

IN EVIDENZA:

- **Enti associativi:** comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali (provv. Ag. Entrate prot. n. 15896/2009)
- **Territorialità Iva** delle prestazioni di locazione e noleggio di **unità da diporto** (circ. n. 38/2009)
- Operazioni inesistenti: rettifica della detrazione Iva e **onere della prova** (Cass. n. 17572/2009)
- Procedure: tenuta e conservazione delle **scritture contabili** in formato **digitale**
- Rubrica dei quesiti
- Scadenzario tributario ottobre 2009
- Rassegna della Giurisprudenza e della Prassi

33

14 settembre
2009



Leggi d'Italia Professionale
Gruppo Wolters Kluwer

Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Roma
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XXXIII

PROCEDURE

Le modalità operative di tenuta e conservazione delle scritture contabili in formato digitale

di Vito Saracino^(*)

Con l'emanazione della Direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, n. 2001/115/CE, sulla fatturazione elettronica, recepita dallo Stato italiano con il D.Lgs. 21 febbraio 2004, n. 52 e con il D.M. 23 gennaio 2004, è stata introdotta una procedura informatica in grado di sostituire i documenti cartacei che, per legge, alcuni soggetti giuridici sono tenuti a conservare, con l'equivalente documento in formato digitale, garantendone nel tempo la validità legale.

Tale innovazione ha sollevato, in fase di diretta applicazione, una serie di nuove problematiche, che in parte sono state trattate da circolari dell'Agenzia delle Entrate e da delibere del CNIPA tra le quali è da ricordare la n. 11 del 19 febbraio 2004.

I. Premessa

Con la procedura definita "**conservazione sostitutiva**" il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha definito le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto e in particolare ha previsto le modalità operative per archiviare i documenti fiscali e contabili su supporto digitale.

In tale intervento ci si soffermerà, in particolare, sulla conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute **ai fini fiscali e civilistici** quali ad esempio il libro giornale, il libro inventari, il libro mastro, il registro fatture emesse, il registro acquisti e il libro cespiti ammortizzabili, alla luce delle ultime norme intervenute, come la L. n. 2 del 28 gennaio 2009, di conversione in legge con modificazione del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 e l'art. 2215-*bis* del codice civile, nonché dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con le risoluzioni n. 158/E del 15 giugno 2009, n. 195/E del 30 luglio 2009 e n. 220/E del 13 agosto 2009¹.

Per le scritture contabili tenute in formato digitale esistono due differenti modalità di conservazione sostitutiva, una che conferisce alle stesse **l'efficacia probatoria** di cui agli artt. 2709 e 2710 del codice civile, ovvero la medesima efficacia probatoria della stampa su supporto cartaceo previa vidimazione iniziale della loro messa in uso, e una che non conferisce valore probatorio.

^(*) Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (Ba).

¹ Tutte in banca dati "fiscoonline". In dottrina cfr. S. Salvadeo-G. Tedeschi, *Risoluzione n. 158/E del 15 giugno 2009 - Archiviazione e fatturazione elettronica: novità e chiarimenti*, in "il fisco" n. 26/2009, fascicolo n. 2, pag. 4321.

2. La conservazione sostitutiva delle scritture contabili con efficacia probatoria

Con l'emanazione della L. 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione in legge con modificazioni del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 è stato introdotto il nuovo art. 2215-*bis* del codice civile, in tema di "documentazione informatica", che riporta una serie di novità sui libri, repertori, scritture e documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa e che possono essere formati e tenuti con strumenti informatici.

Le registrazioni contenute nei documenti debbono essere rese consultabili in ogni momento con mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono **informazione primaria e originale** da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.

Gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri obblighi previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture, ivi compreso quello di regolare tenuta dei medesimi, sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, ogni tre mesi a far data dalla messa in opera, della **marcatura temporale** e della **firma digitale** dell'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato, inerenti al documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti.

Qualora per tre mesi non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione, e da tale apposizione decorre il periodo trimestrale di cui al comma 3.

