

Il legame telematico tra revisore e fatturazione elettronica

di Roberto Mazzetti (*) Francesco Morelli (**) Andrea Orsini (***) e Samuele Susini (****)

Alla luce delle recenti novità legislative in tema di fatturazione elettronica, l'intervento professionale del Revisore deve essere adattato alla "dematerializzazione" dei documenti cartacei. L'articolo esamina le procedure che il Revisore dovrà attuare proprio per effetto dell'obbligo di emissione della fattura elettronica.

Introduzione

Su impulso comunitario, sin dal 2004 si è assistito ad una graduale evoluzione circa la normativa attinente la fatturazione elettronica in ambito IVA, la quale è stata accompagnata dalla formalizzazione della procedura di conservazione digitale con piena rilevanza fiscale. Al riguardo, stanti le recenti novità legislative, in data 1° gennaio 2019, ai sensi dell'art. 1, comma 909, Legge n. 205/2017, entrerà in vigore l'obbligo di emissione di fatture elettroniche (e della conseguente conservazione digitale) che riguarderà il complesso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati tra soggetti residenti, stabiliti o anche solo identificati, nel territorio dello Stato italiano, sia nei rapporti *business to business* che *business to consumer*. Ne deriva che, a decorrere dalla data di cui sopra, la fattura emessa nel "vecchio" formato cartaceo o analogico dovrà considerarsi come "non emessa" con conseguente applicazione delle sanzioni di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 471/1997 (1).

Invece, per quanto riguarda l'esercizio in corso (2018), l'obbligo di fatturazione elettronica interessa qualsiasi rapporto nei confronti di soggetti appartenenti alla Pubblica amministrazione, nonché l'emissione di fatture di soggetti appaltatori e *sub-appaltatori* secondo delle regole ben precise; in merito a quest'ultimo specifico ambito, si rinvia al successivo paragrafo nel presente articolo.

Dinanzi ad una così rilevante novità legislativa che impatterà inevitabilmente sulle dinamiche dei vari operatori economici coinvolti, pare

utile interrogarsi sulle influenze circa l'attività professionale del revisore legale, il quale si trova a dover prendere atto di tali cambiamenti normativi e a dover quindi adattare il proprio approccio professionale per mantenere il rispetto dei principi di revisione.

Il documento informatico

L'art. 2 del Decreto MEF del 17 giugno 2014, nel prevedere le caratteristiche dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, dispone al comma 2 che "[...] i documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche [...] dell'autenticità [...]" e che "[...] utilizzano i formati scelti dal responsabile della conservazione [...] atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico. [...]". Gli elementi costitutivi delle fatture elettroniche sono attualmente disciplinati all'interno delle specifiche tecniche operative del formato della fattura del Sistema di Interscambio (SDI) di cui all'allegato A del D.M. n. 55/2013: il

Note:

(*) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(**) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(***) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(****) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(1) Rubricato "violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto".

documento informatico ha la natura di *file xml* che deve contenere determinate informazioni secondo uno schema formale. Tale schema formale prevede la strutturazione del *file xml* rappresentativo della fattura elettronica secondo due blocchi principali:

1) il primo contiene i dati identificativi degli operatori economici utili pertanto al corretto recapito del documento;
2) il secondo include ogni informazione (fiscale e non) relativa alla prestazione oggetto di fatturazione.

È possibile ipotizzare che, in luogo del *file xml*, gli attori economici continueranno a scambiarsi copie sotto forma di documento informatico o cartaceo del medesimo ed è facile immaginare che sarà quest'ultima versione quella utilizzata *de facto* nell'operatività quotidiana, ma è pur sempre solo il *file xml* a mantenere le caratteristiche di autenticità.

Infatti, in merito all'efficacia probatoria dei documenti informatici è utile ricordare come l'art. 23 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale, o CAD), richiamato nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18/E/2014, disciplini in modo molto rigido la validità delle loro copie in formato analogico.

Il comma successivo del sopra richiamato art. 23 contiene una previsione necessaria per garantire l'operatività amministrativa interaziendale, ovvero per permettere agli attori di mercato di scambiarsi il contenuto della fattura elettronica in formati analogici di utilizzo corrente: "[...] le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. [...]". La correttezza di tale comportamento viene confermata dalla già richiamata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E/2018, la quale, al quesito n. 3.2, conferma la possibilità di "conservazione anche di copie informatiche delle fatture elettroniche in uno dei formati (ad esempio '*PDF*', '*JPG*' o '*TXT*') contemplati dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013 (attuativo dello stesso CAD)".

