

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

La legge 244/2007, art.1, co.209-214, ha reso obbligatorio l'utilizzo della fatturazione elettronica per gli operatori economici che forniscono beni e servizi alla pubblica amministrazione, prevedendo:

- 1) l'adozione obbligatoria del formato elettronico nella gestione delle fatture emesse nei confronti della PA in tutte le fasi del suo ciclo, dalla emissione alla trasmissione, fino alla conservazione;
- 2) l'obbligo in capo alle pubbliche amministrazioni di accettare fatture solo in un formato elettronico denominato fatturapa.xml, legittimandole a non procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino al ricevimento della fattura nel predetto formato;
- 3) l'istituzione del Sistema di Interscambio (SDI) delle fatture elettroniche, la cui gestione viene demandata a Sogei e all'Agenzia delle entrate;
- 4) il superamento del consenso del destinatario a ricevere fatture tramite trasmissione elettronica commutandolo in un obbligo da parte della pubblica amministrazione.

OBBLIGO

L'obbligo della fattura della fattura elettronica verso la PA è entrato in vigore dal 6 giugno 2014 interessando i Ministeri (e le relative articolazioni), le Agenzie fiscali e gli enti nazionali di previdenza, e sarà esteso, a partire dal 31 marzo 2015, a tutte le Amministrazioni Pubbliche centrali e locali.

Il processo della fatturazione elettronica si fonda sul concetto di "interoperabilità" cioè usare un linguaggio informatico comune, in maniera da rendere possibile lo scambio di dati mediante riversamento anche tra sistemi diversi (evitando lavori di copiatura e inserimenti manuali) con vantaggi che, nel caso in esame, possono così sintetizzarsi:

- riduzione e risparmio del materiale cartaceo utilizzato per l'emissione delle fatture;
- risparmio di tempo nell'adempimento del data entry (le fatture inviate al SDI saranno automaticamente acquisite e contabilizzate dai sistemi contabili dell'Amministrazione Pubblica destinataria);
- riduzione dell'errore umano nell'inserimento delle fatture stesse da parte delle Amministrazioni Pubbliche coinvolte.

La fattura elettronica, oltre a rappresentare una grande trasformazione del modo di lavorare della Pubblica Amministrazione, consentendo anche di monitorare in tempo reale l'andamento dei conti pubblici, riguarderà anche il mondo delle imprese che saranno stimolate ad adottare processi di digitalizzazione con benefici notevoli in termini d'incremento di produttività.

Il cambiamento che porta verso l'adozione di nuovi processi fondati sulla cultura digitale porterà all'ottimizzazione delle informazioni integrate (per es. ordini, bolle, fatture, fino alla gestione degli aspetti finanziari), con riduzione di quelle attività amministrative a basso valore aggiunto ancora molto diffuse.

L'introduzione delle nuove tecnologie, in un momento come quello attuale di forte crisi, rappresenta senz'altro un'opportunità per il professionista, in particolare il dottore commercialista, già intermediario ENTRATEL per gli adempimenti fiscali, sia per quanto concerne la consulenza ai propri clienti, che con riguardo alle nuove funzioni da assumere come quella di responsabile della conservazione sostitutiva.

Tutto ciò non trascurando il miglioramento dell'efficienza dei processi interni dato dalla riduzione di più variabili di costo (tempo-lavoro, spazi fisici e materiale di consumo).

Il processo in atto comporta una rivoluzione culturale: vuol dire consapevolezza di sapere cosa significhi organizzarsi nella prospettiva che in un prossimo futuro la carta sarà sempre meno utilizzata. Ciò comporterà la descrizione delle procedure da seguire per la gestione dei documenti digitali.

