

## **Fatturazione elettronica: tra lotta all'evasione e tutela della Privacy.**

**di Alessia TOMO\***

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione. **2.** L'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica. **2.1.** IVA e fatturazione elettronica, tra Italia ed Unione Europea. **2.2.** L'autorizzazione del Consiglio ed il quadro europeo. **3.** Il dialogo tra Agenzia delle Entrate e Garante Privacy in tema di conservazione dei dati personali delle fatture elettroniche. **4.** Considerazioni conclusive.

**ABSTRACT:** *Problems related to taxpayers' privacy are objects of increasing attention, because of the introduction of the UE Regulation 2016/679 of 27th April 2016, the so-called G.D.P.R. General Data Protection Regulation, and the introduction of the generalised electronic invoicing obligation for all the VAT operation, B2G, B2B and B2C, since 1st January 2019.*

*The aim of this paper is to analyse this recent obligation, that the Italian Legislator introduced with the aim of help combat fraud and evasion, boost efforts at digitalisation and simplify tax collection.*

*However the Italian Data Protection Authority, that is the supervisory authority responsible for monitoring application of the General Data Protection Regulation, established that this Italian legislation concerning the generalised electronic invoicing obligation infringed the GDPR.*

*This pronouncement is an interesting way to analyse the necessity to interest balancing between the contrast to tax evasion and the privacy rights.*

*It appears interesting to analyse if the new Italian measure is really necessary and if it could be considering proportionate, because we must consider that the Italian Fiscal Administration is not able to use all the data that it already have. So the question is: is it really necessary to keep new taxpayers' data to fight the tax evasion?*

### **1. Introduzione.**

---

*\*Dottoranda di ricerca in "Diritto dei servizi nell'ordinamento italiano ed europeo", presso l'Università degli Studi di Napoli Parthenope e Cultore della materia in Diritto finanziario presso l'Università degli Studi di Napoli Federico II.*

Sviluppo tecnologico, digitalizzazione e scambio di dati hanno avuto un *boom* senza precedenti negli ultimi anni.

L'affermarsi della diffusione delle tecnologie digitali sta portando ad una produzione di dati ormai quasi incalcolabile<sup>1</sup>.

Titolari dell'incameramento di tali dati in questo contesto della c.d. *I.o.T.* – *Internet of Things* non sono solo le società, che utilizzano tali dati ai fini dell'incremento della propria attività produttiva, ma anche le Pubbliche Amministrazioni<sup>2</sup> ed in particolare, per quel che interessa nella presente sede, l'Amministrazione Finanziaria. Quest'ultima, in particolare, si "serve" degli sviluppi tecnologici, al fine di rendere più efficace ed efficiente l'attività di controllo e, di conseguenza, di lotta all'evasione fiscale.

Nel contempo, sviluppo tecnologico e digitalizzazione hanno contribuito all'incremento della crescente attenzione al trattamento dei dati personali, la cui disciplina assume un ruolo sempre più rilevante nell'ordinamento italiano ed europeo. Tale tendenza ha senz'altro subito un ingente potenziamento con l'entrata in vigore del Regolamento 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, c.d. *G.D.P.R. General Data Protection Regulations*.

---

<sup>1</sup> A. PAPA, *Il diritto dell'informazione e della comunicazione nell'era digitale*, Torino, 2018, la quale osserva che "è stato calcolato che solo nel 2012 sono stati prodotti più dati che nei precedenti 5000 anni".

<sup>2</sup> Al riguardo si riporta il contenuto del Considerando 6 al Regolamento UE 2016/679, che prevede: "La rapidità dell'evoluzione tecnologica e la globalizzazione comportano nuove sfide per la protezione dei dati personali. La portata della condivisione e della raccolta di dati personali è aumentata in modo significativo. La tecnologia attuale consente tanto alle imprese private quanto alle autorità pubbliche di utilizzare dati personali, come mai in precedenza, nello svolgimento delle loro attività. Sempre più spesso, le persone fisiche rendono disponibili al pubblico su scala mondiale informazioni personali che le riguardano. La tecnologia ha trasformato l'economia e le relazioni sociali e dovrebbe facilitare ancora di più la libera circolazione dei dati personali all'interno dell'Unione e il loro trasferimento verso paesi terzi e organizzazioni internazionali, garantendo al tempo stesso un elevato livello di protezione dei dati personali".

<sup>3</sup> L'entrata in vigore di tale Regolamento ha comportato, in Italia, l'abrogazione degli articoli di cui al d.lgs. 196/2003 con esso incompatibili. Per una analisi del nuovo Regolamento EU, si vedano, tra i più recenti, D. MESSINA, *Il Regolamento (EU) 2016/679 in materia di protezione dei dati personali alla luce della vicenda "Cambridge Analytica"*, in *Federalismi.it*, n. 20 del 24/10/2018; C. COLAPIETRO, *I principi ispiratori del Regolamento UE 2016/679 sulla protezione dei dati personali e la loro incidenza sul contesto normativo nazionale*, in *Federalismi.it*, n. 22 del 21/11/2018; L. CHIEFFI, *La tutela della riservatezza dei dati sensibili: le nuove frontiere europee*, in *Federalismi.it*, n. 4 del 14/2/2018; G.M. RICCIO, G. SCORZA, E. BELISARIO (a cura di), *GDPR e Normativa Privacy. Commentario*, Milano, 2018; F. DI RESTA, *La nuova 'Privacy europea': I principali adempimenti del regolamento UE 2016 e profili risarcitori*, Torino, 2018; L. CALIFANO, C. COLAPIETRO (a cura di), *Innovazione tecnologica e valore della persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel Regolamento UE 2016/679*, Napoli, 2017; G.

È innegabile che la crescente attenzione alla tutela del trattamento dei dati personali derivi anche da una crescita senza eguali dello scambio e incameramento di dati tramite il *web*, avvenuta negli ultimi anni in una *società dell'informazione e della comunicazione*<sup>4</sup> sempre più distante da quel desiderato "*right to be let alone*"<sup>5</sup>.

In realtà, nello specifico ambito dei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, le problematiche sono tutt'altro che recenti. Basti ricordare la nota *querelle* relativa all'utilizzo ed alla conservazione dei dati personali in sede di accertamenti sintetici ed induttivi, che ha richiesto l'intervento del Garante della *Privacy* e la successiva modifica dello strumento del "redditometro"<sup>6</sup>. Ed ancora le note problematiche relative alla violazione della *privacy* derivante dalla pubblicazione delle dichiarazioni dei redditi<sup>7</sup>.

E difatti il Garante per la protezione dei dati personali è chiamato con cadenza frequente a fornire pareri all'Amministrazione finanziaria in ragione dell'immensa quantità di dati sensibili che quest'ultima si trova a dover "gestire" quotidianamente.

