
Documenti informatici: le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 23 Settembre 2014

la tecnologia sta rendendo sempre più comune l'utilizzo della documentazione a livello informatico e non cartaceo: analizziamo le regole da rispettare per dare corretta validità fiscale alla documentazione in formato elettronico

Aspetti generali

Le disposizioni normative attualmente vigenti consentono una gamma assai ampia di possibili comportamenti collegati alla tenuta di registri e fatture in formato elettronico, purché la rappresentazione fornita dai documenti sia tale da permettere le attività di controllo.

I documenti fiscalmente rilevanti possono essere formati sia elettronicamente che analogicamente, e che in quest'ultimo caso ne può essere effettuato il riversamento sostitutivo, «convertendoli» in documenti elettronici. In ogni caso, il «sigillo» che consente la conversione in formato elettronico-digitale è costituito dall'apposizione della marca temporale e della firma elettronica qualificata sui documenti, i quali devono essere previamente resi statici e imm modificabili.

Sotto il profilo degli interventi normativi che hanno messo a punto le modalità attuative di fatturazione e conservazione elettroniche dal punto di vista giuridico, attribuendo altresì rilevanza ad atti e documenti formati e gestiti in forma «non analogica», occorre considerare:

- il D.Lgs. 7.3.2005, n. 82 (*codice dell'amministrazione digitale*);
- il D.P.C.M. 13.1.2004 (regole tecniche per la formazione, conservazione, trasmissione, duplicazione e validazione dei documenti informatici);
- il D.M. 23.1.2004 (regole fiscali per la conservazione dei documenti informatici su diversi tipi di supporto)¹;
- la delibera CNIPA 19.2.2004, n. 11 (regole tecniche di riproduzione e conservazione dei documenti);
- infine il D.M. 17.6.2014, più avanti ripreso e commentato.

Le indicazioni normative riguardanti gli obblighi ai fini dell'IVA sono contenute nei vigenti artt. 21 e 39 del D.P.R. n. 633/1972, come innovato dal D.Lgs. 20.2.2004, n. 52, in attuazione della Direttiva 2001/115/CE.

La gestione «elettronica» dei documenti fiscali

In relazione alla fatturazione elettronica e alla conservazione sostitutiva dei documenti fiscali presenti in forma analogica, occorre considerare le seguenti problematiche, qui esaminate alla luce della prassi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate anteriore all'ultimo decreto attuativo:

- la conservazione sostitutiva può essere effettuata in qualsiasi momento;
- ciò comporta che può aver luogo il «ripensamento» in qualsiasi momento, in ordine alla tenuta delle scritture in forma elettronica e al successivo passaggio alla forma analogica, con la possibilità di optare per la tenuta (conservazione) sostitutiva-elettronica in un secondo momento (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30.7.2009, n. 196/E);
- le fatture possono essere emesse sia in formato analogico che in formato elettronico, con riferimento alle diverse attività esercitate dall'impresa (risoluzione 27.9.2007, n. 267/E);
- la conservazione analogica e quella digitale possono coesistere, senza che sia necessaria l'adozione di contabilità separata, ma subordinatamente alla tenuta di distinti registri o sotto-registri sezionali (risoluzione 9.7.2007, n. 161/E);
- in particolare, ai fini della distinta gestione (analogica/elettronica) del ciclo della fatturazione, occorre garantire l'omogeneità della conservazione per tipologie documentali, con riferimento alle diverse aree di attività (risoluzione 23.6.2008, n. 260/E);
- in caso di riversamento sostitutivo dell'immagine dei documenti rilevanti ai fini tributari, non occorre necessariamente passare alla «materializzazione» in senso proprio del documento su supporto cartaceo, ma basta procedere all'acquisizione del c.d. *spool* di stampa, «a condizione che l'immagine così acquisita rappresenti in maniera fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento» (risoluzione 15.6.2009, n. 158/E);
- marca temporale e firma elettronica qualificata possono essere apposte sul singolo documento, ovvero su un lotto (insieme) di fatture, come consentito dall'art. 21, terzo comma, del decreto IVA, nonché dall'art. 3, secondo comma, del decreto ministeriale (circolare 19.10.2005, n. 45/E, paragrafo 2.5.2; circolare n. 36/E/2006, paragrafo 3.2.4; risoluzione 21.1.2008, n. 14/E; risoluzione 15.6.2009, n. 158/E; risoluzione 13.8.2009, n. 220/E): secondo la circolare n. 45/E/2005, peraltro, può trattarsi del lotto delle fatture relative a un unico soggetto, ma non sembra di individuare nella normativa una preclusione rispetto a ulteriori criteri.

I documenti informatici: obblighi da osservare

Secondo il decreto ministeriale 17.6.2014, sostitutivo del previgente D.M. 23.1.2004, devono applicarsi le definizioni contenute nel **D.Lgs. 7.3.2005, n. 82**(CAD - *codice dell'amministrazione digitale*), e nei

relativi **decreti attuativi**.

L'art. 2 del decreto ministeriale stabilisce che:

- ai fini tributari, la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici, avvengono nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71 del richiamato D.Lgs. n. 82/2005 e dell'art. 21, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, in materia di fatturazione elettronica;
- i documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità, e utilizzano i formati previsti dal CAD e dai decreti attuativi dello stesso ovvero utilizzano i formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico.

Ai fini della conservazione (art. 3 D.M.), i documenti informatici fiscalmente rilevanti devono essere conservati in modo tale che:

- siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del CAD e delle relative regole tecniche e le norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
- siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove queste informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.

