

## La conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche ed analogiche

Dott.Giorgio Confente  
Agenzia delle Entrate

Dott.Umberto Zanini  
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

### Premessa

Le soluzioni di fatturazione elettronica e di conservazione sostitutiva, pur presentando enormi vantaggi in termini di riduzione di costi ed indubbi benefici in termini di massimizzazione nell'efficienza nei processi legati all'area logistico-commerciale ed amministrativa-finanziaria, presentano alcune incertezze di carattere interpretativo dovute alla complessità e novità della materia. Particolari problemi nascono dal non facile coordinamento fra le disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 52/2004, che è intervenuto a modificare il corpo del DPR 633/72 in attuazione della Direttiva CEE 2001/115/CE, e il testo del DM 23 gennaio 2004 che disciplina le modalità di conservazione sostitutiva dei documenti fiscalmente rilevanti.

L'obiettivo di questo breve contributo è quello di offrire soluzioni interpretative in risposta ad alcuni problemi legati alla esatta interpretazione della normativa di riferimento, proponendo un'interpretazione coordinata e soluzioni pratiche.

### La conservazione sostitutiva nel ciclo attivo di fatturazione

Il soggetto che decide di emettere fatture elettroniche, deve assumere precedentemente il consenso del cliente per l'emissione delle fatture in tale modalità ed è tenuto ad apporre "su ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente...". Il processo di conservazione (o di "archiviazione" se si utilizza la terminologia del D.Lgs. 52/2004) delle fatture attive presuppone che vi sia un documento informatico fiscalmente rilevante firmato e datato con il riferimento temporale<sup>1</sup>.

Trattandosi di fatture elettroniche, ovvero di documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, la loro conservazione sostitutiva deve essere coordinata con l'art. 3 del DM del 23 gennaio 2004: in particolare, si dovrà effettuare il processo di conservazione sostitutiva "...con

---

<sup>1</sup> La norma definisce il riferimento temporale "l'informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso". (art.1 primo comma lettera p) del DM del 23 gennaio 2004). Ciò significa che, pur non essendo il riferimento temporale dotato di data certa, deve essere ancorato ad alcuni elementi tali da garantire che non sia determinato in modo del tutto discrezionale da parte del soggetto che lo appone. Operativamente, la sincronizzazione dei sistemi di apposizione del riferimento temporale avviene tramite l'utilizzo di speciali software che via internet permettono di sincronizzare ogni pochi secondi l'orologio del sistema con NPT server web (Network Time Protocol [www.ntp.org](http://www.ntp.org)) in grado di certificare la data e l'ora con assoluta precisione.

*cadenza almeno quindicinale ..."* con l'apposizione della sottoscrizione elettronica<sup>2</sup> da parte del responsabile della conservazione e della marca temporale<sup>3</sup> sull'insieme delle fatture, ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta<sup>4</sup> o le impronte delle fatture emesse.

Dunque, a differenza che nel caso di **emissione** delle fatture, per cui la firma ed il riferimento temporale devono essere apposti sul singolo documento (e questo può creare qualche problema di ordine informatico), nel processo di conservazione firma e marca temporale possono essere riferiti cumulativamente a blocchi di fatture.

Per ciò che invece concerne la cadenza temporale che scandisce il processo di conservazione delle fatture elettroniche, il termine di 15 giorni dovrebbe decorrere dalla data di emissione<sup>5</sup> delle fatture attive, così come confermato dalla circolare n.45/2005 dell'Agenzia delle entrate<sup>6</sup>.

