di applicazione**

Un altro aspetto che suscita particolare interesse – in parte connesso con le considerazioni suesposte - risiede nella data di entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica B2B e, di conseguenza, nei tempi di cui le imprese disporrebbero per far fronte al nuovo obbligo. È indubbio che, anche nel caso in cui il nuovo obbligo di fatturazione elettronica si sviluppi sulla base delle procedure già utilizzate, l'intero sistema richiederà di apportare alcuni accorgimenti rispetto all'attuale prassi operativa; per questo motivo, si auspica che vengano ipotizzati congrui termini di applicazione che consentano alle imprese di adeguare i propri sistemi gestionali. A tal proposito, si ritiene che l'ipotesi – che sembra delinearli nelle sedi istituzionali e di cui si legge sulla stampa specializzata – in base alla quale, le nuove regole potrebbero entrare in vigore nel 2019, sia condivisibile solo se subordinata ad una precedente verifica di adeguatezza della struttura informatica dell'Amministrazione finanziaria. Si è dell'avviso che la data di avvio di un obbligo come quello della fatturazione elettronica debba essere ponderato, per consentire alle imprese di prepararsi per l'adempimento e, parimenti, debba essere utilizzato dall'Amministrazione per adeguare i propri sistemi ad un'efficiente ricezione e gestione delle informazioni. È necessario scongiurare che, le recenti vicende verificatesi in occasione del primo invio dei dati delle fatture (aggiustamenti in corso d'opera, tentativi plurimi di invio, fino alla mancata sicurezza dei dati) non si verifichino nuovamente. Per tali ragioni, si auspica che l'entrata in vigore del nuovo obbligo di fatturazione elettronica tenga in considerazione i fisiologici tempi di adattamento dei sistemi e i tempi di apprendimento delle procedure da parte dei soggetti coinvolti. In quest'ottica l'implementazione della disciplina dovrebbe prevedere momenti di consultazione pubblica che consentano a tutti gli operatori interessati di poter esprimere le proprie osservazioni. Sarebbe, altresì, auspicabile che qualunque sia la data di entrata in vigore, essa sia preceduta da un congruo periodo di tempo destinato alla sperimentazione del sistema da parte di soggetti che, su base volontaria, decidano di adottare la fatturazione elettronica (eventualmente con la previsione di incentivi

all'accesso). Questo consentirebbe ad imprese e Amministrazione di cimentarsi concretamente con le difficoltà connesse con l'operatività dell'adempimento, evitando che le conseguenze di eventuali disfunzioni o malfunzionamenti ricadano sulla totalità delle imprese con i rischi sanzionatori connessi.

### 3. Osservazioni conclusive

Se nel paragrafo precedente sono state espresse alcune considerazioni e riflessioni soprattutto di ordine tecnico, associate all'ipotesi di introduzione dell'uso obbligatorio della fatturazione elettronica nei rapporti tra imprese che si basi sui tecnicismi dell'attuale fattura elettronica PA, si coglie ora, in conclusione, l'occasione per avanzare alcune osservazioni e **proposte generali** connesse con l'introduzione di un eventuale obbligo di fatturazione elettronica, indipendenti dalle modalità applicative eventualmente adottate.

Un aspetto, forse pacifico, ma di primaria importanza, concerne la necessità che, a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, venga rivisto l'attuale assetto degli adempimenti IVA. In tal senso, il primo adempimento che, si ritiene, perda utilità è sicuramente la **comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture**, che pertanto dovrebbe venire meno.

Come descritto nella parte seconda del presente documento, la comunicazione consente all'Amministrazione di reperire tempestivamente le informazioni sulle operazioni effettuate dalle imprese, obbligando le stesse a riepilogarne i dati codificati in un file *xml* da inviare telematicamente. È evidente che, a fronte di un sistema di fatturazione elettronica entrato a regime per tutte le operazioni B2B, tali informazioni saranno nella disponibilità dell'Amministrazione sin dal momento dell'emissione della fattura stessa, motivo per il quale verrà meno l'utilità di un'ulteriore comunicazione. A conferma di questo, si ricorda che, già oggi, non è richiesto agli operatori di inserire, nella comunicazione obbligatoria, i dati delle fatture elettroniche (verso la PA e non solo) già inviate tramite Sdl.