---

FINOCCHIARO, *Il nuovo regolamento europeo sulla privacy e sulla protezione dei dati personali*, Bologna, 2017; F. PIZZETTI, *Privacy e il diritto europeo alla protezione dei dati personali – Dalla Direttiva 95/46 al nuovo Regolamento europeo*, Torino, 2016; G. BUTTARELLI, *The EU GDPR as a clarion call for a new global digital gold standard*, in *International Data Privacy Law*, n. 2/2016; L. BOLOGNINI, E. PELLINO, C. BISTOLFI (a cura di), *Il Regolamento privacy europeo. Commentario alla nuova disciplina sulla protezione dei dati personali*, Milano, 2016; S. SICA, V. D'ANTONIO, G.M. RICCIO (a cura di), *La nuova disciplina europea della privacy*, Padova 2016; G. BUSIA, L. LIGUORI, O. POLLICINO (a cura di), *Le nuove frontiere della privacy nelle tecnologie digitali. Bilanci e prospettive*, Roma, 2016.

<sup>4</sup> A. PAPA, *Il diritto dell'informazione e della comunicazione nell'era digitale*, cit.; Id., *Espressione e diffusione del pensiero in Internet. Tutela dei diritti e progresso tecnologico*, Torino, 2009.

<sup>5</sup> S.D. WARREN, L.D. BRANDEIS, *The right to privacy*, in *Harvard Law Review*, n. 5/1980.

<sup>6</sup> Senza alcuna pretesa di esaustività, sulla problematica relativa alla disciplina del c.d. "nuovo redditometro" si rinvia a A. MARCHESELLI, A. CONTRINO, *Il "redditometro 2.0" tra esigenze di Privacy, efficienza dell'accertamento e tutela del contribuente*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2014, pp. 679 e ss.; F. AMATUCCI, *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2014; N. RAGGI, *Stop al nuovo redditometro in nome della "privacy"*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2/2014, pp. 170 e ss.; F. TERRUSI, *La prima dirompente giurisprudenza di merito sul nuovo redditometro: la tutela del contribuente e i problemi di privacy, giurisdizione e retroattività*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 12/2013, pp. 1219 e ss.; S. SICA, *"Redditometro" e protezione dei dati personali: una difficile coabitazione*, in *Corriere Giuridico*, n. 5/2013, pp. 597 e ss..

<sup>7</sup> Sulla problematica relativa all'intervento del Garante privacy in tema di pubblicazione delle dichiarazioni si rinvia a P. BORIA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in Aa. Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello statuto del contribuente*, (a cura di) G. MARONGIU, 2012; Id., *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2006, pp. 183 e ss..

È facilmente intuibile come tali pareri si rendano necessari, poiché oggi il Fisco, grazie ai dati posseduti nell'Anagrafe tributaria, forniti dagli stessi contribuenti, è addirittura in grado di "redigere" le c.d. dichiarazioni pre-compilate.

La problematica, in realtà, è sempre la medesima: il trattamento e la conservazione dei dati sensibili dei contribuenti di cui l'Amministrazione finanziaria viene in possesso.

Tra questi, grande impatto, anche mediatico, hanno avuto i provvedimenti negativi resi negli ultimi anni dal Garante, dapprima nel 2013 in tema di redditometro ed appena pochi mesi fa in tema di fatturazione elettronica.

Proprio in tale settore, di recente l'Autorità garante, non preventivamente consultata, è intervenuta per "bocciare" i provvedimenti adottati dall'Agenzia delle Entrate relativamente alle modalità di gestione e conservazione dei dati sensibili – non fiscalmente rilevanti – dei contribuenti; dati di cui l'Amministrazione viene oggi a conoscenza, all'esito del generalizzato obbligo di emissione di fatture in formato elettronico.

In particolare, nella presente sede, ci si soffermerà sulla disciplina della fatturazione elettronica in vigore dal 1° gennaio 2019, nonché sulle più recenti pronunce rese in merito dal Garante del trattamento dei dati personali.

È inevitabile anticipare sin d'ora che tali ultimi provvedimenti "negativi" resi dall'Autorità, avrebbero potuto essere evitati mediante una consultazione preventiva all'emissione dei provvedimenti resi dal Dirigente dell'Agenzia delle Entrate<sup>8</sup>.

Del resto *"Il diritto alla protezione dei dati di carattere personale non è una prerogativa assoluta, ma va considerata alla luce della sua funzione sociale e va temperato con altri diritti fondamentali, in ossequio al principio di proporzionalità"*<sup>9</sup>. E difatti, l'obiettivo è anche di interrogarsi sul se possa ritenersi utile che l'Amministrazione finanziaria, già in possesso di grandi quantità di dati dei contribuenti, ne incameri di ulteriori<sup>10</sup> e se, effettivamente,

---

<sup>8</sup> Ciò sulla scorta di quanto previsto dall'art. 36, paragrafo 4, del citato Regolamento UE.

<sup>9</sup> Così il secondo periodo del Considerando n. 4 al Regolamento UE.

<sup>10</sup> Art. 5.1, lett. c) del Regolamento UE che disciplina il c.d. "principio di necessità" che richiede che i dati raccolti siano collegati ad un nesso di pertinenza rispetto alle finalità perseguite, al fine di evitare che vengano raccolti dati eccedenti. Sul punto si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività a C. COLAPIETRO, *I principi ispiratori del Regolamento UE 2016/679 sulla protezione dei dati personali e la loro incidenza sul contesto normativo nazionale*, cit.; L. CALIFANO, *Privacy: affermazione e pratica di un diritto fondamentale*, Napoli, 2016; P. GUARDA, *Profili giuridici della sicurezza informatica*, in A. TORRE (a cura di), *Costituzioni e sicurezza dello Stato*, Santarcangelo di Romagna, 2016; R. D'ORAZIO, *Il principio di necessità nel trattamento dei dati*,

tale attività possa ritenersi utile al fine di rendere più efficace ed efficiente l'attività di lotta all'evasione. Ciò soprattutto in campo IVA, nel quale, come tristemente noto, l'Italia occupa il gradino più alto del podio europeo come Stato membro con *Tax Gap* più elevato<sup>11</sup>.

## **2. L'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.**

### **2.1. IVA e fatturazione elettronica, tra Italia ed Unione Europea.**

Nell'ambito della disciplina comune dell'imposta sul valore aggiunto, si ricorda brevemente che la fattura<sup>12</sup> è lo strumento mediante il quale si realizza il meccanismo di detrazione e rivalsa, volto alla realizzazione della "neutralità" dell'imposta in questione nei c.d. "passaggi intermedi" tra i diversi soggetti passivi d'imposta. In tal modo l'imposta è destinata ad incidere, in misura pari al valore aggiunto nel procedimento produttivo, esclusivamente sul consumatore finale, definito, difatti, "soggetto inciso"<sup>13</sup>.

Ai fini del corretto funzionamento di tale meccanismo, è necessario che gli acquisti per i quali il soggetto passivo ha corrisposto l'IVA vengano impiegati

---

in V. CUFFARO, R. D'ORAZIO, V. RICCIUTO (a cura di), *Il codice del trattamento dei dati personali*, Torino, 2007.

<sup>11</sup> Per *Tax Gap* IVA, c.d. *VAT Gap*, si intende la differenza tra l'IVA da incassare e l'IVA effettivamente riscossa nei diversi Stati membri. In merito si veda "*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*", TAXUD/2015/CC/131, in [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf).

<sup>12</sup> Dati normativi di riferimento in merito alla definizione, contenuto ed emissione delle fatture, Direttiva n. 2006/112/CE, Capo II e, per la relativa disciplina italiana, d.P.R. 633/1972, art. 21, rubricato proprio "Fatturazione delle operazioni".