Trimestralmente l'azienda produce un *file* privo di macroistruzioni e codici eseguibili, appone successivamente la firma digitale dell'imprenditore (o di un altro soggetto dal medesimo delegato) e la marca temporale ai fini di una corretta tenuta, chiudendo il processo di conservazione sostitutiva, previa apposizione di firma digitale del responsabile della conservazione e della marca temporale.

I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal nuovo articolo, hanno l'**efficacia probatoria** di cui agli artt. 2709 e 2710 del codice civile.

L'art. 2215-*bis* del codice civile mette in evidenza alcuni importanti punti:

- l'obbligo di "**vidimazione**" richiesto per i libri sociali (art. 2421 del codice civile);
- la modalità di tenuta *ex art.* 2215-*bis* non è obbligatoria ma serve a conferire alle scritture contabili tenute in formato digitale l'**efficacia probatoria** di cui agli artt. 2709 e 2710 del codice civile, ovvero la medesima efficacia probatoria della stampa su supporto cartaceo previa vidimazione iniziale prima della loro messa in uso;
- tale modalità si applica obbligatoriamente nella conservazione in formato digitale dei **libri sociali obbligatori** elencati dall'art. 2421 del codice civile, dato che per questi libri sociali è richiesta obbligatoriamente la vidimazione iniziale *ex art.* 2215 del codice civile, comma 1.

Il nuovo art. 2215-*bis* del codice civile non elimina le quattro modalità previste prima della sua introduzione, per cui le aziende attualmente hanno la possibilità di tenere e conservare le scritture contabili secondo i seguenti criteri:

- scritture contabili conservate su supporto cartaceo previa loro vidimazione iniziale;
- scritture contabili conservate su supporto cartaceo senza vidimazione iniziale;
- scritture contabili conservate in formato digitale adottando una conservazione sostitutiva di documento informatico;
- scritture contabili conservate in formato digitale adottando una conservazione sostitutiva di documento analogico;
- scritture contabili tenute e conservate in formato digitale adottando una conservazione sostitutiva di documento informatico avente un valore probatorio pari a quelle conservate su supporto cartaceo con vidimazione iniziale.

3. La conservazione sostitutiva delle scritture contabili senza efficacia probatoria

La modalità di tenuta di cui all'art. 2215-*bis* del codice civile non elimina le modalità previste prima

della sua introduzione e pertanto l'azienda ha la possibilità di tenere e conservare le scritture contabili senza conferire alle stesse un valore probatorio *ex art.* 2710 del codice civile.

In questo caso, l'azienda produce un *file* privo di macroistruzioni e codici eseguibili, e successivamente appone la firma digitale e il riferimento temporale del soggetto emittente, e infine chiude il processo di conservazione sostitutiva, previa apposizione di firma digitale del responsabile della conservazione e marca temporale.

Il termine ultimo per la loro stampa è stabilito dal D.L. 10 giugno 1994, n. 357, ovvero entro **tre mesi** dal termine ultimo di presentazione delle relative dichiarazioni annuali.

Tale modalità di conservazione è conforme sia alle disposizioni civili che fiscali.

4. Modalità operative per la conservazione sostitutiva dei libri contabili e registri fiscali

La conservazione sostitutiva ha inizio con la **memorizzazione** dei documenti e termina con la **sottoscrizione elettronica** (che garantisce l'autenticità dell'origine del documento e l'integrità del contenuto) da parte del responsabile della conservazione e l'apposizione della **marca temporale** (attraverso cui si rende certa ed opponibile ai terzi una determinata data).

La modalità di conservazione delle scritture contabili in formato digitale con un valore probatorio e la modalità di conservazione delle stesse senza un valore probatorio sono identiche e seguono il seguente procedimento.

Dal punto di vista operativo si procede seguendo una serie di fasi di seguito enunciate.

4.1. Creazione e memorizzazione di un documento informatico

Nel caso in cui si intenda procedere alla tenuta dei libri in forma digitale, bisogna innanzitutto creare un **documento statico e non modificabile** [art. 1, comma 2, lettera a), del D.M. 23 gennaio 2004], che non contenga cioè "macroistruzioni" o "codice eseguibile". Un documento informatico affinché risulti statico può essere per esempio in formato pdf/A, TXT o formati strutturati XML.

