

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 24 – del 24.05.2017

TERMINI PER LA STAMPA DI REGISTRI CONTABILI E PER LA CONSERVAZIONE ELETTRONICA DEI DOCUMENTI INFORMATICI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI – CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE (RISOLUZIONE N. 46/E DEL 10 APRILE 2017)

Con la Risoluzione 46/E del 10 aprile 2017, l’Agenzia delle Entrate ha emanato alcuni importanti chiarimenti in merito alla definizione di “documento informatico” rilevante anche ai fini tributari, alle modalità di produzione e di conservazione elettronica di tali documenti, nonché in merito ai termini per la conservazione elettronica degli stessi, evidenziando, in via preliminare, che le disposizioni normative che consentono la produzione e la conservazione dei documenti contabili in modo informatizzato sussistono da tempo e che sono attualmente contenute nel D.M. 17 giugno 2014 (“*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*”), sostitutivo del previgente D.M. 23 gennaio 2004.

I suddetti chiarimenti sui termini valgono evidentemente anche per la stampa su carta dei registri contabili.

Di seguito si riassumono i punti principali della risoluzione.

1) DEFINIZIONE DI “DOCUMENTO INFORMATICO”

L’Agenzia ha chiarito che, stante il richiamo dell’art. 1 del D.M. 17/06/2014 alla nuova definizione di “documento informatico” contenuta nell’art. 1 del D.Lgs. 82/2005 (cd. “Codice dell’Amministrazione Digitale” – CAD) per “*documento informatico*” si intende, anche ai fini fiscali, e conseguentemente anche ai fini della stampa cartacea/conservazione elettronica, ***“qualsiasi documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti”***

Riprendendo pertanto quanto chiarito dallo stesso Ufficio nella Risoluzione n.158/E del 15/06/2009, l’Agenzia ha affermato che, se “*un documento, carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine un documento informatico, deve essere materializzato su di un supporto fisico per essere considerato giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie*”, un **documento che, al contrario, è dotato dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine un documento “informatico”, sulla base della nuova disciplina, non ha necessità di essere materializzato su supporti fisici, e, quindi, non deve obbligatoriamente essere stampato su carta**, per essere considerato giuridicamente esistente ai sensi delle disposizioni tributarie.

Dunque, in risposta all’interpello del contribuente – che ha posto la questione della conformità alle disposizioni vigenti di una procedura finalizzata ad evitare la stampa su carta dei documenti (fatture e bolle doganali) ricevuti in formato digitale (in formato pdf o in altri formati digitali), con particolare riferimento a documenti per i quali il cessionario/committente è tenuto ad assolvere l’imposta mediante emissione di autofattura o mediante integrazione del documento ricevuto - alla luce del nuovo quadro normativo e superando il precedente, più restrittivo, orientamento espresso con la citata Risoluzione n. 158/2009, l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che i **documenti, ricevuti in formato elettronico, sono da ritenersi comunque “informatici”**:

CONF COOPERATIVE PADOVA
Cod. Fiscale 92099790286

- sia nell'ipotesi in cui il documento digitale sia una **"fattura elettronica" fin dall'origine** (avente, pertanto, i requisiti di cui all'art. 21 D.P.R. n. 633/1972),
- sia nell'ipotesi in cui si tratti di un **documento creato e/o inviato con strumenti elettronici** (ma che non sia una "fattura elettronica" fin dall'origine, in quanto, ad esempio, privo di firma qualificata o digitale dell'emittente),

e, conseguentemente, non è più necessario procedere alla loro stampa.

2) MODALITA' DI INTEGRAZIONE DELLE FATTURE IN FORMATO ELETTRONICO

In secondo luogo, analogamente a quanto già previsto in precedenti documenti di prassi (Circ. n. 45/2005; Ris. 52/2010; Circ. 13/1994), l'Agenzia ha confermato che è possibile integrare le fatture ricevute in formato elettronico (ad esempio, in formato pdf) - per le quali è previsto l'assolvimento dell'IVA da parte di colui che le riceve (come le fatture per acquisti intracomunitari e per altri acquisti in regime di "reverse charge") - mediante la predisposizione di un altro documento, che viene allegato all'immagine della fattura ricevuta e che contiene sia i dati necessari per l'integrazione, sia gli estremi della stessa.

