

# Le date rilevanti nei processi di fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva

di Federico Campomori (\*)

L'individuazione della data di emissione di una fattura è determinante sia per le fatture analogiche sia per quelle elettroniche. Dati i dubbi interpretativi è importante chiarire cosa s'intenda per data d'emissione in base alle diverse tipologie di fatture e possibilità d'invio delle stesse.

## La data di emissione

L'individuazione della data di emissione di una fattura, sia essa analogica o elettronica, è di particolare rilevanza ai sensi della normativa vigente in materia di imposte indirette (IVA).

Per quanto riguarda le fatture attive, la data di emissione è determinante per la registrazione delle stesse: l'art. 23 del D.P.R. n. 633/72 stabilisce che il contribuente deve annotare in apposito registro, entro 15 giorni, le fatture emesse «con riferimento alla data della loro emissione». Lo stesso art. 23, al secondo comma dispone che «per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione. . . .»

La data di emissione rileva altresì per il ricevente, il quale dovrà annotare la fattura ricevuta nel registro degli acquisti, nei termini stabiliti dall'art. 25 del D.P.R. n. 633/72, indicando, tra gli altri dati rilevanti, la data di emissione della fattura stessa.

Ciò premesso, la data di emissione di una fattura è individuata dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/72 che al comma 1 stabilisce che «. . . . La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica»

Questa norma consente di stabilire una prima importante distinzione riassunta nella Tavola 1 da cui si evince che è necessario definire chiaramente due momenti:

- il momento della consegna o spedizione;
- il momento della trasmissione per via elettronica al destinatario.

Per quanto concerne il momento di consegna o spedizione la fattura cartacea si considera emessa nel

momento in cui viene fisicamente consegnata al destinatario oppure spedita a mezzo posta ordinaria allo stesso.

Stante l'evidente impossibilità di tenere agevolmente traccia di questi due momenti alternativi, la Circolare n. 134/E del 5 agosto 1994 opportunamente chiarisce che, per data di emissione deve intendersi la data indicata nella fattura, ritenendola coincidente, in assenza di altra specifica indicazione, con la data di consegna o con quella di spedizione.

È da aggiungere che sono consentite e sono riconducibili a questa prima tipologia le modalità di invio al destinatario di fatture analogiche (quindi da stampare) avvalendosi di strumenti informatici di trasmissione dei dati quali, ad esempio:

- invio PDF allegato e-mail;
- invio PDF e-mail certificata (PEC);
- messa a disposizione sul Web;
- altro.

Per le implicazioni in materia di date di emissione si rimanda al prosieguo della trattazione.

Il momento della trasmissione del documento per via elettronica al destinatario, invece, coincide con il momento dell'invio della fattura elettronica mediante l'utilizzo di procedure informatizzate (quali il sistema di trasmissione EDI, la posta elettronica, il telefax, via modem) per le quali sia stato preventivamente acquisito il consenso del destinatario (1). In questo ultimo caso uno strumento utile per otte-

## Note:

(\*) Dottore Commercialista in Bologna

(1) Agenzia delle Entrate, Circolare n. 45/e del 19 ottobre 2005, pag. 24.

nere l'opponibilità ai terzi della data di trasmissione elettronica può essere l'utilizzo della Posta elettronica certificata, di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68 (2).

Tavola I - La data di emissione

TIPO DI FATTURA	DATA DI EMISSIONE
Cartacea	Momento di consegna o spedizione al destinatario
Elettronica	Momento di trasmissione per via elettronica al destinatario

### **L'incarico di emissione al cliente o al terzo (outsourcing)**

Come precisato dalla citata Circolare 45/E, nell'ipotesi in cui l'incarico di emettere fattura sia affidato al cliente, destinatario del documento, l'emissione della fattura coincide con la sua compilazione, posto che viene a mancare una effettiva spedizione e/o trasmissione del documento redatto.

Nel caso invece in cui l'azienda abbia affidato l'incarico di emissione delle fatture ad un terzo, il momento di emissione della fattura (analogica o elettronica) coincide con quello di consegna/spedizione o trasmissione elettronica da parte del terzo al cliente.

Anche in questo caso valgono le considerazioni sopra esposte in merito alla esatta definizione di questi due momenti alternativi.

### **La messa a disposizione su web**

La Circolare 45/E contiene un importante riferimento alla possibilità di trasmissione elettronica al destinatario tramite messa a disposizione della fattura elettronica su un sito web per il *download*.

In questo caso, l'emittente potrà inviare al destinatario un semplice messaggio e-mail contenente un protocollo di comunicazione ed un *link* di collegamento al server ove la fattura è reperibile.

L'emissione coinciderà quindi con il momento in cui la fattura è messa a disposizione del destinatario.

