

*Approfondimento redatto da Angela Persano, Head of Finance and Controlling in Compendium.*

## **La fatturazione elettronica, la conservazione sostitutiva e digitale dei documenti fiscali.**

La **digitalizzazione del Fisco** impone ad aziende e professionisti di confrontarsi con lo sviluppo di nuove logiche anche in materia di **conservazione a norma** di documenti rilevanti ai fini fiscali.

### **La fatturazione elettronica**

L'avvio dell'obbligo di **fatturazione elettronica** ha rappresentato un vero e proprio spartiacque nella gestione dei documenti fiscali.

In particolare, la legge di bilancio 2018 (n. 205 del 2017, commi 909-928) ha introdotto **dal 1° gennaio 2019** la fatturazione elettronica: a partire da questa data tutti gli operatori economici, residenti o stabiliti in Italia, hanno l'obbligo di emettere la fattura elettronica. L'obbligo riguarda sia le transazioni B2B che quelle B2C.

Questo ha implicato, per tutti i soggetti interessati, l'adozione di soluzioni software per la fatturazione elettronica in grado di rispondere a quanto richiesto dalla normativa vigente. Infatti, affinché una fattura sia elettronica non è sufficiente produrla con un computer ed inviarla via email, bensì deve essere creata in un formato tecnico leggibile solo attraverso software specifici ed essere trasmessa da un postino digitale, il cosiddetto servizio di interscambio, che ne attesti la correttezza.

La fattura elettronica è un documento creato digitalmente in **formato XML**, contenente una serie di parametri ed informazioni obbligatorie indicate dall'Agenzia delle Entrate, firmato digitalmente e trasmesso alla controparte attraverso il sistema di interscambio (SDI).

Il sistema di interscambio verifica la presenza e la correttezza di tutti i dati obbligatori e ne accerta l'avvenuta ricezione da parte del destinatario.

Non dimentichiamo che le fatture emesse con modalità diverse saranno considerate come non emesse e andranno incontro alle sanzioni previste dall'articolo 6 del

D. Lgs. 471/1997.

Dopo aver creato la fattura elettronica in formato XML, il passo successivo è firmarla digitalmente.

La **firma digitale** sulla fattura elettronica è l'elemento che assicura l'integrità e la **leggibilità** del contenuto e l'**autenticità** dell'emittente.

Generalmente l'inevitabile adozione di un programma di fatturazione elettronica, implica un servizio di firma digitale incluso: le fatture risultano automaticamente provviste di firma digitale senza alcuna operazione manuale.

Come tutti i documenti contabili, le fatture elettroniche B2B devono essere conservate **digitalmente per 10 anni**. Occorre conservare tanto le fatture emesse che quelle ricevute.

**ATTENZIONE:** il semplice salvataggio della fattura elettronica in PDF in una cartella nel proprio computer o in uno spazio di archiviazione **non ha alcun valore legale**, solo la **CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA** apporta valore legale nel tempo al documento informatico al pari dell'originale cartaceo, occorre dunque necessariamente dotarsi di un servizio per la conservazione sostitutiva.

## Termine per la conservazione digitale delle fatture elettroniche

Il Decreto Sostegni (Decreto legge 22 marzo 2021 n. 41) ha posticipato il termine per effettuare la conservazione digitale delle fatture elettroniche emesse nell'anno 2019 al **10 giugno 2021**.

Il termine è stato posticipato per venire incontro alle numerose difficoltà conseguenti all'emergenza sanitaria ma anche perché l'adempimento costituisce una novità in quanto l'obbligo di fatturazione elettronica nelle operazioni tra privati è stato introdotto a decorrere dalle operazioni effettuate il 1° gennaio 2019, per cui è la prima volta che occorre procedere alla conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche emesse e ricevute nel periodo d'imposta.

Vediamo la cronologia di quanto previsto dalla normativa in merito ai termini per effettuare la conservazione sostitutiva.

## Il termine inizialmente previsto dalla normativa

Il termine per effettuare la conservazione era inizialmente previsto per il 10 marzo

2021.

Questo perchè, l'operazione deve essere effettuata, con cadenza annuale, entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. Per l'anno 2019 il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è il 10 dicembre 2020 e quindi la **conservazione digitale** delle **fatture** elettroniche emesse nell'anno **2019** doveva essere effettuata entro il termine ultimo del **10 marzo 2021**.

Il decreto legge n. 157 del 30 novembre 2020 (Decreto ristori quater) ha modificato il calendario delle scadenze da rispettare per l'invio della dichiarazione dei redditi.

La proroga al 10 dicembre 2020 per le dichiarazioni modello Redditi, 770 e Irap sarà in vigore esclusivamente per il 2019.

