

I Dossier fiscali

La fatturazione elettronica verso la P.A.
Le novità del “Decreto Spending review”
Le modalità di conservazione

Agosto 2014

pag. 1

SOMMARIO

PREMESSA	3
FATTURA ELETTRONICA – NOZIONI GENERALI (ART.21 D.P.R. 633/1972).....	4
Definizione	4
Requisiti	5
Emissione della fattura.....	7
LA FATTURAZIONE ELETTRONICA VERSO LA P.A.	7
Definizione	8
La procedura di fatturazione elettronica	9
1. Identificazione degli Uffici della P.A. preposti alla fatturazione elettronica	9
2. Accredimento del cedente/prestatore	9
3. Predisposizione della fattura elettronica	10
4. Emissione della fattura elettronica	12
LA CONSERVAZIONE ELETTRONICA DELLA FATTURA	14
Le modalità di conservazione - D.M. 17 giugno 2014.....	14
Profili fiscali della conservazione elettronica – D.M. 17 giugno 2014	16

PREMESSA

In attuazione della normativa comunitaria (Direttiva 2010/45/UE), l'art.1, co. 209-214, della legge 244/2007 (**legge Finanziaria 2008**) prevede l'**introduzione graduale**:

- o dell'**obbligo** di **fatturazione**, in forma **elettronica**, delle **operazioni** eseguite nei confronti di **Pubbliche amministrazioni**.

In particolare, **la fattura elettronica diventa obbligatoria**:

- **dal 6 giugno 2014**, per le **fatture emesse** nei confronti dei **Ministeri**, delle **Agenzie fiscali** (ad es. l'Agenzia delle Entrate), e degli **Enti nazionali di previdenza** e assistenza sociale;
- **dal 31 marzo 2015**, per le fatture emesse nei confronti delle **altre P.A.** (ad es. la Presidenza del Consiglio dei Ministri), **ivi comprese le Amministrazioni locali** (ad es. i comuni)¹;
- o del duplice **divieto**, da parte della P.A., di **accettazione** di **fatture** emesse in **forma cartacea** e di **pagamento** delle stesse.

In materia è successivamente intervenuto l'art.25 del D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 89/2014, che ha previsto, altresì, l'**obbligo di inserire**, nelle **fatture** relative ad **appalti pubblici**, il **Codice** identificativo di gara (**CIG**) ed il Codice unico di progetto (**CUP**), **pena il mancato pagamento del corrispettivo** da parte della P.A..

Sul piano generale, la disciplina della fatturazione elettronica prevede un sistema di invio "indiretto" della fattura, mediante una piattaforma elettronica (Sistema di Interscambio – SdI)², che raccoglie le fatture e provvede ad inoltrarle alla P.A. competente.

A tal riguardo, le P.A. hanno l'obbligo di individuare i propri uffici deputati, in via esclusiva, alla ricezione delle fatture.

In particolare, tali uffici vengono inseriti nell'Indice delle Pubbliche amministrazioni (IPA - www.indicepa.gov.it), che provvede ad attribuire a ciascuno di essi un apposito codice identificativo.

In attuazione delle disposizioni della legge Finanziaria 2008 è successivamente intervenuto il **D.M. 3 aprile 2013, n.55** (in vigore dal 6 giugno 2013)³, che contiene una schematizzazione del meccanismo di trasmissione e ricezione della fattura elettronica.

I primi chiarimenti ministeriali sulla fatturazione elettronica nei confronti delle P.A. sono stati emanati con la **Circolare congiunta 31 marzo 2014, n.1** del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e finanze e del Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri, in osservanza della quale sono state rese

¹ Il termine, originariamente fissato al 6 giugno 2015, è stato anticipato al 31 marzo 2015 dall'art.25 del D.L. 66/2014 (cd. "Decreto Spending review"), convertito, con modificazioni, nella legge 89/2014.

² La creazione della piattaforma informatica è stata prevista con il D.M. 7 marzo 2008 (in attuazione dell'art.1, co.212, della legge 244/2007).

³ Si tratta di un Decreto del Ministro dell'economia e finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e semplificazione, d'intesa con la Conferenza unificata.

disponibili anche le **specifiche tecniche** relative, rispettivamente, al **Sistema di Interscambio** ed all'**Indice delle Pubbliche Amministrazioni**.

Al riguardo, le imprese, obbligate ad emettere, dal 6 giugno 2014, le fatture elettroniche da trasmettere attraverso il nuovo Sistema di Interscambio, possono trovare tutte le informazioni utili sul sito istituzionale **www.fatturapa.gov.it** che dedica, peraltro, un'apposita sezione agli adempimenti ed alle modalità operative a cui sono tenuti i cedenti/prestatori.

In ogni caso, si evidenzia che il processo di fatturazione elettronica verso la P.A. costituisce una modalità specifica ed obbligatoria, che si inserisce all'interno della disciplina più generale riferita alla fatturazione elettronica, disciplinata dal nuovo art.21 del D.P.R. 633/1972, e sulla quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con la **Circolare 24 giugno 2014, n.18/E**.

Sotto il profilo della conservazione elettronica delle fatture, è stato, infine, emanato il **D.M. 17 giugno 2014**, in vigore dal 26 giugno 2014, che si rende applicabile anche alle fatture elettroniche emesse nei confronti della P.A..

Per completezza, si precisa che, per le operazioni nelle quali il committente non sia una P.A. (ad es. contratti di appalto privati), resta ferma la fatturazione in forma cartacea.