<sup>13</sup> Si vedano, senza pretesa di esaustività, M. BASILAVECCHIA, *La detrazione IVA tra forma e sostanza*, in *Corriere tributario*, n. 1/2019, pp. 35 e ss.; M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2016, I, 115; ID., *Il principio di inerenza nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013; M. DAMIANI, *La detraibilità IVA nel «Reverse charge» spetta anche in caso di violazioni contabili-«Reverse charge»: riconosciuto il carattere formale delle violazioni ma resta il nodo sanzioni*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, VII; N. FORTE, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Seconda Edizione, 2015, 773; A. MONDINI, *Il principio di inerenza nel sistema dell'IVA tra "mito" e perfettibile realtà*, in *Aa.Vv., I principi europei di diritto tributario*, (a cura di) A. DI PIETRO, T. TASSANI, Padova, 2013; H. KOGELS, *Making VAT as Neutral as Possible*, in *EC Tax Review*, 2012, V, 203; M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, 2012, III, 134; F. TESAURO, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, 1238; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Seconda Edizione, Milano, 2007, 366; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di Diritto tributario*, 1993, I, 1287; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, *passim*; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, 1972, *passim*.

per la produzione di beni e/o servizi che formano oggetto della sua attività, a loro volta soggetti ad IVA. In tal caso, egli avrà il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA da versare all'erario, l'importo dell'IVA dovuta o assolta per i beni e/o per i servizi che gli sono resi da un altro soggetto passivo IVA.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea<sup>14</sup> ha più volte ribadito che la necessaria salvaguardia del principio di neutralità esige che, se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, la detrazione a monte deve essere garantita. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro non può imporre condizioni supplementari che abbiano l'effetto di pregiudicare l'esercizio del diritto alla detrazione.

Tuttavia, sebbene la previsione di limiti da parte delle legislazioni nazionali si rende necessaria al fine di contrastare le pratiche abusive cui la disciplina dell'IVA tende, tristemente, a prestarsi<sup>15</sup>, tale potere esercitato dagli Stati membri, seppur con il "lodevole" fine di preservare i crediti erariali, non deve eccedere quanto necessario al raggiungimento di tale scopo<sup>16</sup>. In caso

---

<sup>14</sup> Tra le più recenti, si vedano, Corte Giust. UE, sent. 7/8/2018, C-16/17, sent. 16/3/2017, *Bimotor*, C-211/16; sent. 15/9/16, *Barlis*, C-516/14, sent. 6/12/2012, *Bonik*, C-285/11; sent. 18/12/2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti*, C-131/13, C-163/13 e C-164/13; sentenza 11/12/2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13.

<sup>15</sup> M. BASILAVECCHIA, *La neutralità dell'IVA, tra effettività e cautele*, in *Rassegna tributaria*, 2016, IV, 901; A. COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'iva", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2018, IV, 1397; H. KOGELS, *The Sweet Dream of a Simple VAT Rate Structure*, in *EC Tax Review*, 2017; A. GIOVANARDI, *Le frodi iva: Profili ricostruttivi*, Torino, 2013; M. BEGHIN, *Le frodi iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corriere Tributario*, 2010, 1511; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, p. 26.

<sup>16</sup> Sul punto, si rinvia, senza pretesa di esaustività, a quanto riconosciuto in tema di "principio di proporzionalità", F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Quarta Edizione, Torino, 2018; G. PETRILLO, *L'esigenza di individuare una netta linea di demarcazione fra abuso ed evasione nell'art. 10-bis l. n. 212/2000*, in Aa.Vv., *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, (a cura di) F. AMATUCCI e R. CORDEIRO GUERRA, Roma, 2016, p. 151.; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015; A. DI PIETRO, T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova 2013, *passim*; F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2013, I, 4; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europeo*, Pisa, 2012; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Settima Edizione, 2012, p. 109; G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in Aa.Vv., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, (a cura di) C. SACCHETTO, Torino, 2011; P. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in Aa.Vv., *Per una Costituzione fiscale europea*, (a cura di) A. DI PIETRO, Padova, 2008; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2005, VII-VIII.



contrario verrebbe minato il corretto esercizio del diritto alla detrazione IVA, corollario del principio di neutralità.

In ogni caso, la nota consapevolezza dell'evasione in campo IVA, ha portato l'Unione Europea ad apportare modifiche all'impianto della disciplina comune e, in particolare, al fine di promuovere la diffusione della fatturazione con modalità elettroniche, è stata ampiamente modificata la previgente disciplina di cui alla Direttiva 2006/112/CE<sup>17</sup>.

Come è noto, a livello dell'Unione europea, non è previsto ancora alcun obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, tranne che in determinati settori, quale quello degli appalti pubblici. In tale settore, difatti, la Direttiva 2014/55/UE ha imposto agli Stati membri l'obbligo di recepire l'esclusività della fatturazione con modalità elettroniche entro il 27 novembre 2018, al fine di omogeneizzare i sistemi fiscali in tale specifico settore, di sviluppare l'economia digitale e di agevolare i controlli da parte delle Amministrazioni fiscali nazionali ed al fine di ridurre il c.d. "VAT Gap", obiettivo costantemente monitorato dall'Unione europea<sup>18</sup>.

La definizione di "fattura elettronica" può essere ricavata dalla disposizione di cui all'art. 218 della Direttiva 2006/112/CE che prevede testualmente che *"Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo"*.

La nozione di fattura elettronica è stata introdotta nell'ordinamento italiano nel 2004<sup>19</sup>, mediante la modifica del previgente e richiamato art. 21 del d.P.R. 633/1972, recante *"Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto"*, ulteriormente modificato, da ultimo, nel 2018<sup>20</sup>.

In Italia, dal 2014 la fatturazione elettronica è divenuta obbligatoria per le fatture emesse nei confronti dei Ministeri, delle Agenzie fiscali e degli Enti nazionali di previdenza. Tale obbligo è stato poi esteso, dal marzo 2015, alle fatture emesse nei confronti di tutte le Pubbliche Amministrazioni (c.d. *B2G – Business to Government*)<sup>21</sup>. Ancora tale obbligo è stato esteso, dal luglio 2018,

---

<sup>17</sup> Tale modifica è stata apportata dalla Direttiva 2010/45/UE, c.d. "Seconda Direttiva UE".

<sup>18</sup> Si rinvia al Report 2017, nota 3.

<sup>19</sup> D.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, recante *"Attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA"*.

<sup>20</sup> D.l. 23 ottobre 2018, n. 119, recante *"Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria"*, convertito con modificazioni in l. 17 dicembre 2018, n. 136.

<sup>21</sup> La legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 209, recante *"Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)"* ha introdotto

a tutte le prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti che operano nella filiera delle imprese degli appalti pubblici, nonché alle cessioni di benzina o gasolio destinati all'utilizzo come carburanti per motori.

In particolare, per quanto inerente la presente analisi, si evidenzia che la legge di bilancio 2018<sup>22</sup> ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra due soggetti passivi IVA (operazioni c.d. *B2B – Business to Business*), nonché alle operazioni effettuate nei confronti del consumatore finale (operazioni c.d. *B2C – Business to Consumer*)<sup>23</sup>.