Nell'ipotesi in cui, invece, non si adotti una soluzione di fatturazione elettronica, ma si continui ad emettere e conservare fatture su supporto cartaceo, eventualmente anche trasmesse telematicamente (come allegato e-mail con obbligo di stampa sia per l'emittente che per il destinatario), è possibile conservare in formato digitale le fatture cartacee. La conservazione in formato digitale delle fatture cartacee emesse, previa scansione e indicizzazione, potrà essere adottata anche in momento successivo, ossia fino a quando non è scaduto il periodo obbligatorio di conservazione. Si riporta testualmente quanto indicato dalla Circolare n.45/E dell'Agenzia delle entrate: *"Il contribuente che non abbia dato il consenso alla ricezione elettronica delle fatture, infine, può scegliere di convertire le fatture cartacee in documenti elettronici anche in un momento successivo, ossia fino a quando ne sussiste l'obbligo di conservazione civilistica (10 anni ex articolo 2214 del c.c.)."*

Come chiaramente evidenziato, in questi casi si dovrà applicare l'art.4 del DM del 23 gennaio 2004 in tema di *"conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari"*. Il primo comma di detto articolo, nel disciplinare il processo di conservazione sostitutiva dei documenti analogici, richiama lo stesso art. 3 del decreto ministeriale in tema di documenti informatici, evidenziando però che la conservazione deve avvenire *"mediante memorizzazione della relativa immagine"*.

---

<sup>2</sup> A norma dell'art.1 secondo comma lettera b) del DM del 23 gennaio 2004 , per *"sottoscrizione elettronica"* si intende *"apposizione della firma elettronica qualificata"*

<sup>3</sup> A norma dell'art.1 primo comma lettera q) del DM del 23 gennaio 2004 per *"marca temporale"* si intende una *"evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale"*. Operativamente , l'apposizione della marca temporale ad un documento firmato digitalmente , avviene generando l'impronta di hash del file firmato (avente estensione *".p7m"* e formato " PKCS7 ") , successivamente l'impronta viene inviata a una TSA (Time Stamp Authority , reperibili all'indirizzo [www.cnipa.it](http://www.cnipa.it) ) la quale provvede ad apporre la data e l'ora esatta di marcatura e la propria firma digitale, ed inviare il tutto all'operatore entro pochi secondi .Il documento informatico originario marcato temporalmente assumerà l'estensione *".m7m"*

<sup>4</sup> A norma dell'art.1 primo comma lettera m) del DM del 23 gennaio 2004 per *"impronta"*, si intende una " sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di hash "

<sup>5</sup> **Ai fini di una corretta individuazione della data di emissione ,vedi articolo Confente G. , Zanini U. "Riferimento temporale nella fatturazione elettronica", L'IVA , 12, 2005**

<sup>6</sup> Si riporta la circolare n.45/E dell'Agenzia delle entrate: *"L'articolo 3, comma 2, ultimo periodo del D.M. stabilisce che "il processo di conservazione è effettuato con cadenza **almeno** quindicinale per le fatture (...)"*.

*Si ritiene che il processo di conservazione delle fatture elettroniche debba essere operato entro i quindici giorni dal ricevimento/emissione delle stesse, così come previsto dall'articolo 3, comma 2, ultimo periodo del D.M., fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23 e 25 del dPR n. 633 del 1972.*

Nel processo di conservazione sostitutiva emergono due significative differenze fra le fatture che nascono già in forma elettronica e quelle che lo diventano per l'effetto di una scansione (fatture analogiche).

Nel caso di fatture elettroniche che nascono come tali, firma digitale e riferimento temporale sono apposte sulla singola fattura<sup>7</sup>; inoltre, la firma digitale deve essere quella di chi emette, ossia del legale rappresentante della società o di un suo delegato.

Invece, le fatture cartacee oggetto di scansione si possono conservare con l'apposizione della firma digitale e del riferimento temporale sull'insieme delle fatture oppure su una evidenza informatica contenente gli hash di più fatture, mentre la firma digitale potrebbe essere quella dello stesso responsabile della conservazione.

A chiusura del processo di conservazione, secondo quanto richiesto dall'art. 3 secondo comma del DM, il responsabile della conservazione è tenuto ad apporre la marca temporale e la propria firma digitale.