FATTURA ELETTRONICA – NOZIONI GENERALI (ART.21 D.P.R. 633/1972)

Definizione

Alla luce delle disposizioni contenute nella Direttiva 2010/45/UE, volte a stabilire l'equiparazione tra la fattura cartacea e quella elettronica, l'art.1, co.325, della legge 228/2012 (legge di Stabilità 2013) ha modificato l'art.21, co.1, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972, introducendo la nozione di fattura elettronica.

In particolare, «*Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico (...) La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.*».

In merito, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 18/E/2014, in osservanza delle Note esplicative alla direttiva 2010/45/UE, ha fornito indicazioni generali circa la definizione e le caratteristiche della fattura elettronica, che si ritengono valide anche ai fini dell'obbligo di utilizzo della stessa per le prestazioni eseguite nei confronti della P.A..

Innanzitutto, al fine di distinguere le fatture elettroniche da quelle cartacee, la C.M. 18/E/2014 chiarisce che la **fattura** si considera **elettronica quando** viene **trasmessa**, ricevuta ed accettata dal destinatario, in **formato elettronico**.

Al contrario, non rileva la circostanza che la fattura sia stata originariamente creata in formato cartaceo.

Pertanto, in linea generale, per stabilire se una fattura sia "elettronica", ciò che conta è la modalità di trasmissione, attraverso i canali telematici (ad es. la posta elettronica certificata).

Diversamente, specifica l'Agenzia delle Entrate, devono essere considerate "cartacee" le fatture che, pur predisposte in formato elettronico (attraverso programmi informatici), siano successivamente trasmesse in forma cartacea.

Con riferimento alla disposizione dell'art.21, secondo la quale *“il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario”*, l'Agenzia delle Entrate precisa che l' *“accettazione”* non presuppone necessariamente un accordo formale (precedente o successivo) alla fatturazione fra le parti.

La disposizione, quindi, si pone a favore del cessionario/committente destinatario, il quale, nonostante la trasmissione con modalità informatiche, può decidere di non accettare la fattura come *“elettronica”*.

In particolare, la mancata accettazione della fattura come *“elettronica”* si manifesta attraverso la stampa e la conservazione della fattura con le modalità ordinarie (ossia *“in forma analogica”* – cfr. anche art.23 del D.Lgs. 82/2005 – *“Codice dell'Amministrazione digitale”*).

Pertanto, anche se non viene accettata come *“elettronica”* dal destinatario, la fattura resta *“elettronica”* in capo al cedente/prestatore, *«con conseguente obbligo di conservazione elettronica»*.

Quindi, per il cedente/prestatore che l'ha trasmessa, questa resta una *“fattura elettronica”*, anche se il cessionario/committente non abbia accettato la modalità di invio telematico.

In sostanza, la scelta di utilizzare la fatturazione elettronica è vincolante per il solo cedente/prestatore che, in tal caso, ha l'obbligo di conservazione elettronica (secondo le modalità di cui si dirà più avanti).

Conseguentemente, può verificarsi che una stessa fattura sia conservata dal cedente/prestatore in formato elettronico, e secondo le modalità ordinarie dal cessionario/committente, che non ha accettato la fattura come *“elettronica”*.

Il principio generale relativo all'irrelevanza del consenso fra le parti per utilizzare la trasmissione elettronica delle fatture subisce un'eccezione nell'ipotesi in cui il **cedente/prestatore** si **avvalga** di un **terzo** (in base ai cd. servizi in **outsourcing**) per la trasmissione della fattura, circostanza nella quale si rende necessario uno specifico accordo tra le parti (ossia fra il cedente/prestatore ed il cessionario/committente).

Pertanto, qualora la gestione della fatturazione sia stata affidata ad un terzo, e non dovesse sopraggiungere l'accordo fra le parti, si dovrà provvedere alla fatturazione cartacea, con le modalità ordinarie.

Requisiti

Per quel che riguarda, invece, il diverso profilo dei requisiti della fattura elettronica, l'art.21, co.3, quarto periodo, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che *“Il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione”*.

In merito, la C.M. 18/E/2014 conferma che la fattura elettronica deve presentare le seguenti caratteristiche:

- **autenticità dell'origine.**

Si tratta della certezza circa identità del cedente/prestatore o del soggetto che emette la fattura. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate precisa che sia il cedente/prestatore, sia il cessionario/committente *“possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro”*;

- **integrità del contenuto.**

Con tale concetto si intende che i dati obbligatori, previsti dall'articolo 21, co. 2, del D.P.R. n.633 del 1972 (dati del cedente/prestatore e del cessionario/committente, tipo di operazione, corrispettivo, aliquota IVA, ecc...), non possano essere alterati.

La C.M. 18/E/2014 precisa che l'integrità del contenuto di una fattura costituisce un obbligo sia per il cedente/prestatore sia per il cessionario/committente, che possono scegliere come ottemperare a tale requisito indipendentemente l'uno dall'altro, ovvero congiuntamente.

A tal proposito, viene ulteriormente precisato che l'invariabilità del contenuto obbligatorio di una fattura può essere garantita mediante l'utilizzo di un formato elettronico (che, per tener conto dell'avanzare della tecnologia, può essere convertito in altri formati, ad esempio, dal formato MS word al formato XML).

Con riferimento ai predetti requisiti, la C.M. 18/E/2014 specifica che il cedente/prestatore può **assicurare l'autenticità ed integrità della fattura** mediante la **tecnologia** che ritenga più idonea (ad esempio, **firma elettronica avanzata o digitale**, sistemi di controllo di gestione, sistemi di trasmissione elettronica dei dati - EDI),

– **leggibilità.**

La fattura elettronica, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, è leggibile se:

- *«il documento e i suoi dati sono resi prontamente disponibili, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa;*
- *è possibile verificare che le informazioni del file elettronico originale non siano state alterate rispetto a quelle del documento leggibile presentato».*

Tale caratteristica è soddisfatta nell'ipotesi in cui, per tutto il periodo di archiviazione⁴, il cedente/prestatore disponga di strumenti informatici che consentano un'adeguata ed affidabile visualizzazione delle fatture elettroniche.