Tale documento può essere predisposto da un apposito software, che provvede alla relativa conservazione sostitutiva con la fattura di riferimento, senza che sia in alcun modo necessaria la stampa in formato cartaceo di entrambi i suddetti documenti (fattura ricevuta e documento integrativo).

3) MODALITA' DI PROTOCOLLAZIONE E REGISTRAZIONE DEI DOCUMENTI

Un altro argomento rilevante di tale risoluzione attiene alle regole di protocollazione e registrazione dei documenti contabili.

Le disposizioni di cui agli articoli 25 e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, infatti, prevedono che sia assicurata l'ordinata rilevazione del documento di acquisto e l'univocità dell'annotazione nei registri contabili.

Secondo l'Agenzia, in linea con i precedenti pronunciamenti (Ris. 318/E del 07/11/2007 e Ris. 153/E del 10/10/2000), *"tale obiettivo è conseguito mediante l'attribuzione al documento di acquisto del "numero di protocollo" di corrispondenza all'atto della ricezione e del "numero progressivo IVA" all'atto della registrazione. Non è necessario che il numero progressivo di registrazione sul registro IVA coincida con il numero di protocollo di ricezione. L'annotazione di entrambi i numeri attribuiti alla fattura di acquisto, sia sul registro dei protocolli di arrivo sia sul registro IVA degli acquisti, assicura la univoca correlazione tra i dati contenuti nel documento ed i dati registrati nei menzionati registri. Ne consegue che dal registro del protocollo di arrivo si può agevolmente risalire alla registrazione del documento sul registro IVA degli acquisti e, viceversa, dal registro acquisti si può risalire al numero di protocollo di arrivo"*.

E' stato, altresì chiarito dall'Ufficio come *"l'apposizione fisica del "numero progressivo IVA" sul documento originale non sia indispensabile qualora sia assicurata la perfetta corrispondenza dei dati contenuti nella fattura e quelli riportati nel registro IVA degli acquisti e nel registro dei protocolli di arrivo e, in particolare, sia riportato nel registro IVA, con riferimento a ciascun documento, anche il numero progressivo di "protocollo di arrivo"".*

E' in ogni caso indispensabile che, attraverso la consultazione dell'archivio informatico tenuto dal contribuente, sia possibile reperire agevolmente qualsiasi documento originale contraddistinto dal numero di "protocollo di arrivo" e conservato nell'archivio cartaceo.

L'Agenzia ricorda infine che la facoltà di non stampare i documenti sopra illustrati, compreso il registro dei protocolli di arrivo, è consentita solo laddove si proceda alla conservazione in modalità elettronica degli stessi, secondo le formalità previste dalla legge.

4) TERMINI DI STAMPA DI REGISTRI/LIBRI E DI CONSERVAZIONE ELETTRONICA DEI DOCUMENTI INFORMATICI - NOVITA'

In ultima istanza, l'Agenzia fornisce un importante chiarimento in merito ai tempi da rispettare per la conservazione elettronica dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali, ricordando che,

ai sensi dell'art. 3, co. 3, D.M. 17/06/2014 (che rinvia all'art. 7, co. 4-ter, D.L. 357/1994), tale scadenza è collegata al termine per la stampa su carta dei documenti analogici (registri contabili), termine che, come noto, è dato dal terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali.

Al riguardo, viene per la prima volta precisato che, in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, il termine di riferimento per procedere alla conservazione di tutti i documenti informatici (o alla stampa su carta dei registri contabili) "coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché a partire dal periodo d'imposta 2017 i termini di presentazione delle dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA siano disallineati".