In linea con queste considerazioni, si ritiene, altresì, auspicabile che, a fronte di un eventuale obbligo di fatturazione elettronica, ci sia l'immediata eliminazione della **comunicazione opzionale dei dati fatture**. Come approfondito in precedenza, si tratta

di una comunicazione sostanzialmente identica a quella obbligatoria alla quale, però, si adempie in seguito ad opzione vincolante per 5 anni. Ipotizzando un sistema di fatturazione elettronica ormai a regime, anche in caso di comunicazione opzionale, vengono meno i presupposti che giustificano l'invio di dati già disponibili nei sistemi dell'amministrazione, ne consegue che tali soggetti dovrebbero essere esonerati dalla duplicazione dell'adempimento anche nel caso in cui l'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica avvenga prima della scadenza del quinquennio.

Più difficilmente percorribile potrebbe rivelarsi, invece, la possibilità di abrogare la **comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA** che – indipendente dalle valutazioni sulla sua efficacia ai fini del contrasto all'evasione fiscale – porrebbe un problema più generale; poiché, infatti, l'uso delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni IVA ha consentito di abrogare l'obbligo di presentazione della comunicazione (annuale) dati IVA, adempimento funzionale alla trasmissione ai competenti organi comunitari dei dati su cui viene eseguito il calcolo delle risorse proprie dell'Unione europea. Giacché le informazioni su cui si basa il predetto calcolo sono ora desumibili dai dati delle comunicazioni periodiche delle liquidazioni IVA, laddove si eliminassero queste ultime, si porrebbe il problema di come trasmettere i dati necessari agli organi comunitari. Si potrebbe, forse, immaginare che il nuovo obbligo di fatturazione elettronica possa consentire all'Amministrazione finanziaria di venire in possesso di tutte le informazioni necessarie a questi fini: tuttavia, allo stato attuale, non appare ipotizzabile se ciò possa agevolmente avvenire.

Un sistema come quello qui ipotizzato di fatturazione elettronica, che potrebbe in teoria consentire all'Amministrazione finanziaria di venire in possesso, quasi in tempo reale, dei dati di tutte le fatture emesse, dovrebbe, a parere di chi scrive, necessariamente accompagnarsi alla semplificazione generale del sistema dell'IVA nazionale e, soprattutto, comportare il venir meno di una serie di regimi e istituti introdotti con il precipuo obiettivo di contrastare l'evasione fiscale e IVA in particolare.

A tal fine si reputa necessario il ripensamento e il venir meno di meccanismi come quelli del **reverse charge** (domestico) e dello **split payment**. Si tratta di meccanismi che,

ormai, coinvolgono un numero sempre più ampio di soggetti e di operazioni, introdotti con condivisibili finalità antifrode ma che, a fronte dell'obiettivo di correggere fenomeni patologici, hanno comportato un fisiologico aggravio per tutte le imprese. Si pensi, infatti, a tutte le difficoltà e gli aggravii sostenuti dalle imprese a causa della poca chiarezza sugli ambiti soggettivi e oggettivi di applicazione dei due meccanismi e delle conseguenti sanzioni in caso di errori di fatturazione. L'adozione generalizzata della fatturazione elettronica consentirà l'immediata disponibilità dei dati delle operazioni effettuate tra le imprese e anche la possibilità di effettuare numerosi controlli tramite l'incrocio dei dati degli operatori. In questo modo si potranno fronteggiare gli stessi rischi di frode perseguiti tramite il *reverse charge* e lo *split payment* facendone venire meno la loro utilità; per tale motivo si auspica che questi due meccanismi di fatturazione vengano rivalutati ed eliminati.

Peraltro, con specifico riferimento allo *split payment*, si ricorda che l'autorizzazione della Commissione europea era stata concessa nelle more della completa attuazione del processo di fatturazione elettronica PA<sup>33</sup>, ad oggi, ormai attuata. Ne consegue che, nell'ipotesi della completa adozione della fattura elettronica si manifestino ancora attuali le già espresse perplessità<sup>34</sup> sulla correttezza della convivenza dei due strumenti, in quanto le finalità antifrode che giustificano l'applicazione dello *split payment*, sarebbero compensate dalla fatturazione elettronica. Si ricorda, in ultimo, che i soggetti che applicano lo *split payment* subiscono l'ulteriore disagio di accumulare significativi importi di crediti IVA.

