

Il decreto abroga dal 27/06/2014 il D.M. 23/01/2004, recante disposizioni sulla conservazione elettronica dei documenti fiscali, che continuano ad applicarsi ai documenti già conservati fino a tale data. Tra le principali novità: conservazione delle fatture elettroniche fino a tre mesi dalla scadenza prevista per la dichiarazione annuale (art. 7, comma 4-ter, del D.L. 357/1994); semplificazioni nell'assolvimento dell'imposta di bollo.

Sarah UNGARO è avvocato del Foro di Lecce ed ha conseguito il diploma della Scuola di Specializzazione per le professioni legali. Collabora con il D&L Department dello Studio Legale Lisi occupandosi prevalentemente di e-government, formazione e conservazione digitale dei documenti informatici, cloud, fatturazione elettronica, privacy e della redazione di contratti. hÈ autrice di pubblicazioni in materia di diritto delle nuove tecnologie.

LE NUOVE REGOLE SULLA CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI AI FINI DEGLI OBBLIGHI FISCALI

di Sarah UNGARO

Uno degli obiettivi previsti dall'Agenda digitale italiana⁽¹⁾, già contemplato nel D.L. 179/2012⁽²⁾, riguarda gli interventi in materia di pagamenti e fatturazione elettronica.

In tale prospettiva, una delle principali novità normative introdotte nel panorama della digitalizzazione in questi ultimi mesi è stata certamente l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica per molte PA⁽³⁾ centrali, a partire dallo scorso 6 giugno 2014⁽⁴⁾, che ha coinvolto, di conseguenza, anche gli operatori economici fornitori delle stesse⁽⁵⁾. Su questi nuovi adempimenti e sulle relative criticità, dunque, si sono concentrate le perplessità degli operatori del settore, i quali hanno dovuto necessariamente anche porsi il problema della conservazione a norma delle fatture elettroniche emesse.

Si era inteso promuovere la diffusione della fatturazione elettronica tra soggetti privati già con la Direttiva 2010/45/UE (recepita in Italia dalla legge 228/2012 che aveva modificato il D.P.R. 633/1972), emanata con lo scopo di addvenire a una maggiore semplificazione delle norme in materia di fatturazione, anche stabilendo la parità di trattamento tra le fatture cartacee e quelle elettroniche: la Direttiva, in effetti, stabilisce che a queste ultime devono essere applicate le stesse procedure previste per le fatture cartacee, senza alcun aumento degli oneri amministrativi.

Nell'ottica di favorire l'adozione di processi di conservazione elettronica e di semplificare le norme previste per la conservazione digitale dei documenti rilevanti ai fini fiscali e tributari, pertanto, è stato recentemente emanato il DMEF (Decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze) 17 giugno 2014, recante "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto", che ha abrogato il previgente DMEF 23 gennaio 2004. Con questo nuovo provvedimento, infatti, sono state introdotte alcune interessanti novità allo scopo di rendere la conservazione elettronica delle fatture e dei documenti fiscalmente rilevanti più semplice e meno farragginosa.

Innanzitutto **è stato abrogato il termine di 15 giorni per la conservazione delle fatture**, come si desume dal comma 3 dell'art. 3 del provvedimento, il quale dispone 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". Da ciò deriva che il processo di conservazione delle fatture elettroniche è stato allineato a quello di libri e registri contabili e dovrà essere completato entro il termine di tre mesi dalla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione annuale.

A tal proposito, occorre chiarire che la citata abrogazione del termine di 15 giorni per la conservazione delle fatture elettroniche risulta già in vigore, poiché, in base a quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 7, le disposizioni di cui al previgente DMEF 23 gennaio 2004 continueranno ad applicarsi solo ed esclusivamente ai documenti già conservati, e non anche alle fatture elettroniche non ancora conservate. Ciò vale anche qualora il sistema di conservazione non sia stato adeguato alle nuove norme del DMEF 17 giugno 2014. Pertanto, tutte le fatture elettroniche non ancora conservate alla data del 27 giugno 2014 (in cui è entrato in vigore il nuovo DMEF) possono essere conservate entro il termine di tre mesi dalla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione annuale: per la conservazione a norma delle stesse, dunque, può correttamente ritenersi abrogato il termine di 15 giorni⁽⁶⁾.