Una volta che il documento viene creato in uno di questi formati si procede alla memorizzazione.

Per risultare rilevante ai fini tributari:

- deve essere garantita la leggibilità nel tempo;
- deve essere assicurato l'ordine cronologico;
- non deve esserci soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

4.2. Apposizione della firma digitale e riferimento temporale

Una volta effettuata la memorizzazione dei documenti, il responsabile della conservazione (art. 5 della Delibera CNIPA n. 11/2004), che, nel caso di soggetti diversi da persone fisiche (quali le società, le associazioni o gli enti), può essere sia un soggetto ad essi legato da un rapporto qualificato (un socio o un amministratore), sia un soggetto terzo esterno (il responsabile a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni ad altre persone), procede ad apporre sul singolo documento informatico:

- la **firma digitale** (l'equivalente elettronico di una tradizionale firma opposta su carta), mediante l'utilizzo di una *smart card*, ovvero una carta elettronica dotata di un microprocessore, ottenendo così un *file* di formato diverso (ad esempio un *file* in pdf firmato digitalmente diventa pdf.p7m);
- il **riferimento temporale**, cioè un'informazione contenente la data e l'ora, che viene associata al documento informatico, previa sincronizzazione dell'orologio del sistema con i NTP *server Web* mediante l'utilizzo di speciali *software*.

4.3. Rilevazione dell'impronta

Una volta creato il *file* firmato con estensione p7m riportante il riferimento temporale, si procede con la rilevazione dell'impronta, attraverso l'impiego di apposito programma, che associa a ciascun documento informatico una sequenza di simboli binari, bit (40 caratteri alfa numerici), mediante l'applicazione di una funzione matematica ("funzione di *hash*"). Ad esempio l'impronta di *hash* di un *file* può essere la seguente: **cbc63f8a4c5e0edb62183d3ed373fdffb992679f**.

L'impronta possiede due requisiti fondamentali:

- risulta di fatto impossibile, a partire dall'impronta, "**rigenerare**" il documento informatico di partenza;
- risulta di fatto impossibile che la funzione *hash*, applicata a una coppia di sequenze di simboli binari (cioè a due diversi documenti informatici), generi impronte uguali.

4.4. Evidenza informatica

Le impronte così ottenute dai singoli libri e registri vengono poi raccolte in una evidenza informatica (cioè un *file*) annuale in formato Txt (blocco note), riportanti il nome del singolo registro, i codici *hash*, il riferimento temporale (giorno, mese, anno, ore, minuti, secondi), il nome del *file* in Pdf e il nome del file firmato in p7m. Si veda l'esempio seguente.

Evidenza informatica libri e registri contabili della azienda: "Alfa s.r.l." Anno 2007

Registro	Hash del registro	Riferimento temporale	Nome in pdf	Nome in p7m
Libro giornale	cbc63f8a4c5e0edb62183d3ed373fdffb992679f	5/24/2008 01:04 PM	giornale.pdf	giornale.p7m
Libro inventari	4ebc7350536a2d425d90f4f014575ee146beecfe	10/2/2008 1:15 PM	inventari.pdf	inventari.p7m
Libro mastro	64bfc5d3fe8d14732388da6871741181bed29404	5/24/2008 01:04 PM	mastrini.pdf	mastrino.p7m
Libro cespiti	a-cda62a12923430054b15c6f43bdd0e159df5f39	5/24/2008 01:04 PM	cespiti.pdf	cespiti.p7m
Registro acquisti	02a9a14b2a270413bd0fa3cb340580f816561504	5/24/2008 01:04 PM	acquisti.pdf	acquisti.p7m
Registro vendite	ae-a33876709e17d9bc48b4774087466e35ba1e42	5/24/2008 01:04 PM	vendite.pdf	vendite.p7m