---

<sup>33</sup>Cfr. la decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del Consiglio del 14 luglio 2015, nella quale al considerando n.5 si faceva riferimento all'introduzione della fatturazione elettronica PA quale strumento di contrasto alle medesime frodi e che, pertanto, una volta a regime avrebbe reso superfluo il meccanismo dello *split payment*. Per tali motivi l'Italia si impegnavano a non richiederne la proroga che, invece, è stata richiesta e concessa nei primi mesi del 2017. Si riporta di seguito il testo: "Nel 2014 l'Italia ha introdotto per le pubbliche amministrazioni l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Ciò dovrebbe consentire di controllare adeguatamente il settore interessato in futuro, quando sarà stata sviluppata e posta in atto un'adeguata politica di controllo sulla base dei dati disponibili per via elettronica. Una volta che tale sistema sia pienamente attuato, non dovrebbe essere più necessario derogare alla direttiva 2006/112/CE. L'Italia ha pertanto assicurato che non chiederà il rinnovo dell'autorizzazione alla misura di deroga."

<sup>34</sup>Perplessità espresse in occasione dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dello strumento (avvenuto con il decreto legge del 2017, n. 50, cd. "Manovrina").

Nell'ottica di un'auspicata semplificazione generalizzata del sistema IVA, si ritiene di primaria importanza rivedere l'intero impianto normativo concernente il recupero del credito IVA, con specifico riferimento alla normativa riguardante il tema dei rimborsi e delle compensazioni. Gli strumenti di cui dispongono attualmente le imprese per il recupero della liquidità sono caratterizzate da procedure rigide, tempi lunghi e vincoli operativi che non sono, ma soprattutto non saranno, più giustificate dalle finalità di controllo spesso addotte, in un sistema di fatturazione elettronica a regime. L'ammontare dei crediti IVA accumulati da alcune imprese raggiungono spesso valori significativi; pertanto, diventa fondamentale, anche per il proseguo dell'attività economica, agevolarne il recupero in tempi rapidi. Per tali ragioni, nell'ottica di semplificazione generalizzata del sistema IVA, l'attuazione dello scenario di fatturazione elettronica ipotizzato potrebbe creare i presupposti per l'eliminazione di alcuni degli ostacoli, oggi vigenti, per il recupero del credito IVA, quali, a titolo esemplificativo, il tetto dei 700.000 euro previsto per le compensazioni, gli obblighi connessi con la presentazione del visto di conformità e delle garanzie e la semplificazione della procedura connessa con i rimborsi prioritari.

Alla luce dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica e, quindi, dell'immediata disponibilità e fruibilità dei dati, si reputa altresì opportuna la revisione degli adempimenti connessi alla gestione della possibilità di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta da parte degli esportatori abituali. L'adempimento consente agli esportatori abituali di ricevere, per importi pari al plafond maturato, fatture d'acquisto senza applicazione dell'IVA; pertanto, nel corso degli anni, è stato sempre subordinato a complesse procedure che coinvolgono i fornitori degli esportatori abituali. Nonostante la procedura sia stata di recente semplificata, e posta a carico dell'esportatore abituale<sup>35</sup>, nel corso del 2017, è stata ulteriormente modificata<sup>36</sup> in senso peggiorativo per le imprese e forse inefficiente ai fini del controllo. In considerazione del fatto che i controlli sul plafond potrebbero essere condotti tramite i dati derivanti dal nuovo assetto di fatturazione elettronica, si evidenzia la necessità di semplificare il sistema (ripristinando,

---

<sup>35</sup> Cfr. articolo 20, decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175

<sup>36</sup> Cfr. Provvedimento del 2 dicembre 2017, n. 0213221

quanto meno, la possibilità di poter indicare nella dichiarazione d'intento il periodo di riferimento).