Sempre nell'ottica della semplificazione che sembra aver ispirato la ratio delle nuove norme, **l'art. 6 del DMEF 17 giugno 2014 stabilisce poi che il pagamento dell'imposta di bollo debba avvenire in un'unica soluzione, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, e non dovranno più effettuarsi le comunicazioni preventive e consuntive finora richieste.**

Inoltre, con l'entrata in vigore del nuovo DMEF 17 giugno 2014, tra le novità riguardanti la disciplina della conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali e tributari vi è sicuramente **l'implicita abrogazione dell'invio telematico all'Agenzia delle Entrate dell'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione**, finora previsto dall'art. 5 del previgente DMEF 23 gennaio 2004.

Sul punto, sebbene emerga chiaramente dalle nuove norme che l'invio dell'impronta non sia più contemplato per i documenti conservati dal 27 giugno 2014 - data di entrata in vigore del nuovo DMEF - altrettanto chiaro non risulta, invece, il regime per i documenti conservati nel 2013 e per quelli conservati antecedentemente al 27 giugno di quest'anno.

Sulla questione, l'art. 7, comma 3, del DMEF 17 giugno 2014 stabilisce che *"le disposizioni di cui al decreto 23 gennaio 2004 continuano ad applicarsi ai documenti già conservati al momento dell'entrata in vigore del presente decreto"*.

Alla luce delle nuove disposizioni, dunque, sembrerebbe a prima vista che l'impronta per i documenti conservati nel 2013 debba essere comunque inoltrata all'Agenzia delle Entrate.

Infatti, al momento dell'Entrata in vigore del DMEF 17 giugno 2014 i documenti fiscali relativi al 2013 dovrebbero essere già stati correttamente conservati ai sensi del DMEF 23 gennaio 2004, il quale prevede anche l'invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate. Alla luce di quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 7 del DMEF 17 giugno 2014, quindi, dovendosi applicare ai documenti conservati nel 2013 le norme del DMEF 23 gennaio 2004, l'interpretazione delle attuali disposizioni potrebbe portare a ritenere che per gli stessi documenti debba comunque inviarsi l'impronta all'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, occorre considerare che all'art. 5 del previgente DMEF 23 gennaio 2004 si prevedeva che *"entro il mese successivo⁽⁷⁾ alla scadenza dei termini stabiliti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione, ove designato, al fine di estendere la validità dei documenti informatici trasmette alle competenti Agenzie fiscali, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale"*.

A ben vedere, però, l'esigenza di *"estendere la validità dei documenti informatici"* non dovrebbe più essere ritenuta attuale se si considera che tale *ratio* normativa è stata da tempo superata con l'estensione della validità delle marche temporali a venti anni (art. 49 del D.P.C.M. 30 marzo 2009, poi art. 53 del D.P.C.M. 22 febbraio 2013): tale motivazione, quindi, viene a cadere come presupposto dell'invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate.

In definitiva, considerando i termini che erano previsti per l'invio dell'impronta, e in virtù dell'abrogazione dell'adempimento in questione nell'attuale DMEF 17 giugno 2014, **si potrebbe comunque considerare ormai priva di ratio giuridica la comunicazione dell'impronta per i documenti fiscalmente rilevanti del 2013**, in quanto tale invio non sarebbe più giustificato da alcuna specifica esigenza formale e sostanziale. Inoltre, occorre considerare che la previsione relativa all'invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate nasceva espressamente *"al fine di estendere la validità dei documenti informatici"*, non incidendo, dunque, in alcun modo sulla corretta conservazione degli stessi.

A riprova della sostanziale indifferenza dell'invio dell'impronta dell'archivio all'Agenzia delle Entrate ai fini della corretta conservazione, sembra deporre anche la previsione di cui al comma 4 dell'art. 7 del DMEF 17 giugno 2014, che, prevedendo la possibilità di riversare i documenti già conservati in un sistema di conservazione tenuto in conformità alle nuove regole tecniche, non fa comunque menzione dell'obbligo di invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate⁽⁸⁾. Sulla scorta di tale disposizione, dunque, i documenti fiscali relativi al 2013 e al 2014, già correttamente conservati ai sensi delle regole tecniche previgenti (che prevedevano l'invio dell'impronta all'Agen-

zia delle Entrate), potrebbero essere tranquillamente "riversati" in un sistema di conservazione tenuto in conformità al nuovo DMEF, il quale in ogni caso non prevede l'invio dell'impronta.