SOGGETTI

I soggetti direttamente interessati che interagiscono nel processo di fatturazione elettronica, con caratteristiche diverse in ragione del ruolo svolto, sono i seguenti:

- 1) operatori economici, cioè i fornitori di beni e servizi verso la pubblica Amministrazione;

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

- 2) Sistema di Interscambio (SDI), tale soggetto presidia il processo di ricezione e successivo inoltro delle fatture elettroniche alle Amministrazioni Pubbliche destinatarie;
- 3) Pubbliche Amministrazioni (PA), rappresentano i destinatari delle fatture, con il ruolo di attivare una serie di operazioni di verifica, e in caso positivo, di pagamento delle somme dovute ai propri fornitori.

Nei casi in cui una PA debba emettere fattura elettronica verso un'altra PA, la prima si configura come operatore economico e quindi deve osservare le predette regole.

Il DM n.55/2013, definendo le regole tecniche operative, ha individuato i termini di decorrenza entro cui scatta l'obbligo della fatturazione elettronica:

- 6 giugno 2014, per i Ministeri, le Agenzia Fiscali e gli Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale;

- 6 giugno 2015 per tutte le altre Amministrazioni pubbliche.

Il D.L. 24 aprile 2014, n. 66 (c.d. "Decreto Renzi", convertito con Legge n. 89/2014) è intervenuto anticipando l'obbligo di utilizzo della fattura elettronica nei confronti di tutte le altre Pubbliche Amministrazioni e delle Amministrazioni locali dal 6 giugno 2015 al 31 marzo 2015.

La novità è importante non tanto per il fatto che anticipa di due mesi l'entrata in vigore dell'obbligatorietà generalizzata della fattura elettronica alla PA, quanto per la conferma della volontà del Legislatore di accelerare i tempi per arrivare alla completa attivazione del sistema di fatturazione elettronica alla PA.

SISTEMA DI INTERSCAMBIO

Come detto precedentemente nel modello scelto dal Legislatore è prevista un'unica interfaccia per i fornitori della Pubblica Amministrazione, che gestisce il coordinamento e l'indirizzamento dei flussi informativi.

Detta interfaccia è il Sistema di Interscambio (SdI), struttura istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, mediante la quale è possibile trasmettere telematicamente le fatture elettroniche verso le Amministrazioni pubbliche interessate.

Il SdI svolge il ruolo centrale di snodo tra gli attori interessati dal processo di fatturazione elettronica, quindi presidia e monitora il processo di ricezione dei documenti elettronici inviati dai fornitori e il loro successivo inoltro alle pubbliche amministrazioni destinatarie, garantendo la gestione unificata del sistema di identificazione delle stesse.

L'istituzione del SdI è stata disposta dall'art.1, co.211, Legge 24 dicembre 2007 n. 244, il quale dispone quanto segue:

"la trasmissione delle fatture elettroniche avviene attraverso il Sistema di interscambio istituito dal Ministero dell'economia e delle finanze e da questo gestito anche avvalendosi delle proprie strutture societarie".

Il Sistema di Interscambio:

- fornisce i servizi di accreditamento al sistema;
- riceve le fatture elettroniche trasmesse;
- valida e gestisce i flussi delle fatture, effettuando le opportune verifiche sui dati trasmessi;
- indirizza le fatture alle Pubbliche amministrazioni destinatarie;
- notifica l'esito dei flussi tramite ricevute;
- invia alla Ragioneria dello Stato i flussi informativi per il monitoraggio della finanza pubblica;
- fornisce supporto tecnico ai soggetti che interagiscono con il SdI.

Il Sistema di Interscambio non ha alcun ruolo amministrativo e non assolve compiti relativi all'archiviazione e conservazione delle fatture, né tantomeno provvede o monitora il pagamento delle stesse.

STRUMENTI TECNICI

Da un punto di vista degli strumenti tecnici è necessario possedere le necessarie conoscenze strumentali che caratterizzano l'emissione/trasmissione/conservazione della fattura elettronica.

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

In particolare si tratta dei seguenti strumenti:

- firma elettronica avanzata o firma digitale;
- lettore relativo alla firma digitale;
- riferimento temporale;
- marca temporale.

