



# Documento

*n. 6*

## *La fatturazione elettronica*

*Gennaio 2010*

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



# LA FATTURAZIONE ELETTRONICA



## LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Sommario: 1. La fattura elettronica. – 2. La conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza fiscale. – 3. La conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche.

### 1. LA FATTURA ELETTRONICA

1.1 - Nel 2001 la Commissione europea ha effettuato una semplificazione della disciplina inerente le modalità di emissione e conservazione delle fatture IVA, in chiave di adeguamento alle moderne tecnologie informatiche, con l'adozione della Direttiva 2001/115/CE del 20 dicembre 2001, successivamente confluita nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

Con la Direttiva 2001/115/CE è stato fissato a livello comunitario, un elenco armonizzato delle indicazioni minime obbligatorie che le fatture devono contenere, le modalità comuni per il ricorso alla fatturazione elettronica e all'archiviazione sostitutiva delle fatture, nonché i criteri per effettuare l'autofatturazione o dare in subappalto le operazioni di fatturazione.

In particolare, l'emissione e la trasmissione delle fatture elettroniche, è stata consentita, previo accordo con il destinatario delle medesime, a condizione che l'autenticità della loro origine e l'integrità del loro contenuto siano garantite tramite una firma elettronica avanzata (o qualificata), ovvero mediante la trasmissione elettronica dei dati con sistema EDI europeo.

A qualche anno di distanza dall'emanazione della Direttiva 2001/115/CE, tuttavia, la Commissione europea ha dovuto prendere atto del fatto che le disposizioni contenute nella medesima Direttiva non hanno pienamente raggiunto l'obiettivo della semplificazione, modernizzazione e armonizzazione delle norme sulla fatturazione IVA, soprattutto perché le varie opzioni esistenti in materia, hanno consentito agli Stati membri di adottare norme eterogenee in materia di fatturazione e, in particolare, sulla fatturazione elettronica. Per questo motivo, il 2 febbraio 2009 la Commissione europea ha presentato una proposta di Direttiva recante modifica alla Direttiva 2006/112/CE, con riferimento alle norme in materia di fatturazione (documento FISC 13 - COM(2009) 21 def).

Come anticipato, la proposta di Direttiva vuole introdurre un insieme moderno di norme armonizzate che semplifichino gli obblighi in materia di fatturazione, pur dotando le autorità fiscali di mezzi efficaci per assicurare il pagamento dell'IVA. Una maggiore diffusione dello strumento della fatturazione elettronica, infatti, dovrebbe da un canto ridurre gli oneri a carico delle imprese, così favorendo, principalmente, le piccole e medie imprese e, dall'altro, consentire l'adozione di nuovi strumenti di controllo, idonei a contribuire alla lotta contro le frodi IVA.

Con specifico riferimento al ricorso alla fatturazione elettronica, la Relazione illustrativa alla proposta di Direttiva evidenzia come, volendo eliminare gli ostacoli giuridici ancora presenti, si è pensato di prevedere un trattamento univoco per tutte le tipologie di fatture (analogiche o elettroniche),



sopprimendo il riferimento alla firma elettronica o all'EDI e uniformando gli obblighi relativi al contenuto, all'emissione e all'archiviazione delle fatture analogiche ed elettroniche.

Senza entrare eccessivamente nel dettaglio di una disciplina che è ancora oggetto di revisione, è possibile anticipare che, per quanto concerne gli altri profili, inerenti l'obbligo di fatturazione, la proposta di Direttiva intende, inoltre:

- fissare, per le operazioni intracomunitarie, una data unica alla quale l'imposta diviene esigibile (la data del fatto generatore);
- prevedere che la fattura sia rilasciata entro il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore;
- intervenire sul periodo di conservazione delle fatture, limitando a 6 anni, la durata di detto periodo;
- implementare la lotta contro la frode, rendendo più rigorose le norme relative alla funzione della fattura nella detrazione dell'IVA.

A tale ultimo proposito, la proposta di Direttiva opera su due fronti: da un canto, impone l'obbligo del possesso della fattura ai fini del diritto alla detrazione (sebbene sia data facoltà agli Stati membri di continuare ad accordare il diritto alla detrazione dietro presentazione di altri documenti giustificativi) e, dall'altro, estende a tutte le microimprese la deroga di posticipare il diritto alla detrazione fino alla data in cui si effettua il pagamento a favore dei fornitori/prestatori, sempreché autorizzati a posticipare, fino al ricevimento del pagamento, il momento in cui l'imposta diventa esigibile.

Sotto il profilo formale, la proposta di Direttiva vuole introdurre l'obbligo di adottare due sole tipologie di fattura: una fattura semplificata, quando l'importo della fattura è inferiore a 200 euro (facoltativa in alcuni casi, obbligatoria in altri) e una fattura completa (contenente un ampio insieme di dati), obbligatoria per le operazioni effettuate tra imprese (B2B).

Infine, con riferimento alla tempistica relativa all'attuazione delle disposizioni contenute nella proposta di Direttiva, si evidenzia che gli Stati membri dovrebbero adottare e pubblicare entro il 31 dicembre 2012 le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per dare attuazione alla Direttiva; mentre le medesime disposizioni potranno essere applicate, all'interno dei singoli territori nazionali, solo a decorrere dal 1° gennaio 2013.