Testo decreto-legge n. 157 del 30 novembre 2020:

*Art. 3. Proroga del termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e Irap*

*Il termine per la presentazione in via telematica della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive, di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in scadenza il 30 novembre 2020, e' prorogato al 10 dicembre 2020.*

## Il nuovo termine definito dal Decreto Sostegni

Con lo spostamento della data di presentazione delle dichiarazioni fiscali dal 30 novembre 2020 al 10 dicembre 2020 ne consegue che anche la scadenza della conservazione dei documenti elettronici emessi nel 2019, è stata spostata dal 28 febbraio 2021 al 10 marzo 2021. Come detto però inizialmente (tramite il Decreto Sostegni) il termine del 10 marzo 2021 per effettuare la conservazione sostitutiva è stato **posticipato al 10 giugno 2021**.

I termini di scadenza per la conservazione sostitutiva sono correlati ai termini della presentazione delle dichiarazioni fiscali come stabilito dal DMEF 17 Giugno 2014 che al comma 3 dell'articolo 3 rileva che: "*il processo di conservazione di cui ai commi precedenti è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489*".

## Sanzioni mancata conservazione digitale

Le fatture elettroniche vanno conservate in formato elettronico e non cartaceo,

la mancata conservazione sostitutiva delle stesse non permette l'esibizione nel formato (elettronico) ed è pertanto sanzionabile come la mancata esibizione dei libri, delle scritture contabili e dei documenti fiscali (art.52 del DPR n.633/72).

**La sanzione prevista varia da € 1.032,91 a € 7.746,85** ed il mancato adempimento non dà diritto al contribuente di avvalersi ai fini accertativi dell'esibizione dei documenti non conservati a norma.

## Conservazione sostitutiva e digitale dei documenti fiscali

Quindi, se lo sviluppo del digitale anche nella vita d'impresa e negli studi professionali presenta da un lato numerosi vantaggi, in parallelo, impone di confrontarsi con regole specifiche.

La **conservazione sostitutiva o elettronica a norma** è un processo regolamentato per legge, ed è il CAD (Codice dell'Amministrazione Digitale) a fornire i criteri da seguire. Non si tratta della semplice archiviazione di un documento su un supporto informatico, ma di un iter che deve rispettare specifici requisiti.

Conservazione sostitutiva e digitale sono termini che vengono spesso utilizzati come sinonimi, seppur si riferiscano a due processi differenti.

Se è vero che in ambedue i casi la finalità è quella di conservare nel rispetto delle regole del **CAD documenti fiscalmente rilevanti**, si parla di **conservazione sostitutiva** per indicare la **dematerializzazione** di documenti nati in formato analogico, e quindi cartaceo. Conservazione sostitutiva significa digitalizzare i documenti cartacei e **conferirne la stessa valenza civica e fiscale**, "bloccandone" la forma, il contenuto e il tempo attraverso la firma digitale e la marca temporale.

Con il termine **conservazione digitale** ci si riferisce a tutti quei documenti nati in formato elettronico e che, come indicato nelle linee guida AgID, già presentano le caratteristiche **dell'immodificabilità** e dell'**identificazione univoca e persistente**. I documenti "nativi digitali" sono inoltre muniti di **firma o sigillo elettronico**.

In sintesi:

**CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA** (opzionale)-- dematerializzazione ed archiviazione digitale documenti nati in formato analogico;

**CONSERVAZIONE DIGITALE** (obbligatoria)- archiviazione digitale documenti "nativi digitali" (es. fatture elettroniche).

Come sopra indicato, quindi la **conservazione elettronica** e la **conservazione sostitutiva** dei documenti fiscali sono due processi ben differenziati.

Inoltre, per i documenti nati in digitale, (es fatture elettroniche), è **obbligatorio** procedere con la conservazione elettronica.

Per i documenti cartacei, la conservazione sostitutiva è invece opzionale.

In entrambi i casi, il processo deve preservare le caratteristiche dell'**autenticità, integrità, affidabilità, leggibilità e reperibilità dei documenti**.

### **CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA: REGOLE DI FUNZIONAMENTO.**

La conservazione sostitutiva in modalità elettronica dei documenti fiscali è regolamentata dal **Decreto Ministeriale del MEF del 17 giugno 2014**.

L'articolo 2 prevede che i documenti informatici rilevanti a fini fiscali debbano avere le caratteristiche di "immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità".

Il **processo di conservazione** deve essere effettuato:

- nel rispetto delle norme del Codice civile, del CAD (Codice dell'Amministrazione Digitale) delle relative regole tecniche, e delle altre norme tributarie relative alla corretta tenuta della contabilità;
- in modo che 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 tali informazioni siano obbligatoriamente previste.

È inoltre fondamentale che il **processo di conservazione dei documenti elettronici** termini con l'apposizione della marca temporale e della firma elettronica.