Il D. Lgs, n.82/2005 distingue quattro tipologie o versioni di firma elettronica, tutte finalizzate all'identificazione del documento e del soggetto emittente, ma con un grado di sicurezza diverso. In particolare:

- 1) firma elettronica: è definita come *“l'insieme di dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di identificazione informatica”*. L'efficacia probatoria è valutata dal giudice caso per caso. Gli esempi più conosciuti sono costituiti dal Pin abbinato a una carta magnetica (per esempio bancomat) alle credenziali di accesso costituite da utente e password.
- 2) firma elettronica avanzata: firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca identificazione, creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati. Un esempio è costituito dalla firma su tablet. L'efficacia probatoria è assimilabile alla forma scritta tranne che per i contratti immobiliari.
- 3) firma elettronica qualificata: è una firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma. Si applica con smart card e token e l'efficacia probatoria è quella della scrittura privata e vale fino a prova contraria che deve essere resa dal presunto firmatario secondo cui l'utilizzo del dispositivo di firma non è riconducibile al titolare.;
- 4) firma digitale: particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi asimmetriche a coppia, una pubblica e una privata, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare l'autenticità e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici.

Per la fatturazione elettronica è possibile utilizzare la firma digitale o la firma elettronica qualificata. La firma semplice e quella avanzata non sono ammesse.

Il riferimento temporale fissa la data l'ora di formazione del documento elettronico, la sua definizione è fornita dall'Allegato 1 del DPCM 3 dicembre 2013.

Sebbene il riferimento temporale consenta di individuare con precisione il momento di formazione della fattura elettronica, affinché tale informazione sia opponibile ai terzi occorre incorporare il riferimento temporale in una marca temporale.

La marca temporale è un servizio, fornito da un Ente Certificatore, che permette di associare data e ora certe e legalmente valide a un documento informatico, consentendo quindi di associare una validazione temporale opponibile a terzi. (art.20, co.3 Codice dell'Amministrazione Digitale Dlgs 82/2005).

Uno degli aspetti più importanti della normativa in commento è il divieto da parte della Pubblica Amministrazione di procedere al pagamento della fattura se non perviene nel formato elettronico previsto. Al riguardo si richiama l'art.1, co.210, Legge n. 244/2007 che dispone: *“...le amministrazioni e gli enti di cui al comma 209 non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea né possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all'invio in forma elettronica.”*

LA FATTURA ELETTRONICA

La diffusione dei personal computer ha reso possibile l'elaborazione della fattura mediante strumenti informatici, per evidenti ragioni di economicità e velocità, sostituendo progressivamente il documento cartaceo.

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

Tuttavia, la fattura redatta mediante strumenti informatici non rappresenta di per sé una fattura elettronica in senso proprio. La fattura può, infatti, definirsi elettronica quando, oltre ad essere redatta in formato elettronico, rispetta specifici requisiti tecnici stabiliti dal Decreto MEF del 17 giugno 2014 che garantiscano dal momento della sua emissione fino al termine del periodo di conservazione:

- integrità dei dati;
- immutabilità del contenuto;
- autenticità del contenuto;
- leggibilità del documento.

La mancanza di uno di questi requisiti comporta che la fattura non possa essere considerata "elettronica".

La definizione di fattura elettronica è contenuta nell'art.21, co.1, DPR n.633/72, (come modificato dall'art.1, co.325, Legge n.228/2012), secondo cui:

"... 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. ... La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".

Con la Circolare n.18 del 24 giugno 2014, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di specificare i concetti appena esposti:

- per autenticità dell'origine deve intendersi la certezza e l'univocità dell'identità dell'emittente e del destinatario della fattura elettronica. Tale garanzia è obbligatoria sia per l'emittente che per il ricevente della fattura elettronica con facoltà di entrambi di scegliere in modo indipendente ed autonomo i mezzi tecnologici con cui garantire questa caratteristica;
- per integrità del contenuto si deve intendere che tutti i dati contenuti nella fattura non possono essere alterati;
- per leggibilità di una fattura si intende che la fattura deve essere leggibile per l'uomo, quindi comprensibile anche mediante l'utilizzo di strumentazione idonea a rendere il formato disponibile su schermo oppure tramite stampa su carta;
- l'immutabilità dei dati contenuti comporta l'assenza di macroistruzioni o codici eseguibili tali da attivare funzionalità che possono modificare gli atti, i fatti o i dati rappresentati;