Inoltre, la fattura può essere resa leggibile anche solo in sede di accesso, ispezione o verifica da parte degli uffici accertatori dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, viene ulteriormente precisato che sistemi come la firma elettronica avanzata e la trasmissione elettronica dei dati⁵ *«non sono di per sé sufficienti per assicurare la leggibilità»* della fattura.

Inoltre, la C.M. 18/E/2014 specifica che possono essere trasmesse, per via elettronica ed al medesimo destinatario, più fatture elettroniche raccolte in un unico lotto (cfr. art.21, co.3, del D.P.R. 633/1972).

In tal caso, i citati requisiti (ad esempio, autenticità, integrità, leggibilità) ed i metodi con cui essi sono garantiti *«debbono riferirsi al lotto e non ad ogni singola fattura»*.

⁴ Le modalità di conservazione della fattura elettronica sono descritte in un paragrafo specifico.

⁵ Tali sistemi, invece, assicurano l'autenticità ed integrità della fattura.

Sul punto, viene ulteriormente confermato che le informazioni comuni (come, ad esempio, le generalità dell'emittente e del ricevente, la partita IVA, ecc...), possono essere inserite una sola volta a condizione che, per ogni fattura, sia possibile accedere a tutte le informazioni.

Emissione della fattura

Anche nell'ambito della fatturazione elettronica, restano ferme le regole generali circa il momento di emissione che, a norma dell'art.21, co.4, del D.P.R. 633/1972, coincide con l'effettuazione dell'operazione⁶.

Tale principio generale deve essere coordinato con le specifiche caratteristiche della fatturazione elettronica.

Al riguardo, con la C.M. 18/E/2014 l'Agenzia delle Entrate chiarisce che la **fattura** si considera **emessa** al momento della sua **trasmissione** per via **elettronica o messa a disposizione** (tramite accesso ad internet, server o altri strumenti idonei che permettano il download della fattura) del **cessionario o committente**.

Inoltre, la C.M. 18/E/2014 ribadisce che, in linea generale, non è necessario uno specifico accordo fra il cedente/prestatore ed il cessionario/committente per utilizzare la trasmissione elettronica delle fatture.

Tale regola subisce un'eccezione nell'ipotesi in cui il **cedente/prestatore** si **avvalga** di un **terzo** (in base ai cd. servizi in **outsourcing**) per la trasmissione della fattura, circostanza nella quale si rende necessario uno specifico accordo tra le parti (ossia fra il cedente/prestatore ed il cessionario/committente).

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA VERSO LA P.A.

Il D.M. 55/2013 ha stabilito le **tempistiche** relative alla **decorrenza sia** dell'**obbligo** di **emissione** della **fattura** in formato elettronico, in sostituzione di quella cartacea, **sia** del **divieto**, a ciò correlato, di **ricezione**, da parte della P.A.⁷, delle **fatture** in forma **cartacea** e di **pagamento** dei **corrispettivi**, in mancanza della fattura elettronica (art.6).

In particolare, **la fattura elettronica diventa obbligatoria**:

- ✓ **dal 6 giugno 2014**, per le **fatture emesse** nei confronti dei **Ministeri**, delle **Agenzie fiscali** (ad es. l'Agenzia delle Entrate), e degli **Enti nazionali di previdenza** e assistenza sociale, come individuati nell'elenco ISTAT, allegato in estratto;

⁶ Ai sensi dell'art.6 del D.P.R. 633/1972, il momento dell'effettuazione delle operazioni corrisponde:

- per la cessione di beni mobili, alla consegna o spedizione;
- per la cessione di beni immobili, alla stipula dell'atto di trasferimento della proprietà;
- per le prestazioni di servizi (es. appalto – subappalto), al pagamento del corrispettivo;
- all'emissione della fattura, se precedente ai tre suddetti presupposti.

⁷ Tali Amministrazioni sono individuate nell'elenco, aggiornato annualmente, entro il 31 luglio, ai sensi dell'art.1, co.5, della legge 311/2004 (cfr. elenco ISTAT pubblicato nella G.U. 229 del 30 settembre 2013).

- ✓ **dal 31 marzo 2015**, per le fatture emesse nei confronti⁸:
 - delle **altre P.A.** (ad es. la Presidenza del Consiglio dei Ministri);
 - delle **Amministrazioni locali** (ad es., Regioni, Province e Comuni)⁹.

Inoltre, **a decorrere da tali date**, le **P.A. non potranno più ricevere fatture in forma cartacea**.

In tal ambito, l'art. 6, co.1, del D.M. 55/2013 stabilisce, poi, la facoltà, per le P.A. già "accreditate" sulla piattaforma elettronica prima delle citate scadenze¹⁰ e su base volontaria, di ricevere **fatture elettroniche**, previo specifico accordo con i propri fornitori.

Sotto tale profilo, si ritiene che, con l'assenso del fornitore alla fatturazione elettronica, l'utilizzo di tale meccanismo diviene obbligatorio nei rapporti tra questo e la P.A. interessata.

Con riferimento al **regime transitorio**, la C.M. 1/2014 chiarisce che le **fatture** in formato cartaceo **emesse prima** della decorrenza del predetto **obbligo** (in base alle diverse scadenze sopra citate) devono essere **regolarmente pagate** dalla P.A.¹¹.