In realtà, come anticipato, per quanto attiene le operazioni c.d. *Business to Business*, la possibilità di emettere fatture elettroniche era già consentita, ma era una mera facoltà offerta agli operatori.

Ed invece, dal 1° gennaio 2019<sup>24</sup>, è divenuta obbligatoria l'emissione di fatture in formato elettronico per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia<sup>25</sup>.

---

l'obbligo di trasmissione elettronica delle fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione *"al fine di semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili"*. In attuazione di tale disposizione, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 55 del 3 aprile 2013, recante *"Regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244"*, ha introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica per le fatture emesse nei confronti dei Ministeri, delle Agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza a far data dal 6 giugno 2014 ed ha previsto l'estensione di tale obbligo alle fatture emesse nei confronti di tutte le altre Pubbliche Amministrazioni a far data dal 31 marzo 2015.

<sup>22</sup> Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 909, recante *"Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020"* ha modificato l'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, che, al fine di incentivare la fatturazione elettronica, aveva predisposto la possibilità di utilizzare gratuitamente dal 1° luglio 2016 il servizio di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture in formato elettronico fornito dall'Agenzia delle Entrate

<sup>23</sup> Tale obbligo di emissione di fatture elettroniche, come anticipato, era già previsto per le prestazioni rese da un soggetto passivo IVA nei confronti di una Pubblica Amministrazione.

<sup>24</sup> Ciò ai sensi del disposto di cui all'art. 1, comma 916, della richiamata legge di bilancio 2018, dal 1° gennaio 2019. Per quanto attiene la disciplina di dettaglio, la legge di bilancio 2018 ha stabilito che il formato della fattura sia quello stabilito con l'allegato A al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, n. 55 del 3 aprile 2015. Tale decreto è stato adottato di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, e reca *"Regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244"*. Oggi, per fattura elettronica si intende quel file, in formato XLM trasmesso dall'emittente al ricevente attraverso il Sistema di Interscambio (c.d. SdI), messo a disposizione dei soggetti passivi IVA dal Ministero dell'Economia e Finanze e gestito dall'Agenzia delle Entrate.



La disciplina dell'emissione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche è stata adottata mediante due provvedimenti resi dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate: provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 e provvedimento n. 291241 del 5 novembre 2018. Tale disciplina è stata poi opportunamente modificata all'esito dell'intervento del Garante per la protezione dei dati personali, di cui si dirà innanzi<sup>26</sup>.

## **2.2. L'autorizzazione del Consiglio ed il quadro europeo.**

Occorre ricordare che, al fine di "generalizzare" tale obbligo di fatturazione elettronica, l'Italia ha dovuto richiedere l'autorizzazione del Consiglio ad *"introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali"*<sup>27</sup>. In particolare, tale richiesta italiana era volta ad ottenere l'autorizzazione a derogare al disposto di cui agli articoli 218 e 232 della medesima Direttiva IVA, al fine di poter generalizzare l'obbligo di fatturazione elettronica<sup>28</sup>.

L'Italia ha motivato tale richiesta di deroga evidenziando che l'introduzione di un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica possa essere un utile strumento di lotta all'evasione per differenti motivi. *In primis* la gestione del Sistema di Interscambio consentirebbe all'Agenzia delle Entrate di avere conoscenza immediata ed automatica delle informazioni fiscalmente rilevanti contenute nelle fatture emesse e ricevute. Inoltre, tale modifica sarebbe utile a

---

<sup>25</sup> Sono esonerati da tale obbligo gli operatori che rientrano nei regimi c.d. forfettari, soggetti ad imposizione sostitutiva IRPEF, per i quali l'emissione della fattura in formato elettronico – sebbene consentita – rimane una mera facoltà.

<sup>26</sup> Si rinvia al successivo paragrafo 3.

<sup>27</sup> Ciò ai sensi dell'art. 395, paragrafo 2 della Direttiva 2006/112/CE. Tale richiesta è stata avanzata dall'Italia mediante lettera inviata in data 27 settembre 2017.

<sup>28</sup> La richiesta di deroga ha riguardato tali due disposizioni, poiché il richiamato art. 218 della Direttiva 2006/112/CE (che prevede testualmente: *"Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo"*), equipara la fattura in formato elettronico con la fattura in formato cartaceo. Pertanto, l'Italia ha dovuto richiedere l'autorizzazione al Consiglio, poiché tale novella ha "imposto" l'utilizzabilità del solo formato elettronico. L'art. 232 della medesima Direttiva (che prevede testualmente: *"Le fatture emesse a norma della sezione 2 possono essere trasmesse su carta oppure, previo accordo del destinatario, possono essere trasmesse o messe a disposizione per via elettronica"*), prevede l'accordo del destinatario della fattura. Tale elemento risulta mancare nella disciplina della fatturazione elettronica.

promuovere la "digitalizzazione"<sup>29</sup> ed, altresì, garantirebbe una più efficace riscossione.

A fronte di tale richiesta italiana, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione<sup>30</sup>, ha autorizzato l'Italia ad *"accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano diversi dai soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'articolo 282 della predetta direttiva"*.

La Commissione, tuttavia, nel parere fornito, non nasconde la preoccupazione che tale misura potrebbe comportare dei *"cambiamenti per i soggetti passivi"*, i quali, dunque, *"dovrebbero sostenere costi aggiuntivi connessi all'attuazione e alla gestione di un nuovo sistema di fatturazione"*.

Per tale motivo, il Consiglio ha autorizzato tale deroga solo per un periodo di tempo limitato, ovvero fino al 31 dicembre 2021 evidenziando che, qualora l'Italia voglia ottenere una proroga, sarà onerata dal dover presentare alla Commissione una relazione dalla quale si evinca l'efficacia di tale misura, in termini di lotta all'evasione IVA.

Ad oggi, l'Italia ed il Portogallo<sup>31</sup> sono gli unici due Stati membri dell'Unione Europea ad aver generalizzato l'obbligo di fatturazione elettronica, sulla scorta di quanto "positivamente" sperimentato in Paesi extra-UE, quali, in particolare, dell'America Latina<sup>32</sup>.

### **3. Il dialogo tra Agenzia delle Entrate e Garante Privacy in tema di conservazione dei dati personali delle fatture elettroniche.**

---

<sup>29</sup> L'obiettivo della digitalizzazione è perseguito dall'Unione europea mediante la c.d. *"Digital Single Market Strategy for Europe"*, COM (2015) 192 *final*, adottata il 6 maggio 2015, volta al raggiungimento di un "mercato unico digitale".

<sup>30</sup> Ciò ai sensi del paragrafo 1 del medesimo articolo 395 della Direttiva IVA.

<sup>31</sup> In Portogallo la fattura elettronica è obbligatoria dal 24 agosto 2012, da quando si è registrato un incremento delle entrate pari al 8,1% ed, in particolare, un incremento dell'IVA riscossa pari al 5,5% - dati tratti dal citato *"Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report"*. Tale studio ha rilevato che l'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica sia stato lo strumento grazie al quale il Portogallo è riuscito ad uscire dalla crisi finanziaria in corso.

