

RISOLUZIONE N. 46/E



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello.

(Produzione e conservazione elettronica dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari - D.M. 17 giugno 2014).

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del D.M. 17 giugno 2014, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante intende iniziare ad effettuare la conservazione sostitutiva dei documenti analogici (D.M. 17 giugno 2014).

Al riguardo chiede se sia conforme alle disposizioni contenute negli articoli 25 e 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, negli articoli 17 e 74 del medesimo Decreto e nell'articolo 46 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 la procedura di seguito descritta volta ad evitare la stampa dei documenti (fatture e bolle doganali) ricevuti in formato digitale (esempio Pdf), con particolare riferimento a quei documenti per i quali la normativa vigente prevede a carico del cessionario/committente specifici obblighi ai fini dell'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto mediante integrazione del documento.

In particolare, l'istante al momento della ricezione delle fatture e degli altri documenti provvederà a:

1. Numerare progressivamente i documenti in arrivo con un "protocollo di arrivo" formato da serie alfanumeriche ed univoche differenziate a seconda del formato del documento ricevuto:

per i documenti ricevuti in formato cartaceo il protocollo (Z150FFnnnnnnnnnn) sarebbe così composto:

- Z150 prefisso che identifica la società istante;
- FF = sigla identificativa della fattura del fornitore o bolla doganale;
- nnnnnnnnnn = numero progressivo di dieci cifre.

Per i documenti ricevuti in formato Pdf o altri formati digitali il protocollo (Z150FEnnnnnnnnnn) sarebbe così composto:

- Z150 = prefisso che identifica la società istante;
- FE sigla identificativa della fattura del fornitore o bolla doganale;
- nnnnnnnnnn = numero progressivo di dieci cifre.

Anche la protocollazione avverrà in maniera differente a seconda che il documento sia ricevuto in formato cartaceo o digitale (esempio Pdf):

a) all'arrivo di documenti (fatture e bolle doganali) in formato cartaceo, verrà apposto manualmente sugli stessi detto "protocollo di arrivo". Una volta apposto il protocollo verrà acquisita, tramite apparecchiature elettroniche (scanner), l'immagine dei documenti in questione, provvedendo a cestinare la copia cartacea una volta concluso il processo di conservazione sostitutiva;

b) all'arrivo di documenti in formato Pdf o altri formati digitali, onde evitare la stampa dei documenti in questione, sull'immagine degli stessi verrà direttamente inserito, tramite apposito software, il protocollo di arrivo di cui sopra.

Nel caso di autofatture, ad esempio per servizi prestati da soggetti passivi extra UE nei confronti dell'istante, il protocollo di arrivo verrà apposto sulla fattura del prestatore extracomunitario, che sarà conservata in modalità sostitutiva unitamente all'autofattura emessa dalla società istante ai fini dell'assolvimento dell'IVA.

2. Integrare i documenti ricevuti in formato Pdf, per i quali la normativa vigente in materia prevede l'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario/committente (esempio fatture per acquisti intracomunitari e per altri acquisti in regime di "*reverse charge*"), mediante la predisposizione di un altro documento, che verrà allegato all'immagine della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa. Detto documento sarà predisposto da un apposito software, che provvederà alla sua conservazione sostitutiva unitamente alla fattura di riferimento, senza che entrambi vengano mai stampati in formato cartaceo.

3. Registrare le fatture di acquisto nel registro IVA mediante assegnazione di un numero progressivo.

4. Annotare nel registro IVA acquisti gli elementi previsti dall'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972 ed il numero del "protocollo di arrivo".

5. Completare la procedura di conservazione sostitutiva secondo quanto previsto dal D.M. 17 giugno 2014.

6. Cestinare i documenti in formato cartaceo una volta completata la procedura di conservazione sostitutiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'istante ritiene che la procedura sopra esposta sia corretta circa:

