

---

## Fattura elettronica alla P.A.: attenzione alla modalità di conservazione nei registri contabili!

---

di [Nicola Forte](#)

**Publicato il 30 Marzo 2015**

domani 31/3/2015 entrerà in vigore l'obbligo di fatturazione elettronica per le prestazioni rese nei confronti della Pubblica Amministrazione: i contribuenti assoggettati al nuovo adempimento dovranno anche modificare l'impianto della contabilità qualora continueranno ad emettere ancora, come sicuramente si verificherà, fatture in formato cartaceo

Il 31 marzo 2015 entrerà in vigore l'obbligo di fatturazione elettronica per le prestazioni rese nei confronti della pubblica Amministrazione. I contribuenti assoggettati al nuovo adempimento potrebbero dover modificare l'impianto della contabilità qualora continueranno ad emettere ancora, come sicuramente si verificherà, fatture in formato analogico (cartaceo).

Il problema nasce sin dall'emissione del primo documento in formato elettronico. Alcuni operatori hanno dovuto già affrontarlo dal 6 giugno 2014, cioè a partire dalla data che ha anticipato l'entrata in vigore del nuovo adempimento per le fatture emesse nei confronti dei Ministeri, degli Enti previdenziali ed Agenzie fiscali.

Preliminarmente, per meglio comprendere le istruzioni fornite dall'Agenzia delle entrate, deve essere ricordato che i documenti elettronici devono essere archiviati nel medesimo formato. In questo caso la fattura in formato cartaceo, anche se conservata nello stesso formato per comodità, non ha alcun valore legale. Pertanto se il contribuente non è in grado di esibire, in caso di accesso, ispezione e verifica, i documenti conservati elettronicamente, cioè in un formato completamente smaterializzato, è come se avesse omesso la conservazione della documentazione.

L'Agenzia delle entrate si è posta in passato il problema delle modalità di conservazione dei documenti qualora il contribuente abbia emesso sia fatture in formato analogico (cartaceo), sia in formato elettronico. I chiarimenti forniti potrebbero determinare rilevanti effetti di tipo contabile.

L'Agenzia delle entrate ha precisato con la Circ. n. 36 del 6 dicembre 2006 gli adempimenti da osservare per garantire l'ordine cronologico dei documenti emessi. Secondo il documento di prassi citato "ove il contribuente intenda adottare la conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche, è consentita la conservazione con le modalità tradizionali delle fatture in formato analogico a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico, senza soluzione di continuità per periodo di imposta".

In pratica il contribuente, secondo il chiarimento fornito nel 2006, si trova di fronte ad una possibile scelta che, nella sostanza, è solo virtuale. La prima soluzione consiste nell'adottare la conservazione sostitutiva anche per le fatture cartacee. In questo caso sarà necessario procedere preventivamente alla scansione del documento emesso in formato analogico. Successivamente al file così formato dovrà essere apposta la firma digitale. Inoltre, entro il termine previsto ai fini della conservazione sostitutiva (un anno), dovrà essere apposta la marca temporale, cioè un'evidenza informatica in grado di attribuire data certa all'operazione (alla chiusura del procedimento di archiviazione sostitutiva). Solo a seguito dell'adozione di tale procedura il contribuente potrà adottare un solo registro delle fatture emesse e un'unica serie di numerazione per le fatture emesse.

Viceversa, e questa rappresenta indubbiamente la soluzione più agevole, il contribuente potrà circoscrivere l'archiviazione sostitutiva (in quanto obbligatoria) alle sole fatture elettroniche. Invece le fatture analogiche (cartacee) saranno ancora conservate e registrate seguendo le modalità ordinarie. Tale fattispecie, secondo le indicazioni della Circolare n. 36/2006, rende obbligatoria la distinzione delle due diverse tipologie di documenti, cartacei ed elettronici, con l'adozione di un'autonoma serie di numerazione. Inoltre la registrazione dovrà essere effettuata in apposito registro sezionale, ovvero in registri separati.

L'Agenzia delle entrate non ha modificato, perlomeno direttamente, l'orientamento riguardante la tenuta del registro sezionale. In altre parole nessun documento di prassi si è espresso in senso chiaramente diverso (rispetto a quello emanato nel 2006) in modo da autorizzare la tenuta di un registro unico e l'adozione di un'unica serie di numerazione.

Tuttavia, il quadro normativo di riferimento è cambiato. Pertanto essendo state superate parzialmente le norme da cui derivava indirettamente l'obbligo di tenuta dei registri sezionali è possibile che nei prossimi giorni l'Agenzia delle entrate faccia chiarezza sul punto.

Le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici erano disciplinate dal DM 23 gennaio 2004. Tale Decreto risulta ora completamente superato dalla nuova disciplina prevista dal decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55.

L'art. 4, comma 2 del decreto previgente prevedeva che il processo di memorizzazione (di conservazione sostitutiva) potesse essere limitato ad una o più tipologie di documenti e scritture analogici, a condizione di assicurare l'ordine cronologico delle registrazioni.

L'adozione dei registri sezionali era quindi necessaria per consentire al contribuente di gestire contemporaneamente un archivio cartaceo ed un archivio informatico, ed assicurare allo stesso tempo l'ordine cronologico previsto dalla disposizione nella fase di registrazione dei documenti nel libro delle fatture emesse.

Questa esigenza sembra essere venuta meno in quanto il successivo DM n. 55/2013 non ha previsto un'esigenza analoga a quella di cui al citato art. 4. Sembra, quindi, che nella registrazione dei documenti, cartacei ed elettronici, sia sufficiente rispettare l'ordine cronologico di emissione avendo riguardo a tutti i documenti (cartacei ed elettronici) senza distinguere l'una tipologia di fattura rispetto all'altra. In questo caso sembra essere venuta meno l'esigenza di tenuta del registro sezionale.

In realtà il problema è più complesso e deve essere preso in esame anche in considerazione dei principi civilistici che disciplinano la tenuta della contabilità e dei relativi documenti. L'art. 3, comma 1 del DM 17 giugno 2014 indica le regole di conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale. In particolare la disposizione citata prevede alla lett. a) che i documenti informatici sono conservati in modo tale che: "siano rispettate le norme del codice civile, ..." E' necessario dunque garantire l'osservanza del principio di tenuta di una contabilità ordinata, principio difficile da rispettare ove le fatture emesse in formato analogico recassero una numerazione discontinua "intervallata" con la numerazione delle fatture emesse in formato elettronico. Per tale ragione, in mancanza di un chiarimento espresso sul punto, è necessario, almeno per il momento, continuare a gestire il ciclo di fatturazione attiva con una numerazione separata per i documento elettronici ed analogici adottando altresì registri separati o sezionali.

In ogni caso, indipendentemente da qualsiasi chiarimento espresso in tal senso, è più che opportuno, anche al fine di gestire nel miglior modo possibile eventuali verifiche fiscali subite dai contribuenti, adottare in ogni caso la scelta dell'autonoma numerazione e dei singoli registri.

30 marzo 2015

Nicola Forte