Tuttavia, in merito a questo aspetto, il ruolo del revisore legale non consente di potersi accontentare delle copie dei documenti informatici

Il ruolo del revisore legale non consente di potersi accontentare delle copie dei documenti informatici essendo proprio egli stesso uno dei soggetti che potrebbe disconoscere la conformità della copia.

essendo proprio egli stesso uno dei soggetti che potrebbe disconoscere la conformità della copia.

Ogni attore economico si doterà quindi di proprie procedure, interne od esterne, per la gestione delle fatture elettroniche: per la loro compilazione ed emissione, per la loro acquisizione e per la

loro contabilizzazione.

La revisione legale e i documenti informatici

Nell'opera di revisione, secondo l'ISA Italia 500 paragrafo 6, "il Revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati", ovvero egli, venendosi a trovare nella circostanza in cui le fatture elettroniche siano costituite da documenti informatici, dovrà prevedere procedure idonee a verificare i documenti aventi validità legale "considerando la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi" (Par. 7).

In merito alla fatturazione elettronica, il CAD detta alcune regole generali che il Revisore, nell'espletamento del proprio incarico, non può ignorare:

- "gli atti formati dalle pubbliche amministrazioni con strumenti informatici, nonché i dati dei documenti informatici detenuti dalle stesse, costituiscono informazione primaria ed originale da cui è possibile effettuare, su diversi o identici tipi di supporto, duplicazioni e copie per gli usi consentiti dalla legge" (art. 23-ter, comma 1, CAD).

In altri termini, ciò sta a significare che il revisore dovrà ritenere corretta la conservazione di copie di fatture elettroniche ma altresì dovrà verificare la loro esatta corrispondenza rispetto all'originale;

- "i documenti informatici contenenti copia di atti pubblici, scritture private e documenti in genere, compresi gli atti e documenti amministrativi di ogni tipo formati in origine su supporto analogico, spediti o rilasciati dai depositari pubblici autorizzati e dai pubblici ufficiali, hanno piena efficacia, ai sensi degli artt. 2714 e 2715 del codice civile, se sono formati ai sensi dell'art. 20, comma 1 bis, primo periodo" (art. 22, comma 1, CAD) e "il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia

prevista dall'art. 2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID ai sensi dell'art. 71 con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immutabilità del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilità all'autore [...] (art. 20, comma 1-bis, CAD).

Il revisore, in altre parole, trovandosi a dover verificare la correttezza di documenti elettronici firmati digitalmente non dovrà riscontrare unicamente l'esatta rispondenza della firma digitale, ma dovrà sempre prevedere delle metodologie di verifica del documento originale sottostante;

- “i duplicati informatici hanno il medesimo valore giuridico, ad ogni effetto di legge, del documento informatico da cui sono tratti, se prodotti in conformità alle Linee guida” (art. 23-bis, comma 1, CAD). Quindi, è proprio la rispondenza alle Linee guida che il revisore dovrà vagliare nel corso del proprio operato.

La centralità del documento informatico sottostante la fattura è evidente nel paragrafo 26 laddove si ricorda che “[...] gli elementi probativi siano acquisiti principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile [...]” e quindi, escludendo l'insieme residuale di voci fiscali escluse dalla fatturazione elettronica, un numero consistente dei documenti da riscontrare nel corso della revisione avrà la natura di documento informatico.

Questo insieme di elementi - i documenti informatici rappresentanti le fatture - evidenzia caratteristiche comuni quali il formato, le modalità di conservazione, le metodologie di trasmissione ed acquisizione, pur riguardando una varietà consistente di documenti, dell'intera fatturazione attiva e passiva. Considerando le caratteristiche comuni e la loro peculiare natura, andrebbe predisposta un'opera di campionamento specifica dei documenti informatici nel rispetto dell'ISA Italia 530, paragrafo A4, il quale contiene la previsione che: “il campionamento di revisione consente al Revisore di acquisire e valutare

Nel fascicolo permanente predisposto dal revisore sarebbe auspicabile vi fosse un capitolo dedicato alla verifica delle procedure attuate per la gestione della fatturazione attiva e passiva, delle condizioni di conservazione sostitutiva e dell'analisi del loro grado di rischio in termini di errori.

elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al Revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione”, al fine di “[...] svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo [...]” ovvero verificare la corretta acquisizione da parte

del reparto amministrativo delle informazioni contenute nelle fatture elettroniche.