4.5. Apposizione della firma e marca temporale

L'evidenza informatica così ottenuta, contenente l'impronta dei documenti, viene poi, da parte del responsabile della conservazione, **firmata** mediante l'utilizzo della *smart card* e **marcata** con l'apposizione della marca temporale (cioè un'informazione contenente data e ora che, se apposta su un documento informatico, lo rende opponibile a terzi). Un file marcato temporalmente ha estensione .m7m e al suo interno contiene il documento del quale è chiesta la validazione temporale e la marca emesse dall'Ente Certificatore. La marcatura temporale di un documento informatico può essere effettuata utilizzando DiKe, il *software* di firma/verifica fornito da InfoCert, che consente di eseguirne anche un immediato controllo. È possibile acquistare un lotto di marche temporali *on-line* oppure il servizio di marcatura può essere erogato da un ente terzo detto *Time Stamping Authority* (TSA): inviando l'impronta del documento informatico, la TSA provvede ad apporre la data e l'ora esatta di marcatura, nonché la propria firma digitale, e a inviare il tutto all'operatore entro pochi secondi.

4.6. Trasmissione telematica dell'impronta all'Agenzia delle Entrate

La ris. n. 158/E del 15 giugno 2009 precisa che, a seguito del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 6 marzo 2009, l'impronta scaturente dall'evidenza informatica deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate entro il **quarto mese successivo** alla **presentazione della dichiarazione** dei redditi, Iva, Irap. L'Agenzia produrrà successivamente la ricevuta della comunicazione effettuata e il relativo numero di protocollo (art. 5 del D.M. 23 gennaio 2004).

4.7. Conservazione dei documenti informatici

La fase finale del processo di conservazione avviene mediante la memorizzazione dei documenti informatici insieme all'evidenza informatica firmata, marcata e trasmessa all'Agenzia delle Entrate su un idoneo supporto di memorizzazione, come ad esempio CD, DVD, dischi ottici, *server*, eccetera. Ai fini tributari è necessario che i documenti oggetto di conservazione siano resi **leggibili e disponibili** (qualora richiesto dalle autorità competenti) su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili e sia resa possibile la **funzione di ricerca** ed estrazio-

ne delle informazioni dai supporti che le contengono mediante alcuni elementi predefiniti (cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita Iva, data) (art. 3 del D.M. 23 gennaio 2004).

Il D.M. del 2004 prevede che la conservazione dei documenti informatici venga effettuata:

- per le **fatture attive**: entro quindici giorni dalla loro emissione;
- per le **fatture passive**: entro quindici giorni dal loro ricevimento (circ. n. 45/E del 19 ottobre 2005²);
- per i **libri contabili e altre scritture contabili**: entro tre mesi dalla data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo registrati (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994, modificato dall'art. 1, comma 161, della L. 24 dicembre 2007, n. 244).

4.8. Assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici

Prima che il libro giornale o inventari siano posti in uso o prima di effettuare le registrazioni, occorre versare l'imposta di bollo, corrisposta nella misura di **euro 14,62 per ogni 2.500 registrazioni**, intesa come singola registrazione contabile anche se composta da più righe (art. 7, comma 3, del D.M. 23 gennaio 2004).

La messa in uso dei libri e registri contabili coincide, in caso di registri cartacei, con la stampa degli stessi specularmente ai registri cartacei per le scritture contabili in modalità informatica, il concetto di stampa coincide con la formazione del documento informatico, cioè con l'apposizione della firma digitale e del riferimento temporale.

4.9. Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Successivamente al predetto versamento, si dovrà procedere a effettuare una **comunicazione preventiva**, per mezzo di raccomandata A/R, all'Agenzia delle Entrate (art. 7, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2004), contenente:

- l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta, che deve avvenire tramite Modello F23, codice tributo 458T;
- numero presuntivo dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno.

Entro il 31 gennaio dell'anno successivo si dovrà poi presentare una seconda comunicazione (**comunicazione consuntiva**), con l'indicazione del numero di documenti informatici formati nell'anno precedente, distinto per tipologia (art. 7, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004). Devono essere indicati l'importo e gli estremi dell'eventuale versamento di imposta a conguaglio. Ciò nel caso in cui i documenti effettivamente formati, o le registrazioni effettuate, risultino superiori a quelle determinate su base presuntiva e risultanti dalla prima comunicazione. Nel caso in cui il tributo versato su base presuntiva fosse maggiore rispetto a quello effettivamente dovuto, l'importo a credito potrà essere richiesto a rimborso, ovvero in compensazione con l'imposta di bollo successivamente dovuta.