<sup>32</sup> L'America Latina è il continente ove si è sperimentato, con successo, l'utilizzo della fatturazione elettronica obbligatoria come strumento di lotta agli elevati tassi di evasione, come si evince dal Report *"E-Invoicing/E-Billing"*, pubblicato dalla Società di ricerca Billentis e consultabile sul sito [www.billentis.com](http://www.billentis.com). Per un focus più approfondito sulla situazione della fatturazione elettronica negli altri Paesi Extra-UE si rinvia alla ricerca pubblicata dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti il 2 luglio 2018, consultabile sul sito [www.fondazioneNazionalecommercialisti.it](http://www.fondazioneNazionalecommercialisti.it).

Come anticipato, la disciplina di dettaglio relativa all'emissione ed alla conservazione delle fatture elettroniche è stata adottata con i citati provvedimenti resi dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia tali provvedimenti sono stati adottati in violazione dell'art. 36, paragrafo 4, del Regolamento UE<sup>33</sup>, ovvero senza aver preventivamente consultato il Garante per la protezione dei dati personali.

Pertanto, come probabilmente prevedibile, l'Autorità Garante è intervenuta sulla disciplina del trattamento e della conservazione dei dati sensibili dei contribuenti contenuti nelle fatture elettroniche, dapprima con provvedimento del 15 novembre 2018 e successivamente con provvedimento del 20 dicembre 2018.

Con il primo di tali provvedimenti, il Garante, premessi brevi cenni sull'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica anche ai rapporti tra soggetti passivi IVA e privati (*B2C*), ha evidenziato che tale nuova disciplina *"presenta rilevanti criticità in ordine alla compatibilità con la normativa in materia di protezione dei dati personali"*, poiché *"determina, inoltre, un trattamento sistematico di dati personali su larga scala, anche di categorie particolari di dati, potenzialmente relativi ad ogni aspetto della vita quotidiana"*. In particolare, l'*Authority* ha palesato una possibile violazione del disposto di cui all'art. 25 del Regolamento UE<sup>34</sup>, poiché i provvedimenti adottati dall'Agenzia delle Entrate non hanno tenuto conto dei rischi cui sono esposti i diritti e le libertà dei contribuenti, proprio perché non sono state adottate

---

<sup>33</sup> In realtà il primo di tali provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, n. 89757 del 30 aprile 2018 è stato emesso in violazione del previgente art. 154, comma 4, del d.lgs. 196/96, c.d. Codice della Privacy, che prevedeva che *"Il Presidente del Consiglio dei ministri e ciascun ministro consultano il Garante all'atto della predisposizione delle norme regolamentari e degli atti amministrativi suscettibili di incidere sulle materie disciplinate dal presente codice"*. Il successivo provvedimento, n. 291241 del 5 novembre 2018, è stato emesso in violazione dell'art. 36, paragrafo 4 del Regolamento che prevede *"Gli Stati membri consultano l'autorità di controllo durante l'elaborazione di una proposta di atto legislativo che deve essere adottato dai parlamenti nazionali o di misura regolamentare basata su detto atto legislativo relativamente al trattamento"*.

<sup>34</sup> Art. 25 Regolamento, rubricato *"Protezione dei dati fin dalla progettazione e protezione dei dati per impostazione predefinita"*, prevede al paragrafo 1, che *"Tenendo conto dello stato dell'arte e dei costi di attuazione, nonché della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del trattamento, come anche dei rischi aventi probabilità e gravità diverse per i diritti e le libertà delle persone fisiche costituiti dal trattamento, sia al momento di determinare i mezzi del trattamento sia all'atto del trattamento stesso il titolare del trattamento mette in atto misure tecniche e organizzative adeguate, quali la pseudonimizzazione, volte ad attuare in modo efficace i principi di protezione dei dati, quali la minimizzazione, e a integrare nel trattamento le necessarie garanzie al fine di soddisfare i requisiti del presente regolamento e tutelare i diritti degli interessati"*

misure tecniche e organizzative adeguate per garantire la protezione dei dati personali. Tale evidenza avrebbe, pertanto, richiesto l'adozione della valutazione d'impatto di cui all'art. 35 del Regolamento<sup>35</sup>, viceversa disattesa

---

<sup>35</sup> Art. 35 Regolamento, rubricato "*Valutazione d'impatto sulla protezione dei dati*", che prevede "*1. Quando un tipo di trattamento, allorché prevede in particolare l'uso di nuove tecnologie, considerati la natura, l'oggetto, il contesto e le finalità del trattamento, può presentare un rischio elevato per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento effettua, prima di procedere al trattamento, una valutazione dell'impatto dei trattamenti previsti sulla protezione dei dati personali. Una singola valutazione può esaminare un insieme di trattamenti simili che presentano rischi elevati analoghi.*

*2. Il titolare del trattamento, allorché svolge una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati, si consulta con il responsabile della protezione dei dati, qualora ne sia designato uno.*

*3. La valutazione d'impatto sulla protezione dei dati di cui al paragrafo 1 è richiesta in particolare nei casi seguenti: a) una valutazione sistematica e globale di aspetti personali relativi a persone fisiche, basata su un trattamento automatizzato, compresa la profilazione, e sulla quale si fondano decisioni che hanno effetti giuridici o incidono in modo analogo significativamente su dette persone fisiche; b) il trattamento, su larga scala, di categorie particolari di dati personali di cui all'articolo 9, paragrafo 1, o di dati relativi a condanne penali e a reati di cui all'articolo 10; o c) la sorveglianza sistematica su larga scala di una zona accessibile al pubblico.*

*4. L'autorità di controllo redige e rende pubblico un elenco delle tipologie di trattamenti soggetti al requisito di una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati ai sensi del paragrafo 1. L'autorità di controllo comunica tali elenchi al comitato di cui all'articolo 68.*

*5. L'autorità di controllo può inoltre redigere e rendere pubblico un elenco delle tipologie di trattamenti per le quali non è richiesta una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati. L'autorità di controllo comunica tali elenchi al comitato.*

*6. Prima di adottare gli elenchi di cui ai paragrafi 4 e 5, l'autorità di controllo competente applica il meccanismo di coerenza di cui all'articolo 63 se tali elenchi comprendono attività di trattamento finalizzate all'offerta di beni o servizi a interessati o al monitoraggio del loro comportamento in più Stati membri, o attività di trattamento che possono incidere significativamente sulla libera circolazione dei dati personali all'interno dell'Unione.*

*7. La valutazione contiene almeno: a) una descrizione sistematica dei trattamenti previsti e delle finalità del trattamento, compreso, ove applicabile, l'interesse legittimo perseguito dal titolare del trattamento; b) una valutazione della necessità e proporzionalità dei trattamenti in relazione alle finalità; c) una valutazione dei rischi per i diritti e le libertà degli interessati di cui al paragrafo 1; e d) le misure previste per affrontare i rischi, includendo le garanzie, le misure di sicurezza e i meccanismi per garantire la protezione dei dati personali e dimostrare la conformità al presente regolamento, tenuto conto dei diritti e degli interessi legittimi degli interessati e delle altre persone in questione.*

*8. Nel valutare l'impatto del trattamento effettuato dai relativi titolari o responsabili è tenuto in debito conto il rispetto da parte di questi ultimi dei codici di condotta approvati di cui all'articolo 40, in particolare ai fini di una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati.*

*9. Se del caso, il titolare del trattamento raccoglie le opinioni degli interessati o dei loro rappresentanti sul trattamento previsto, fatta salva la tutela degli interessi commerciali o pubblici o la sicurezza dei trattamenti.*

*10. Qualora il trattamento effettuato ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettere c) o e), trovi nel diritto dell'Unione o nel diritto dello Stato membro cui il titolare del trattamento è soggetto una base giuridica, tale diritto disciplina il trattamento specifico o l'insieme di trattamenti in questione, e sia già stata effettuata una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati nell'ambito di una valutazione d'impatto generale nel contesto dell'adozione di tale base giuridica, i paragrafi da 1 a*

dall’Agenzia delle Entrate. Difatti, ai sensi di tale disposizione, il provvedimento dell’Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto essere emesso solo all’esito della preventiva valutazione di impatto sulla protezione dei dati personali, c.d. *privacy impact assessment*<sup>36</sup>.