Nel corso del 2009, l'originaria proposta di Direttiva (documento 2 febbraio 2009 - FISC 13) è stata oggetto di successive modifiche, confluite nei testi di compromesso elaborati dalla Presidenza del Consiglio europeo, in base alle osservazioni formulate dalle delegazioni dei diversi Stati membri (documento 10 giugno 2009 – FISC 85, documento 11 agosto 2009 – FISC 103 e documento 20 ottobre 2009 – FISC 132) ed il suo *iter* di emanazione non è ancora completato.

Fino all'entrata in vigore della nuova normativa comunitaria, le uniche disposizioni vigenti in materia di fatturazione elettronica rimangono, quindi, quelle contenute nella Direttiva 2001/115/CE, successivamente confluita nella Direttiva 2006/112/CE, cui è improntata la normativa nazionale di riferimento.



1.2 - Il legislatore italiano ha recepito la citata Direttiva 2001/115/CE mediante l'emanazione del D.Lgs 20 febbraio 2004, n. 52, che ha sostituito l'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e modificato i successivi artt. 39 e 52 del medesimo Decreto. La pubblicazione del D.Lgs n. 52 del 2001 è stata preceduta dall'emanazione di un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (D.M. 23 gennaio 2004), recante le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

In base alla vigente normativa interna, la fattura può essere emessa in forma cartacea (fattura analogica) oppure in formato elettronico, nonché essere trasmessa e conservata secondo i sistemi tradizionali, ovvero nel rispetto degli obblighi previsti dall'apposita normativa riguardante i documenti digitali.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 45/E, la fattura elettronica consiste in un documento informatico a rilevanza fiscale, di tipo "statico e non modificabile", vale a dire, un documento emesso in modo tale che il suo contenuto non risulti alterabile né durante le fasi di accesso e conservazione del medesimo, né successivamente. Per possedere tali caratteristiche un documento informatico non deve contenere "macroistruzioni" o "codici eseguibili"<sup>1</sup>, tali da attivare funzionalità che possano modificare quanto in esso originariamente rappresentato.

Attraverso l'apposizione su ciascuna fattura del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente, ovvero mediante l'utilizzo di sistemi EDI di trasmissione elettronica della fattura, il soggetto emittente la fattura elettronica deve garantire il rispetto dei seguenti requisiti: attestazione della data, autenticità dell'originale e integrità del contenuto. Se mancano detti requisiti, la fattura è considerata analogica, a prescindere dalle modalità di formazione e trasmissione della medesima e dovrà quindi essere materializzata su supporto cartaceo.

La fattura elettronica è considerata emessa all'atto della sua trasmissione per via elettronica al destinatario (art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1, del D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52). In particolare, la fattura elettronica si considera regolarmente emessa sempreché la medesima sia messa a disposizione del destinatario, anche mediante il semplice invio di un messaggio di posta elettronica contenente un protocollo di comunicazione e un *link* di collegamento al *server* ove la fattura è reperibile.

La trasmissione elettronica della fattura può avere luogo unicamente previo accordo con il destinatario della medesima, questo al fine di garantire che entrambe le parti siano dotate dei mezzi necessari per la gestione informatica della contabilità e, quindi, assicurare che siano rispettati i vincoli di conservazione connessi con la fatturazione elettronica, di cui si dirà nel prosieguo.

---

<sup>1</sup> La circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2006, n. 36/E ha chiarito che sono "macroistruzioni", fra l'altro, i comandi che permettono l'aggiornamento automatico della data, la quale, per espressa previsione normativa, deve, invece, restare immutata; rientrano, invece, nel concetto di "codici eseguibili" "*le istruzioni non sempre visibili all'utente, in grado di controllare, in modo non pilotato da chi apre il documento informatico, l'aspetto e il contenuto dello stesso*".



Le modalità di formazione dell'accordo fra le parti sono rimesse alla libera determinazione delle medesime; tuttavia, se manca l'accordo preventivo, la fattura, seppur emessa dall'emittente come elettronica, può essere consegnata o spedita al destinatario unicamente attraverso i sistemi tradizionali e, in tal caso, il ricevente dispone di una fattura a tutti gli effetti analogica, fermo restando che per l'emittente la fattura resta emessa come elettronica.

Lo stesso soggetto passivo IVA può utilizzare sia fatture analogiche che elettroniche<sup>2</sup>, anche nei confronti dello stesso cliente; a tal fine, tuttavia, è necessario adottare delle distinte serie di numerazioni progressive e rispettive modalità per la registrazione, tanto per le fatture emesse che per quelle ricevute.

In particolare, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27 settembre 2007, n. 267/E ha precisato che un contribuente che svolga più attività rilevanti ai fini IVA e tenga contabilità separata per ciascuna attività può *"... emettere nei confronti del medesimo cliente sia fatture in formato analogico riferite ad un settore omogeneo di attività, da trasmettere attraverso i canali tradizionali, annotare in appositi registri sezionali e conservare in formato analogico, sia fatture elettroniche relative a diverso ed altrettanto omogeneo settore di attività, da trasmettere elettronicamente o attraverso canali tradizionali, annotare in sezionali distinti e conservare in formato elettronico"*.