**Scadenza:** il processo di conservazione deve concludersi entro **tre mesi** dalla scadenza per la presentazione della **dichiarazione annuale dei redditi**. Per effetto di quanto previsto dal decreto Sostegni n. 41/2021, il termine è **prorogato di tre mesi per i documenti relativi al 2020**.

Per quel che riguarda la procedura operativa, il processo di conservazione è solitamente **affidato a soggetti terzi accreditati**, i "conservatori", che garantiscono il rispetto delle norme previste dal CAD e della normativa fiscale in materia.

Si può scegliere anche di gestire internamente il processo di conservazione, seppur

si tratti di un'attività che richiede competenze specifiche e un iter complesso: non si tratta di un semplice processo di "archiviazione sul proprio pc", ma di un complesso di regole e procedure che richiede tempo e adeguata conoscenza della materia.

Sono numerosi i documenti di prassi prodotti dall'Agenzia delle Entrate relativamente alla **conservazione sostitutiva di documenti fiscalmente rilevanti**. Tra queste, citiamo la **risposta all'interpello n. 236 pubblicata il 9 aprile 2021**.

*Con la risposta ad interpello n. 236 del 9 aprile 2021 l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, in materia di tenuta e conservazione di registri e libri contabili informatici, l'imposta di bollo deve essere corrisposta con modalità esclusivamente telematica mediante modello di pagamento F24 con il codice tributo "2501" denominato "imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014", ai sensi dell'articolo 6 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014. Nella risposta fornita l'Agenzia delle Entrate riepiloga anche, in relazione alla normativa vigente, come i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico che : a) ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo (o sesto per il solo 2019) mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica; b) entro tale momento (terzo/sesto mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) vanno posti in conservazione nel rispetto del D.M. del 17 giugno 2014, del D. Lgs. n. 82/2005 e dei relativi provvedimenti attuativi laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, ovvero stampati in caso contrario.*

**Immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità** sono le caratteristiche della conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti a fini fiscali, tra cui (come elencato nella **circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006**):

- libro giornale e libro degli inventari;
- scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- scritture ausiliarie di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Oltre a specificare i criteri e le caratteristiche per la conservazione a norma dei documenti fiscali, l’Agenzia delle Entrate ha evidenziato che **archiviazione elettronica** e conservazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali restano concetti e **adempimenti distinti**, seppur in continuità.

I documenti fiscali tenuti facoltativamente in formato elettronico devono essere posti in conservazione elettronica o, in alternativa, in formato analogico. E come abbiamo più volte sottolineato nel corso del nostro articolo: *“Non basta archiviare sul proprio pc o su altro supporto informatico la documentazione prodotta”*.

### **CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA: LA FIGURA DEL RESPONSABILE**

In data 11 settembre 2020 l’AgID ha pubblicato le “Linee Guida sulla formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici”.

Tra le indicazioni contenute, di seguito ci soffermiamo sul ruolo del **responsabile della conservazione**, figura prevista dal Codice dell’Amministrazione Digitale.

Questi definisce e attua le politiche complessive del sistema di conservazione, e ne governa la gestione con responsabilità e autonomia.

In particolare, il responsabile della conservazione si occupa della **gestione dell’intero processo**, anche al fine di garantirne la conformità nel tempo sulla base dell’evoluzione normativa, monitora la corretta funzionalità del sistema di conservazione e periodicamente, con cadenza non superiore a 5 anni, verifica l’integrità e la leggibilità dei documenti.

Il suo compito è quindi di gestire a 360° il processo di conservazione, garantendone la sicurezza ed assicurandosi che i documenti restino leggibili e accessibili nel tempo.

A lui è inoltre affidato il compito di **redigere il manuale di conservazione**, che deve illustrare dettagliatamente l’organizzazione, i soggetti coinvolti e i ruoli svolti dagli stessi, il modello di funzionamento, la descrizione del processo, la descrizione delle architetture e delle infrastrutture utilizzate, le misure di sicurezza adottate e ogni altra informazione utile alla gestione e alla verifica del funzionamento, nel tempo, del sistema adottato.

I **vantaggi** legati **della conservazione digitale** sono molteplici:

- **si eliminano una serie di costi** (direttamente connessi alla conservazione cartacea dei documenti)
- **si azzerano il rischio** di smarrimento o distruzione di un documento

- **si rendono efficienti i processi** di ricerca e consultazione dei documenti.

Infine, la conservazione digitale equipara, se si rispettano determinate condizioni, i documenti cartacei con quelli elettronici e permette ad aziende private e pubbliche amministrazioni di **eliminare o ridurre i costi legati alla stampa, allo stoccaggio, all'archiviazione, all'imposta di bollo dei giornali bollati.**