L’Autorità ha, difatti, evidenziato che le fatture, nella loro interezza, contengono non solo dati fiscalmente rilevanti, ma anche dati ed informazioni di carattere strettamente personale, quali, a titolo esemplificativo, abitudini di consumo, descrizione delle prestazioni sanitarie o delle prestazioni legali – ciò proprio in ragione dell’obbligo di descrizione della prestazione effettuata, richiesto dalla richiamata disciplina di cui al d.P.R. 633/1972, art. 21, comma 2, lett. G).

In particolare, il Garante ha evidenziato che il trattamento di una tale mole generalizzata di dati “*non appare proporzionato all’obiettivo di interesse pubblico, pur legittimo, perseguito*”, in presunta violazione con gli artt. 6, paragrafo 3, lett. b), e 9, paragrafo 2, lett. g), del Regolamento.

Difatti, nell’originaria formulazione del provvedimento, era prevista l’archiviazione integrale dei dati contenuti nelle fatture e, conseguentemente, la possibilità di utilizzare tali dati per eventuali accertamenti tributari, effettuati anche dalla Guardia di finanza<sup>37</sup>.

Come si evince dal provvedimento del Dirigente, l’Agenzia delle Entrate era consapevole della presenza di dati sensibili dei contribuenti, non rilevanti ai fini fiscali <sup>38</sup>, ma nonostante ciò non aveva adottato alcuna garanzia per il contribuente.

Ed ancora, ulteriore profilo critico evidenziato dal Garante era attinente la circostanza che le fatture elettroniche erano disponibili sul portale dell’Agenzia delle Entrate, anche in assenza di una specifica richiesta in tal senso da parte del consumatore. Ciò avrebbe comportato il trattamento generalizzato, da

---

*7 non si applicano, salvo che gli Stati membri ritengano necessario effettuare tale valutazione prima di procedere alle attività di trattamento.*

*11. Se necessario, il titolare del trattamento procede a un riesame per valutare se il trattamento dei dati personali sia effettuato conformemente alla valutazione d’impatto sulla protezione dei dati almeno quando insorgono variazioni del rischio rappresentato dalle attività relative al trattamento.”*

<sup>36</sup> Tale istituto è volto alla responsabilizzazione del titolare del trattamento dei dati personali, in un’ottica di tutela preventiva.

<sup>37</sup> In tal senso, provvedimento n. 89757 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, punto 10.

<sup>38</sup> In tal senso, provvedimento n. 89757 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, punto 1.4, ove si menzionano testualmente “*ulteriori dati utili alla gestione del ciclo attivo e passivo degli operatori*”.

parte del Fisco, di dati non rilevanti ai fini fiscali, in palese violazione dei principi di *privacy by default* e di *privacy by design*<sup>39</sup>.

Si ricorda brevemente che il G.D.P.R. si basa sul c.d. *Risk based approach*. Il nuovo Regolamento ha "spostato" l'attenzione dal soggetto debole al soggetto titolare del trattamento dei dati<sup>40</sup> ed ha richiesto a quest'ultimo di adottare tutte le misure tecniche ed organizzative idonee a garantire che l'attività si svolga nel rispetto dei diritti dell'utente. Dunque tale obiettivo si realizza con il necessario rispetto dei principi di *privacy by default* e *privacy by design*, di cui al richiamato art. 25 del Regolamento che, difatti, è rubricato proprio "*Protezione dei dati ai fini della progettazione e protezione per imposizione predefinita*", attuabili mediante tecniche di minimizzazione e cifratura dei dati raccolti<sup>41</sup>. In virtù di tali principi, il titolare del trattamento dei dati personali è tenuto ad adottare misure idonee a proteggere i dati personali tanto al momento della progettazione dei modelli di trattamento (c.d. *data protection by design*), quanto nel corso dell'esecuzione del trattamento e della conservazione di tali dati (c.d. *data protection by default*)<sup>42</sup>, anche nel rispetto del richiamato principio di necessità.

Il Garante evidenzia inoltre che il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate si poneva in contrasto con l'art. 5, paragrafo 1, lett. f) e dell'art. 32 del Regolamento, nella parte in cui l'Agenzia prevede di offrire un servizio gratuito di conservazione delle fatture basato su un accordo di servizio; ciò, tuttavia,

---

<sup>39</sup> Artt. 5, comma 1, lett. c) e 25 del Regolamento.

<sup>40</sup> Difatti tutto il Capitolo IV del Regolamento, intitolato "*Controller and processor*", è dedicato esclusivamente al tema dei profili di responsabilità.

<sup>41</sup> Si ricorda che l'art. 25 del Regolamento va letto in combinato disposto con i Considerando 24-29. Da tale lettura coordinata si evincono le tecniche che devono essere adottate dai titolari del trattamento dei dati, da valutarsi caso per caso.

<sup>42</sup> Sull'analisi dei principi di *privacy by design* e *privacy by default* si rinvia, senza pretesa di esaustività a D. MESSINA, *Il Regolamento (EU) 2016/679 in materia di protezione dei dati personali alla luce della vicenda "Cambridge Analytica"*, cit.; C. COLAPIETRO, *I principi ispiratori del Regolamento UE 2016/679 sulla protezione dei dati personali e la loro incidenza sul contesto normativo nazionale*, cit.; L. CALIFANO, *Il Regolamento UE 2016/679 e la costruzione di un modello uniforme di diritto europeo alla riservatezza e alla protezione dei dati personali*, in L. CALIFANO, C. COLAPIETRO (a cura di), *Innovazione tecnologica e valore della persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel Regolamento UE 2016/679*, Napoli, 2017; F. PIZZETTI, *Privacy e il diritto europeo alla protezione dei dati personali – Dalla Direttiva 95/46 al nuovo Regolamento europeo*, cit.; R. D'ORAZIO, *Protezione dei dati by default e by design*, in S. SICA, V. D'ANTONIO, G.M. RICCIO (a cura di), *La nuova disciplina europea della privacy*, cit..



senza prevedere nulla in merito al ruolo che l'Agazia stessa assumeva in relazione al trattamento dei dati personali<sup>43</sup>.