In tale ipotesi, il cedente/prestatore non deve emettere nuove fatture in formato elettronico.

Definizione

La nozione di fattura elettronica da trasmettere alla P.A. coincide con quella contenuta nelle specifiche tecniche indicate nel D.M. 55/2013, che definisce "fattura elettronica" il **documento informatico**:

- **predisposto** nel **formato** previsto dall'**allegato A** al **D.M. 55/2013**;
- **trasmesso** per **via telematica** al **Sistema di Interscambio**, e da questo recapitato alla P.A. destinataria.

Inoltre, nelle medesime specifiche tecniche viene precisato che la nozione di "fattura elettronica" *«può riferirsi ad una fattura singola, ovvero ad un lotto di fatture»*, nell'ipotesi in cui, con un unico invio alla P.A., vengano trasmesse più fatture.

⁸ Il termine, originariamente fissato al 6 giugno 2015, è stato anticipato dall'art.25 del D.L. 66/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 89/2014.

⁹ In origine, l'art.1, co.214, della legge 244/2007 (legge di stabilità 2008) prevedeva, per la fatturazione nei confronti delle Amministrazioni locali, l'emanazione di uno specifico Decreto attuativo.

Pertanto, con l'introduzione del "*Decreto Spending review*", anche per le P.A. locali il termine di operatività della fatturazione elettronica viene fissato al 31 marzo 2015, senza attendere lo specifico Decreto attuativo.

¹⁰ Dal 6 dicembre 2013 al 5 giugno 2014, ovvero al 30 marzo 2015.

¹¹ Il chiarimento si è reso necessario poiché l'art.6, co.6, del D.M. 55/2013 stabilisce un termine (3 mesi dalla decorrenza dell'obbligo di fatturazione elettronica), oltre il quale la P.A. non potrà più pagare le fatture emesse in forma cartacea. Ciò avrebbe potuto indurre una P.A. a non pagare, decorsi i 3 mesi dall'avvio dell'obbligo, i corrispettivi delle prestazioni ricevute, risultanti da fatture in forma cartacea emesse prima dell'avvio dell'obbligo di fatturazione elettronica.

A tal riguardo, poi, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 18/E/2014, ha chiarito che, diversamente dal generale meccanismo di fatturazione elettronica, il destinatario della fattura, ossia la P.A., «è vincolato ad accettare il processo di fatturazione elettronica».

La procedura di fatturazione elettronica

Da un punto di vista operativo, la nuova disciplina della fatturazione elettronica viene attuata mediante una serie di passaggi successivi¹², di seguito illustrati.

1. Identificazione degli Uffici della P.A. preposti alla fatturazione elettronica

L'art.3 del D.M. 55/2013 stabilisce l'**obbligo**, per le P.A., di **individuare propri uffici deputati** in via esclusiva alla **ricezione delle fatture elettroniche** e di **inserimento** dei medesimi uffici nell'**indice delle Pubbliche amministrazioni (IPA)**, che provvede ad attribuire a ciascuno di essi un **apposito codice identificativo**.

Il termine stabilito per il caricamento di tali anagrafiche è stato fissato in 3 mesi prima della decorrenza dell'obbligo di emettere fatture in formato elettronico (ossia 6 marzo 2014, ovvero 31 dicembre 2014, a seconda della P.A. interessata).

Con riferimento alla **data di avvio del servizio di identificazione** dei singoli **uffici** della **P.A.**, le specifiche tecniche relative alla funzionalità dell'IPA¹³ stabiliscono che il nuovo campo del portale è disponibile dal **2 maggio 2014**, e riporta la data a partire dalla quale l'ufficio della P.A. dovrà ricevere fatture elettroniche¹⁴.

Una volta ottenuti i codici identificativi, la P.A. ha l'obbligo di comunicarli ai soggetti che effettuano prestazioni nei loro confronti. Tale codice deve, infatti, essere apposto sulla fattura del cedente/prestatore.

Sotto tale profilo, è stato predisposto un **fac-simile di lettera da inviare ai cedenti/prestatori**, a cura delle singole P.A., con l'**indicazione** dei propri **codici ufficio** (in allegato alle specifiche tecniche IPA).

In ogni caso, la P.A. è tenuta a **comunicare** ai cedenti/prestatori anche l'eventuale **aggiornamento ed eliminazione dei codici ufficio**¹⁵.

2. Accredimento del cedente/prestatore

Prima dell'invio della fattura alla P.A., il **cedente/prestatore** deve procedere all'**accredimento** per l'**interazione** con la piattaforma elettronica (**Sistema di Interscambio** – SdI, gestito dall'Agenzia delle Entrate).

Come chiarito nelle specifiche tecniche¹⁶ relative al SdI (operative dal 6 maggio 2014), l'accredimento può avvenire tramite uno o più canali di trasmissione e comunicazione,

¹² Cfr. le medesime specifiche tecniche relative al SdI.

¹³ Le specifiche tecniche IPA sono state redatte in attuazione di quanto previsto nell'Allegato D al D.M. 3 aprile 2013, n.55.

¹⁴ Si tratta, come noto, della data del 6 giugno 2014 per i Ministeri, le Agenzia fiscali e gli Enti di previdenza, del 31 marzo 2015 per le altre P.A., ivi comprese le Amministrazioni locali, ovvero della data di avvio anticipato della fatturazione elettronica, previo accordo della P.A. con i propri cedenti/prestatori.

¹⁵ Cfr. le specifiche tecniche relative all'IPA.