### **La conservazione sostitutiva nel ciclo passivo di fatturazione**

Quanto già detto per il ciclo attivo, vale naturalmente anche per il passivo e, quindi, nel caso in cui si continui a ricevere e conservare fatture su supporto cartaceo, eventualmente anche ricevute telematicamente (come allegato e-mail con obbligo di stampa sia per l'emittente che per il destinatario), si ha comunque sempre la possibilità di poter conservare in formato digitale le fatture cartacee così conservate. Detta modalità procedurale di conservazione, previa scansione e indicizzazione, potrà essere adottata anche in un momento successivo, ossia fino a quando non è scaduto il periodo obbligatorio di conservazione.

Non è così invece, nell'ipotesi in cui si è acconsentito, anche per un solo fornitore, alla ricezione di fatture elettroniche. Infatti, per l'obbligatorietà di omogeneità di conservazione per tipologie di documenti richiamato dalla Circolare n.45/E dell'Agenzia delle entrate<sup>8</sup>, è obbligatoria la conservazione in formato digitale dell'intero ciclo passivo, che comprende anche le fatture fornitori pervenute in cartaceo o con modalità "tradizionali" (es. allegato ad una mail in formato pdf).

Con particolare riferimento alle fatture passive analogiche pervenute come semplice allegato e-mail si evidenzia un importante aspetto: a parere di chi scrive tali documenti potrebbero essere inviati direttamente in conservazione sostitutiva senza provvedere alla loro stampa scansione e produzione del formato immagine (pdf, tiff, etc.), in quanto l'art. 4 primo comma del DM riportando "...memorizzazione della relativa immagine...", non evidenzia alcuna distinzione di sorta tra immagine fotografica da scansione (ovvero stampa della fattura ricevuta in pdf, scansione con scanner e successiva produzione del pdf) ed immagine informatica in pdf. In sostanza quindi, avendo il legislatore utilizzato il termine "...immagine..." in senso ampio, senza specificarne la tipologia, si dovrebbe ritenere legittimo l'invio diretto in conservazione sostitutiva i pdf delle fatture ricevute come allegato e-mail.

---

<sup>7</sup> Si riporta l'art.21 terzo comma del DPR 633/72 : "L'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica sono rispettivamente garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente..." .

<sup>8</sup>Si riporta la circolare n.45/E dell'Agenzia delle entrate: "L'obbligo della conservazione omogenea per tipologie di documenti grava anche sul destinatario della fattura.

Ciò comporta, ad esempio, che se quest'ultimo ha prestato il consenso per la ricezione elettronica delle fatture emesse da alcuni fornitori, dovrà conservare in formato elettronico tutte le fatture di acquisto, anche quelle ricevute in forma cartacea, secondo la procedura di conservazione di cui al menzionato articolo 4 del D.M."

Relativamente alla decorrenza della cadenza quindicinale nell'eventualità in cui si ricevano fatture elettroniche, la Circolare n.45/E dell'Agenzia delle entrate ha precisato che essa decorre dal "ricevimento" delle stesse, data estremamente semplice da individuare nell'ambito dei sistemi informatici di fatturazione elettronica sia elaborabile che non elaborabile<sup>9</sup>

Il problema sorge invece nell'ipotesi di ricezione contestuale di fatture elettroniche e di fatture analogiche: in questa ipotesi, in virtù dell'obbligo di conservazione omogenea per tipologia di documenti, non pare possibile differire in periodi di imposta successivi la conservazione digitale del cartaceo. Dovendo quindi provvedere immediatamente alla loro conservazione sostitutiva, è importante individuare la data da cui far decorre la cadenza quindicinale di conservazione delle stesse.

Nel caso di fatture ricevute direttamente su supporto cartaceo oppure come allegato e-mail, il termine ultimo ai fini della conservazione sostitutiva, dovrebbe coincidere con i quindici giorni successivi alla scadenza del termine di 60 giorni previsto dall'art.22 DPR 600/73<sup>10</sup>.