Il contenuto informativo della fattura elettronica da inviare alla pubblica amministrazione deve, in primo luogo, riportare le informazioni richieste dall'art.21 e 21-bis, DPR n.633/72 (data di emissione, numero progressivo della fattura, dati identificativi del cedente e del cessionario, natura, quantità, corrispettivo ed eventuali sconti per la cessione del bene o per la prestazione del servizio, aliquota, ammontare dell'imposta ed imponibile).

Per via della natura informatica del processo, come stabilito dall'Allegato A del Decreto n.55/2013, la fattura elettronica deve riportare ulteriori informazioni:

- a) informazioni per una corretta trasmissione della fattura elettronica al destinatario attraverso il Sistema di Interscambio;
- b) informazioni utili alla completa dematerializzazione del processo di ciclo passivo attraverso l'integrazione del documento con i sistemi gestionali e/o con sistemi di pagamento;
- c) eventuali ulteriori informazioni che possono risultare di interesse per esigenze informative concordate tra emittente e destinatario.

Inoltre, l'art.25 del DL 66/2014 ha incrementato le informazioni obbligatorie delle fatture elettroniche verso la PA con la previsione del Codice Identificativo Gara (CIG) e del Codice Unico di Progetto (CUP). Essi sono i codici utilizzati nell'ambito degli appalti pubblici e di utilizzo delle risorse europee che hanno la finalità di gestire, monitorare e tracciare i flussi dei pagamenti. La mancanza dei codici CIG e CUP (laddove previsti), non permette alle Pubbliche amministrazioni di procedere al pagamento.

La procedura di emissione della fattura elettronica alla Pubblica Amministrazione, pur con alcune specificazioni dovute alle diverse modalità di inoltro, riprende ampiamente le regole generali in

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

materia di IVA, disciplinate dal DPR n.633/1972. Va infatti subito precisato che i nuovi obblighi di invio con modalità elettroniche delle fatture alla PA non hanno alcuna influenza sulle regole tributarie generali, che, pertanto, salvo diverse previsioni particolari, devono essere ordinariamente applicate.

Il momento di effettuazione delle operazioni è individuato, come disciplina generale, dall'art.6, DPR n.633/1972. Da tale momento il soggetto passivo IVA è tenuto ad emettere fattura e:

- si rende dovuta l'imposta all'Erario;
- decorrono i termini entro i quali vanno assolti i relativi adempimenti (fatturazione e registrazione delle operazioni, etc.).

La regola generale stabilisce, nelle cessioni di beni, quale momento di effettuazione dell'operazione quello legato:

- alla consegna/spedizione se oggetto della cessione sono beni mobili;
- se oggetto della cessione sono beni immobili il momento di effettuazione dell'operazione è l'atto di stipula.

Alla regola generale di cui all'art. 6, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 sono stabilite le seguenti eccezioni:

- le cessioni di beni immobili, diverse dalle vendite con riserva della proprietà e dalle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente a quello di stipula dell'atto, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti;
- le cessioni di beni mobili, diverse dalle vendite con riserva della proprietà e dalle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente a quello di consegna o spedizione, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti, e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione;
- le cessioni di beni per atto della Pubblica Autorità si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo;
- le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo;
- per i passaggi di beni dal committente al commissionario, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario;
- per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori all'atto della rivendita a terzi, ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Nel caso in cui anteriormente al verificarsi degli appena esaminati sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o all'importo pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento

La fattura elettronica avente ad oggetto cessioni di beni/prestazioni di servizi per le Pubbliche Amministrazioni si considera emessa elettronicamente nel momento in cui viene rilasciata la ricevuta di consegna dal Sistema di Interscambio (SDI).