La stessa somma viene assunta come base provvisoria per la liquidazione dell'anno in corso, indicando l'importo e gli estremi di avvenuto versamento tramite Modello F23.

5. Responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva

La figura predisposta per gestire il processo di conservazione sostitutiva è rappresentata dal responsabile della conservazione, cioè colui che presiede e controlla l'attività stessa.

Il D.M. 23 gennaio 2004 attribuisce al responsabile della conservazione un ruolo essenziale, in quanto **appone** al termine del processo la propria **firma digitale** e la **marca temporale**, attestandone il corretto svolgimento.

L'art. 5 della delibera CNIPA n. 11/2004 individua i compiti del responsabile della conservazione:

- definisce le caratteristiche e i requisiti del sistema di conservazione in funzione della tipologia dei documenti (analogici o informatici) da conservare, della quale tiene evidenza.

² In "il fisco" n. 40/2005, fascicolo n. 2, pag. 6184.

- organizza il contenuto dei **supporti ottici** e gestisce le **procedure di sicurezza** e di **tracciabilità** che ne garantiscono la corretta conservazione, anche per consentire l'esibizione di ciascun documento conservato;
- archivia e rende disponibili, con l'impiego di procedure elaborative, relativamente a ogni supporto di memorizzazione utilizzato, le seguenti informazioni:
 - 1) descrizione del **contenuto** dell'insieme dei documenti;
 - 2) estremi identificativi del **responsabile** della conservazione;
 - 3) estremi identificativi delle persone eventualmente **delegate** dal responsabile della conservazione, con l'indicazione dei compiti alle stesse assegnati;
 - 4) indicazione delle copie di sicurezza;
- mantiene e rende accessibile un **archivio del software** dei programmi in gestione nelle eventuali diverse versioni;
- verifica la corretta funzionalità del sistema e dei programmi in gestione;
- adotta le misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema preposto al processo di conservazione sostitutiva e delle copie di sicurezza dei supporti di memorizzazione;
- richiede la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui sia previsto il suo intervento, assicurando allo stesso l'assistenza e le risorse necessarie per l'espletamento delle attività al medesimo attribuite;
- definisce e documenta le **procedure di sicurezza** da rispettare per l'apposizione del riferimento temporale;
- verifica periodicamente, con cadenza non superiore a cinque anni, l'**effettiva leggibilità** dei documenti conservati provvedendo, se necessario, al riversamento diretto o sostitutivo del contenuto dei supporti.

La circ. n. 36/E del 6 dicembre 2006³ ha precisato che il responsabile della conservazione, di norma, si identifica con il contribuente, salva la possibilità di quest'ultimo di delegare un terzo. I contribuenti diversi dalle persone fisiche possono nominare responsabile della conservazione sia un soggetto legato da un rapporto qualificato (socio o amministratore), sia un terzo esterno alla società, all'associazione o all'ente.

Ai sensi dell'art. 5, commi 2 e 3, della Delibera CNIPA n. 11/2004, il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva può delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone che, per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate.

Tuttavia l'affidamento dell'incarico di effettuare la conservazione dei documenti fiscali non fa venir meno la **responsabilità del contribuente** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscalmente rilevanti così come chiarito dalle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 364/E del 3 ottobre 2008⁴, n. 161/E del 9 luglio 2007⁵ e n. 220/E del 13 agosto 2009.

6. Ultimi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate

Nel corso degli ultimi tre mesi l'Agenzia delle Entrate è intervenuta, con apposite risoluzioni, in materia di conservazione sostitutiva chiarendo aspetti di notevole importanza che qui di seguito vengono riassunti.

6.1. Fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva di documenti societari

La ris. n. 158/E del 15 giugno 2009 ha fornito indicazioni riguardanti la fatturazione elettronica e la conservazione sostitutiva dei documenti societari.

³ In "il fisco" n. 47/2006, fascicolo n. 2, pag. 6898.

⁴ In banca dati "fisconline".

⁵ In "il fisco" n. 29/2007, fascicolo n. 2, pag. 4109.