¹⁶ Le specifiche tecniche operative del SdI sono state emanate in attuazione delle regole tecniche di cui all'Allegato B del D.M. 3 aprile 2013, n.55.

al fine di regolare sia il flusso telematico tra il cedente/prestatore ed il medesimo SdI, sia l'insieme telematico delle informazioni relative alle notifiche ed alle ricevute.

L'accreditamento del cedente/prestatore sul SdI può avvenire mediante:

- l'**acquisizione** di una **casella** di posta elettronica certificata – **PEC**, ovvero di un analogo indirizzo di posta, da cui risulti la data di invio e ricezione dei messaggi;
- la **sottoscrizione** di un **accordo di servizio tra il soggetto che emette la fattura (cedente/prestatore) e il SdI**¹⁷, che comporta la trasmissione delle fatture attraverso:
 - i **servizi di cooperazione applicativa**, mediante la rete internet con “protocollo https”, ovvero il “Sistema Pubblico di Cooperazione – SPC”);
 - un sistema di trasmissione dei dati fra terminali remoti, tramite “protocollo FTP”;
- l'**identificazione**, **attraverso il codice fiscale e la password**, rilasciati dai Sistemi Entratel o Fisconline, **nel caso in cui il cedente/prestatore intenda utilizzare il servizio telematico** disponibile sul sito internet **www.fatturapa.gov.it**, per la trasmissione della fattura.

3. Predisposizione della fattura elettronica

Il cedente/prestatore deve **predisporre** la **fattura** inserendovi i **dati** riportati nell'Allegato A del D.M. 55/2013, ossia le informazioni richieste ai sensi degli **artt.21 e 21-bis** del **D.P.R. 633/1972** (cd. “Decreto IVA”), **integrati** per **tenere conto** delle **procedure informatiche** (tra i quali il codice identificativo dell'ufficio della P.A. deputato a ricevere le fatture elettroniche).

Al riguardo, l'art.25 del D.L. 66/2014 ha previsto che le **fatture** elettroniche, relative ad **appalti pubblici**, emesse verso le stesse P.A. debbano riportare obbligatoriamente:

- il **Codice unico di Progetto** (CUP), in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari, o interventi eseguiti ai sensi dell'articolo 11 della legge 3/2003¹⁸;
- il **Codice identificativo di gara** (CIG).

In deroga alla regola generale, il **codice CIG non** deve essere **inserito** in fattura nei casi di esclusione così come individuati dalla Determinazione dell'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici n.4 del 7 luglio 2011¹⁹, nonché qualora l'**indicazione** di tale codice sia **già esclusa** nell'ambito delle **transazioni finanziarie** individuate ai fini della disciplina in materia di **tracciabilità dei flussi finanziari**, in funzione **antimafia** (legge 13 agosto 2010, n.136).

¹⁷ Cfr. il par. 4.2 delle Specifiche tecniche operative per la trasmissione della fatture elettroniche (pag.19).

¹⁸ L'art.11 della legge 3/2003 disciplina il “Codice unico di progetto degli investimenti pubblici”, che le P.A. competenti, o i soggetti aggiudicatori, richiedono in via telematica (secondo una specifica procedura definita dal CIPE), per ogni nuovo progetto di investimento pubblico.

¹⁹ La predetta Determinazione indica i casi di esclusione dall'indicazione del codice CIG per le transazioni finanziarie che, pur se inerenti al pagamento di spese relative a contratti d'appalto pubblico, sono escluse dalla normativa relativa alla tracciabilità.

In particolare, i predetti **casi di esclusione** sono indicati nella **tabella 1**, allegata al D.L. 66/2014, che si riporta di seguito.

TABELLA 1 (ART. 25, CO.2, DL 66/2014)

CASI DI ESCLUSIONE DALL'OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DI CUI ALLA LEGGE 136/2010 (NO CODICE CIG IN FATTURA)

TIPOLOGIA DI CONTRATTO	RIFERIMENTO NORMATIVO
acquisto o locazione di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni	art. 19, co. 1, lett. a), D.Lgs. 163/2006, 1° per.
servizi d'arbitrato e di conciliazione	art. 19, co. 1, lett. c), D.Lgs. 163/2006
servizi finanziari forniti dalla Banca d'Italia	art. 19, co. 1, lett. d), D.Lgs. 163/2006
contratti di lavoro	art. 19, co. 1, lett. e), D.Lgs. 163/2006
appalti pubblici di servizi aggiudicati da un'amministrazione aggiudicatrice o da un ente aggiudicatore ad un'altra amministrazione aggiudicatrice o ad un'associazione o consorzio di amministrazioni aggiudicatrici, in base ad un diritto esclusivo di cui esse beneficiano in virtù di disposizioni legislative, regolamentari o amministrative pubblicate, purché tali disposizioni siano compatibili con il trattato	art. 19, co. 2, D.Lgs. 163/2006
Appalti aggiudicati per l'acquisto di acqua e per la fornitura di energia o di combustibili destinati alla produzione di energia	art. 25 D.Lgs. 163/2006
Sponsorizzazione pura, ovvero ogni contributo, anche in beni o servizi, erogato con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o il prodotto del soggetto erogante	-
Prestazioni socio-sanitarie e di ricovero, di specialistica ambulatoriale e diagnostica strumentale erogate dai soggetti privati in regime di accreditamento, senza svolgimento di procedura di gara	-
Scelta del socio privato in società miste il cui apporto è limitato al solo finanziamento	-

La tabella verrà aggiornata periodicamente con Decreto del Ministro dell'economia e finanze, sentita l'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture.

Ciò premesso, ne discende che, con riferimento al settore delle costruzioni, i contratti d'appalto di lavori stipulati con le P.A. non sembrano rientrare nelle citate ipotesi di esclusione dall'obbligo di indicazione del codice CIG nelle fatture elettroniche.