La Circolare 31 marzo 2014, n.1/DF ha chiarito che *"...il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna di cui al paragrafo 4 dell'allegato B al DM 55/2013, è certamente sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente"*.

Si noti che il Sistema di Interscambio può rilasciare al soggetto che ha inviato la fattura:

- una ricevuta di consegna, nel caso in cui l'inoltro abbia avuto esito positivo,
- una notifica di mancata consegna, nel caso in cui l'inoltro abbia avuto esito negativo (ad esempio per problemi tecnici nel canale trasmissivo).

La notifica di mancata consegna è recapitata:

- entro 48 ore se il canale di comunicazione tra SDI e PA è costituito dalla posta elettronica certificata (PEC),
- entro le 24 ore in tutti gli altri casi.

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

In nessun caso il Sistema di Interscambio rilascia un documento comprovante il solo ricevimento della fattura.

La stessa circolare (Circolare n.1/2014 del Ministero delle finanze) ha specificato che la prova della ricezione della fattura da parte del Sdl, e conseguentemente l'avvenuta trasmissione della fattura da parte del soggetto emittente verso il Sdl, è provata sia con la ricevuta di consegna (inoltrata fattura con esito positivo) che con la notifica di mancata consegna (inoltrata fattura con esito negativo). In entrambe le ipotesi sopra evidenziate, la fattura si considera a tutti gli effetti emessa. Nel caso in cui la fattura sia stata scartata dal Sdl, la stessa non si considera emessa né tantomeno inoltrata alla PA.

IMPOSTA DI BOLLO

Alcuni documenti fiscali sono soggetti all'imposta di bollo; si pensi, ad esempio, ai libri previsti dall'articolo 2214 del Codice civile (es. libro giornale) o alle fatture non soggette ad IVA. Se il documento è in forma cartacea, il tributo può essere assolto sia attraverso la semplice apposizione del contrassegno telematico (la marca da bollo), sia in modo virtuale.

Diversamente, per i documenti informatici l'unica modalità di assolvimento dell'imposta di bollo è quella virtuale; tale adempimento, in origine disciplinato dal DM 23 gennaio 2004 (ora abrogato), è attualmente regolato dal DM 17 giugno 2014.

Per quanto riguarda le fatture, è obbligatorio corrispondere l'imposta di bollo, nella misura di € 2,00, per importi superiori ad € 77,47 non assoggettati ad IVA.

Le modalità di pagamento dell'imposta variano a seconda della forma della fattura; in particolare:

- in caso di fattura cartacea l'adempimento è effettuato, in linea generale, mediante apposizione sulla fattura, da parte del soggetto emittente, del contrassegno autoadesivo rilasciato, con modalità telematiche, da parte dei tabaccai;
- in caso di fattura elettronica (fatture elettroniche alla PA comprese) l'imposta deve essere assolta in modo virtuale.

Prima dell'entrata in vigore del DM 17 giugno 2014, l'imposta di bollo doveva essere assolta in modo virtuale, secondo quanto disposto dall'art.7, DM 23 gennaio 2004, mediante versamento con il Mod.F23 (codice tributo 458T). A tal fine, il soggetto interessato doveva presentare preventivamente all'Agenzia delle Entrate una comunicazione in cui si indicava il numero presunto di documenti che sarebbero stati emessi nell'anno; entro il mese di gennaio dell'anno successivo si doveva comunicare il numero effettivo di documenti emessi nell'anno precedente, con, alternativamente:

- il versamento dell'imposta dovuta a conguaglio;
- la richiesta di rimborso/compensazione.

Quanto determinato a consuntivo rappresentava l'importo da versare in acconto per l'anno successivo.

L'art.6, DM 17 giugno 2014 introduce una nuova disciplina per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale prevedendo il versamento dell'imposta relativa alle fatture emesse durante l'anno con F24 entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (30 aprile dell'anno successivo a quello di emissione, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare)

Le fatture elettroniche soggette all'imposta di bollo devono riportare l'annotazione "*imposta di bollo assolta in modo virtuale ai sensi del DM 17 giugno 2014*".

CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA A NORMA

Le fatture elettroniche devono necessariamente essere conservate in formato elettronico, sia da parte dei fornitori emittenti, sia da parte delle PA.

Il Decreto MEF 17 giugno 2014, richiamando l'art. 7, comma 4-ter, D.L. n. 357/94, ha previsto che la conservazione elettronica delle fatture debba avvenire entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, e non più con cadenza quindicinale come era precedentemente previsto.

Il superamento del vincolo temporale dei 15 giorni rappresenta una forte "spinta" alla conservazione elettronica dei documenti, non soltanto nei rapporti con la PA, ma anche nei rapporti tra soggetti privati.

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

La conservazione delle fatture deve essere tenuta in maniera ordinata al fine di permettere una facile comprensione per l'utilizzatore. Ne deriva il principio di omogeneità secondo il quale se il contribuente opta per un periodo d'imposta per l'archiviazione di una determinata tipologia di documenti (es. fatture di vendita, fatture d'acquisto, ecc..) o in formato digitale o in formato analogico (cartaceo) deve mantenere tale sistema per tutto il periodo d'imposta.

Con l'avvento della fatturazione elettronica la necessità di conservazione può essere messa in crisi dal fatto che per le fatture elettroniche la conservazione digitale è obbligatoria mentre per le fatture analogiche la conservazione sostitutiva rimane facoltativa.

Pertanto, qualora vi sia compresenza di documenti analogici e fatture elettroniche, il contribuente che intende adempiere agli obblighi di conservazione elettronica per le fatture digitali (obbligatoria) senza coinvolgere in tale tipo di conservazione tutte le fatture di uno stesso ciclo (fatture emesse e fatture di acquisto) dovrà provvedere ad istituire, per ciascun ciclo, due registri sezionali, uno per le fatture analogiche ed uno per le fatture elettroniche.

In sede di conservazione, per garantire il concetto di omogeneità e ordinata contabilità sarà quindi possibile utilizzare due registri sezionali uno per le fatture cartacee e l'altro per le fatture elettroniche e conservare in modo distinto: le fatture elettroniche (conservazione elettronica per obbligo); quelle analogiche (per le quali il contribuente avrà la facoltà di scegliere il tipo di conservazione).

Le principali fonti di natura regolamentare della disciplina che regola la fatturazione/conservazione elettronica, a seguito delle recenti modifiche, sono le seguenti:

- il DPCM 3 dicembre 2013, che ha stabilito nuove regole tecniche in sostituzione di quelle previste dalla Delibera CNIPA 19 febbraio 2004, n.11. In base a quanto previsto dall'art.14, co.2, del citato DPCM, infatti, la disciplina CNIPA continua ad applicarsi ai sistemi di conservazione già in essere alla data di entrata in vigore del Decreto, ossia 11 aprile 2014. Entro i successivi 36 mesi (11 aprile 2017) i soggetti in esame dovranno adeguarsi alle nuove regole tecniche. Decorso tale termine si applicherà unicamente la nuova disciplina. Per i sistemi di conservazione non in essere alla data dell'11 aprile si applicano fin da subito le nuove regole;
- il Decreto 17 giugno 2014 ha abrogato, a partire dal 27 giugno 2014, il DM 23 gennaio 2004, prevedendo tuttavia che le disposizioni in esso contenute continuano ad applicarsi ai documenti già conservati alla data 27 giugno 2014.

Le principali novità introdotte riguardano:

- la conservazione elettronica delle fatture, che dovrà essere effettuata, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione dell'anno di riferimento e non più entro 15 giorni come era precedentemente previsto;
- l'abrogazione dell'obbligo di invio dell'impronta dell'archivio informatico all'Agenzia delle Entrate;
- il pagamento dell'imposta di bollo, da effettuarsi con il modello F24 telematico, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio e non più entro il 31 gennaio di ogni anno, senza necessità di effettuare alcuna ulteriore comunicazione.