Si tratta, per estensione, di una procedura valida adottabile anche per l'invio al destinatario di una fattura analogica pur non essendoci un riferimento esplicito nella circolare in questione.

Si potrà trattare, quindi, sia di una fattura elettronica (sarà indispensabile ottenere l'accordo con il cliente) oppure di una fattura analogica in un formato standard (ad esempio PDF) che dovrà essere scaricata e materializzata su supporto cartaceo dal cliente.

### **Fattura elettronica solo lato emittente**

Quando manca il consenso del destinatario, l'emittente potrà sempre optare per l'emissione di una fattura elettronica e continuare a consegnare/spedire il corrispondente documento cartaceo al cliente (3).

In questo caso la fattura sarà elettronica solo per l'emittente (quindi sarà dotata di firma digitale e riferimento temporale) mentre sarà una fattura analogica tradizionale per il soggetto destinatario.

In questo caso particolare, non essendovi alcuna trasmissione elettronica in senso stretto del documento, la data di emissione della fattura coinciderà con quella indicata sul documento.

La Circolare 45/E infatti precisa che: «La fattura (sia analogica che elettronica) spedita o consegnata nei modi tradizionali si considera emessa, rispettivamente, al momento della spedizione o della consegna».

### **Un caso particolare: fattura elettronica lato emittente con messa a disposizione via web al destinatario**

Alla luce di quanto appena detto, può essere legittimamente considerato conforme alla normativa un processo di emissione (con relativa conservazione) di fatture elettroniche lato emittente con le seguenti modalità:

- a) il soggetto emittente predispone il documento tramite il proprio ERP indicando sul documento stesso la data di emissione;
- b) il soggetto emittente, previo specifico accordo con il destinatario, mette a disposizione sul web la fattura in formato PDF per il *download* da parte del cliente (fattura analogica lato ricevente);
- c) il soggetto emittente provvede quindi ad apporre riferimento temporale (o alternativamente marca temporale) e firma elettronica qualificata ai fini di formazione della fattura elettronica lato emittente;
- d) il responsabile del processo di conservazione del soggetto emittente provvede alla conservazione sostitutiva entro 15 gg. dalla data di emissione (quella indicata in fattura).

In questo specifico caso, il documento risulta fiscalmente emesso alla data indicata in fattura, mentre l'apposizione in un momento successivo del riferimento temporale ha come unico scopo quello di

#### **Note:**

(2) Circolare n. 45/e del 19 ottobre 2005, pag. 24

(3) Come appena esposto è altresì ammesso l'invio del documento analogico mediante strumenti elettronici (ad esempio l'invio della fattura in formato PDF per posta elettronica oppure, per estensione, la sua messa a disposizione in un sito web).

formazione del documento informatico lato attivo da portare in conservazione sostitutiva.

Per uno schema riepilogativo in riferimento alla data di emissione rapportata alla tipologia di fattura si veda la Tavola 2.

Tavola 2 - Fatture e date di amissione	
TIPOLOGIA DI FATTURA	DATA DI EMISSIONE
ANALOGICA SPEDITA O CONSEGNATA	In mancanza di altra specifica indicazione, la data indicata in fattura
ANALOGICA INVIATA O MESSA A DISPOSIZIONE CON MEZZI ELETTRONICI ad esempio: - Invio PDF allegato e-mail; - invio PDF e-mail certificata (PEC); - messa a disposizione sul Web; - altro.	In mancanza di altra specifica indicazione, la data indicata in fattura. Se ritenuto utile, quindi, si potrà - ad esempio - inviare un PDF per posta elett. certificata al fine di opporre ai terzi come data di emissione la data di invio con PEC.
ELETTRONICA	La data di trasmissione al destinatario.
ELETTRONICA CON MESSA A DISPOSIZIONE SUL WEB di una fattura elettronica	La data di messa a disposizione.
ELETTRONICA SOLO LATO ATTIVO (quindi con invio al destinatario di una fattura analogica)	In mancanza di altra specifica indicazione, la data indicata in fattura.

### Il ruolo del riferimento temporale nella fattura elettronica

Nel definire il riferimento temporale, la Circolare 45/E delle Entrate così si esprime:

*«Il riferimento temporale consiste in una informazione associata ad uno o più documenti informatici che attesta la data e l'ora di formazione della fattura elettronica. Qualora l'informazione sia perfezionata contemporaneamente per più documenti associati questi ultimi sono contraddistinti dal medesimo riferimento temporale».*

In effetti, la normativa italiana prevede che, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72, i processi di fatturazione elettronica debbano garantire l'attestazione di data, autenticità dell'origine ed integrità del contenuto attraverso l'apposizione di riferimento temporale e firma digitale, alternativamente:

- su ciascuna fattura;
- su un lotto di fatture (destinate ad un unico soggetto).

