

Roma, 11 marzo 2008

Oggetto: *D.M. 23 gennaio 2004, D.M. 24 ottobre 2000, n. 370. Conservazione sostitutiva delle distinte meccanografiche di fatturazione. Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n. 212. ALFA Spa*

Con interpello specificato in oggetto, presentato ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'interpretazione del D.M. 23 gennaio 2004, in combinato disposto con il D.M. 24 ottobre 2000, n. 370, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.p.a. (di seguito, istante) è una società multiutility esercente l'attività di vendita di energia elettrica e gas naturale che, a fronte dei servizi erogati, emette nei confronti dei propri clienti bollette-fatture numerate progressivamente e contenenti tutti gli elementi di cui all'articolo 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'importo globale giornaliero delle bollette-fatture viene poi annotato nel registro dei corrispettivi, in modo distinto dagli altri corrispettivi riscossi ed annotato, sempre globalmente, nel libro giornale di contabilità generale.

In particolare, l'istante, avvalendosi della facoltà concessa dall'articolo 1, comma 3, del D.M. 24 ottobre 2000, n. 370, provvede ad emettere, mediante strumenti informatici, bollette-fatture in un unico esemplare, sostituendo il secondo esemplare con distinte meccanografiche di fatturazione, i cui elementi coincidono con quelli riportati nelle bollette-fatture stesse. Il D.M. n. 370 del 2000 prevede, altresì, la liquidazione trimestrale dell'imposta e l'annotazione riepilogativa delle operazioni in luogo delle distinte annotazioni.

L'istante intende procedere alla conservazione sostitutiva, a norma del D.M. 23 gennaio 2004, delle distinte meccanografiche di fatturazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che l'incertezza normativa discenda dalla considerazione che mentre, per i soggetti economici operanti nel settore delle telecomunicazioni, il D.M. 24 ottobre 2000, n. 366 ha esplicitamente riconosciuto la possibilità di conservare su supporti magnetici o di immagini il secondo esemplare della fattura, invece, nel settore del gas, dell'energia elettrica e dell'acqua, il D.M. n. 370 del 2000 non ha previsto tale possibilità. Tuttavia il D.M. 23 gennaio 2004, avendo portata generale, si applica a tutti i contribuenti e, dunque, anche al caso in esame (cfr. risoluzione n. 267 del 2007).

In particolare, l'istante intende conservare ai sensi del D.M. 23 gennaio 2004 le distinte meccanografiche di fatturazione che, stante il tenore letterale del D.M. n. 370 del 2000, sostituiscono il secondo esemplare delle bollette-fatture emesse nei confronti del cliente, a condizione che contengano la data di emissione delle distinte medesime, che coincide con quella delle singole bollette, e gli altri elementi indicati in ciascuna bolletta-fattura.

La società istante ritiene, inoltre, possibile la conservazione sostitutiva ai sensi del D.M. 23 gennaio 2004 delle distinte meccanografiche di fatturazione anche se contenenti riferimenti al settore delle accise e delle imposte di consumo (cfr. circolare Agenzia delle Dogane n. 5 del 2005).

Ai fini dell'emissione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), del D.M. 23 gennaio 2004, l'istante intende apporre, con cadenza giornaliera, alla distinta meccanografica di fatturazione, il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica. Con cadenza quindicinale, decorrente dalla data di emissione, la distinta meccanografica di fatturazione viene sottoposta al processo di conservazione sostitutiva di cui all'articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2004, previa apposizione della firma digitale e della marca temporale da parte del responsabile della conservazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istante è una società che opera nel settore della somministrazione di energia elettrica, acqua, gas, etc., cui tornano applicabili le disposizioni di cui al DM n. 370 del 2000. Al riguardo, l'articolo 1, comma 1, dispone che *“Per l'addebito dei corrispettivi (...) possono essere emesse bollette che tengono luogo delle fatture (...) semprechè contengano tutti gli elementi di cui all'articolo 21”* del d. P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'articolo 1, comma 3, del medesimo decreto ministeriale prevede che *“Gli enti e le imprese che utilizzano strumenti informatici ovvero si avvalgono di centri di elaborazione dati gestiti da terzi possono emettere le bollette-fatture in unico esemplare (...); in tal caso, il secondo esemplare è sostituito dalle distinte meccanografiche di fatturazione contenenti, oltre alla data di emissione delle distinte stesse, che coincide con quella delle singole bollette, tutti gli altri elementi indicati nelle bollette medesime.”*

In particolare, il regolamento disciplinante il settore della somministrazione di acqua, gas, energia elettrica (il citato D.M. n. 370 del 2000), non prevede, a differenza del regolamento sulle telecomunicazioni (D.M. 24 ottobre 2000, n. 366), la possibilità di sostituire il secondo esemplare con supporti magnetici o di immagini riportanti tutti gli elementi indicati in ciascuna fattura; l'unica alternativa è rappresentata dalle distinte meccanografiche, ossia dai documenti riepilogativi delle bollette-fatture (emesse quest'ultime in un unico esemplare).