Il sistema di conservazione dei documenti informatici deve assicurare:

- l'identificazione certa del soggetto che ha formato il documento;
- l'integrità del documento;
- la leggibilità e l'agevole reperibilità dei documenti e delle informazioni identificative.

In altri termini il sistema di conservazione deve custodire i documenti informatici, dalla presa in carico dal produttore fino all'eventuale scarto (decorrenza dei termini di conservazione, es: 10 anni per le fatture), rispettando e garantendo i criteri appena indicati.

Il manuale di conservazione è un documento informatico di grande importanza, obbligatorio, disciplinato puntualmente dall'art.8 del DPCM 3 dicembre 2013.

È il documento informatico che descrive il sistema di conservazione, illustrando dettagliatamente l'organizzazione, i soggetti coinvolti indicandone i ruoli svolti, il modello di funzionamento, la descrizione del processo e delle architetture e infrastrutture utilizzate, le misure di sicurezza

adottate e ogni altra informazione utile alla gestione e alla verifica del funzionamento del sistema di conservazione.

RESPONSABILE E MANUALE DELLA CONSERVAZIONE

Il responsabile della conservazione è il soggetto che, all'interno del processo di conservazione digitale, attua tutte le misure necessarie al fine di garantire l'autenticità, l'integrità, l'affidabilità, la leggibilità e la reperibilità dei documenti aventi rilevanza fiscale attraverso l'utilizzo di specifiche regole procedurali e tecnologiche.

Ha tre "anime":

- responsabile della conservazione,
- responsabile per il trattamento dei dati personali,
- responsabile del protocollo, dei flussi documentali e degli archivi.

E' il manuale di conservazione ad illustrare dettagliatamente le attività per le quali il soggetto designato risulta essere responsabile che sono quelle elencate all'art.7, co.1, DPCM 3 dicembre 2013.

Il responsabile della conservazione, una volta individuato e nominato, può delegare, mediante contratto o convenzione di servizio, tale funzione a soggetti che per competenza e funzioni eseguano i compiti previsti dalla Legge, ferma restando la sua responsabilità.

La definizione di responsabile della conservazione è data dall'Allegato 1, DPCM 3 dicembre 2013, il quale lo definisce: "*Soggetto responsabile dell'insieme delle attività elencate nell'articolo 8, comma 1, delle regole tecniche del sistema di conservazione*".

Inoltre, per meglio comprendere il ruolo di questo soggetto, è opportuno riportare quanto disposto dall'art.6, co.5, DPCM 3 dicembre 2013: "*Il responsabile della conservazione definisce e attua le politiche complessive del sistema di conservazione e ne governa la gestione con piena responsabilità ed autonomia, in relazione al modello organizzativo adottato ai sensi dell'art. 5*".

L'art.9 del DPCM 3 dicembre 2013 disciplina il processo di conservazione che inizia con la presa in carico della fattura elettronica da parte del produttore, che provvede a formare il pacchetto di versamento.

Il pacchetto di versamento è un contenitore che racchiude uno o più oggetti da conservare (documenti informatici, fascicoli informatici, aggregazioni documentali informatiche), inviato dal produttore al sistema di conservazione attraverso un formato predefinito, concordato e descritto nel manuale di conservazione.

Il pacchetto di versamento viene poi acquisito dal sistema di conservazione, che ne verificherà la coerenza con le modalità e i formati previsti dal manuale di conservazione.

In caso di anomalie evidenziate durante il processo di verifica, il pacchetto di versamento verrà rifiutato; diversamente, una volta superate le sopra citate verifiche verrà generato, anche in modo automatico, il rapporto di versamento, relativo ad uno o più pacchetti di conservazione.

