

Risoluzione n.158/E

Roma, 15 giugno 2009

RISOLUZIONE N.158/E

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Consulenza giuridica Associazione e Ordini Professionali – D.M. 23 gennaio 2004 e fatturazione elettronica – risposta a quesiti.

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del D.M. 23/01/2004, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Assinform è l'associazione di categoria, aderente a Confindustria, cui partecipano le principali imprese italiane attive nel settore delle tecnologie della comunicazione e dell'informazione.

L'istante, pur prendendo atto della significativa evoluzione della normativa e della prassi in materia di fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini tributari, rileva l'esistenza di "barriere formali" all'adozione della fatturazione elettronica e della digitalizzazione dei documenti, causate, a suo dire, dall'eccessiva attenzione posta su "... aspetti, magari concettualmente importanti, ma del tutto privi di concreta rilevanza dal punto di vista fiscale".

Propone, dunque, una serie di quesiti e le relative soluzioni che dovrebbero agevolare il transito verso la digitalizzazione della documentazione fiscale, eliminando le barriere di natura formale.

Per chiarezza espositiva, nel prosieguo saranno esposti i quesiti e le relative soluzioni prospettate da Assinform, seguendo l'ordine dell'istanza, mentre nella parte relativa al "Parere dell'Agenzia delle entrate" si darà conto dell'interpretazione dell'Agenzia sempre seguendo l'ordine di esposizione dell'istanza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

1) Riferimento temporale per i documenti informatici rilevanti ai fini tributari

L'articolo 3, comma 1, lettera b), del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2004 (d'ora innanzi per brevità D.M.) prevede che i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie siano emessi con il riferimento temporale, che ha la funzione di attestare la data di formazione del documento.

A sua volta l'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che la fattura, sia analogica che elettronica, sia "... datata e numerata in ordine progressivo per anno solare" e che "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".

La presenza di una duplice indicazione temporale potrebbe ingenerare confusioni e difficoltà di natura interpretativa, ragion per cui l'istante propone di far coincidere il riferimento temporale con la data della fattura.

Tale soluzione sarebbe corroborata dalla normativa comunitaria ed in specie dagli articoli 226 e 234 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE.

Il primo contiene l'elencazione del contenuto minimo obbligatorio delle fatture tra cui rientra l'indicazione della data di emissione, mentre il secondo espressamente stabilisce che: "gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nel loro territorio altri obblighi o formalità relativi all'uso di un sistema di trasmissione o messa a disposizione delle fatture per via elettronica".

Poiché il riferimento temporale non viene individuato dal legislatore comunitario come indicazione obbligatoria da inserire nella fattura, il legislatore italiano non avrebbe potuto richiederlo quando ha dettato la disciplina della fattura elettronica con il decreto legislativo

20 febbraio 2004, n. 52.

2) Termine per la conservazione delle fatture elettroniche

L'articolo 3, comma 2, del D.M. stabilisce che la conservazione delle fatture elettroniche debba avvenire con cadenza almeno quindicinale. Poiché le fatture elettroniche già presentano stringenti requisiti di staticità, immodificabilità, e garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto del documento, l'istante propone di far decorrere il termine di quindici giorni per completare il procedimento di conservazione dalla data di registrazione della fattura nella contabilità generale o da altra data ben identificata e meno restrittiva e non, come avviene attualmente, dalla data di invio o ricezione della fattura.

3) Stampa dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari emessi o ricevuti dal contribuente

I documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie sono nella maggior parte dei casi formati avvalendosi di strumenti informatici; tuttavia, non possiedono dall'origine i requisiti prescritti dal D.M. per essere considerati documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Ciò comporta che tali documenti, pur essendo prodotti e trasmessi tramite strumenti informatici devono essere materializzati su un supporto fisico e possono successivamente essere sottoposti al procedimento di conservazione sostitutiva, tramite acquisizione dell'immagine di tale supporto.

Dai documenti in parola, però, può essere generato uno spool, ossia un'immagine digitale statica e non modificabile, senza provvedere alla loro stampa. L'istante propone, dunque, di utilizzare gli spool generati ai fini della conservazione sostitutiva, e di prevedere la stampa dei documenti generati o ricevuti dal contribuente soltanto in caso di accessi ispezioni e verifiche che potrebbero intervenire nel periodo che intercorre tra la generazione dello spool ed il completamento del procedimento di conservazione.