Si reputa opportuno, inoltre, dedicare alcune riflessioni sulla disciplina dei nuovi termini di **detrazione dell'IVA**<sup>37</sup> e di **registrazione delle fatture** di acquisto<sup>38</sup> - introdotti dalla "Manovrina" – e su come si concilino con l'eventuale adozione generalizzata della fattura elettronica. Si ricorda brevemente che, la modifica attuata dalla Manovrina sembra comportare alcune incongruenze operative date dallo sfasamento tra il termine ultimo entro cui esercitare la detrazione, che fa riferimento alla dichiarazione annuale dell'anno di esigibilità dell'imposta (ovvero l'anno di emissione della fattura), e il termine massimo consentito per la registrazione della fattura di acquisto che, invece, è correlato al termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura. Questo potrebbe comportare, in taluni casi, che la detrazione dell'IVA, generalmente subordinata alla registrazione della fattura, non risulti più esercitabile se la stessa viene registrata oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale dell'anno di effettuazione dell'operazione, pur essendo tale registrazione comunque operata nel rispetto dei tempi normativamente previsti.

Nello scenario futuro ipotizzato, in cui sarà operativo un sistema di fatturazione elettronica generalizzato, tale incongruenza sarebbe superata in considerazione del fatto che, un documento che viene trasmesso telematicamente arriva, generalmente, in tempo reale; pertanto, dovrebbe sempre esserci totale coincidenza tra il momento di emissione e quello di ricezione della fattura. Questo comporterà la positiva conseguenza che il termine per la detrazione e quello di registrazione (che come detto sopra, in base all'attuale formulazione della norma, sono connessi rispettivamente all'anno di emissione e di ricezione della fattura) faranno sempre riferimento al medesimo anno di imposta.

Proseguendo con alcune riflessioni sul futuro sistema di fatturazione elettronica, è immediato interrogarsi sulle procedure tecniche che potrebbero essere definite per adempiere alla registrazione della fattura di acquisto. È indubbio che, l'automatizzazione dei sistemi informatici debba facilitare l'operatività ma non può travalicare i diritti concessi

---

<sup>37</sup> Cfr. l'articolo 19 del decreto IVA.

<sup>38</sup> Cfr. l'articolo 25 del decreto IVA.

al contribuente. Con questo si vuole sottolineare la necessità che al cliente che riceve una fattura di acquisto elettronica venga comunque assicurato un tempo congruo per accertarsi della regolarità del documento prima di provvedere alla sua annotazione nel registro acquisti. Pertanto, è necessario che, in seguito alla ricezione della fattura, il sistema automatizzato non provveda ad immediata registrazione ma tale passaggio venga rimandato a successiva azione da parte del cliente, da esperirsi entro i tempi normativamente previsti.

Invece, tralasciando per un attimo le considerazioni strettamente connesse con il futuro ipotetico sistema di fatturazione elettronica, si ritiene necessario evidenziare che le modifiche introdotte dalla Manovrina hanno comportato una criticità più rilevante (rispetto alla incongruenza tra le due norme) connessa con la significativa riduzione dei tempi per la detrazione.

La nuova formulazione dell'articolo 19 del decreto IVA<sup>39</sup> - in base al quale, la detrazione deve essere esercitata entro il termine della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di esigibilità - comporta che tutte le fatture di acquisto debbano essere registrate entro il mese di aprile dell'anno successivo, con la conseguenza, per il contribuente, di dover provvedere ai controlli di regolarità in tempi brevissimi (si pensi, infatti, che per le fatture ricevute a fine anno residuerebbero solamente 4 mesi). Si tratta di una criticità che, già oggi, indipendentemente dalla modalità di fatturazione adottata, richiede un intervento normativo finalizzato a restituire al contribuente un tempo adeguato per i controlli, per la registrazione e di conseguenza per esercitare la detrazione. Per tale ragione, Confindustria ha manifestato in più occasioni l'esigenza di una rivedere le due norme recentemente modificate richiedendo che vengano nuovamente ampliati i termini per la detrazione dell'IVA e registrazione della fattura<sup>40</sup>, evitando di mettere a rischio l'esercizio stesso del diritto di detrazione.

---

<sup>39</sup>Cfr. la precedente formulazione dell'articolo 19 del decreto IVA secondo la quale la detrazione poteva essere esercitata: "... *al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto*". La precedente formulazione dell'articolo 25 del decreto IVA disponeva, invece, che l'annotazione dovesse avvenire: "... *anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*".

