

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N.63- del 29.12.2015

OGGETTO: CONSERVAZIONE ELETTRONICA DEI DOCUMENTI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI: OBBLIGHI FISCALI E ADEMPIMENTI PERIODICI

Come noto, il D.M. 17 giugno 2014 (entrato in vigore il 27 giugno 2014) ha definito le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari e della loro riproduzione su diversi tipi di supporto, nonché le modalità di conservazione elettronica dei predetti documenti, ai fini della loro rilevanza fiscale, sostituendo integralmente il D.M. 23 gennaio 2004.

Si riepilogano di seguito gli obblighi e gli adempimenti fiscali previsti dal decreto, alcuni dei quali hanno come termine di scadenza il 31/12/2015.

Assolvimento dell'imposta di bollo

L'art. 6, del D.M. 17/06/2014, nel disciplinare le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari, stabilisce, al comma 1, che *"l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica."*

Come evidenziato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 28/04/2015, per **"documenti informatici fiscalmente rilevanti"** **ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo** nei modi previsti dal Decreto, devono intendersi i libri e registri di cui all'art. 16, lettera a), della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642 del 1972 e le fatture, note e simili di cui all'art. 13, n. 1, della tariffa, parte prima, allegata al citato DPR.

L'imposta è corrisposta mediante il modello di pagamento F24, con modalità esclusivamente telematica, indicando:

- nel campo "Codice tributo", il **codice "2501"**, denominato *"imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014"* (istituito con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 106 del 2 dicembre 2014), che deve essere esposto nella sezione "Erario" del modello;
- nel campo "Anno di riferimento", l'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, (es. per l'imposta di bollo assolta sui documenti relativi al 2015, l'anno da indicare sarà il 2015, anche se il versamento dell'imposta di bollo verrà effettuato nel 2016);

Qualora il contribuente intenda avvalersi del ravvedimento operoso ex art. 13, D.Lgs. 472/1997, nel modello F24 dovrà altresì indicare:

- nel campo "Codice tributo", i seguenti codici tributo, istituiti con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 32 del 23 marzo 2015, che devono essere esposti anch'essi nella sezione "Erario" del modello:
 - o "2502", denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014 – SANZIONI";
 - o "2503", denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014 – INTERESSI".

- nel campo "Anno di riferimento", l'anno d'imposta per cui si effettua il versamento (es. nel caso di regolarizzazione nell'anno 2016 dell'imposta di bollo sui documenti relativi al 2015, l'anno da indicare sarà il 2015);

Per quanto riguarda i termini di pagamento, il comma 2 dell'art. 6 del D.M. prevede che *"il pagamento dell'imposta relativa alle fatture, agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio"*.

L'Amministrazione Finanziaria, nella citata Risoluzione n. 43/E del 8/04/2015, ha precisato che "l'anno" deve essere inteso come **anno solare** e che l'imposta relativa alle fatture, agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati deve essere calcolata in relazione a tale periodo, coerentemente con l'interpretazione già resa con la circolare n. 5/E del 29/02/2012 con riferimento al previgente D.M. del 23 gennaio 2004.

Ciò significa che il **versamento dell'imposta di bollo, relativo ai documenti informatici emessi o utilizzati nell'anno 2015, dovrà essere effettuato entro il 29 aprile 2016 (essendo il 2016 un anno bisestile)**, a prescindere quindi dal fatto che il contribuente abbia un periodo d'imposta coincidente o meno con l'anno solare.

La modalità di assolvimento dell'imposta di bollo adottata dal D.M. 17/06/2014 differisce completamente dalla omologa modalità disposta dal precedente D.M. 23/01/2004, atteso che:

- il D.M. del 2004 stabiliva due distinti momenti di pagamento: il primo, ante utilizzo/emissione di documenti, su base presuntiva, ed il secondo entro il 31 gennaio dell'anno successivo, sul numero reale dei documenti informatici utilizzati/emessi, effettuato con il modello F23.

Inoltre, sanciva l'obbligo di presentazione di due apposite comunicazioni all'Ufficio delle Entrate, una preventiva e l'altra successiva, contenenti gli estremi dei versamenti effettuati, che dovevano avvenire nei medesimi termini sopra detti;

- il D.M. del 2014 prevede, invece, che il pagamento dell'imposta di bollo avvenga con il modello F24, in un'unica soluzione e successivamente alla messa in uso dei registri o all'emissione di fatture (ed esattamente, entro 120 giorni dalla chiusura dell'anno solare), senza l'invio di alcuna comunicazione all'Ufficio delle Entrate.

Imposta di bollo su libri e registri

L'art. 6, co. 3, del nuovo D.M., analogamente al precedente decreto, dispone che *"L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, tenuti in modalità informatica, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse"*.

Atteso che anche il precedente decreto prevedeva l'assolvimento dell'imposta di bollo ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse, si ritiene tuttora valida l'interpretazione fornita dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 161/E del 9 luglio 2007, nella quale è stato precisato che *"per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Dunque, se si guarda al libro degli inventari, per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite - nonché la registrazione della nota integrativa - mentre per il libro giornale il concetto di registrazione va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate"*.