Infine, la risoluzione 23 giugno 2008, n. 360/E, ha ampliato l'ambito di applicazione della descritta procedura anche in assenza di una contabilità separata per ciascuna attività, sempre che sia garantita l'omogeneità della conservazione per tipologie documentali. In definitiva, secondo l'Amministrazione finanziaria, *"anche nell'ipotesi di più attività gestite senza contabilità separata, le relative fatture destinate al medesimo cliente possono essere elettroniche per alcune linee di attività e analogiche per altre, purché individuate da una distinta serie numerica per ciascuna attività e annotate in un apposito registro sezionale ovvero in un distinto blocco sezionale dell'unico registro delle fatture emesse."*

Con riferimento agli obblighi connessi alla fatturazione elettronica, va inoltre sottolineato che la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 15 giugno 2009, n. 158/E ha escluso la possibilità di unificare la duplice indicazione temporale presente sulle fatture elettroniche, vale a dire il riferimento temporale che deve essere apposto insieme con la firma digitale qualificata ex art. 3, comma 1, lett. b), del D.M. 23 gennaio 2004 e la data della fattura medesima, di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, tale duplice indicazione è necessaria in quanto la data di formazione della fattura, che viene certificata dall'apposizione del riferimento temporale, non sempre coincide con la data di emissione della medesima, che va indicata sul documento; posto che, soprattutto con riferimento alle ipotesi di fatturazione differita (art. 21, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972), può verificarsi la non coincidenza delle due indicazioni temporali.

---

<sup>2</sup> Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2006, n. 36/E.



Sussistendo uno specifico interesse dell'Amministrazione finanziaria a conoscere quando un determinato documento sia stato formato, soprattutto laddove si tratta di documenti che non sono destinati ad uscire dalla disponibilità del contribuente (documenti "non emessi"), al fine di verificare il rispetto della tempistica di formazione e conservazione, la fattura elettronica, al pari di ogni altro documento informatico rilevante ai fini fiscali, deve riportare, oltre alla data di emissione, anche il riferimento temporale.

1.3 - Con riferimento all'individuazione del soggetto emittente la fattura elettronica, è necessario ricordare che il legislatore nazionale ha recepito la possibilità riconosciuta dalla Direttiva 2001/115/CE di autorizzare l'emissione della fattura da parte di un soggetto terzo, per conto del cliente (non in suo nome), ferma restando la responsabilità del cliente e sempre che tale circostanza risulti dalla fattura.

Qualora il soggetto passivo IVA decida di incaricare il proprio cliente o un terzo di emettere per suo conto la fattura, è necessario che l'autenticità dell'origine e l'integrità del documento elettronico siano garantiti dal soggetto emittente, il quale è tenuto ad apporre sia il riferimento temporale sia la propria firma elettronica qualificata.

L'individuazione del soggetto emittente è legata agli accordi intercorsi tra le parti, a seconda del flusso di informazioni che circola tra di essi. Sebbene, infatti, non vi sia alcuna previsione normativa in tal senso, è necessario che il soggetto passivo autorizzi preventivamente il cliente o il terzo all'emissione della fattura, anche al fine di accordarsi sulle procedure di emissione da adottare. L'esigenza di dialogo tra le due parti discende, altresì, dalla necessità di comunicare gli elementi caratterizzanti l'operazione da fatturare e di rispettare l'obbligo di numerazione progressiva della fattura.

L'incarico di emettere la fattura elettronica può essere affidato anche ad un soggetto residente in un Paese con il quale non esistono strumenti di reciproca assistenza, in tal caso, tuttavia è necessario che il soggetto passivo:

- ne dia preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate;
- abbia iniziato l'esercizio della propria attività da almeno 5 anni (a partire dalla data di attribuzione del numero di partita IVA<sup>3</sup>);
- non abbia ricevuto, nei 5 anni che precedono, atti di accertamento e contestazione di violazioni sostanziali al regime IVA<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 45/E.

<sup>4</sup> Come chiarito dalla medesima circolare n. 45/E del 2005, per violazioni sostanziali si intendono le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa.

Per atti impositivi e di contestazione, viceversa, si intendono, fra gli altri, gli avvisi di accertamento (compresi quelli parziali), gli atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione sanzioni. Mentre, non rientrano nella categoria degli atti impositivi, l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo derivanti dalla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori.



Con riferimento all'obbligo di comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, il Provvedimento 9 dicembre 2004 del Direttore dell'Agenzia ha definito le modalità di effettuazione di detta comunicazione, specificando che deve essere unica per ciascun cliente o soggetto terzo, cui si intenda conferire l'incarico di emettere la fattura.

La comunicazione può essere inviata telematicamente, o in modo diretto (attraverso Internet o Entratel), ovvero attraverso gli intermediari autorizzati e deve indicare la tipologia dell'accordo intervenuto relativamente all'obbligo di emissione delle fatture, la tempistica della delega per l'emissione e gli elementi identificativi del soggetto passivo nazionale e del soggetto delegato.