Pertanto, con tale provvedimento del novembre 2018, il Garante ha evidenziato che: *"L'attuazione del nuovo obbligo di fatturazione elettronica è avvenuta senza individuare, in ossequio ai principi di privacy by design e by default, misure adeguate, anche di carattere organizzativo, per garantire la protezione dei dati, anche appartenenti a categorie particolari, in ogni fase del trattamento, ivi comprese quelle appropriate per assicurare un trattamento corretto e trasparente nei confronti degli interessati, coinvolti anche in qualità di operatori economici (artt. 5, 6, paragrafo 3, lett. b), 9, paragrafo 2, lett. g), 13, 14 e 25 del Regolamento)"*. Pertanto, ha segnalato l'urgenza di provvedere alla modifica della nuova disciplina, prima della sua entrata in vigore, che, come ricordato, è avvenuta il 1° gennaio 2019.

Dunque, il Garante ha ritenuto necessario avvertire l'Agazia delle Entrate, titolare del trattamento, che i trattamenti di dati personali effettuati nell'ambito della fatturazione elettronica, potevano violare le disposizioni del Regolamento<sup>44</sup>. Ha pertanto ingiunto l'Agazia delle Entrate di far conoscere all'Autorità le iniziative da assumere. Ha dunque concluso nel ritenere che:

*"a) ai sensi dell'art. 58, § 2, lett. a), Regolamento avverte l'Agazia delle entrate del fatto che i trattamenti di dati personali effettuati nell'ambito della fatturazione elettronica, ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 e dei provvedimenti n. 89757 del 30 aprile 2018 e n. 291241 del 5 novembre 2018 del Direttore, così come attualmente delineati, possono violare le disposizioni del Regolamento di cui agli artt. 5, 6, § 3, lett. b), 9, § 2, lett. g), 13, 14, 25 e 32;*

*b) ai sensi dell'art. 58, § 1, lett. a), del Regolamento ingiunge all'Agazia delle entrate di far conoscere all'Autorità le iniziative assunte per rendere conformi i predetti trattamenti alle disposizioni sopra citate allorché gli obblighi di fatturazione elettronica divengano pienamente operativi".*

---

<sup>43</sup> Sul punto il Garante, nel proprio provvedimento, ha osservato che: *"In ogni caso, da quanto emerso in alcune notizie stampa, sembrerebbe che il testo di tale accordo di servizio per la conservazione delle fatture elettroniche preveda che "l'Agazia non potrà essere ritenuta responsabile nei confronti del contribuente né nei confronti di altri soggetti, direttamente o indirettamente connessi o collegati con esso, per danni, diretti o indiretti, perdite di dati, violazione di diritti di terzi, ritardi, malfunzionamenti, interruzioni totali o parziali che si dovessero verificare in corso di esecuzione del servizio di conservazione".*

<sup>44</sup> In particolare con riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 5, 6, paragrafo 3, lett. b), 9, paragrafo 2, lett. g), 13, 14, 25 e 32 del Regolamento.

Al fine di risolvere le problematiche individuate dal Garante, l'Agencia delle Entrate ha proposto la costituzione di un tavolo tecnico<sup>45</sup>.

All'esito, l'Agencia delle Entrate, con nota del 17 dicembre 2018, ha esposto le modifiche che ha inteso apportare. Contestualmente, ed in conformità all'art. 36 del Regolamento, L'Agencia delle Entrate ha inviato al Garante lo schema di provvedimento che intendeva emanare<sup>46</sup>.

Il Garante con provvedimento n. 511 del 20 dicembre 2018, ha approvato le modifiche apportate, poiché ha evidenziato che l'Agencia aveva correttamente prospettato una modifica della disciplina.

Con particolare riferimento alla conservazione integrale delle fatture<sup>47</sup>, il Garante ha ribadito che è innegabile che queste ultime contengano anche dati non rilevanti ai fini fiscali. Pertanto, l'integrale conservazione sarebbe stato un trattamento assolutamente sproporzionato rispetto all'interesse pubblico perseguito<sup>48</sup>. La memorizzazione "indiscriminata" del contenuto integrale di tutte le fatture elettroniche che transitano per il Sistema di interscambio, risulterebbe, difatti, in palese contrasto con i richiamati principi di *privacy by default*, minimizzazione e *privacy by design*.

I dati che emergono dalle fatture elettroniche si prestano ad essere agevolmente utilizzati dall'Agencia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza tanto per controlli di tipo automatizzato, quanto per controlli più approfonditi.

Per i controlli automatizzati<sup>49</sup> è noto che gli unici dati indispensabili per l'Amministrazione finanziaria attengono l'identificazione delle parti e gli importi delle relative transazioni, pertanto non è necessaria la memorizzazione della descrizione della prestazione, contenuta nella fattura.

---

<sup>45</sup> A tale tavolo tecnico hanno preso parte, oltre l'Agencia delle Entrate ed il Garante stesso, anche il Ministero dell'Economia e Finanze, l'Agencia per l'Italia digitale, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e l'associazione di categoria AssoSoftwave, in rappresentanza dei produttori di software gestionale e fiscale.

<sup>46</sup> Ciò in modifica del precedente provvedimento del 30 aprile 2018.

<sup>47</sup> Conservazione integrale dei files contenenti le fatture in formato XML.

<sup>48</sup> Il trattamento non è, viceversa, qualificabile come sproporzionato nel caso in cui ci sia una richiesta in tal senso da parte del contribuente, ai fini della successiva consultazione.

<sup>49</sup> Sulla disciplina dei controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 600/1973 si rinvia, senza pretesa di esaustività a F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018; S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario*, Napoli, 2017; A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012; A. RENDA, *I rapporti tra controllo formale della dichiarazione e definizione agevolata delle pendenze tributarie*, in *Rassegna tributaria*, n.2/2004, pp. 611 e ss.; MAGISTRO, *Liquidazione e controllo formale della dichiarazione*, in *Corriere tributario*, 2001, pp. 54 e ss; M. BRUZZONE, *Controlli automatici e formali delle dichiarazioni*, in *Corriere tributario*, 2000, pp. 2026 e ss..

Per quanto attiene i controlli che, invece, richiederebbero un esame analitico delle fatture, potrebbero occorrere anche ulteriori dati contenuti nelle fatture. Tuttavia, in sede di tavolo di lavoro è emerso che tali controlli vengono in concreto effettuati solo nei confronti di numeri ristretti di contribuenti<sup>50</sup>. Pertanto il Garante ha evidenziato che l'archiviazione integrale di tutti i dati contenuti in tutte le fatture risulta senz'altro sproporzionata, poiché, in ogni caso, non può derivarne un'attività di controllo, con conseguente efficace contrasto all'evasione.

L'Agenzia delle Entrate, dunque, ha proposto di procedere alla memorizzazione dei soli dati fiscalmente rilevanti e, viceversa, alla cancellazione dei dati irrilevanti ai fini fiscali<sup>51</sup> e il Garante ha valutato *"molto positivamente"* tale soluzione<sup>52</sup>.

In merito alle problematiche relative alla sicurezza del trattamento dei dati personali nei canali di trasmissione delle fatture, l'Agenzia delle Entrate ha affermato di aver provveduto all'attivazione di un canale cifrato<sup>53</sup>.

Infine, il Garante ha prospettato la necessità di adottare sistemi di cifratura delle fatture e, pertanto, ha ingiunto all'Agenzia delle Entrate di far pervenire all'Autorità un'analisi relativa alla possibilità di introdurre tali tecniche di cifrature, entro il 15 aprile 2019<sup>54</sup>.