<sup>40</sup> Confindustria ha proposto che il termine la detrazione dell'imposta e la registrazione della fattura debbano essere esperiti entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta successivo a quello in cui il diritto di detrazione è sorto.

In chiave prospettica, quale ulteriore semplificazione, si ipotizza che un sistema così automatizzato possa essere propedeutico all'istituzione di una **dichiarazione annuale IVA precompilata**, tema già ipotizzato nel decreto legislativo n. 127 del 2015<sup>41</sup>. Tale ipotesi rappresenterebbe sicuramente una semplificazione per i contribuenti, verso la quale tendere<sup>42</sup>; non si può, tuttavia, ignorare che, allo stato dell'arte, il sistema non consentirebbe una precompilazione completa della dichiarazione, considerata l'impossibilità fisiologica di alcuni dati di transitare tramite il Sistema di Interscambio (si pensi ad esempio alle operazioni con soggetti non residenti), nonché, più in generale, la circostanza che alcune informazioni, contenute nell'attuale modello della dichiarazione IVA, non sono immediatamente rinvenibili dalla semplice lettura delle fatture.

È quindi evidente come tali considerazioni aprano la strada ad una più ampia riflessione sul tema della **semplificazione del contenuto della dichiarazione IVA** e, più in generale, su quello dell'attuale assetto dell'adempimento dichiarativo.

Per concludere, si rileva che gli innumerevoli sforzi e adempimenti, nel tempo imposti a tutti gli operatori, con la finalità di contrastare le imprese irregolari, si sono riversati, spesso con maggiori aggravii, sulle imprese che operano nella legalità. A tal proposito si pensi, a titolo esemplificativo, alle aspre ripercussioni in capo alle imprese inconsapevolmente coinvolte in frodi carosello. In tal senso, si auspica che, la tracciabilità dei dati e l'aumento del controllo sulle operazioni, connessi con l'adozione generalizzata della fattura elettronica, dia la spinta per una rivisitazione dell'intero impianto sanzionatorio che sia guidata dalla finalità, spesso non raggiunta in passato, di

---

<sup>41</sup>Cfr. l'articolo 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015 in cui si indica che l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione dei contribuenti gli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA.

<sup>42</sup>Cfr. il testo dell'Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate dello scorso 12 settembre 2017, tenutasi innanzi alla Commissione parlamentare per la semplificazione, nella quale, il Direttore dell'Agenzia, pur prendendo spunto dal tema della dichiarazione dei redditi precompilata, osserva quanto segue: *"In materia di adempimenti dichiarativi ritengo, in linea generale, che la progressiva acquisizione di dati analitici da parte dell'Agenzia (fatturazione elettronica, certificazioni dei sostituti d'imposta, dati delle fatture, dati delle spese sanitarie, dati delle compravendite o delle locazioni, etc.) e l'evoluzione tecnologica consentano di intraprendere un percorso di progressiva dematerializzazione dei modelli di dichiarazione, eliminando in tal modo le complicazioni legate alla compilazione delle dichiarazioni fiscali"*.

colpire più equamente le violazioni sostanzialmente gravi, tralasciando le mere violazioni formali o palesemente prive di dolo.

Si evidenzia, in ultimo, che, talvolta gli errori formali sono causati dalla difficoltà connesse con le procedure stesse di adempimento che non rendono agevole per il contribuente, pur volenteroso e in buona fede, di adempiere in modo tempestivo e corretto. Tale scenario è, altresì, riscontrabile nell'ambito della fatturazione elettronica qui trattata, per la quale, la procedura attualmente disponibile, non prevede un controllo immediato della correttezza formale del documento con la conseguenza che, pur non concretizzando presupposti sanzionatori, eventuali errori presenti in fattura non vengono rilevati in fase di invio ma vengono rimandati ad una successiva comunicazione di scarto. Si tratta di una procedura che comporta all'emittente di dover ripetere l'adempimento fino all'ottenimento di un esito di invio positivo, con evidente aggravio in termini di tempi e costi. In tal senso, nell'ottica di semplificazione sempre auspicata, si potrebbe suggerire di introdurre procedure più semplici che accompagnino e assistano il contribuente nelle varie fasi dell'adempimento, tramite suggerimenti sulle modalità di compilazione e riscontri immediati sull'esito dell'operazione.