L'Agenzia delle Entrate conferma l'avvenuta ricezione della comunicazioni mediante una attestazione, identificata da un numero di protocollo, contenuta in un file, munito del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Internet, generati secondo le modalità di cui al decreto 31 luglio 1998. Per le comunicazioni trasmesse attraverso gli intermediari, questi ultimi sono tenuti a fornire copia delle attestazioni predette ai soggetti passivi IVA, cui le medesime comunicazioni si riferiscono.

1.4 - L'art. 1, commi da 209 a 214, della legge finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) ha stabilito che nei rapporti con le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e con gli enti pubblici nazionali, l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, dovrà avvenire esclusivamente in forma elettronica.

In parziale attuazione dell'art. 1, commi 211 e 212, della citata legge n. 244 del 2007, è stato emanato il D.M. 7 marzo 2008, che ha individuato nell'Agenzia delle Entrate il gestore del sistema di interscambio in materia di fatturazione elettronica e ne ha definito le competenze e attribuzioni<sup>5</sup>.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa al richiamato D.M. 7 marzo 2008, la realizzazione dell'introdotta sistema di fatturazione elettronica nei rapporti con la Pubblica Amministrazione *“prevede un percorso attuativo di tipo progressivo: l'approccio proposto è di tipo incrementale e potrebbe prevedere di rendere disponibile il sistema a sottoinsiemi di persone fisiche e società suddivise per volumi di affari”*. Viene così ipotizzato *“l'avvio in fase sperimentale nel primo semestre 2009 per le sole aziende più grandi e per un sottoinsieme di amministrazioni (ipoteticamente la stessa amministrazione finanziaria), la successiva estensione dell'obbligo alle sole grandi aziende su tutte le amministrazioni coinvolte e la progressiva estensione alle aziende più piccole”*.

In tal modo, si vuole garantire la possibilità per gli operatori economici di effettuare un adeguamento tecnologico progressivo, così come per gli intermediari e le stesse Amministrazioni, *“che sono ad oggi assolutamente impreparate anche solo alla gestione della conservazione sostitutiva”*. L'avvio, a

---

<sup>5</sup> Il Decreto prevede inoltre che, per lo svolgimento dell'incarico, l'Agenzia si avvalga della SOGEI - Società Generale d'Informatica - S.p.A., in relazione alla conduzione tecnica e allo svolgimento dei servizi strumentali.



regime, di siffatte innovazioni, dovrebbe consentire il conseguimento di notevoli riduzioni di oneri amministrativi ed una più celere gestione dei rapporti economici e finanziari in genere.

1.5 - Ai fini dell'imposta di bollo, le fatture elettroniche sono soggette, al medesimo regime operante con riferimento alle fatture analogiche. Pertanto, anche nei confronti delle fatture elettroniche trova applicazione l'art. 13 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642), ai sensi del quale le fatture, in linea di principio, devono scontare l'imposta di bollo, nella misura fissa di €1,81 per ogni esemplare, consegnato o spedito, sempre che l'importo addebitato è superiore a €77,47.

Come noto, tuttavia, sono esenti dall'imposta di bollo le fatture inerenti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA; sempre che fattura contenga l'indicazione che trattasi di documento emesso in relazione al pagamento di corrispettivi assoggettati ad IVA<sup>6</sup>, ovvero evidenzi l'IVA applicata (art. 6, Tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 1972).

1.6 - Ai sensi dell'art. 39, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono conservate nella stessa forma<sup>7</sup> (vale a dire, elettronicamente), secondo le modalità di conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini tributari. Pertanto, prima di procedere ad un dettagliato esame delle caratteristiche della conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche, è utile svolgere qualche considerazione generale sulla conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza fiscale.

## 2. LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DEI DOCUMENTI A RILEVANZA FISCALE

2.1 - Le regole per la corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, di cui agli articoli da 2214 a 2220 del C.c., nascono in funzione della contabilità cartacea e solo successivamente sono state adeguate all'evoluzione compiuta in chiave tecnologica nelle modalità di tenuta della contabilità.

Una prima importante novità è stata introdotta dall'art. 7 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, che ha previsto la possibilità di tenere le scritture contabili con sistemi meccanografici, in alternativa ai tradizionali supporti cartacei. Tuttavia, utilizzando tale metodologia, le scritture contabili continuano ad avere natura analogica e non digitale e, quindi, per garantire la non modificabilità nel tempo dei dati nelle medesime contenute è previsto l'obbligo di stampare su supporto cartaceo, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, i dati contabilizzati con mezzi meccanografici.

Ulteriori progressi, si sono registrati con il successivo riconoscimento della possibilità di "formare e conservare" le scritture contabili direttamente su supporti elettronici (art. 39 del Codice dell'Amministrazione Digitale, di cui al D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82), secondo le regole tecniche

---

<sup>6</sup> Come, da ultimo, evidenziato nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 23 marzo 2009, n. 73/E.



dettate dal medesimo Codice dell'Amministrazione Digitale, nonché dal D.P.C.M. 13 gennaio 2004, recante "Regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici", successivamente sostituito dal D.P.C.M. 30 marzo 2009 recante "Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme digitali e validazione temporale dei documenti informatici."<sup>8</sup>.