1. La facoltà di non stampare i documenti ricevuti in formato digitale sulla base di quanto affermato dalla risoluzione n. 158/E del 15 giugno 2009.
2. La possibilità, ai fini dell'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario/committente - nelle ipotesi di cui agli artt. 46 del D.L. n. 331 del 1993 e 17 e 74 del D.P.R. n. 633 del 1972 - di predisporre un altro documento, da allegare all'immagine della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.
3. La possibilità di predisporre il documento di cui al punto 2 mediante apposito *software* che provvederà alla sua conservazione sostitutiva unitamente alla fattura di riferimento, senza che entrambi siano mai portati in formato cartaceo. Tale procedura risulta essere in linea con quanto previsto dalla circolare n. 45/E del 19 ottobre del 2005, che tratta un caso simile relativo ad una fattura di acquisto intracomunitario in formato elettronico.
4. Il rispetto delle disposizioni degli articoli 25 e 39 del DPR n.633 del 1972, che prevedono che sia assicurata l'ordinata rilevazione del documento di acquisto, l'univocità dell'annotazione nei registri contabili e l'obbligo di numerare progressivamente le fatture ricevute e di annotarle prima di esercitare il diritto alla detrazione. In particolare, il fatto che il numero del "protocollo in arrivo" sia riportato, in fase di annotazione, nel registro IVA degli acquisti unitamente a quello progressivo IVA, crea una correlazione univoca tra i due numeri, tale per cui risulta essere agevole accedere al documento registrato al fine di verificare la corrispondenza dei dati contenuti nella fattura in formato immagine e quelli riportati nel registro IVA degli acquisti.

La possibilità di non stampare il registro dei “protocolli in arrivo”, in quanto, l’univocità tra la registrazione ai fini IVA ed il documento è garantita dalla conservazione sostitutiva dell’immagine di quest’ultimo dove è stato apposto in maniera immodificabile il protocollo di arrivo. Tale procedura rende certa la correlazione tra i dati contenuti nel documento e quelli registrati nel menzionato registro.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Le disposizioni normative che riguardano la tenuta dei documenti contabili da tempo consentono la produzione e la conservazione di questi in modo informatizzato. In linea generale, per tali aspetti occorre far riferimento alle previsioni contenute nel decreto ministeriale 17 giugno 2014, che ha sostituito le previgenti previsioni del D.M. 23 gennaio 2004.

In merito alle fatture, oggetto del quesito prospettato, si ricorda, altresì, che l’articolo 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, dispone che *“Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico...”* purché sia assicurata *“l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine ed integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.”*.

Ciò detto, con riguardo alla soluzione prospettata al n. 1, si osserva che, proprio con la risoluzione n 158/E del 2009, citata dallo stesso contribuente, è stato chiarito che

“un documento, carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine un documento informatico, deve essere materializzato su di un supporto fisico per essere considerato giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie.”(punto 3 della risposta).

Quanto, invece, alla conservazione elettronica dei documenti informatici - da eseguire secondo le modalità previste dall'attuale articolo 3 del D.M. del 17 giugno 2014 (sostitutivo del precedente articolo 3, del D.M. 23 gennaio 2004) - con il medesimo documento di prassi (punto 4) è stato chiarito 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.”*

I chiarimenti forniti con il citato documento di prassi vanno tuttavia letti alla luce del nuovo quadro normativo che ha visto, come premesso, l'abrogazione delle previsioni del D.M. 23 gennaio 2004, vigente all'epoca di emanazione dei predetti documenti di prassi, col nuovo D.M. 17 giugno 2014.

In questo senso, occorre ricordare che, mentre il precedente articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2004 conteneva una definizione di *“documento informatico fiscalmente rilevante”* autonoma rispetto a quella generale contenuta nel decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, Codice dell'Amministrazione Digitale (di seguito CAD), attualmente l'articolo 1 del D.M. 17 giugno 2014 rinvia alle definizioni generali ivi contenute, tra cui anche quella di documento informatico specificato all'articolo 1, nella sua attuale formulazione (frutto delle modifiche in ultimo recate dal D.Lgs. n. 179/2016). Per effetto di detto rinvio, anche ai fini fiscali, documento informatico è

qualsiasi “*documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti*”.

Dunque, riprendendo quanto già osservato con la citata risoluzione n. 158/E del 2009, di fronte ad un documento, dotato dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine un documento “informatico”, sulla base della nuova disciplina, non vi è alcun obbligo di una sua materializzazione su supporti fisici per considerarlo giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie.

Nel caso di specie, posto che il documento di cui si discute, ricevuto in formato elettronico, è da ritenersi comunque “informatico” - sia nell’ipotesi in cui il documento “digitale” cui fa riferimento l’istante sia una “fattura elettronica” sin dall’origine, sia nel caso si tratti di un documento creato e/o inviato con strumenti elettronici (ma non anche “fattura elettronica”) - non sarà necessario procedere alla sua stampa.

In riferimento al punto n. 1, quindi, il processo descritto dall’istante è corretto e non è necessario procedere alla stampa dei documenti ricevuti in formato digitale.