L'entrata in vigore del D.M. 23 gennaio 2004 - concernente la disciplina in maniera unitaria dell'emissione, conservazione ed esibizione dei documenti fiscalmente rilevanti, mediante supporti informatici - risponde all'esigenza di rendere più agevoli le procedure vigenti in materia di conservazione documentale, da tempo avvertita sia nel settore civilistico che, più in particolare, in ambito tributario (circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E).

In altre parole, le disposizioni del D.M. 23 gennaio 2004, avendo portata generale, si applicano a tutti i documenti rilevanti ai fini tributari, e dunque,

anche alle distinte meccanografiche di cui D.M. n. 370 del 2000; pertanto, la risoluzione 13 giugno 2003, n. 134/E deve intendersi superata.

L'articolo 2, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 prevede che *“Il presente decreto non si applica alle scritture e ai documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane.”*

A tale riguardo, occorre richiamare sia la circolare 19 ottobre 2005, n. 45/E, paragrafo 2.7.3, che la circolare dell'Agenzia delle dogane 25 gennaio 2005, n. 5/D, nella parte in cui chiariscono che i documenti emessi nei confronti della clientela per l'addebito dei corrispettivi relativi alle somministrazioni indicate nell'articolo 1 del D.M. n. 370 del 2000, comprensivi delle imposte di consumo e delle accise, emessi o pervenuti in qualunque formato, non rientrano nell'esclusione prevista dall'articolo 2, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004, in quanto estranei al rapporto giuridico d'imposta tra il soggetto attivo della potestà impositiva ed il soggetto obbligato al versamento dell'imposta.

Si è dell'avviso, pertanto, che rientrino nell'ambito di applicazione del D.M. 23 gennaio 2004 le suddette distinte meccanografiche di fatturazione, anche se contenenti riferimenti al settore delle accise e delle imposte di consumo.

In particolare, si ritiene che le distinte meccanografiche di cui al D.M. n. 370 del 2000, in quanto documenti rilevanti ai fini tributari, rientranti nella categoria dei libri e registri di cui è obbligatoria per legge la tenuta, possano essere formate e tenute su supporti informatici (cfr. risoluzione 9 luglio 2007, n. 161/E, paragrafo 4; circolare n. 36/E del 2006, paragrafo 7.1.2). Al riguardo, si richiama l'articolo 39 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (codice dell'amministrazione digitale) ai sensi del quale: *“I libri, i repertori e le scritture, ivi compresi quelli previsti dalla legge sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili, di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici in conformità alle disposizioni del presente codice e secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71”*.

Come chiarito con la circolare n. 36/E del 2006, paragrafo 7.1.2, i documenti diversi dalle fatture (quali sono, nel caso in esame, le distinte meccanografiche di fatturazione), non sono “emessi” - come recita l’articolo 3, comma 1, lettera b) del D.M. 23 gennaio 2004 - ma sono soggetti per definizione ad aggiornamento continuo.

Si ritiene, tuttavia, che sia in facoltà del contribuente-istante apporre sulle distinte meccanografiche, in qualsiasi momento, anche con cadenza giornaliera, il riferimento temporale e la firma elettronica qualificata, al fine di rendere statici e immutabili tali documenti, fermo restando l’obbligo di procedere alla loro conservazione sostitutiva con cadenza almeno “annuale”.

A tale riguardo, la scrivente ha precisato che i libri e i registri obbligatori ai fini tributari, formati su supporti informatici, possono essere conservati entro il termine previsto dall’articolo 7, comma 4-ter, del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 10 giugno 1994, n. 357, che – fino al 31 dicembre 2007 – coincide con la data di scadenza delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo registrati (risoluzione 9 luglio 2007, n. 161/E, paragrafo c.3; circolare n. 36/ E del 2006, paragrafo 7.1.2).

Dal 1° gennaio 2008 – ai sensi e per gli effetti di cui all’articolo 1, comma 161, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) che ha modificato l’articolo 7, comma 4-ter, del decreto legge n. 357 del 1994 – occorre procedere alla conservazione sostitutiva di tali libri e registri (nel caso in esame, delle distinte meccanografiche), entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo oggetto di registrazione, previa apposizione della firma elettronica qualificata e della marca temporale da parte del responsabile della conservazione, fermo restando i termini per l’assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dall’articolo 2 del D.M. n. 370 del 2000 .

Resta inalterata la facoltà di procedere alla conservazione sostitutiva anche ad intervalli più ravvicinati. 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 dal citato articolo 7,

comma 4-*ter*, del decreto legge n. 357 del 1994 (circolare n. 45/E del 2005, circolare n. 36/E del 2006).

Giova, infine, precisare che la tenuta e la conservazione su supporti informatici delle distinte meccanografiche di fatturazione, le quali rappresentano dei registri o conti sezionali, non obbliga il contribuente alla conservazione sostitutiva dell'intera contabilità. Pertanto, gli altri libri e registri possono essere tenuti e conservati su supporto cartaceo, nel rispetto del principio stabilito dall'articolo 4, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 secondo cui è possibile limitare il processo di conservazione sostitutiva a specifiche "tipologie di documenti" (nel caso in esame, le distinte meccanografiche di fatturazione) per le quali sia assicurato l'ordine cronologico delle registrazioni senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.