L'ultimo passaggio di questo progresso è coinciso con l'introduzione dell'art. 2215-*bis* del C.c., per effetto dell'art. 16, comma 12-*bis*, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2.

L'art. 2215-*bis* disciplina una modalità di tenuta in formato digitale dei registri contabili, idonea a conferire alle scritture in formato digitale l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 del C.c., vale a dire la medesima efficacia probatoria riconosciuta alla stampa su supporto cartaceo, previa vidimazione iniziale. Tale modalità deve essere necessariamente utilizzata da quanti optino per la conservazione digitale dei libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 del C.c., dato che per questi libri sociali è richiesta obbligatoriamente la vidimazione iniziale (art. 2215, comma 1, del C.c.).

In osservanza delle disposizioni contenute nell'art. 2215-*bis* del C.c., quindi, possono essere formati e tenuti con strumenti elettronici i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa. Ai sensi del primo comma della richiamata disposizione, le registrazioni contenute nei documenti debbono essere rese consultabili in ogni momento con mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale, da cui è possibile effettuare riproduzioni e copie, su diversi tipi di supporto.

In caso di tenuta della contabilità con strumenti informatici, gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e tutti gli altri obblighi previsti dalla normativa vigente, sono assolti mediante apposizione ogni tre mesi (a far data dalla "messa in opera") della marcatura temporale e della firma digitale del professionista o dell'imprenditore (o di altro soggetto da questi delegato)<sup>9</sup>. Se per tre mesi non vengono effettuate registrazioni, la marcatura temporale e la firma digitale vengono apposte al momento di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il trimestre.

L'introduzione nel nostro ordinamento dell'art. 2215-*bis* non ha fatto venir meno le altre modalità di tenuta delle scritture contabili su supporto digitale; in tal caso, tuttavia, per poter avere l'efficacia probatoria di cui all'art. 2710 del C.c., le scritture contabili devono essere stampate su supporto

---

<sup>7</sup> Cfr. circolare n. 45/E del 2005.

<sup>8</sup> Con tale decreto vengono definiti i nuovi criteri per la creazione della firma digitale che dovranno essere tenuti in considerazione nei processi organizzativi aziendali al fine di delimitare con precisione le deleghe interne; viene definita nuovamente la "marca temporale" in sostituzione della "validazione" temporale, che rimane di pertinenza del solo CAD (mentre permane lo stesso concetto di "riferimento temporale"); vengono introdotti tutta una serie di riferimenti temporali "opponibili ai terzi" e vengono riformulate le tempistiche di conservazione e le indicazioni riguardo i compiti del CNIPA in caso di cessazione del depositario.



cartaceo, entro il termine stabilito dal D.L. 10 giugno 1994, n. 357, ovvero entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Sotto il profilo operativo, le modalità di conservazione sostitutiva delle scritture contabili aventi efficacia probatoria e quelle senza detta efficacia sono identiche e seguono il procedimento di cui si dirà fra breve.

2.2 - La disciplina di riferimento per le modalità di conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza tributaria è stata dettata dal D.M. 23 gennaio 2004, il quale individua da un canto, le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici di cui vengono previste le modalità di emissione, conservazione ed esibizione e, dall'altro le modalità di conservazione sostitutiva dei documenti analogici. Tale decreto ministeriale ha carattere generale e si applica a tutti i documenti a rilevanza fiscale e quindi, anche, alle fatture, fatta esclusione, per espressa previsione normativa, dei documenti del settore doganale.

Nel delineare la disciplina relativa alla conservazione sostitutiva dei documenti, si deve altresì tenere presente le indicazioni fornite dall'Autorità per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (AIPA), con la delibera del 31 dicembre 2001, n. 42, successivamente sostituita con la delibera del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (CNIPA) del 19 febbraio 2004, n. 11, contenenti regole tecniche uniformi, necessarie a individuare le procedure di conservazione ed esibizione dei documenti informatici ed analogici.

Ai sensi del D.M. 23 gennaio 2004, nella conservazione sostitutiva dei documenti, si devono distinguere le tre seguenti fasi:

- “la memorizzazione”: vale a dire “il processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici”;
- “l’archiviazione”: vale a dire “il processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, anche sottoscritti, univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all’eventuale processo di conservazione”;
- e “la conservazione”.

Il processo di conservazione sostitutiva dei documenti elettronici, inizia con la memorizzazione del documento su un qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo nel rispetto delle seguenti condizioni:

- sia assicurato l’ordine cronologico, senza soluzione di continuità per ciascun periodo d’imposta;
- siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione ad una serie di dati (cognome, nome, denominazione sociale, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche di questi dati).

---

<sup>9</sup> La firma elettronica qualificata, apposta deve essere quella del soggetto che emette il documento (e, quindi, di norma l'imprenditore o il professionista) e si distingue da quella del responsabile della conservazione, di cui si dirà nel prosieguo.



Tale processo termina con la sottoscrizione elettronica<sup>10</sup> e l'apposizione della marca temporale, da parte del responsabile della conservazione, sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti che dovranno essere inviate alle Agenzie fiscali<sup>11</sup>.