Imposta di bollo su fatture elettroniche

Per quanto concerne le fatture elettroniche, l'art. 6, comma 2, del nuovo decreto stabilisce che *"le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo devono riportare specifica annotazione di assolvimento dell'imposta ai sensi del presente decreto"*.

In sostanza, ciò significa che le fatture elettroniche, se soggette ad imposta di bollo, devono riportare l'annotazione "assolvimento dell'imposta di bollo ai sensi dell'art. 6, c. 2, del D.M. Economia e Finanza del 17/06/2014", nonché l'indicazione dell'importo stesso dell'imposta dovuto sulla fattura.

Gli importi dovuti per l'imposta di bollo sono quelli previsti dal D.P.R. n. 642/1972.

Adempimenti fiscali

Per quanto attiene al processo di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari, in via preliminare occorre segnalare che, stante la mancanza di precisazioni ministeriali successive al D.M. 17/06/2014, per l'individuazione dei «**documenti rilevanti ai fini tributari**» ai fini della conservazione elettronica, si deve continuare a fare riferimento al paragrafo 2 della Circolare dell'Agencia delle Entrate 36/E del 6/12/2006, nel quale, con un'elencazione a carattere meramente esemplificativo, vengono annoverati in tale categoria:

- libro giornale e libro degli inventari;
- scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali (ad es. prima nota, libro cassa, ecc..)
- libro di magazzino;
- libro dei cespiti ammortizzabili;
- bilancio d'esercizio, corredato dalle relazioni previste dalla legge (relazione sulla gestione, relazione del collegio sindacale, relazione del revisore legale);
- registri Iva (registro delle fatture emesse, registro degli acquisti, registro dei corrispettivi, ecc.);
- dichiarazioni fiscali;
- libri sociali;
- fatture e documenti simili;
- modulistica relativa ai pagamenti (ad esempio, modelli F24 ed F23).

Ciò premesso in merito agli specifici adempimenti fiscali connessi al processo di conservazione elettronica, si osserva che il D.M. 17/06/2014 - dopo avere disposto all'art. 2 la necessità che il formato adottato garantisca, in ogni caso, l'immodificabilità, l'integrità, l'autenticità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico - ha previsto:

- a) all'art. 3, comma 1, lettera a), il rispetto delle norme del Codice civile, delle disposizioni del Codice di Amministrazione Digitale (D.Lgs. 82/2005) e delle relative regole tecniche decreti attuativi (D.P.C.M. 03/12/2013), e delle "altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità", con una dizione che appare più articolata rispetto alla precedente formulazione di cui al decreto del 2004, la quale si limitava ad esigere il rispetto dell'ordine cronologico e l'assenza di soluzione di continuità nel periodo di imposta;
- b) all'art. 3, comma 1, lettera b), la necessità 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 (elementi invariati rispetto a quanto già previsto dal decreto del 2004), fermo restando che, con successivi provvedimenti delle competenti Autorità fiscali, potranno essere previste ulteriori chiavi di ricerca e di estrazione dati (elemento innovato);
- c) all'art. 3, comma 3, l'uniformazione del termine di conservazione elettronica per tutti i documenti informatici.

Viene infatti stabilito che **il processo di conservazione dei documenti con valenza fiscale deve essere "effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, co. 4-ter, D.L. 10 giugno 1994, n. 357", quindi entro tre mesi dal termine di presentazione delle relative dichiarazioni annuali;**

- d) all'art. 3, comma 2 e all'art. 4, comma 1, l'obbligo che la conservazione sostitutiva termini con l'apposizione della firma elettronica qualificata, o basata su certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali, nonché con l'apposizione del riferimento temporale, opponibile a terzi, sul pacchetto di archiviazione.

Con riferimento al termine di esecuzione del processo di conservazione elettronica (lettera c) sopra enumerata), dall'analisi della norma si traggono le seguenti considerazioni:

- per i libri ed i registri che hanno un collegamento con i tributi per i quali è prevista la dichiarazione annuale, viene confermato *ex lege* un orientamento già assunto dall'Amministrazione Finanziaria in vigore del precedente D.M. 23/01/2004, secondo il quale la cadenza annuale per la conservazione elettronica già veniva fatta coincidere con il termine imposto dall'art. 7, co. 4-ter, D.L. n. 357/1994, dovendo quindi avvenire entro tre mesi dal

termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo oggetto di registrazione (Ris. Ag. Entrate n. 161/E del 9 luglio 2007, Ris. Ag. Entrate n. 85/E dell'11 marzo 2008; Circ. Ag. Entrate n. 36/E del 06/12/2006, paragrafo 7.1.2);

- per le fatture elettroniche è stato **eliminato l'obbligo di conservazione quindicinale** (fissato dall'abrogato art. 3, co. 2, D.M. 23/01/2004), ed allineato il termine per la loro conservazione elettronica a quello per la conservazione di libri e registri obbligatori ai fini tributari, con conseguente attuale **obbligo di conservazione sostitutiva entro tre mesi dal termine di presentazione della relativa dichiarazione IVA annuale.**

Pertanto:

per le fatture elettroniche emesse o ricevute nel 2014, il 31/12/2015 è il termine di scadenza per l'effettuazione della conservazione sostitutiva.