Il documento è stato emanato in seguito a una richiesta di interpello in cui l'istante chiede il chiarimento sui punti qui di seguito elencati.

Riferimento temporale per i documenti informatici rilevanti ai fini tributari:

L'art. 3, comma 1, lettera d), del D.M. 23 gennaio 2004 prevede che i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie siano emessi con il riferimento temporale, che attesti la data di formazione del documento.

Inoltre, l'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che la fattura, sia analogica sia digitale, deve essere **datata e numerata** in ordine progressivo per anno solare e che l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente garantisce l'autenticità della fattura elettronica.

L'istante con la richiesta di interpello chiede di far coincidere il riferimento temporale con la data della fattura, per evitare che la duplice indicazione temporale generi confusione.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ritiene che non è possibile eliminare la duplice indicazione temporale, poiché soprattutto nell'ipotesi di fatturazione differita è possibile che la data di formazione del documento non coincida con quello di emissione dello stesso.

Termine per la conservazione delle fatture elettroniche:

L'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 afferma che la conservazione delle fatture elettroniche deve avvenire con **cadenza quindicinale**.

L'istante propone di far decorrere il termine di quindici giorni, per completare il procedimento di conservazione, dalla data di registrazione della fattura.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate non accoglie la soluzione presentata dal contribuente e chiarisce che tale termine deve decorrere dal giorno dell'invio o di ricezione del documento.

Stampa dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari emessi o ricevuti dal contribuente:

I documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie sono generalmente formati avvalendosi di strumenti informatici. Tuttavia, tali documenti non possiedono dall'origine i requisiti prescritti dal D.M. 23 gennaio 2004 per essere considerati documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Pertanto, essi devono essere **materializzati** su un **supporto fisico** e possono successivamente essere sottoposti al procedimento di conservazione sostitutiva, tramite acquisizione dell'immagine di tale supporto.

Da questi documenti può essere generato uno *spool*, ossia un'immagine digitale statica e non modificabile, senza provvedere alla loro stampa.

L'istante propone, dunque, di utilizzare gli *spool* generati ai fini della conservazione sostitutiva e di prevedere la stampa dei documenti generati o ricevuti dal contribuente soltanto in caso di accessi ispezioni e verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i documenti informatici, per assumere rilevanza ai fini delle disposizioni tributarie, oltre ad avere la forma di documenti statici e immutabili, devono essere emessi con il **riferimento temporale** e la **sottoscrizione elettronica** fin dal momento dell'emissione del documento, per cui un documento che non presenti dall'origine la firma elettronica qualificata e il riferimento temporale dovrà essere considerato come un documento analogico formato tramite strumenti informatici.

Conservazione sostitutiva di documenti creati con strumenti elettronici non aventi le caratteristiche dei documenti informatici:

Come sopra precisato, i documenti creati con strumenti informatici che non presentano il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica sono qualificati come documenti analogici e per la loro esistenza è necessario procedere alla dematerializzazione su supporto fisico.

Soltanto dopo che il documento è stato materializzato sarà possibile acquisirne l'immagine ai fini della conservazione sostitutiva.

L'istante, propone, invece, di ottenere l'immagine del documento tramite lo *spool* di stampa, ferma restando la necessità di stampare il documento.

Con tale risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha accolto la proposta dell'istante di acquisire l'immagine di un documento analogico tramite il processo di generazione dello *spool* (o rappresentazione grafica) di stampa, a condizione che l'immagine acquisita rispecchi in maniera fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento.

Tuttavia, è necessario che le immagini delle fatture siano memorizzate su di un supporto e che siano assicurati la leggibilità nel tempo e l'ordine cronologico e siano garantite le funzioni di ricerca ed estrazione secondo i criteri previsti dall'art. 3, comma 1, lettera d), del D.M. 23 gennaio 2004.

Invio dell'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione:

Il contribuente, al fine di estendere la **validità** dei documenti informatici, trasmette, alle competenti Agenzie fiscali l'impronta dell'archivio informatico, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

L'istante ritiene che, poiché ai sensi del D.P.C.M. 13 gennaio 2004, le marche temporali hanno validità quinquennale e il soggetto che le ha rilasciate ne conserva copia, l'invio dell'impronta avrebbe la sola finalità pratica di portare a conoscenza delle Agenzie fiscali i nominativi dei soggetti che adottano sistemi di conservazione sostitutiva. Pertanto, egli chiede di raggiungere tale finalità con mezzi meno gravosi.