Come evidenziato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 15 giugno 2009, n. 158/E, a seguito dell'emanazione D.M. 6 marzo 2009, l'impronta scaturente dall'evidenza informatica deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate entro il quarto mese successivo alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP. A seguito di detta trasmissione, l'Agenzia delle Entrate produrrà la ricevuta della comunicazione effettuata e il relativo numero di protocollo (art. 5 del D.M. 23 gennaio 2004).

Per essere valida la conservazione deve condurre a documenti esigibili in caso di controllo, rendendoli leggibili e disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione, ovvero esibendoli anche per via telematica.

2.3 - Per la conservazione sostitutiva dei documenti analogici, l'art. 4, comma 3, del D.M. 23 gennaio 2004 oltre al procedimento già descritto, prevede anche una fase ulteriore ed eventuale: l'apposizione di un riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale, che attesti la conformità del documento originale a quello risultante della fase di "memorizzazione" del documento analogico.

In base al tenore testuale della disposizione richiamata (comma 3, art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004), l'intervento del pubblico ufficiale sembra essere previsto per tutti i documenti analogici, per i quali si intende adottare la conservazione sostitutiva. Viceversa, l'art. 1 della delibera AIPA richiede l'intervento del pubblico ufficiale solo per i documenti analogici unici, mentre per quelli non unici è sufficiente la partecipazione del solo responsabile della conservazione<sup>12</sup>.

A tal proposito, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2006, n. 36/E, evidenziando la necessità di uniformarsi alle previsioni contenute nell'art. 1 della delibera AIPA, che costituiscono

---

<sup>10</sup> La sottoscrizione elettronica (ovvero la firma digitale) viene apposta utilizzando una *smart card*, vale a dire una carta elettronica dotata di un microprocessore, ottenendo così un file di formato diverso da quello antecedente l'apposizione della firma.

<sup>11</sup> Il fatto che la firma elettronica qualificata e la marca temporale vanno apposte, da parte del responsabile della conservazione, sull'insieme dei documenti da conservare e non sul singolo documento oggetto di conservazione è stato recentemente ribadito dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 13 agosto 2009, n. 220/E.

<sup>12</sup> Un documento analogico viene considerato "non unico" quando è possibile risalire integralmente al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti, anche se in possesso di terzi, di cui sia obbligatoria la conservazione. A mero titolo esemplificativo, sono documenti non unici le fatture (il cui contenuto può essere ricostruito in base alla contabilità), mentre sono documenti unici gli Archivi notarili o il Registro delle imprese (il cui contenuto non è ricostruibile attraverso altre scritture).

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 9 luglio 2007, n. 161/E, inoltre, ha evidenziato che si è in presenza di un documento non unico quando sussistono, alternativamente, le seguenti condizioni:

- a) il documento è emesso in duplice esemplare e la relativa annotazione e conservazione sono obbligatorie per almeno un soggetto;
- b) deve essere annotato e conservato per legge da almeno un soggetto in libri e registri obbligatori;
- c) il suo contenuto è riprodotto in altri documenti che devono essere conservati anche presso terzi



autorevoli fonti interpretative nella materia in esame, ha chiarito che l'intervento del pubblico ufficiale deve considerarsi necessario unicamente con riferimento ai documenti unici; vale a dire, unicamente in quei casi in cui la non ricostruibilità del contenuto del documento impone l'adozione di maggiori cautele.

Da ultimo, il comma 5 dell'art. 23 del Codice dell'Amministrazione Digitale ha previsto che: *“con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri possono essere individuate particolari tipologie di documenti analogici originali unici per i quali, in ragione di esigenze di natura pubblicistica, permane l'obbligo della conservazione dell'originale analogico oppure, in caso di conservazione ottica sostitutiva, la loro conformità all'originale deve essere autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato con dichiarazione da questi firmata digitalmente ed allegata al documento informatico”*.

Tale ultima disposizione, quindi, limita ulteriormente l'ambito di operatività dell'intervento del pubblico ufficiale a quei soli documenti che presentano “peculiari esigenze di natura pubblicistica” e che saranno individuati da un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, di prossima pubblicazione. In attesa della pubblicazione di detto decreto, deve quindi ritenersi che l'intervento del pubblico ufficiale continui a essere necessario in relazione ai procedimenti di conservazione sostitutiva di tutti i documenti analogici originali unici.

2.4 - Con riferimento alla figura del responsabile della conservazione, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2006, n. 36/E<sup>13</sup>, ha evidenziato che, di norma, questi si identifica con il contribuente, salva la facoltà di quest'ultimo di designare un terzo.

I soggetti diversi dalle persone fisiche possono nominare sia un soggetto appartenente alla società, associazione od ente, sia un soggetto esterno; quest'ultimo può essere una persona fisica o giuridica, fermo restando che permane in capo al contribuente la responsabilità, verso l'Amministrazione finanziaria, della corretta tenuta e conservazione di tutti i documenti.

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 13 agosto 2009, n. 220/E, inoltre, ha chiarito che il responsabile della conservazione può delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone sempre che queste, per la loro competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate.