Analoga conclusione potrebbe trarsi per i documenti rilevanti ai fini fiscali relativi al 2014: in effetti - pur se il relativo processo di conservazione (apposizione di firma e marca) abbia avuto inizio prima dell'entrata in vigore del nuovo DMEF - potendosi ritenere ancora non concluso il processo di conservazione dell'archivio dei documenti fiscalmente rilevanti per l'anno 2014, si potrebbe comunque evitare l'invio dell'impronta.

In estrema sintesi, dunque, **sembra potersi ritenere superfluo l'invio dell'impronta dell'archivio dei documenti informatici fiscalmente rilevanti relativi all'anno 2013 e all'anno 2014**: tuttavia, l'interpretazione delle norme a cui si è fatto cenno può ritenersi valida sempre qualora non intervengano diverse istruzioni da parte dall'Agenzia delle Entrate⁽⁹⁾. ©

NOTE

1. Istituita il 1° marzo 2012 con Decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione; il Ministro per la coesione territoriale; il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e il Ministro dell'economia e delle finanze.
2. Decreto Legge del 18 ottobre 2012, n. 179 *"Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese"* (c.d. Decreto Crescita 2.0), conv. in Legge 221/2012.
3. Anche le pubbliche amministrazioni italiane, infatti, sono coinvolte nella diffusione dei processi di pagamento telematico e di fatturazione elettronica nelle transazioni previsti dall'Agenda digitale europea: tale obiettivo è perseguito dal legislatore con la disciplina di un articolato sistema di incassi e pagamenti predisposto per il settore pubblico, allo scopo di favorire sia una maggiore semplificazione e razionalizzazione, sia la trasparenza, il monitoraggio e la rendicontazione della spesa pubblica. Ovviamente, tali processi coinvolgono non solo le amministrazioni centrali e locali, ma anche i cittadini, i fornitori delle PA e gli intermediari.
4. In particolare, il calendario predisposto dal legislatore nella normativa citata prevede le seguenti date da cui decorrerà l'obbligo di fatturazione elettronica per le PA: 6 giugno 2014, per Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza; 31 marzo 2015, per gli altri Enti nazionali e per gli Enti locali, come stabilito dal D.L. 24 aprile 2014, n. 66, conv. in Legge 23 giugno 2014, n. 89.
5. Ai sensi della nuova formulazione dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972, così come modificato dalla Legge 228/2012 che ha recepito la Direttiva 2010/45/UE, è stabilito che *"le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente"*, quindi, attualmente, ai sensi del DMEF 17 giugno 2014. Il fornitore, dunque, è tenuto ad assicurare la conservazione delle fatture elettroniche (come quelle trasmesse alla PA attraverso il Sistema di Interscambio) in modalità elettronica.
6. Tale termine, peraltro, costituiva un onere ulteriore rispetto al regime previsto per le fatture cartacee, poiché risultava esclusivamente riferibile alle fatture elettroniche.
7. I mesi in seguito sono diventati 4.
8. Il comma 4 dell'art. 7 del DMEF 17 giugno 2014 recita *"i documenti conservati in osservanza delle regole tecniche di cui al comma 3 possono essere riversati in un sistema di conservazione elettronico tenuto in conformità delle disposizioni del presente decreto"* utilizzando ancora il concetto di "riversamento", contemplato nella ormai abrogata Deliberazione Cnipa 11/2004, al posto di "copia" o "duplicato", presenti nelle nuove regole tecniche di cui al DPCM 3 dicembre 2013.
9. Per chiarire questo punto, l'Associazione ANORC intende promuovere a breve un'istanza di consulenza giuridica per richiedere un intervento ufficiale dell'Agenzia delle Entrate sulle questioni relative all'invio dell'impronta dell'archivio informatico dei documenti rilevanti ai fini fiscali oggetto di conservazione. ♦