In sostanza, la conservazione dei documenti informatici, ai fini della rilevanza fiscale (così come la stampa dei registri contabili), deve essere eseguita entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi come il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

Nella risoluzione vengono inoltre forniti i seguenti esempi:

1. contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare:

un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (1.1.2016-31.12.2016) concluderà il processo di conservazione di tutti i documenti rilevanti ai fini fiscali (documenti IVA e altri documenti) al più tardi entro il **31.12.2017**;

2. contribuente con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare:

un contribuente con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (ad esempio, 1.7.2016-30.6.2017) conserverà i documenti rilevanti ai fini IVA dell'anno 2016 entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi presentata successivamente al 31.12.2016.

Preso, quindi, a riferimento la dichiarazione annuale dei redditi del periodo 1.7.2015-30.6.2016, da presentarsi entro il 31.3.2017, il termine di conservazione dei documenti IVA dell'anno solare 2016 sarà il **30.6.2017**, insieme agli altri documenti fiscalmente rilevanti del periodo 1.7.2015-30.6.2016.

Alla luce di tali chiarimenti, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare, si riporta la seguente tabella, riepilogando i nuovi termini previsti per la stampa dei documenti analogici (registri contabili) e per la conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari.

Per completezza, si ricorda per l'individuazione dei **documenti informatici rilevanti ai fini tributari, ai fini della conservazione elettronica**, stante la mancanza di precisazioni ministeriali successive al D.M. 17/06/2014, si deve continuare a fare riferimento al paragrafo 2 della Circolare dell'Agenzia 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).

I suelencati documenti possono nascere come documenti analogici o come documenti informatici fin dall'origine, ma comunque, prima del processo di conservazione sostitutiva, vengono trasformati in documenti informatici.

Tabella Nuovi termini di stampa e di conservazione sostitutiva per l'anno 2016

Registri contabili/Documentsi informatici rilevanti ai fini tributari	Scadenza della stampa o della conservazione sostitutiva		
	Secondo la normativa e la prassi	Per l'anno 2015	Per l'anno 2016
Registri IVA	Entro 3 mesi del termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi	Entro il 30 dicembre 2016	Entro il 31 dicembre 2017
Fatture elettroniche e altri documenti informatici	Entro 3 mesi del termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi	Entro il 30 dicembre 2016 (conservazione sostitutiva)	Entro il 31 dicembre 2017 (conservazione sostitutiva)
Libro giornale, mastrini, libro degli inventari, registro dei beni ammortizzabili, libro di magazzino, ecc...	Entro 3 mesi del termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi	Entro il 30 dicembre 2016	Entro il 31 dicembre 2017

In proposito, si osserva che, relativamente al 2016, la scadenza per la **presentazione della dichiarazione annuale dei redditi** per le micro-imprese, di cui all'art. 2435-ter C.C., è il 30 settembre 2017, mentre per i soggetti IRES diversi dalle suddette micro-imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, il termine è stato prorogato al 15 ottobre 2017, per effetto dell'art. 13-bis, co.1, D.L. 244/2016 (conv. da L. n. 19/2017) il quale ha previsto, per quest'anno, una proroga di 15 giorni del termine di invio della Dichiarazione dei Redditi e della Dichiarazione IRAP.

Tuttavia, da quanto emerge dalla Risoluzione n. 46/2017, pare desumersi che la posticipazione della scadenza di trasmissione della dichiarazione dei redditi al 15 ottobre 2017 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), non comporti il relativo slittamento del termine per l'esecuzione della stampa dei registri contabili e per l'esecuzione della conservazione sostitutiva dei documenti informatici, dal momento che negli esempi rappresentati dall'Agenzia delle Entrate, e riferiti esplicitamente all'anno 2016, viene indicato il termine del 31 dicembre 2017, e non il termine del 15 gennaio 2018, per la conclusione delle suddette procedure. Occorre pertanto tenere conto di questo orientamento dell'Amministrazione Finanziaria.