Nell'ipotesi in cui le **fatture non riportino** i citati **codici CIG e CUP**, il D.L. 66/2014 stabilisce il **divieto**, per le P.A., di procedere al **pagamento** delle **fatture elettroniche**.

Inoltre, i predetti **codici CIG e CUP** devono essere **inseriti, a cura della P.A., nei contratti** relativi a lavori, servizi e forniture **sottoscritti** con gli **appaltatori** nell'ambito della clausola di cui all'art.3, co.8, della legge 136/2010²⁰, la quale deve riportare

²⁰ **Legge 13-8-2010 n. 136 - Piano straordinario contro le mafie, nonché delega al Governo in materia di normativa antimafia.**

espressamente che le parti sono obbligate ad apporre tali codici sulle relative fatture elettroniche, ai sensi dell'art.25 del D.L. 66/2014.

4. Emissione della fattura elettronica

L'art.21, co.1, del D.P.R. 633/1972 (cd. "Decreto IVA") stabilisce, per ciascuna operazione imponibile ad IVA (cessioni di beni e prestazioni di servizi), l'obbligo di emissione della fattura cartacea o elettronica, a cura del cedente/prestatore²¹, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili.

In base a quest'ultima disposizione, infatti, la **fattura** si intende **emessa** «*all'atto della sua **consegna**, **spedizione**, **trasmissione** o messa a disposizione del cessionario o committente*».

Con riferimento alla fatturazione elettronica nei confronti della P.A., viene previsto un sistema di invio "indiretto" della fattura elettronica, attraverso il Sistema di Interscambio, reso operativo dal 6 dicembre 2013²², che provvede, altresì, alla raccolta delle fatture ed alla trasmissione alla P.A. competente.

La **fattura elettronica** viene **trasmessa** al **Sdi**, utilizzando i diversi **canali disponibili**, tra cui la **PEC**, i meccanismi di **web service** ovvero il sistema telematico del sito internet **www.fatturapa.gov.it**.

Al riguardo, la C.M. 1/2014 ha chiarito che la fattura si intende **emessa** alla data **della ricezione**, da parte del cedente/prestatore, della notifica dell'esito della consegna alla P.A. a cura del Sistema di Interscambio, il quale:

- **in caso di esito positivo** dell'inoltro alla P.A., invia al cedente/prestatore una **ricevuta di consegna** (attestante la consegna e ricezione della fattura da parte della P.A.),
- **in caso di esito negativo**, invia al cedente/prestatore una **notifica di mancata consegna**²³, che, in ogni caso, certifica la data di emissione della fattura e la ricezione da parte della P.A..

La gestione delle ricevute e delle notifiche avviene a cura del Sistema di interscambio.

(omissis)

Art. 3 (Tracciabilità dei flussi finanziari)

(omissis)

8. La stazione appaltante, nei contratti sottoscritti con gli appaltatori relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture di cui al comma 1, inserisce, a pena di nullità assoluta, un'apposita clausola con la quale essi assumono gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui alla presente legge. L'appaltatore, il subappaltatore o il subcontraente che ha notizia dell'inadempimento della propria controparte agli obblighi di tracciabilità finanziaria di cui al presente articolo ne dà immediata comunicazione alla stazione appaltante e alla prefettura-ufficio territoriale del Governo della provincia ove ha sede la stazione appaltante o l'amministrazione concedente.

(omissis)

²¹ Viene, altresì, stabilito che, ferma restando la sua responsabilità, il cedente/prestatore assicura che la fattura sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo.

²² Ai sensi dell'art.6 del D.M. 55/2013.

²³ In merito, la C.M. 1/2014 specifica che la notifica di mancata consegna è recapitata entro 48 ore se il canale di comunicazione tra il Sistema di interscambio e la P.A. è costituito dalla posta elettronica certificata (PEC), ovvero entro 24 ore negli altri casi.

In particolare, a seconda dell'esito, positivo o negativo, dell'invio al Sistema ovvero dell'inoltro alla P.A. delle fatture, viene rilasciata una ricevuta o una notifica, attraverso lo stesso canale utilizzato per la trasmissione delle medesime fatture.

Per ciò che concerne, nello specifico, l'esito negativo dell'invio, la C.M. 1/2014 distingue 3 ipotesi legate all'**impossibilità di recapito** della **fattura** elettronica:

- **codice ufficio** della P.A. committente **non rilevabile** dal **sistema IPA**.

In tal caso, ove la P.A. si sia registrata sul portale IPA, ma non sia possibile identificarla in modo univoco attraverso il codice ufficio, le fatture possono essere inviate all'ufficio "centrale" di fatturazione elettronica, denominato "*Uff_eFatturaPA*".

In particolare, il Sistema di interscambio effettua una verifica e, nell'ipotesi in cui sia possibile identificare in modo univoco tale codice ufficio, la fattura viene respinta, con l'invio al cedente/prestatore di una "notifica di scarto", corredata dalla segnalazione del codice ufficio identificato.

In caso contrario, il Sistema inoltra alla P.A. la fattura ricevuta, riportante l'indicazione del codice "*Uff_eFatturaPA*".

Al riguardo, nelle specifiche tecniche relative all'IPA, viene precisata la permanenza, per ogni singola P.A., di tale ufficio per almeno 12 mesi dall'entrata in vigore dell'obbligo di fatturazione elettronica, a seconda della P.A. interessata (ossia almeno fino al 6 giugno 2015, ovvero 6 giugno 2016);

- **P.A. non censita** nel sistema **IPA**.