4) Conservazione sostitutiva di documenti creati con strumenti elettronici non aventi le caratteristiche dei documenti informatici

Le due risoluzioni dell'Agenzia delle entrate 9 luglio 2007, n. 161/E e 28 gennaio 2008, n. 14/E hanno affermato e ribadito che i documenti creati con strumenti informatici, che non sono emessi con il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica, sono, ai fini delle disposizioni tributarie, documenti analogici e dunque per la loro esistenza è necessario procedere alla materializzazione su di un supporto fisico.

Soltanto dopo che il documento è stato materializzato, ossia, nella maggior parte di casi, stampato su carta, lo stesso si può dire venuto ad esistenza e, dunque, sarà possibile acquisirne l'immagine ai fini della conservazione sostitutiva.

L'istante, propone, invece, che l'immagine del documento possa essere ottenuta tramite lo spool di stampa, ferma restando la necessità di stampare il documento.

Tale possibilità risulterebbe confermata dall'articolo 4 del D.M., che per la conservazione dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari, prevede che si debba acquisire la relativa immagine, senza precisare ulteriormente secondo quale procedimento tale acquisizione debba avvenire.

5) Invio dell'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione

L'articolo 5 del D.M. prevede che il contribuente "al fine di estendere la validità dei

documenti informatici trasmette alle competenti Agenzie fiscali, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale".

Sostiene l'istante che, poiché ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 13 gennaio 2004, le marche temporali hanno valenza quinquennale e il soggetto che le ha rilasciate ne conserva copia, l'invio dell'impronta avrebbe la sola finalità pratica di portare a conoscenza delle Agenzie fiscali i nominativi dei soggetti che adottano sistemi di conservazione sostitutiva.

Se la finalità ultima dell'invio è, dunque, di notificare l'Amministrazione finanziaria, tale effetto potrebbe essere raggiunto con un mezzo più snello e meno gravoso per il contribuente.

6) Distinzione "rigida" tra fatture analogiche e fatture elettroniche

L'associazione di categoria istante ritiene utile, per il decollo della fattura elettronica, non adottare una distinzione rigida tra fattura analogica e fattura elettronica, così che possa essere consentito ad un soggetto che emette un numero limitato di fatture in formato elettronico di stamparne una copia su carta da conservare secondo le regole proprie dei documenti analogici.

Tale modalità consentirebbe di gestire più agevolmente anche l'obbligo di fatturazione elettronica nei rapporti con le Amministrazioni dello Stato, con gli Enti pubblici nazionali e con le Regioni introdotto dall'articolo 1, commi da 209 a 213, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria per il 2008).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1) Riferimento temporale per i documenti informatici rilevanti ai fini tributari

Il riferimento temporale, secondo quanto espressamente stabilito dall'articolo 3, comma 1, lettera b), del D.M., assolve la funzione di attestare la data del documento informatico rilevante ai fini tributari.

In proposito l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 45/E del 2005, punto 2.5.2.1, ha avuto modo di chiarire che: "il riferimento temporale consiste in una informazione associata ad uno o più documenti informatici che attesta la data e l'ora di formazione della fattura elettronica". Tale affermazione deve ritenersi valida per tutti i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

In particolare la data assume una specifica rilevanza sia per i documenti che vengono emessi dal contribuente, ossia escono dalla sua disponibilità per essere inviati o comunicati a soggetti terzi, come la fattura, sia documenti che non sono destinati ad uscire dalla disponibilità del contribuente (come ad esempio libri e registri).

Secondo l'articolo 21, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 (che riprende l'articolo 226 della Direttiva comunitaria 2006/112/Ce), inoltre, "la fattura è datata e numerata in ordine progressivo per anno solare"; il comma 3 dispone che l'attestazione della data della fattura è ottenuta tramite l'apposizione del riferimento temporale, e ai sensi del successivo comma 4, "la fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6".

Dal combinato delle trascritte disposizioni si evince chiaramente che la data indicata nella fattura è la data di emissione del documento.

Orbene è possibile che, soprattutto nelle ipotesi di fatturazione differita (articolo 21, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972), la data di formazione del documento (data attestata dal riferimento temporale) non coincida con la data di emissione dello stesso (data indicata sulla fattura).