Del resto, se si aderisse alla tesi di chi sostiene che il termine di quindici giorni per la conservazione delle fatture passive decorra dalla data di ricezione, sorgerebbero problemi di ordine probatorio che appesantirebbero le procedure aziendali della gestione del flusso di fatturazione sia in termini di costi che di efficienza. Nelle fatture cartacee, mentre la data di emissione è facilmente individuabile con la data indicata in fattura "in assenza di altra specifica indicazione"<sup>11</sup>, la data di ricezione delle stesse dovrà essere dimostrata dal timbro postale riportato sulla busta, oppure dalla data riportata nella posta elettronica certificata, oppure dai "files di log"<sup>12</sup> delle e-mail, in quanto le semplici e-mail non dimostrerebbero con assoluta certezza la data di ricezione in quanto la data che riportano è la data del sistema e quindi facilmente modificabile. Le aziende si troverebbero quindi ad implementare soluzioni estremamente onerose, dovendo dimostrare la data di ricezione delle fatture analogiche portando in conservazione sostitutiva anche le buste timbrate dalle poste oppure le e-mail di posta elettronica certificata oppure i "files di log" dei server e-mail.

A dimostrare la data di ricezione delle fatture cartacee, non basterebbe nemmeno la soluzione utilizzata da talune medie-grandi aziende che adottano un "registro di protocollo di arrivo" tenuto su supporto informatico a norma dell'art.39 del DPR 633/72, in cui vengono annotati e protocollati tutti i documenti cartacei ricevuti, compreso le fatture, per poi agganciarle informaticamente al numero di registrazione progressivo IVA richiesto dall'art.25 del DPR 633/72, necessario ad ottenere una univoca associazione informatica tra il documento fattura in acquisto conservato in

---

<sup>9</sup> I sistemi di fatturazione elettronica, possono essere soluzioni di "fatturazione elettronica elaborabile o strutturata", oppure soluzioni di "fatturazione elettronica visualizzabile o destrutturata".

I sistemi di fatturazione elettronica "elaborabile o strutturata", sono quelli che permettono di automatizzare le registrazioni contabili, e sono basati su sistemi di trasmissione di dati commerciali ed amministrativi, che utilizzando reti di trasmissione telematica o reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali, consentono di scambiare automaticamente tra due applicazioni informatiche (A2A), messaggi strutturati mediante una norma concordata. Sono per esempio i tradizionali sistemi di trasmissione EDI (Electronic Data Interchange) oppure le più innovative e meno onerose soluzioni WEB-EDI con tecnologie di trasmissione web-based, che scambiano dati secondo tracciati standard internazionali (UN/EDIFACT, ANSI.X12, ODETTE, IDOC-SAP, etc...).

I sistemi di fatturazione elettronica "visualizzabile o destrutturata", sono invece le più semplici soluzioni basate sulla trasmissione del documento fattura inteso come immagine in formato pdf (Portable Document Format) oppure in formato Tiff (Tag Image File Format).

<sup>10</sup> Si riporta l'art.22 ultimo periodo del DPR 600/73: "*Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni*".

<sup>11</sup> Ai fini di una corretta individuazione della data di emissione, vedi articolo Confente G., Zanini U. "Riferimento temporale nella fatturazione elettronica", L'IVA, 12, 2005

<sup>12</sup> I files di log sono informazioni contenute nei server e-mail, che tramite l'ausilio di appositi software di interpretazione, consentono di estrapolare informazioni quali l'indirizzo e-mail del mittente, del destinatario, la data e l'ora, le dimensioni del file, etc...

modalità sostitutiva, il numero progressivo di protocollo del "registro di protocollo di arrivo" e la registrazione sul registro IVA acquisti.

La soluzione proposta, oltre ad essere in sintonia con le fasi operative aziendali che solitamente antepongono la registrazione IVA alla conservazione sostitutiva, conferirebbe altresì alle aziende un lasso di tempo sufficiente ad operare la conservazione sostitutiva che, come si può intuire, prevede una serie di adempimenti che richiedono un certo lasso temporale per la loro esecuzione: preparazione documento, scansione, formazione immagine, indicizzazione, controllo, archiviazione e memorizzazione.