A tal riguardo, viene chiarito che il cedente/prestatore deve inviare le fatture con un codice predefinito, che può assumere il valore di *default* 999999 indicato nelle specifiche dell'allegato B al D.M. 55/2013.

Anche in tal caso, il Sistema effettua verifiche e, nell'ipotesi in cui sia possibile individuare in modo univoco l'ufficio della P.A. deputato alla fatturazione elettronica, il Sistema respinge la fattura, inviando al mittente una "notifica di scarto", segnalando il codice ufficio a questo attribuito.

Nella diversa ipotesi in cui siano individuati più uffici di fatturazione elettronica riguardanti la medesima P.A., il Sistema respinge la fattura ed invia al cedente/prestatore una "notifica di scarto", segnalando il codice "*Uff_eFatturaPA*".

Negli altri casi, il Sistema rilascia al cedente/prestatore una "*Attestazione di avvenuta trasmissione della fattura con impossibilità di recapito*", che comporta, in ogni caso, da parte della P.A., il pagamento del corrispettivo;

- **impossibilità di inoltro** della fattura alla **P.A.** committente.

In caso di mancato inoltro per motivi tecnici, il Sistema di interscambio rilascia al cedente/prestatore una "notifica di mancata consegna", e provvede a contattare la P.A. per la risoluzione del problema.

In particolare, nell'ipotesi in cui, trascorsi 10 giorni dalla data di trasmissione della notifica di mancata consegna, il Sistema di interscambio non sia riuscito a recapitare la fattura elettronica alla P.A., viene trasmessa al cedente/prestatore l' "*Attestazione di avvenuta trasmissione della fattura con impossibilità di*

recapito”, che comporta, in ogni caso, da parte della P.A., il pagamento del corrispettivo.

Sul tema, la C.M. 1/2014 precisa ulteriormente che l'**utilizzo della fatturazione elettronica** fa, comunque, salve le disposizioni²⁴ relative al **termine di pagamento** delle fatture attualmente vigente, fissato ordinariamente in **30 giorni**, decorrenti dalla data di ricevimento²⁵ della fattura, alla scadenza dei quali, sul corrispettivo indicato in fattura, sono dovuti gli interessi moratori.

A questo proposito, si ricorda che, nel settore dei lavori pubblici, il Codice dei contratti prevede la decorrenza del termine di pagamento (30 giorni)²⁶ dalla data di emissione del certificato di pagamento.

LA CONSERVAZIONE ELETTRONICA DELLA FATTURA

Le modalità di conservazione - D.M. 17 giugno 2014

Come noto, l'art.39, co.3, del D.P.R. 633/1972²⁷ prevede l'obbligo di conservazione in forma elettronica delle fatture elettroniche, secondo le regole stabilite, in generale, dall'art.21, co.5, del D.Lgs. 82/2005 (*“Codice dell'Amministrazione Digitale”*).

In attuazione delle citate disposizioni, è stato, da ultimo, emanato il D.M. 17 giugno 2014, che disciplina in linea generale le modalità di conservazione dei documenti informatici, ivi comprese le fatture elettroniche.

Al riguardo, con specifico riferimento alla **fatturazione elettronica** nei confronti della **P.A.**, la C.M. 18/E/2014 conferma che, in base a quanto stabilito dall'art.1, co.209, della legge 244/2007, sia il **cedente/prestatore**, che la **P.A. destinataria**, **devono conservare obbligatoriamente le fatture in formato elettronico**.

In tale ipotesi, quindi, diversamente dal generale meccanismo di fatturazione elettronica, il destinatario della fattura, ossia la P.A., *«è vincolato ad accettare il processo di fatturazione elettronica»*.

L'art.2, del D.M. 17 giugno 2014 prevede che il **documento informatico rilevante ai fini tributari** deve avere **specifiche caratteristiche** (immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità) e deve essere **conservato** in uno dei **formati**²⁸ individuati, a titolo esemplificativo, nell'all.2 del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, richiamato dal medesimo D.M. 17 giugno 2014 (PDF, TIFF, JPG, XML).

In particolare, l'art.3 del predetto Decreto attuativo stabilisce che:

²⁴ Si tratta del D.Lgs. 231/2002, come modificato dal D.Lgs. 192/2012, in recepimento della Direttiva 2011/7/UE.

²⁵ Ossia la trasmissione al Sistema di Interscambio.

²⁶ Infatti, il termine per disporre il pagamento del corrispettivo non può superare i trenta giorni dalla data di emissione del certificato stesso. In particolare, entro tale arco temporale deve essere emesso il mandato di pagamento, che contiene la liquidazione del corrispettivo (cfr. art.143 del D.P.R. 207/2010, Regolamento di attuazione del D.Lgs. 163/2006 – Codice dei contratti pubblici).

²⁷ La disposizione è stata modificata dall'art.1, co.325, lett.f, della legge 228/2012 (legge finanziaria 2013), in attuazione della Direttiva 2010/45/UE.

²⁸ Ai sensi della definizione contenuta nell'All.2 del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, per formato si intende *«la convenzione usata per interpretare, leggere e modificare il file»*.

- il **documento informatico** deve **essere conservato** nel **rispetto** dei **seguenti criteri**:
 - **osservanza** delle **regole** del codice civile, del D.Lgs. 82/2005 e delle relative regole tecniche²⁹, nonché delle altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
 - **possibilità** di **accesso** alle **funzioni** di **ricerca** e di **estrazione** delle **informazioni** dagli **archivi informatici**, in relazione al cognome e nome, alla denominazione sociale, alla partita IVA ed alla data, ovvero possibilità di utilizzare connessioni logiche tra tali dati, nell'ipotesi in cui tali informazioni siano obbligatoriamente previste;
- il **documento informatico** deve essere contenuto in un **“pacchetto di archiviazione”**, sul quale, al termine del processo di conservazione, deve essere **apposto un riferimento temporale opponibile a terzi** (data certa).