Si ritiene pertanto che, così come previsto dalla normativa vigente, ogni documento informatico rilevante ai fini delle disposizioni tributarie, e quindi anche la fattura elettronica, debba presentare il riferimento temporale.

Peraltro, si evidenzia che esiste uno specifico interesse dell'Amministrazione finanziaria a conoscere quando un determinato documento sia stato formato, soprattutto se si tratta di documenti non "emessi", cioè non destinati ad uscire dalla disponibilità del contribuente, interesse che consiste nel verificare il rispetto della tempistica di formazione e conservazione del documento stesso.

2) Termine per la conservazione delle fatture elettroniche Come chiarito con la circolare n. 45/E del 2005, punto 3.1, e successivamente ribadito con la risoluzione n. 161/E del 2007 "... 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'art. 3, comma 2, ultimo periodo, del decreto ministeriale, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972".

Non essendo intervenute successivamente modifiche normative non può che ribadirsi l'orientamento interpretativo già espresso.

3) Stampa dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari emessi o ricevuti dal contribuente

I documenti informatici per assumere rilevanza ai fini delle disposizioni tributarie, oltre ad avere la forma di documenti statici ed immutabili, devono essere emessi con il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica.

Tali requisiti devono essere presenti fin dal momento dell'emissione del documento, ragion per cui un documento che non presenti dall'origine la firma elettronica qualificata ed il riferimento temporale, dovrà essere considerato come un documento analogico formato tramite strumenti informatici.

Ciò comporta che siffatto documento, carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine un documento informatico, dovrà essere materializzato su di un supporto fisico per essere considerato giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie.

La materializzazione su supporto fisico in generale e, più in particolare, la stampa su carta, sono, dunque, adempimenti ineludibili ai fini dell'esistenza stessa del documento formato tramite strumenti informatici ma carente del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata.

4) Conservazione sostitutiva di documenti creati con strumenti elettronici non aventi le caratteristiche dei documenti informatici

Come chiarito nel punto precedente, il documento creato con strumenti informatici, ma privo, fin dal momento della sua formazione, del riferimento temporale e della firma digitale, ai fini delle disposizioni fiscali è da considerare come un documento analogico, per la cui esistenza è necessario la materializzazione su di un supporto fisico.

In particolare si sottolinea che soltanto a seguito della materializzazione il documento potrà considerarsi giuridicamente esistente e rilevante ai fini delle disposizioni tributarie.

Tuttavia, al fine della sua conservazione l'articolo 4, comma 1, del D.M. prevede che "il processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari avviene mediante memorizzazione della relativa immagine, secondo le modalità di cui all'art. 3, commi 1 e 2,"

A sua volta, l'articolo 3, comma 2, del D.M. rimanda alla deliberazione A.I.P.A. n. 42 del 2001, per le modalità di memorizzazione.

Tale deliberazione è stata integralmente sostituita dalla deliberazione C.N.I.P.A. 19 febbraio 2004, n. 11, il cui articolo 1, lettera f), così definisce il concetto di "memorizzazione":

“processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici, anche sottoscritti ...”.

Il successivo articolo 4, che relativo alla conservazione dei documenti analogici, stabilisce che “il processo di conservazione sostitutiva di documenti analogici avviene mediante memorizzazione della relativa immagine direttamente sui supporti ottici, eventualmente, anche della relativa impronta, e termina con l’apposizione, sull’insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta così il corretto svolgimento del processo”. Le trascritte disposizioni non specificano con quale sistema debba avvenire l’acquisizione dell’immagine, tale modalità, dunque, deve considerarsi libera e non soggetta a specifiche regole.

Tuttavia, trattandosi di acquisire l’immagine di “documenti”, ossia della rappresentazione di atti, fatti e dati giuridicamente rilevanti, è necessario che il procedimento di acquisizione garantisca che l’immagine rispecchi in maniera fedele, corretta e veritiera i dati, i fatti e gli atti che il documento rappresenta.

Per quanto riguarda le fatture, ad esempio, sarà necessario che dall’immagine acquisita ai fini della conservazione, risultino rappresentati gli elementi essenziali, indicati dall’articolo 21, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972.

E’, altresì, opportuno evidenziare che, ai sensi dell’articolo 3, comma 1, lettera d), del D.M., ai fini della conservazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, è necessario che la memorizzazione avvenga su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l’ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d’imposta.