Per rapporto di versamento si intende il documento informatico che attesta l'avvenuta presa in carico da parte del sistema di conservazione dei pacchetti di versamento inviati dal produttore. Il rapporto di versamento deve essere identificato univocamente dal sistema di conservazione, e deve contenere:

- un riferimento temporale,
- una o più impronte, calcolate sull'intero contenuto del pacchetto di versamento, secondo le modalità descritte dal manuale di conservazione.

Il manuale di conservazione può prevedere l'obbligo, gravante sul responsabile della conservazione, di sottoscrivere il rapporto di versamento con firma digitale oppure firma elettronica qualificata.

Il processo di conservazione della fattura elettronica si conclude con la preparazione e la sottoscrizione (firma digitale/firma elettronica qualificata) da parte del responsabile della conservazione del pacchetto di archiviazione.

La fattura elettronica contenuta nel pacchetto di archiviazione è quindi conservata elettronicamente.

Nota esplicativa sulla fattura elettronica

Il soggetto che ha formato la fattura elettronica (in linea generale, il fornitore della merce/prestatore del servizio) può avere la necessità di recuperare il documento fiscale conservato (per esempio esibizione di fattura in caso di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria).

In tal caso verrà preparato e sottoscritto con firma digitale/firma elettronica qualificata (se richiesto dal manuale di conservazione) un pacchetto di distribuzione, ai fini dell'esibizione richiesta dall'utente.

È anche possibile che il sistema di conservazione permetta ai soggetti autorizzati l'accesso diretto, anche da remoto, al documento informatico conservato, attraverso la produzione di un pacchetto di distribuzione.

Alla scadenza dei termini di conservazione previsti dalla norma (10 anni, per quanto riguarda le fatture), il sistema di conservazione effettuerà lo scarto del pacchetto di archiviazione, dandone informativa al produttore.

Si ricorda che prima dell'entrata in vigore del DM 17 giugno 2014, occorre fare riferimento al DM 23 gennaio 2004 (ora abrogato) che prevedeva due distinti termini di conservazione:

- per le fatture, la conservazione doveva avvenire con cadenza almeno quindicinale;
- per gli altri documenti, la conservazione doveva avere cadenza almeno annuale.

Secondo la novella contenuta nel DM 17 giugno 2014, art.3, il processo di conservazione elettronica dei documenti deve essere effettuato entro tre mesi dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno di riferimento. I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il termine ultimo per conservare elettronicamente i documenti è il 30 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento, posto che il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è il 30 settembre, a cui si sommano i tre mesi previsti dalla citata norma.

Ai sensi dell'art.1, co.209, Legge n.244/2007, è obbligatorio conservare elettronicamente le fatture elettroniche emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione. Tale obbligo vale sia per l'emittente che per il destinatario (ente pubblico) della fattura il quale, implicitamente, è vincolato ad accettare il processo di fatturazione/conservazione elettronica.

Il luogo di conservazione elettronica dei documenti, può essere situato anche in un altro Stato, a condizione che con lo stesso siano previsti accordi di reciproca assistenza.

La Circolare AE 24 giugno 2014, n.18, precisa che qualora il soggetto passivo scelga di conservare la propria documentazione presso uno Stato estero, dovrà in ogni caso:

- applicare le regole di tenuta e conservazione previste dalle disposizioni italiane;
- consentire all'Amministrazione finanziaria italiana di accedere ai documenti e acquisirli anche per via elettronica.

A tale fine, il soggetto passivo italiano deve:

- riportare nei modelli di comunicazione AA7 e AA9, gli estremi identificativi dei luoghi di giacenza fisica dei server dove sono conservati i documenti, anche se risiedono all'estero;
- in caso di controllo ai sensi dell'art.52, DPR n.633/72, assicurare l'accesso automatizzato all'archivio, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sede in cui è effettuato il controllo stesso.

In caso di accessi, verifiche e controlli, tutti i documenti informatici (fatture, registri e libri) devono a richiesta essere resi leggibili e disponibili su un supporto cartaceo o informatico.

Si attende l'emanazione di specifici provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzia fiscali, per l'esibizione dei documenti solo per via telematica.