L'Agenzia delle Entrate sostiene, invece, che la finalità dell'invio dell'impronta dell'archivio, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale alle Agenzie fiscali non è soltanto quella di portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria i nominativi dei soggetti che intendono adottare sistemi di conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, bensì di garantire l'immodificabilità dell'archivio dei documenti.

La presente risoluzione ha inoltre previsto che, a seguito del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 6 marzo 2009, l'impronta scaturente dall'evidenza informatica deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate entro il quarto mese successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi, Iva, Irap, la quale produrrà successivamente la ricevuta della comunicazione effettuata e il relativo numero di protocollo (art. 5 del D.M. 23 gennaio 2004).

Distinzione rigida tra fatture analogiche e fatture elettroniche

L'istante propone di non adottare una distinzione rigida tra fattura analogica e fattura elettronica, così che possa essere consentito a un soggetto che emette un numero limitato di fatture in formato elettronico di stamparne una **copia su carta** da conservare secondo le regole proprie dei documenti analogici.

Con riferimento all'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate afferma che l'obbligo di conservazione digitale è previsto solo per le fatture elettroniche trasmesse e ricevute in forma elettronica e che vi è invece una duplice possibilità di conservazione (elettronica o su supporto cartaceo) per le fatture elettroniche consegnate o spedite in formato cartaceo.

Tuttavia, per le fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione non si potrà più esercitare la facoltà di conservare le fatture secondo le modalità tradizionali e pertanto tali fatture dovranno essere conservate e archiviate esclusivamente in forma elettronica.

6.2. Coesistenza di conservazione sostitutiva e tradizionale

Con la ris. n. 195/E del 30 luglio 2009, sono stati forniti chiarimenti sulla conservazione sostitutiva delle fatture analogiche e sulla convivenza di conservazione sostitutiva e conservazione tradizionale e infine sul processo di acquisizione dell'immagine.

In merito al primo punto, l'istante fa presente di ricevere da un suo fornitore la fatture in formato "flusso elettronico" e di voler procedere alla conservazione sostitutiva dei documenti.

L'istante chiede di procedere alla conservazione sostitutiva delle sole fatture in formato "flusso elettronico" ricevute da un unico fornitore, poiché tali fatture, in quanto carenti della firma elettronica qualificata e del riferimento temporale, non hanno i requisiti per essere considerate fatture elettroniche e per la loro conservazione è necessario procedere alla stampa su supporto cartaceo e alla successiva acquisizione dell'immagine.

Per assolvere tale ultimo adempimento, l'istante chiede di avvalersi del documento generato in formato statico e immutabile dal programma di visualizzazione delle fatture e non procedere alla scansione del documento cartaceo.

Sulle immagini così create verrebbero apposte la firma digitale e la marca temporale, così da completare il processo di conservazione sostitutiva e poter eliminare i documenti cartacei.

Pertanto, nel presentare l'interpello il contribuente chiede se il procedimento di conservazione sostitutiva delle fatture analogiche descritto possa ritenersi conforme al dettato del citato D.M. 23 gennaio 2004.

L'Agenzia delle Entrate, al riguardo, ha ribadito che possono convivere, presso lo stesso contribuente, il **sistema di conservazione sostitutiva** e quello di **conservazione tradizionale**, come già precisato dalla ris. n. 260/E del 23 giugno 2008⁶.

È dunque possibile che alcune fatture ricevute come documenti analogici siano conservate con metodi tradizionali e altre, ricevute da un unico fornitore, siano dematerializzate e conservate in maniera sostitutiva, secondo le regole fissate dal D.M. 23 gennaio 2004.