Su tale aspetto, il Revisore trova sostegno nell'art. 3 del Decreto MEF del 17 giugno 2014, il quale, oltre a stabilire che il documento informatico debba essere conservato in modo tale da garantire il rispetto delle norme del Codice civile e di quelle tributarie circa la corretta tenuta della contabilità, al punto b) del comma 1 prevede che: “siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data, o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti agenzie fiscali”. Il revisore legale potrà quindi avvalersi di tali metodologie di ricerca dei documenti informatici al fine di condurre la propria attività di campionamento e verifica delle informazioni.

Le procedure di revisione

All'interno del fascicolo permanente predisposto dal revisore legale sarebbe auspicabile vi fosse un capitolo dedicato alla verifica delle procedure predisposte dall'azienda per la gestione della fatturazione attiva e passiva, delle condizioni di conservazione sostitutiva e dell'analisi del loro grado di rischio in termini di errori sulla loro gestione.

Nel medesimo capitolo potrebbe essere utile, se non addirittura necessario, descrivere le modalità tramite le quali il revisore legale intenderà accedere ai documenti informatici dell'azienda per una loro consultazione o un loro prelievo. Al riguardo, risulta difficile ipotizzare che il revisore legale possa avere un accesso continuativo e costante al SDI al fine

di ottenere la disponibilità dei documenti informatici da riscontrare con i flussi informativi contabili. Proprio in merito a tale aspetto, viene in soccorso il paragrafo n. 10 dell'ISA Italia 530, il quale dispone che: "qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il Revisore deve svolgere la procedura su un elemento sostitutivo".

Tale verifica assume un ruolo centrale anche alla luce delle previsioni dell'ISA Italia 240, ossia al fine di escludere la possibilità di frodi messe in atto anche con comportamenti riluttanti o di scarsa collaborazione da parte dell'azienda.

Proprio la verifica della corrispondenza del documento informatico alle informazioni contabilizzate assume un ruolo primario nelle verifiche periodiche previste dalle carte di lavoro. A poco servono le precisazioni fornite, in data 24 maggio 2018, dall'Agenzia delle entrate nell'incontro con la stampa specializzata. In tale sede, infatti, l'Agenzia delle entrate, al fine di far prevalere il principio della sostanza sulla forma, ha precisato che l'operatore potrà continuare a conservare le fatture in formato *pdf*, formato considerato idoneo dal D.P.C.M. del 3 dicembre 2013, in luogo del formato *xml*. Ciò a condizione, ovviamente, che il documento *pdf* sia identico al documento *xml* presente sul SDI: verifica quest'ultima che rientra, senza ombra di dubbio, negli obblighi del revisore legale, il quale, in conclusione, anche laddove il contribuente dovesse mettergli a disposizione il complesso dei documenti in formato *pdf*, non potrà esimersi dal verificare che tali documenti siano conformi ai *file xml* presenti presso il SDI.

La data di emissione del documento informatico

Un elemento specifico che in sede di revisione legale deve essere attentamente valutato riguarda la data da attribuire alla fattura elettronica.

Sul punto è recentemente intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 13/E del 2 luglio 2018 avente ad oggetto le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche. L'Agenzia delle entrate sottolinea come le norme in tema di fatturazione elettronica non abbiano in alcun modo

Il revisore che si dovesse trovare ad operare nei confronti di soggetti coinvolti in contratti di subappalto interessati da fatturazione elettronica dovrà anticipare sin da subito l'integrazione delle procedure di revisione.

derogato i termini ordinari di emissione dei documenti, con ciò volendo significare che la fattura deve essere necessariamente emessa entro le ore 24 del medesimo giorno della cessione. Non si può prescindere dal fatto che "la contestualità - ossia l'emissione entro le ore 24 del medesimo

giorno della cessione (cfr., in questo senso, le circolari n. 42 del 31 ottobre 1974 e n. 225/E del 16 settembre 1996) - deve, tuttavia, essere valutata alla luce del processo, legislativamente e tecnicamente imposto, per la creazione e trasmissione del documento al SDI".