Il processo di conservazione deve essere effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10.6.1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla L. 4.8.1994, n. 489.

La dematerializzazione dei documenti

Stabilisce l'art. 4 del decreto che:

- ai fini tributari il procedimento di generazione delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti e scritture analogici avviene ai sensi dell'art. 22, terzo comma, del CAD², e termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata, della firma digitale ovvero della firma elettronica basata sui certificati rilasciati dalla Agenzie fiscali. La conservazione avviene secondo le modalità di cui all'art. 3 del decreto.
- ai fini fiscali, la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti analogici originali unici è autenticata da un notaio o da un altro

pubblico ufficiale autorizzato, secondo le modalità di cui all'art. 22, secondo comma, del CAD³, e delle relative regole tecniche;

- la distruzione di documenti analogici, di cui e' obbligatoria la conservazione, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura.

Il processo di conservazione dei documenti

Con specifico riferimento alla conservazione dei documenti informatici, il decreto ministeriale richiede di:

- rispettare le disposizioni vigenti in materia di tenuta della contabilità;
- consentire le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici, in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste; ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali, in relazione alle diverse tipologie di documento.

Il processo di conservazione dei documenti termina con l'apposizione, sul pacchetto di archiviazione, di un riferimento temporale opponibile ai terzi, e deve essere effettuato entro tre mesi dal termine di presentazione della relativa dichiarazione fiscale annuale.

Rispetto al DM 23.1.2004, vengono meno le previsioni relative:

- agli obblighi della sottoscrizione elettronica dell'archivio;
- all'effettuazione almeno ogni 15 giorni del processo di conservazione delle fatture.

L'obbligo di comunicazione in modalità elettronica

Nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riferimento il contribuente deve comunicare che effettua la conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari in modalità elettronica.

Tale modalità di comunicazione consente di eliminare l'obbligo di comunicazione alle Agenzie fiscali dell'impronta dell'archivio informatico (precedentemente previsto ai sensi del DM 23.1.2004), che doveva essere adempiuto entro il quarto mese successivo alla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA.

In caso di attività istruttorie in corso (verifiche, controlli, ispezioni), il documento informatico deve essere reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico.

Con provvedimenti delle Agenzie fiscali dovranno essere stabilite le modalità con le quali il documento conservato potrà essere esibito anche per via telematica.

L'assolvimento dell'imposta di bollo

Il versamento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti deve avvenire:

- mediante modello F24, da presentare con modalità esclusivamente telematiche;
- in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (quindi, per i soggetti con esercizio solare, entro il 30 aprile dell'anno successivo, ovvero il 29 aprile in caso di anni bisestili).

Le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo devono riportare una specifica annotazione di assolvimento dell'imposta ai sensi del D.M. 17.6.2014.

L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della Tariffa allegata al DPR n. 642/1972, tenuti con modalità informatica, è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse.

Rispetto a quanto era previsto dal D.M. 23.1.2004, sono stati eliminati gli obblighi di presentare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate:

- la comunicazione preventiva contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che sarebbero stati emessi o utilizzati durante l'anno, unitamente agli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta con modello F23;
- entro il mese di gennaio dell'anno successivo, una comunicazione consuntiva contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente, unitamente agli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, ovvero alla richiesta di rimborso o di compensazione.

Per le fatture elettroniche (per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo) occorre riportare una specifica annotazione di assolvimento dell'imposta ai sensi del decreto in esame.

Considerazioni di sintesi

Rispetto alle previgenti disposizioni regolamentari in materia di documenti informatici rilevanti ai fini tributari, il nuovo decreto ministeriale prevede le seguenti novità:

- è precisato che la sottoscrizione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari, per i quali è prevista la trasmissione alle Agenzie fiscali, avviene mediante apposizione della firma digitale ovvero della firma elettronica basata sui certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali stesse;
- viene eliminata la previsione che escludeva dalla disciplina in esame i documenti del settore doganale.

Per quanto attiene ai documenti informatici, si osserva che essi devono presentare le seguenti caratteristiche:

- immodificabilità;
- integrità;
- autenticità;
- leggibilità.

Questi requisiti possono essere ottenuti utilizzando i formati previsti dal CAD e dai relativi decreti attuativi, ovvero i formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale deve motivarne la scelta nel manuale di conservazione.

23 settembre 2014

Fabio Carriolo

1 Questo decreto ministeriale è abrogato dal nuovo D.M. qui ripreso e commentato, ma le sue disposizioni continuano ad applicarsi ai documenti già conservati al momento della sua entrata in vigore (art. 7, D.M. 17.6.2014).

2 Afferma la richiamata disposizione normativa che *“le copie su supporto informatico di documenti formati in origine su altro tipo di supporto sostituiscono, ad ogni effetto di legge, gli originali da cui sono tratte, se la loro conformità all'originale è assicurata dal funzionario a ciò delegato nell'ambito dell'ordinamento proprio dell'amministrazione di appartenenza, mediante l'utilizzo della firma digitale e nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71”*.

3 *“Nelle operazioni riguardanti le attività di produzione, immissione, conservazione, riproduzione e trasmissione di dati, documenti ed atti amministrativi con sistemi informatici e telematici, ivi compresa l’emanazione degli atti con i medesimi sistemi, devono essere indicati e resi facilmente individuabili sia i dati relativi alle amministrazioni interessate, sia il soggetto che ha effettuato l’operazione”.*