

Numerazione unica delle fatture analogiche e fatture elettroniche.

Obblighi di conservazione

Nessuna norma impone che le fatture elettroniche debbano avere una numerazione distinta rispetto alle fatture analogiche. Diciamo subito che tale accorgimento si era reso opportuno in vigore del DM 23/1/2004 al fine di evitare di sottoporre a conservazione sostitutiva tutte le fatture, sia analogiche che elettroniche, a cui era stata attribuita una numerazione unica. Si tratta ora di accertare se il contenuto degli articoli 2 e 3 del DM 17 giugno 2014 reitera gli obblighi previsti dall'articolo 3 comma 1, lettera d) dell'abrogato DM 23 Gennaio 2004 in relazione al "rispetto dell'ordine cronologico" e del divieto di "soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta".

Dall'esame comparato dell'articolo 3 del DM 17/6/2014 rispetto al DM 23/1/2004, si rileva che:

- È stato inserito alla comma 1 lettera a) un generalizzato obbligo di rispetto delle "norme del codice civile", delle "disposizioni del codice dell'amministrazione digitale" e delle "relative regole tecniche" e delle "altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità";
- È stato soppresso l'obbligo di "rispetto dell'ordine cronologico" e il divieto di "soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta".

Per rispondere all'interrogativo posto è necessario verificare se il richiamo alle norme del codice civile, del CAD e delle relative regole tecniche e delle norme tributarie possa in qualche modo ritenersi o meno surrogatorio dei vincoli esistenti nel DM 23/1/2004 e non riprodotti nella nuova versione del Decreto.

Non si può non osservare come il richiamo alle norme del codice civile, tributarie e del CAD sia pleonastico e ridondante. **Pleonastico** in quanto è ovvio che, trattando il DM di conservazione di documenti, libri e registri, il rispetto delle norme civilistiche e fiscali non potrebbe subire deroghe o eccezioni; d'altronde nel preambolo al DM 17 giugno 2014 sono citate tutte le norme civilistiche e fiscali in forza delle quali il Decreto è stato emesso. **Ridondante** in quanto all'articolo 2 vi è un ampio richiamo applicativo sia al Cad che alle regole tecniche¹.

La verifica si sposta quindi sul piano civilistico-fiscale, trattandosi di comprendere se tenere un'unica numerazione per le fatture elettroniche e le fatture analogiche possa dare luogo a violazione di legge.

L'articolo 2220 del Codice Civile, intitolato "Conservazione delle scritture contabili", sancisce che

I. Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.

II. Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

III. Le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti."

L'articolo 22 del DPR 600/1973, intitolato "Tenuta e conservazione delle scritture contabili" opera un rinvio al codice civile e alle leggi speciali.

L'articolo 39 del DPR 633/1972, intitolato "Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti", al comma 3 prescrive 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,*

¹ 1. *Ai fini tributari, la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici, avvengono nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e dell'art. 21, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di fatturazione elettronica.*

2. *I documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità, e utilizzano i formati previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71 del predetto decreto legislativo ovvero utilizzano i formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico.*

comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82². Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente.”

Dal contesto normativo sopra delineato non si ricava alcun elemento che possa indurre a considerare conservate in maniera non conforme alla legge le fatture analogiche, anche qualora vi siano dei salti di numerazione dovuti alla presenza di fatture elettroniche. Nella sostanza è come se l'impresa conservasse le fatture emesse in due raccoglitori separati, uno per le fatture analogiche, uno per quelle elettroniche.

Si può quindi concludere che non sussiste alcun obbligo di conservazione digitale per le fatture analogiche in caso di adozione di una unica numerazione in presenza di fatture elettroniche.

Ma anche ammesso e non concesso che uno zelante verificatore intravedesse profili di illegittimità, questi non potrebbero avere alcuna conseguenza sanzionatoria per il contribuente stante il chiaro disposto del comma 5-bis dell'articolo 6 del Decreto Lgs.vo 472/1997³.

Siracusa, 20 ottobre 2014

Salvatore De Benedictis

² Ossia del D.M. 17 giugno 2014

³ *Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.*