Tenuto conto che i controlli circa la correttezza del documento informatico trasmesso al SDI richiederanno dei tempi tecnici, il paragrafo n. 4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 disciplina che "la data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel campo 'Data' della sezione 'Dati Generali' del file della fattura elettronica, che rappresenta una delle informazioni obbligatorie ai sensi degli artt. 21 e 21 *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Il revisore, nel proprio operato, dovrà:

- da un lato, descrivere nell'ambito del proprio fascicolo permanente il processo organizzativo aziendale riguardante la produzione, la compilazione e la trasmissione del documento informatico;
- dall'altro lato, verificare che non vi sia discordanza tra la data attribuita alla fattura elettronica dal processo di trasmissione al SDI e quella ad essa imputata all'interno delle scritture contabili.

La circolare comunque precisa che "[...] in fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, in considerazione del necessario processo di adeguamento tecnologico-organizzativo richiesto ai contribuenti, l'invio del file fattura con un minimo ritardo, comunque tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituisce violazione non punibile ai sensi dell'art. 6, comma 5-*bis*, D.Lgs. 472/1997".

La revisione dei soggetti economici coinvolti nei contratti di subappalto

Ai sensi dell'art. 105, comma 2, D.Lgs. n. 50/2016 "il subappalto è il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte

delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto. [...] L'affidatario comunica all'impresa appaltante, prima dell'inizio della prestazione, per tutti i *sub*-contratti che non sono subappalti, stipulati per l'esecuzione dell'appalto, il nome del *sub*-contraente, l'importo del *sub*-contratto, l'oggetto del lavoro, servizio o fornitura affidati. Sono, altresì, comunicate all'impresa appaltante eventuali modifiche a tali informazioni avvenute nel corso del *sub*-contratto".

L'ambito dei subappalti risulta essere già interessato dall'obbligo di fatturazione elettronica a partire dal 1° luglio 2018 non essendovi stata una specifica proroga come invece è avvenuto per le operazioni di cessioni di carburante.

Tale argomento è stato oggetto della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 2 luglio 2018, dove viene chiarito l'ambito soggettivo di applicazione, sottolineando come gli "[...] obblighi di fatturazione elettronica trovino applicazione nei confronti dei soggetti subappaltatori e subcontraenti per i quali l'appaltatore ha provveduto alle comunicazioni prescritte dalla legge".

Sussiste pertanto l'obbligo di emissione della fattura elettronica solo in capo a coloro che operano nei confronti dell'impresa appaltante pubblica ovvero "[...] a chi, nell'esecuzione del contratto di appalto, è titolare di contratti di subappalto propriamente detto (ossia esegue direttamente una parte dello stesso) o riveste la qualifica di subcontraente (vale a dire colui che per vincolo contrattuale esegue un'attività nei confronti dell'appaltatore e in quanto tale viene comunicato all'impresa appaltante)".

Restano invece esclusi dai nuovi obblighi di fatturazione elettronica tutti coloro che cedono beni ad un cliente senza essere direttamente coinvolti nell'appalto principale, per i quali,

Si auspica il revisore legale stesso venga coinvolto nella fase di progettazione e realizzazione della gestione del recepimento, della produzione e trasmissione delle fatture elettroniche, nonché della loro conservazione.

non sussiste alcun obbligo di comunicazione verso l'impresa appaltante.

Nessun nuovo obbligo, pertanto, va ad impattare sui soggetti che forniscono beni agli appaltatori senza sapere quale utilizzo ne faranno pur essendo gli stessi consapevoli che i beni potrebbero essere impiegati nell'ambito di un

appalto pubblico.

Alla luce di quanto esposto, il revisore legale che si dovesse trovare a svolgere la propria opera nei confronti di soggetti coinvolti in contratti di subappalto interessati dalla fatturazione elettronica dovrà necessariamente anticipare sin da subito l'integrazione delle procedure di revisione auspiccate nel presente articolo.

Conclusioni

Alla luce delle riflessioni fin qui esposte, il revisore legale dovrà prestare un'attenzione particolare circa le procedure idonee a verificare la correttezza del processo di fatturazione elettronica e relativa conservazione sostitutiva e soprattutto a non "accontentarsi" dei documenti in formato *pdf*, dovendo diversamente analizzare l'*xml*, adattando la dinamica del suo lavoro in base al profilo della fattispecie oggetto di analisi.

La nuova operatività della gestione dei flussi informativi legati ai documenti contabili comporta la necessità per il revisore legale di dover aggiornare le proprie metodologie di accesso agli atti e di verifica del patrimonio informativo aziendale. Si auspica che ciascuna impresa assoggettata a revisione coinvolga il revisore legale stesso nella fase di progettazione e realizzazione della gestione del recepimento, della produzione e trasmissione delle fatture elettroniche, nonché della loro conservazione.