Ai sensi dell'art. 5 della delibera CIPA, al responsabile della conservazione spettano i seguenti compiti:

- attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione;
- gestire il sistema nel suo complesso e garantire l'accesso alle informazioni;
- verificare la corretta funzionalità del sistema e dei programmi utilizzati;
- predisporre le misure di sicurezza del sistema al fine di garantire la sua continua integrità;

---

d) il suo contenuto riproduce quello di altri documenti che devono essere conservati anche presso terzi.

<sup>13</sup> In senso analogo, anche la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 13 agosto 2009, n. 220/E.



- richiedere la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui è previsto un suo intervento;
- definire e documentare le procedure da rispettare per l'apposizione della marca temporale;
- verificare (con periodicità non superiore a 5 anni) che i documenti conservati siano leggibili<sup>14</sup> provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo degli stessi<sup>15</sup>.

### 3. LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DELLE FATTURE ELETTRONICHE

3.1. - Una volta esaminati i principi generali che regolano la procedura di conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza fiscale, è possibile svolgere alcune ulteriori considerazioni con riferimento specifico alla conservazione sostitutiva delle fatture, siano esse di natura elettronica, ovvero analogica. In primo luogo, va osservato che le fatture elettroniche (che integrano tutti i requisiti di legge per poter essere considerate tali) devono essere conservate esclusivamente in formato elettronico, attraverso il procedimento di conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza fiscale. Mentre le fatture analogiche (così come le fatture elettroniche che sono prive di alcuni dei requisiti normativamente posti per poter essere considerate tali) possono essere conservate o elettronicamente, ovvero su supporto cartaceo.

Si è detto, tuttavia, che nella conservazione sostitutiva dei documenti a rilevanza fiscale deve essere assicurato l'ordine cronologico dei medesimi, senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta. Da una rigorosa interpretazione di tale principio discenderebbe che, qualora il contribuente proceda alla conservazione elettronica di alcune fatture, dovrebbe operare uniformemente per tutte le fatture relative al medesimo periodo d'imposta. Siffatta interpretazione, tuttavia, è stata disattesa dalla prassi amministrativa con riferimento a quelle ipotesi in cui il contribuente non è nelle condizioni di dare o ricevere l'assenso per la ricezione o la trasmissione (e, quindi, la conseguente conservazione) delle fatture in formato elettronico.

In particolare, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 23 giugno 2008, n. 360/E ha chiarito che il contribuente è tenuto all'adozione di un'unica modalità di conservazione per ciascuno cliente (o fornitore) quando ciò sia materialmente possibile e non comprometta le scelte operative e gestionali ovvero non comporti oneri eccessivi. In definitiva, secondo l'Amministrazione finanziaria, la necessità dell'adozione di un'unica modalità di conservazione non va intesa in senso rigido e *“la necessità che per lo stesso cliente e per la stessa linea di attività sia adottata un'unica modalità di emissione e conservazione delle fatture potrà essere derogata quando, ad esempio, il consenso alla ricezione delle fatture elettroniche venga dato o revocato in corso d'anno”*.

---

<sup>14</sup> In particolare, il responsabile della conservazione è tenuto a garantire l'integrità dei supporti utilizzati per la conservazione, adottando “tutti gli opportuni accorgimenti al fine di assicurare la leggibilità degli stessi” (circolare n. 36/E del 2006).

<sup>15</sup> Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera n) della delibera del CNIPA, il procedimento di riversamento diretto consiste nel trasferimento di un documento già conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, senza alterarne la rappresentazione digitale. Tale procedimento non è soggetto a prescrizioni formali e, quindi, può essere attuato liberamente dal contribuente.



3.2 - Come anticipato, la fattura emessa in forma elettronica ma consegnata o spedita in forma cartacea (con i mezzi tradizionali o mediante strumenti quali, ad esempio, la posta elettronica), può viceversa essere conservata in formato elettronico o, in alternativa, secondo le modalità tradizionali (su supporto cartaceo)<sup>16</sup>. Qualora si scelga di optare per la descritta procedura di conservazione elettronica, questa prende avvio dalla memorizzazione dell'immagine del documento cartaceo e termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, come previsto dall'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2004.

Al riguardo, va osservato come in passato l'Agenzia delle Entrate aveva più volte sottolineato che in presenza di una fattura in difetto dei previsti requisiti per poter essere considerata fattura elettronica, era "necessario procedere alla materializzazione su supporto fisico ed alla successiva acquisizione dell'immagine" ai fini della sua conservazione sostitutiva a norma, non potendo procedere alla conservazione sostitutiva dello *spool* (lo *simultaneous peripheral operations on-line*) di stampa; vale a dire, di quell'immagine informatica di lavori da svolgere o da trasmettere ad un altro dispositivo immagazzinata in un *buffer*, un'area particolare della memoria, o su un disco, dove rimane in attesa di essere smistata verso il dispositivo di stampa. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, lo *spool* di stampa è "*una rappresentazione informatica del documento da conservare che, però, non possiede fin dall'origine i requisiti del documento informatico rilevanti ai fini tributari, ossia non è statico e non modificabile e non viene emesso con l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata*". Trattandosi, quindi, di un documento analogico, per procedere alla sua conservazione sostitutiva sarebbe stato sempre necessario acquisire l'immagine della grandezza fisica, mediante la scansione del documento in formato cartaceo<sup>17</sup>.