La Circolare 45/E, a questo proposito, specifica che: «l'articolo 21, comma 3, prevede la possibilità di trasmettere, per via elettronica, al medesimo destinatario, più fatture elettroniche raccolte in un unico lotto. In tal caso, il riferimento temporale e la firma elettronica qualificata dell'emittente devono essere apposti sul lotto e non su ogni singola fattura».

Sulla base di quanto riportato, è evidente che il riferimento temporale non riveste alcun ruolo ai fini della determinazione della data di emissione di una fattura (4).

Si tratta, infatti, di una informazione associata al documento informatico che ne attesta semplicemente data ed ora di formazione.

Esso, quindi, potrà o meno coincidere con il momento di trasmissione di una fattura elettronica (o di un lotto) al destinatario.

### La registrazione delle fatture elettroniche nei registri Iva

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture elettroniche nei registri IVA, nulla cambia rispetto alle tradizionali modalità.

Anche le fatture elettroniche di vendita, quindi, dovranno essere registrate entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione, ferma restando la ricompressione delle stesse fatture nella liquidazione relativa alla data di effettuazione dell'operazione (5).

Le fatture di acquisto potranno essere registrate anteriormente alla «liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta», che può essere esercitato «(...) al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del medesimo». (6)

### La tempistica per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche

La data di emissione di una fattura elettronica è altresì rilevante ai fini dei processi di conservazione sostitutiva (7) della stessa (a tal proposito si vedano le sintesi proposte nelle Tavole 3 e 4).

A questo proposito, stante la cadenza quindicinale

#### Note:

(4) Anche per questo motivo da più parti (Assinform, Politecnico di Milano, Fiscali.it, etc.) si sollecita l'intervento del legislatore per l'abolizione del riferimento temporale nella normativa vigente.

(5) Circ.45/E pag. 29.

(6) Circ.45/E pag. 29.

(7) Si veda «La conservazione sostitutiva» del Dott. Franco Ruggieri nella sezione Informatica sul presente numero della rivista.

per le fatture stabilita dalla normativa (8), la Circolare 45/E precisa che:

«L'articolo 3, comma 2, ultimo periodo del D.M. stabilisce che «il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture (...)». Si ritiene che il processo di conservazione delle fatture elettroniche debba essere operato entro i quindici giorni dal ricevimento/emissione delle stesse, così come previsto dall'articolo 3, comma 2,

ultimo periodo del D.M. 23 gennaio 2004 fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Resta inteso che la conservazione può, a discrezione del contribuente, avere luogo anche ad intervalli più ravvicinati»

**Nota:**

(8) Art. 3, comma 2, D.M. 23 gennaio 2004.

**Tavola 3 - Tempistica di conservazione di fattura elettronica lato emittente**

MODALITA' DI EMISSIONE		TERMINE ULTIMO PER LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA
ELETTRONICA	Trasmissione elettronica (PEC, e-mail, EDI..)	15 gg. dall'emissione
	Trasmissione elettronica (messa a disposizione su di un sito web per il download)	

**Tavola 4 - Tempistica di conservazione di fattura elettronica lato ricevente**

MODALITA' DI RICEZIONE		TERMINE ULTIMO PER LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA
ELETTRONICA	Trasmissione elettronica (PEC, e-mail, EDI..)	15 gg. dalla ricezione
	Trasmissione elettronica (ricezione della comunicazione della pubblicazione su un sito web per il download)	

### RIVISTE

## Azienda & Fisco

Quindicinale di attualità e pratica tributaria

Periodicità: quindicinale

Abbonamento annuale € 230,00



**Azienda & Fisco** è la rivista che consente di conoscere tempestivamente tutte le novità **fiscali, societarie, contributive** e permette di valutarne l'impatto sull'attività imprenditoriale. Un indispensabile strumento di consulenza fiscale, amministrativa e contabile per professionisti e funzionari d'azienda. Ogni numero della rivista si caratterizza per la **costante presenza di pareri professionali** a quesiti di interesse aziendale.

**L'abbonamento alla rivista da diritto a ricevere gratuitamente il settimanale Pratica Fiscale e Professionale**, la rivista per essere sempre aggiornati a scadenze e adempimenti in materia tributaria. In più,

sempre **compresi nel prezzo, Azienda & Fisco on-line** ([www.ipsoa.it/aziendaefisco](http://www.ipsoa.it/aziendaefisco)), il servizio di aggiornamento quotidiano con news, approfondimenti e documentazione e la **newsletter** che anticipa i contenuti del nuovo numero e consente di prelevarne il file in formato pdf.

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa:**  
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)**