Se il processo di conservazione viene iniziato e portato a compimento in corso d'anno, con cadenza inferiore a quella "almeno annuale" prevista dall'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004, è necessario istituire al fine dell'annotazione degli acquisti, di cui all'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, due registri sezionali o due sotto-sezionali dell'unico registro, in cui devono essere annotate separatamente le fatture conservate in formato cartaceo e quelle oggetto di conservazione sostitutiva. È opportuno che per ciascun fornitore siano adottate **modalità omogenee** di conservazione e che ogni fornitore figuri in un unico sezionale o sotto-sezionale.

Per quanto riguarda il processo di acquisizione dell'immagine, gli opportuni chiarimenti sono stati forniti dalla ris. n. 158/E del 15 giugno 2009.

6.3. Natura del responsabile della conservazione sostitutiva

L'Agenzia delle Entrate, con la ris. n. 220/E del 13 agosto 2009, fornisce indicazioni sulla conservazione sostitutiva dei documenti analogici e sulla natura del responsabile della conservazione.

Il documento è stato emanato in seguito a una richiesta di interpello presentata da un operatore che, per conto delle società clienti, eroga servizi di emissione delle fatture elettroniche ed effettua la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche o analogiche, delle scritture contabili e dei documenti fiscali in genere, in *full-outsourcing* per conto delle società clienti.

Il servizio di conservazione sostitutiva delle fatture cartacee e dei documenti analogici originali rilevanti ai fini tributari viene eseguito mediante **scansione**, con estrazione dei dati più significativi tramite **sistemi di riconoscimento OCR** (*Optical Character Recognition*), di indicizzazione (ovvero collegamento delle singole immagini ai campi di ricerca) e di chiusura del lotto con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale da parte del responsabile della conservazione.

L'istante intende affidare il servizio di conservazione sostitutiva di tutti i documenti fiscali a un altro operatore specializzato (persona giuridica), previa la necessaria autorizzazione dei clienti.

Egli chiede se sia corretto il procedimento di conservazione adottato e se possa nominare quale delegato della conservazione sostitutiva, con il consenso del cliente, un terzo soggetto (persona fisica o giuridica).

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento al D.M. 23 gennaio 2004 e all'art. 5 della Delibera CNIPA, ha affermato che il responsabile della conservazione può **delegare**, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone che, per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate.

Con la circ. n. 36/E del 6 dicembre 2006 ha precisato che il responsabile della conservazione di norma si identifica con il contribuente, salva la possibilità di quest'ultimo di delegare un terzo. I contribuenti diversi dalle persone fisiche possono nominare responsabile della conservazione sia un soggetto legato da un rapporto qualificato (socio o amministratore), sia un terzo esterno alla società, all'associazione o all'ente.

⁶ In "il fisco" n. 27/2008, fascicolo n. 1, pag. 4929.

Tuttavia l'affidamento dell'incarico di effettuare la conservazione dei documenti fiscali non fa venir meno la responsabilità del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscalmente rilevanti così come chiarito dalle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 364/E del 3 ottobre 2008 e n. 161/E del 9 luglio 2007.

Con riguardo alla conservazione sostitutiva dei documenti analogici, disciplinata dagli artt. 3 e 4 del D.M. 23 gennaio 2004, l'istante osserva che tale procedura avrebbe ad oggetto gli insiemi omogenei dei documenti, sui quali apporre la **sottoscrizione "cumulativa"** da parte del responsabile della conservazione, senza che sia necessaria la sottoscrizione di ogni singolo documento.

Infatti, così come chiarito dall'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004, il processo di conservazione sostitutiva termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale "sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti, o l'insieme di essi, da parte del responsabile della conservazione".

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione in esame, ritiene che ai fini della conservazione sostitutiva dei documenti analogici originali unici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, i contribuenti devono attenersi alle indicazioni previste dall'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, mentre, per la conservazione sostitutiva di documenti analogici originali, essi devono attenersi alle indicazioni fornite con la circ. n. 36/E del 2006.

I documenti analogici originali unici sono documenti analogici di cui esiste una sola copia ovvero non sia possibile detenere altra copia presso altri soggetti. Tali documenti vengono conservati in formato elettronico e richiedono la sottoscrizione elettronica del notaio.

In un apposito D.P.C.M., non ancora emanato, saranno contemplati i documenti analogici originali unici che necessiteranno dell'intervento del pubblico ufficiale.