Con la successiva risoluzione n. 158/E del 2009, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la validità fiscale dei documenti analogici (quali devono essere considerati i documenti informatici privi dei requisiti necessari per essere considerati tali) è subordinata alla loro materializzazione su supporto cartaceo, posto che soltanto attraverso la stampa su supporto cartaceo, le fatture analogiche acquisiscono lo *status* di esistenza giuridica ai fini fiscali. Con riferimento, tuttavia, alla conservazione sostitutiva dei medesimi documenti, la risoluzione in parola ha fatto registrare un importante mutamento rispetto alle soluzioni interpretative sino ad allora emanate, consentendo la conservazione sostitutiva dei documenti in esame attraverso l'acquisizione della relativa immagine tramite il processo di generazione dello *spool* di stampa, a condizione che l'immagine così acquisita "rispecchi in maniera fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento".

---

<sup>16</sup> Tuttavia, tale facoltà di avvalersi della possibilità di conservare secondo le modalità tradizionali verrà meno, con riferimento alle fatture emesse nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, degli enti pubblici nazionali e delle Regioni, quando diverranno operativi gli obblighi previsti dall'art. 1, comma 209, della legge finanziaria per il 2008. Ciò in quanto, i contribuenti che effettueranno cessioni di beni e prestazioni di servizi in favore delle pubbliche Amministrazioni centrali e locali saranno obbligati non solo ad emettere, ma anche a trasmettere, conservare ed archiviare le relative fatture secondo la disciplina propria delle fatture elettroniche.

<sup>17</sup> Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 9 luglio 2007, n. 161/E.



In particolare, è necessario 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.”* Il supporto fisico, ovviamente, dovrà essere conservato fino al completamento del processo di conservazione sostitutiva ed esibito su richiesta degli organi accertatori.

Siffatto orientamento interpretativo trova fondamento nel fatto che, diversamente dalla fase di emissione del documento analogico, che impone la stampa dello stesso, le modalità di acquisizione dell’immagine del documento analogico sono libere e non risultano assoggettate a specifiche regole, purché il contenuto del documento sia rappresentato in modo fedele. Con riferimento alle fatture, quindi, sarà necessario che dall’immagine acquisita ai fini della conservazione, risultino gli elementi essenziali di cui all’art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972.

A fondamento del mutato orientamento interpretativo, l’Agenzia delle Entrate ha sottolineato il fatto che la validità della descritta modalità di conservazione non possa essere esclusa, dal momento che il D.M. 23 gennaio 2004 e la deliberazione A.I.P.A. non forniscono nessuna indicazione specifica in ordine alle modalità di acquisizione dell’immagine del documento.

Analogo orientamento interpretativo, è stato da ultimo manifestato nella risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 30 luglio 2009, n. 196/E, con la quale si è altresì evidenziato che l’esercizio dell’opzione per la conservazione sostitutiva non risulta subordinata né al rispetto di particolari limiti temporali (posto che tale processo di conservazione può essere adottato in qualsiasi momento), né all’espletamento di particolari formalità. L’esercizio di tale opzione, peraltro, mantiene i suoi effetti per tutto il periodo d’imposta in relazione al quale è stata esercitata e l’eventuale revoca di detta opzione non impedisce di poter optare nuovamente per la conservazione sostitutiva dei documenti.

3.3 - Sotto il profilo temporale, l’art. 3 del D.M. 23 gennaio 2004 prevede che la conservazione elettronica delle fatture deve avvenire entro il termine di 15 giorni dalla data di ricevimento per quelle passive, o dalla data di emissione per quelle attive, fermi restando i termini per l’assolvimento degli obblighi di registrazione di cui agli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Peraltro, deve considerarsi esclusa la possibilità di far decorrere detto termine dalla data di registrazione della fattura nella contabilità, in base alle indicazioni fornite con la circolare n. 45/E del 2005 e la risoluzione n. 161/E del 2007.

3.4 - La conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche, infine, può avere luogo anche in uno Stato comunitario o extra comunitario diverso da quello di stabilimento del soggetto passivo, a condizione che tra i due Stati esista uno strumento giuridico di reciproca assistenza, per quanto concerne le imposte indirette.



La circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2005, n. 45/E ha previsto che, nel caso in cui la conservazione sostitutiva delle fatture ha luogo in uno Stato estero, il soggetto passivo deve assicurare il verificarsi delle seguenti condizioni:

- l'accesso automatizzato all'archivio dalla sua sede, con ogni mezzo e in qualsiasi momento;
- l'integrità dei dati e la loro leggibilità durante il periodo di conservazione;
- la possibilità di stampare e trasferire su altro supporto informatico di tutti i documenti e i dati contenuti nell'archivio elettronico, compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico.

La comunicazione del luogo di conservazione delle fatture, infine, deve avvenire mediante l'invio di appositi modelli anagrafici (Mod. AA7 e AA9), entro i termini previsti dall'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972.

---

**ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – [www.irdcec.it](http://www.irdcec.it)