In base alle specifiche tecniche (allegato 4) del D.P.C.M. 3 dicembre 2013, il “pacchetto di archiviazione” è una sorta di “plico informatico” che contiene uno o più documenti informatici.

Il “pacchetto di archiviazione” deve essere corredato da un riferimento temporale e dalla **firma digitale, o firma elettronica qualificata**, del soggetto che ha creato il medesimo “pacchetto di archiviazione” (ossia il cedente/prestatore);

- la **conservazione elettronica** del **documento informatico** deve avvenire **entro 3 mesi** dal **termine di presentazione** della **dichiarazione dei redditi**³⁰.

Con riferimento alla **durata** della **conservazione** dei **documenti elettronici**, si evidenzia che, in assenza di disposizioni specifiche contenute nel D.M. 17 giugno 2014, occorre far riferimento, ai fini fiscali³¹, all'art.22 del D.P.R. 600/1973 in materia di accertamento (richiamato anche dall'art.39, co.3, del D.P.R. 633/1972).

In linea generale, per i documenti cartacei viene previsto che le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta (infatti, gli avvisi di

²⁹ Si tratta delle regole tecniche emanate in attuazione dell'art.71 del D.Lgs. 82/2005, ossia i D.P.C.M. 22 febbraio 2013 (in materia di firma digitale per i documenti informatici) e 3 dicembre 2013 (in materia di redazione dei documenti e di protocollo informatico).

³⁰ **D.L. 357/1994, convertito, con modificazioni, nella legge 489/1994.**

(omissis)

art.7

(omissis)

4-ter. A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

(omissis)

³¹ Resta fermo il termine stabilito ai fini civilistici, stabilito in linea generale in 10 anni dall'ultima registrazione effettuata, a norma dell'art.2220 del codice civile.

accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione)³².

Inoltre, con riferimento ai documenti informatici, viene previsto che *«gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge»*.

Per quel che riguarda, invece, le **copie elettroniche** delle **fatture cartacee**, l'art.4 del D.M. 17 giugno 2014 stabilisce che queste possono essere **conservate** con **modalità informatiche**, mediante l'apposizione della **firma elettronica** qualificata, della firma digitale, ovvero di quella basata sui certificati rilasciati dalle Agenzia fiscali ed in osservanza dell'art.22, co.3, del D.Lgs. 82/2005³³.

Per completezza, si evidenzia che il D.M. 17 giugno 2014 abroga il precedente D.M. 23 gennaio 2004, relativo alla conservazione dei documenti informatici, specificando che lo stesso continua ad applicarsi per i soli documenti già conservati alla data di entrata in vigore del D.M. 17 giugno 2014 (ossia il 26 giugno 2014 - art.7).

Profili fiscali della conservazione elettronica – D.M. 17 giugno 2014

Per quel che riguarda i **profili fiscali**, viene, invece, previsto che:

- nella **dichiarazione** dei **redditi** del periodo di riferimento il **contribuente** deve **comunicare che effettua la conservazione** dei **documenti** rilevanti ai fini tributari con **modalità informatiche** (art.5, co.1);
- in caso di **verifiche** dell'Amministrazione finanziaria, il **documento informatico** deve essere **reso leggibile** ed, a richiesta, deve essere reso **disponibile** su **supporto cartaceo o informatico** presso la sede del contribuente, ovvero presso il luogo indicato per la conservazione delle scritture contabili³⁴ (art.5, co.2).

Con Provvedimento dei Direttori delle competenti Agenzia fiscali verranno stabilite le modalità che consentono, in caso di verifica, sia la messa a disposizione dei documenti informatici all'Amministrazione finanziaria, sia le modalità di esibizione degli stessi direttamente in via telematica;

- l'**imposta di bollo** sui **documenti** fiscalmente rilevanti, **conservati** con **modalità informatiche** deve essere assolta, con modalità esclusivamente telematica, mediante il Modello F24³⁵, in **un'unica soluzione entro 120 giorni** dalla **chiusura** dell'**esercizio** d'imposta. Tale regola vale per le fatture, gli atti, i documenti ed i registri emessi o utilizzati durante l'anno (art.6).

³² Ai sensi dell'art.43 del DPR n. 600/1973 relativamente alle imposte sui redditi e dell'art. 57 del DPR n. 633/1972 per l'IVA.

³³ Tale disposizione stabilisce che le *«copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico (...) hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta»*.

³⁴ Ai sensi dell'art.35, co.2, lett.d, del D.P.R. 633/1972.

³⁵ Ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 241/1997.

Con specifico riferimento alle fatture elettroniche per le quali è obbligatoria l'imposta di bollo³⁶, viene precisato che queste devono riportare la specifica annotazione di «*assolvimento dell'imposta ai sensi del D.M. 17 giugno 2014*».

Inoltre, il medesimo Decreto attuativo stabilisce che l'imposta di bollo sui libri e sui registri, tenuti in modalità informatica, è dovuta ogni 2500 registrazioni, o frazioni di esse (in misura pari a 16 euro)³⁷.

³⁶ Ad esempio, fatture esenti da IVA con importi superiori a 77,47 euro (*cfr.* anche l'art.13, n. 1, della tariffa allegato A, parte prima, annessa al D.P.R. 642/1972 – in tal caso, l'imposta di bollo è pari a 2 euro).

³⁷ Ai sensi dell'art.16 della tariffa allegata al D.P.R. 642/1972.