Inoltre a seguito della memorizzazione “devono essere consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi”.

Proiettando i principi testé enunciati alla fattispecie rappresentata dall’istante, se ne ricava che, ferma restando la necessità della materializzazione su supporto fisico dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, formati tramite strumenti informatici, ma non aventi, fin dall’origine i requisiti dei documenti informatici, per la loro conservazione si potrà procedere all’acquisizione della relativa immagine tramite il processo di generazione dello spool (o rappresentazione grafica) di stampa, a condizione che l’immagine così acquisita rispecchi in maniera, fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento.

Come precisato, è indispensabile che l’immagine sia memorizzata su di un supporto di cui sia assicurata la leggibilità nel tempo, con garanzia dell’ordine cronologico e senza soluzioni di continuità. Peraltro, fin dal momento della memorizzazione dovranno essere garantite le funzioni di ricerca ed estrazione secondo i menzionati indici.

In ogni caso, infine, il supporto fisico dovrà essere conservato, ed a richiesta degli organi accertatori esibito, fino al completamento del processo di conservazione sostitutiva.

5) Invio dell’impronta dell’archivio informatico oggetto di conservazione

Con la circolare n. 36/E del 2006, punto 10, è stato chiarito che l’invio dell’impronta dell’archivio informatico oggetto di conservazione, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale “... risponde alla finalità “di estendere la validità dei documenti informatici” conservati; in particolare, attraverso la comunicazione si attribuisce specifica rilevanza fiscale ai documenti conservati secondo le regole del decreto”.

La finalità dell’invio dell’impronta dell’archivio, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale alle Agenzie fiscali non è, dunque, soltanto quella di portare a conoscenza dell’Amministrazione finanziaria i nominativi dei soggetti che intendono adottare sistemi di conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni

tributarie, bensì, risponde all'esigenza di garantire l'immodificabilità sia dell'archivio che dei documenti che lo compongono, poiché eventuali modifiche dell'uno o degli altri, comporterebbero la generazione di un'impronta diversa da quella inviata.

Pertanto, l'adempimento in parola non può essere sostituito da altro più agevole e meno gravoso, come proposto dall'istante.

Al riguardo, si segnala che con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 6 marzo 2009 è stato modificato il termine previsto per l'invio all'Agenzia dell'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione; per effetto delle novità, tale adempimento dovrà essere assolto non più entro il mese successivo, bensì entro il quarto mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive ed all'imposta sul valore aggiunto.

6) Distinzione "rigida" tra fatture analogiche e fatture elettroniche

L'articolo 39 del d.P.R. n. 633 del 1972 espressamente dispone che: "le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica". Dal dato testuale della norma emerge chiaramente che il contribuente può emettere fatture elettroniche e consegnarle o spedirle al destinatario in copia sotto forma cartacea, in tale evenienza gli è anche consentito conservare o la fattura in forma elettronica o la sua copia cartacea.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 45/E del 2005, punto 3.1.2, ha avuto modo di precisare che; "La fattura elettronica trasmessa e ricevuta in forma elettronica deve essere conservata nella stessa forma.

La fattura emessa in forma elettronica, ma consegnata o spedita in formato cartaceo, con i mezzi tradizionali o mediante strumenti elettronici (ad esempio, e-mail), può essere conservata in formato elettronico o, in alternativa, secondo le modalità tradizionali, su supporto cartaceo".

I contribuenti, tuttavia, non potranno avvalersi della possibilità di conservare in forma cartacea copia delle fatture emesse nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, degli Enti Pubblici nazionali e delle Regioni, allorquando diverranno operativi gli obblighi previsti dall'articolo 1, comma 209, della legge n. 244 del 2007.

Ciò in quanto il richiamato comma 209, espressamente prevede che: "a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 213, l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e con gli enti pubblici nazionali, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica, con l'osservanza del decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52, e del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82".

Pertanto, a decorrere dal termine che verrà fissato dal regolamento previsto dal comma 213 per l'adempimento degli obblighi elencati dalla disposizione sopra riportata, i contribuenti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi in favore delle pubbliche amministrazioni statali e delle regioni saranno obbligati non soltanto ad emettere, ma anche a trasmettere conservare ed archiviare le relative fatture secondo la disciplina propria della fatture elettroniche.