In merito alla soluzione proposta al n. 2, la procedura ivi prospettata è analoga a quella già più volte condivisa dalla scrivente con diversi documenti di prassi (ad esempio, la circolare n. 45/E del 2005, risoluzione n. 52/E del 2010, e, ancor prima, la circolare n. 13 del 1994) e, pertanto, può essere condivisa.

Quanto alla soluzione n. 3 (processo di conservazione delle fatture e del documento ad esse correlato senza procedere alla stampa), valgono le precisazioni rese con riguardo al n. 1.

In merito, infine, alle soluzioni prospettate ai nn. 4 e 5, con la risoluzione n. 318/E del 7 novembre 2007 (che, a sua volta, rinvia alla risoluzione n.153/E del 10 ottobre 2000), quest’Agenzia ha già fornito chiarimenti in ordine a similari procedure di protocollazione e registrazione. In particolare, con i citati documenti di prassi è stato chiarito che “le disposizioni di cui agli articoli 25 e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevedono che sia assicurata l’ordinata rilevazione del documento di acquisto e

l'univocità dell'annotazione nei registri contabili. Tale obiettivo è conseguito mediante l'attribuzione al documento di acquisto del "numero di protocollo" di corrispondenza all'atto della ricezione e del "numero progressivo IVA" all'atto della registrazione. Non è necessario che il numero progressivo di registrazione sul registro IVA coincida con il numero di protocollo di ricezione. L'annotazione di entrambi i numeri attribuiti alla fattura di acquisto, sia sul registro dei protocolli di arrivo sia sul registro IVA degli acquisti, assicura la univoca correlazione tra i dati contenuti nel documento ed i dati registrati nei menzionati registri. Ne consegue che dal registro del protocollo di arrivo si può agevolmente risalire alla registrazione del documento sul registro IVA degli acquisti e, viceversa, dal registro acquisti si può risalire al numero di protocollo di arrivo".

E' stato, altresì chiarito come "l'apposizione fisica del "numero progressivo IVA" sul documento originale non sia indispensabile qualora sia assicurata la perfetta corrispondenza dei dati contenuti nella fattura e quelli riportati nel registro IVA degli acquisti e nel registro dei protocolli di arrivo e, in particolare, sia riportato nel registro IVA, con riferimento a ciascun documento, anche il numero progressivo di "protocollo di arrivo". E' in ogni caso indispensabile che attraverso la consultazione dell'archivio informatico sia possibile reperire agevolmente qualsiasi documento originale contraddistinto dal numero di "protocollo di arrivo" e conservato nell'archivio cartaceo.

Pertanto, essendo la procedura in oggetto, per come descritta dall'istante, conforme a quella esaminata con il citato documento di prassi, la stessa può essere condivisa.

Resta inteso che la facoltà di non stampare i documenti sopra illustrati, compreso il registro dei protocolli di arrivo, è consentita laddove si proceda alla conservazione in modalità elettronica degli stessi secondo le formalità previste dalla legge.

A tal riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.M. 17.06.14 (che rinvia all'articolo 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994) la conservazione dei documenti informatici, ai fini della rilevanza fiscale, deve essere eseguita entro il

terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi, in un ottica di semplificazione e uniformità del sistema, con il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

In altre parole, il termine di riferimento per procedere alla conservazione di tutti i documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché a partire dal periodo d'imposta 2017 i termini di presentazione delle dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA siano disallineati.

In caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, i documenti rilevanti ai fini IVA riferibili ad un anno solare andranno comunque conservati entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile.

A titolo esemplificativo, dunque:

- a) un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2016-31.12.2016) concluderà il processo di conservazione di tutti i documenti rilevanti ai fini fiscali (documenti IVA e altri documenti) al più tardi entro il 31.12.2017;
- b) un contribuente con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (1.7.2016-30.6.2017) conserverà i documenti rilevanti ai fini IVA dell'anno 2016 entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi presentata successivamente al 31.12.2016. Presa, quindi, a riferimento la dichiarazione annuale dei redditi del periodo 1.7.2015-30.6.2016 da presentarsi entro il 31.3.2017, il termine di conservazione dei documenti IVA dell'anno solare 2016 sarà il 30.6.2017, insieme agli altri documenti fiscalmente rilevanti del periodo 1.7.2015-30.6.2016.

Va da se, infine, che - in caso di verifiche, controlli o ispezioni - ai sensi dell'articolo 5, comma 2 del decreto del 17.6.2014, *“il documento informatico è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico presso la*

sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato dal soggetto ai sensi dell'articolo 35, comma 2, lettera d) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Annibale Dodero

(firmato digitalmente)