#### **4. Considerazioni conclusive.**

L'analisi svolta mostra come il Legislatore abbia reagito per cercare di far "perdere" all'Italia il triste primato europeo come Stato membro con *"Tax Gap"* IVA più elevato.

Certamente l'intervento del Garante Privacy ha evidenziato che l'introduzione di tale obbligo generalizzato di fatturazione elettronica avrebbe dovuto essere oggetto di una più attenta ponderazione degli inevitabili rischi di violazione del corretto trattamento dei dati personali dei contribuenti. Ciò soprattutto poiché, come evidenziato, l'Agenzia delle Entrate era perfettamente consapevole che

---

<sup>50</sup> Basti sol pensare che dalla documentazione fornita dall'Agenzia delle Entrate in sede di tavolo di lavoro è emerso che nell'anno 2016 sono stati effettuati 121.849 accertamenti nei confronti di soggetti con partita IVA e nel 2017 sono stati effettuati 163.339 accertamenti, a fronte di circa 4,7 milioni di contribuenti con partita IVA.

<sup>51</sup> Dunque, alla luce di ciò, saranno oggetto di memorizzazione solo i dati richiesti dall'art. 21 d.P.R. 633/1972, ad esclusione dei dati di cui al comma 2, lettera g) di tale disposizione.

<sup>52</sup> Il Garante ha, tuttavia, evidenziato perplessità in merito alla memorizzazione dei dati relativi ai "dati trasporto".

<sup>53</sup> Si tratta di un canale cifrato basato su un protocollo SFTP.

<sup>54</sup> Ad oggi, tuttavia, non risulta che tale analisi sia stata fornita.

tale misura riguardava l'incameramento di tutti i dati relativi alla vita quotidiana dei contribuenti, anche non fiscalmente rilevanti.

È noto che l'Amministrazione finanziaria si serva del trattamento dei dati per il raggiungimento di lodevoli finalità pubblicistiche, quali il contrasto all'evasione fiscale.

Da questo punto di vista, appare opportuno rilevare che lo strumento della fatturazione elettronica potrebbe rivelarsi un utile strumento, anche come deterrente a comportamenti elusivi di contribuenti poco virtuosi. E, difatti, come anticipato, sono positivi i risultati raggiunti dall'esperienza portoghese, unico Stato membro ad aver generalizzato tale obbligo prima dell'Italia, raggiungendo interessanti risultati in termini di contrasto all'evasione.

In Italia, a pochi mesi dall'entrata in vigore della nuova disciplina, non è ancora possibile effettuare una valutazione dei risultati raggiunti. Tuttavia non possono nascondersi delle prime perplessità.

In particolare, occorre ricordare che il Legislatore, con la Legge di bilancio 2019, ha ampliato la portata del regime forfettario<sup>55</sup>. Come anticipato, i contribuenti che optano per tale regime sono esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica. Nella considerazione che, ad oggi, molti contribuenti hanno optato per tale regime, è facilmente intuibile che tale circostanza rischia di minare la effettiva portata innovativa dell'obbligo di fatturazione elettronica. Soprattutto, la contemporanea entrata in vigore di entrambe le novelle legislative, non consente un agevole confronto rispetto alla situazione di riferimento ed ai dati di cui agli anni immediatamente precedenti.

Altra perplessità deriva dal chiedersi se l'Amministrazione finanziaria non sia già in possesso di molti dati utili ai fini degli accertamenti tributari<sup>56</sup>, tanto da "azzardare" di poter parlare della presenza di un "Grande Fratello Fisco"<sup>57</sup>.

Ed allora, appare pertinente richiamare quanto "grottescamente" emerso dal recente rapporto reso dalla Corte dei Conti<sup>58</sup>, la quale ha evidenziato un importante sottoutilizzo della enorme quantità di dati di cui l'Amministrazione

---

<sup>55</sup> Legge di bilancio 2019 – Legge n. 145 del 2018, articolo 1, commi 9-11. Possono optare per tale regime tutti i soggetti titolari di partita IVA che presumono di conseguire ricavi o compensi in misura non superiore ad € 65.000,00.

<sup>56</sup> Si pensi a tutte le informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria.

<sup>57</sup> Idea tratta dalla figura del "Grande Fratello", idealizzata nel celebre romanzo "1984" di George Orwell.

<sup>58</sup> Corte dei Conti – Sezione Centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, *L'utilizzo dell'Anagrafe dei rapporti finanziari ai fini dell'attività di controllo fiscale*, Delibera n. 11/2017/G.

finanziaria dispone. Pertanto, appare logico chiedersi se sia effettivamente "utile" e "proporzionato" generalizzare tale obbligo di fatturazione elettronica, al fine di raccogliere ulteriori dati dei contribuenti, peraltro non fiscalmente rilevanti. Ciò considerando che, oggettivamente, il Fisco è già in possesso di innumerevoli dati che, tuttavia, non riesce a "sfruttare" per un efficace contrasto all'evasione.

Dunque, seppur con il lodevole fine di dare un impulso alla digitalizzazione, ci si chiede se era davvero necessario generalizzare questo obbligo che, oltre alle richiamate problematiche in tema di *privacy*, sta creando problematiche anche agli operatori del sistema, nonché a possibili violazioni di segreti industriali<sup>59</sup>.

In ogni caso, come evidenziato nel presente lavoro, la misura in vigore in Italia è eccezionale e temporanea. Qualora l'Italia vorrà ottenere una proroga del termine, attualmente fissato al 31 dicembre 2021, allora dovrà rendicontare alla Commissione europea in merito agli effettivi risultati eventualmente ottenuti in termini di contrasto all'evasione e di riduzione del "Tax Gap" IVA.

Si accenna brevemente che, all'indomani dell'entrata in vigore dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, il Garante *privacy* è già stato nuovamente consultato più volte dall'Amministrazione Finanziaria, al fine di ottenere un parere positivo per la sperimentazione di "nuovi sistemi antievasione", quali "modelli predittivi di rischio evasione", al fine di evitare possibili discriminazioni derivanti, nel corso di procedimenti automatizzati, dall'utilizzo di algoritmi non sempre trasparenti<sup>60</sup>.

Alla luce delle iniziative che l'Amministrazione Finanziaria, per esigenze di "digitalizzazione" e di "lotta all'evasione", ha adottato e si appresta ad adottare in un futuro ormai imminente, appare non più rinviabile la necessità di provvedere ad un ponderato, seppur difficile, bilanciamento di interessi tra quel "dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva" e quel "right to be let alone"<sup>61</sup>, entrambi pacificamente riconoscibili come proiezioni dei principi di cui all'articolo 2 della Costituzione.

---

<sup>59</sup> Pensando alla mole di informazioni contenute nelle fatture si intuisce come anche il *know how* di una azienda potrebbe essere "a rischio".

<sup>60</sup> Si fa riferimento a due pareri sullo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, n. 9106329 del 14 marzo 2019 e n. 9106360 del 4 aprile 2019, resi dal Garante sul trattamento dei dati personali.

<sup>61</sup> Così S.D. WARREN, L.D. BRANDEIS, *The right to privacy*, in *Harvard Law Review*, cit..