Si ritiene che per la conservazione elettronica si debba fare riferimento alle fatture attive emesse e alle fatture d'acquisto ricevute, in linea con l'interpretazione fornita dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/2006;

- per i libri e registri che non hanno un collegamento con tributi per i quali è prevista la dichiarazione annuale, la conservazione dovrà essere effettuata, in base alla data di formazione del documento, con cadenza annuale e dovrà essere completata entro un anno dalla formazione del documento (Ris. Ag. Entrate n. 161/E del 09/07/2007).

Ovviamente, rimane impregiudicata la facoltà, per il contribuente, di operare la conservazione con scadenze temporali inferiori.

Inoltre, qualora siano in corso controlli ed ispezioni da parte degli organi competenti, occorre procedere alla suddetta conservazione in via anticipata rispetto alla cadenza stabilita dalla norma (cfr. Circ. Ag. Entrate n. 36/2006; Ris. Ag. Entrate n. 85/2008).

Abrogazione dell'obbligo di comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico

Con il D.M. 17/06/2014 è stato abrogato l'intero D.M. 23/01/2004, sopprimendo conseguentemente anche l'obbligo di invio dell'impronta dell'archivio informatico e della marca temporale, all'Agenzia delle Entrate, previsto dall'art. 5, co. 1, dell'abrogato decreto.

Invero, in base a tale disposizione, i soggetti che effettuavano la conservazione sostitutiva di documenti informatici erano tenuti alla trasmissione all'Agenzia delle Entrate della comunicazione sia dell'impronta dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari, sia della relativa sottoscrizione elettronica e sia della marca temporale, entro il quarto mese successivo alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relative alle imposte sui redditi, IRAP ed IVA, avendo tale invio la finalità di "estendere la validità dei documenti informatici".

Con la Risoluzione n. 4/E del 19/01/2015, l'Agenzia delle Entrate ha puntualizzato alcuni concetti:

- ha evidenziato che l'attuale disciplina delle marche temporali prevede un'estensione della loro validità fino a vent'anni e oltre, alla luce dell'articolo 49 del D.P.C.M. 30 marzo 2009 (replicato dall'art. 53 del D.P.C.M. 22 febbraio 2013), il quale dispone che: "*tutte le marche temporali emesse da un sistema di validazione sono conservate in un apposito archivio digitale non modificabile per un periodo non inferiore a venti anni ovvero, su richiesta dell'interessato, per un periodo maggiore, alle condizioni previste dal certificatore. La marca temporale è valida per il periodo di conservazione stabilito o concordato con il certificatore di cui al comma 1*";
- poiché tale previsione ha superato, di fatto, la necessità di estendere la validità dei documenti informatici, originariamente soddisfatta con l'obbligo periodico di trasmissione dell'impronta informatica e della marca temporale, si ricorda che l'Agenzia ha asserito che **tale obbligo di trasmissione non risulta più necessario**, neppure per i documenti conservati, con conservazione elettronica, prima dell'entrata in vigore del D.M. 17 giugno 2014.

Violazione degli obblighi di conservazione elettronica

Per quanto concerne gli effetti della violazione degli obblighi di conservazione elettronica, in assenza di indicazioni recenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, aggiornate alla luce del D.M. 17/06/2014, si ritiene che permanga la validità dei chiarimenti forniti con la citata Circolare n. 36/2006, nella quale è stato posto in evidenza che *"qualora il processo di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie non venga effettuato in conformità alle disposizioni recate dal decreto, in linea di principio detti documenti non sono più validamente opponibili all'Amministrazione finanziaria. In sede di controllo, pertanto, è demandata a quest'ultima la valutazione delle irregolarità commesse nel processo di conservazione dei documenti informatici, al fine di orientare l'eventuale attività di accertamento e di rettifica"*.

In particolare, sia relativamente alle fatture elettroniche, che agli altri documenti informatici, è stato affermato che *"qualora il contribuente, direttamente o tramite un terzo, abbia omissso la conservazione delle fatture elettroniche, o non l'abbia effettuata secondo le modalità prescritte dal decreto, ovvero abbia commesso irregolarità formali nella conservazione dei documenti informatici, tanto gravi, numerose e ripetute da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procederà nei suoi confronti ad **accertamento induttivo**", ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 (ai fini di imposte dirette ed IRAP) e dell'art. 55, D.P.R. n. 633/1972 (ai fini IVA).*

Oltre a ciò, anche se le irregolarità nel processo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti non sono tali da giustificare il ricorso a metodi induttivi di accertamento, al contribuente potranno essere irrogate le sanzioni di cui all'articolo 9 del D.Lgs. 471/1997, applicabili nel caso di violazione degli obblighi relativi alla contabilità (tale norma, recentemente modificata dal D.Lgs. 158 del 24/09/2015, nella versione attuale stabilisce che *"chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000"*).