

RISOLUZIONE N. 161/E



Roma, 09 luglio 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *D.M. 23 gennaio 2004, articolo 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
Fatturazione elettronica e modalità di assolvimento degli obblighi fiscali
relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi
di supporto.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del decreto ministeriale 23 gennaio 2004, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Banca Alfa S.p.a. (d'ora innanzi Banca o istante) intende attivare un servizio di conservazione sostitutiva dei documenti informatici e dei documenti analogici già memorizzati sotto forma di immagini.

A tale fine il Gruppo Alfa S.p.a. creerà una apposita struttura tecnica con il compito di conservare in maniera sostitutiva i documenti fiscalmente rilevanti della Banca, quelli di altre società del Gruppo nonché quelli di soggetti terzi, operando, quindi, anche come *outsourcer*.

Il servizio offerto comprende, oltre alla conservazione, anche il controllo periodico, il riversamento diretto ed, eventualmente, quello sostitutivo dei documenti conservati nonché l'attività necessaria all'invio dell'impronta dell'archivio alle Agenzie fiscali.

I documenti da conservare devono essere messi a disposizione dell'istante in modalità telematica, tramite un'apposita piattaforma di gestione documentale in tempo utile per rispettare il termine quindicinale per la conservazione delle fatture e quello annuale per la conservazione degli altri documenti fiscalmente rilevanti.

Nelle ipotesi in cui la Banca assume l'incarico della conservazione per conto di soggetti terzi, la stessa rilascia un'attestazione da cui risulta la tipologia dei documenti detenuti; sarà, quindi, compito del committente inviare la comunicazione di variazione dati, prescritta dall'articolo 35 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indicando il luogo in cui sono conservati i libri, i registri, le scritture contabili ed ogni altro documento fiscalmente rilevante.

Sempre quando opera come *outsourcer* l'istante richiede ai clienti che sulle immagini dei documenti analogici, ricevute in via telematica, siano già apposti il riferimento temporale e la firma digitale; ciò avrebbe la funzione di garantire che il cliente assuma la responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della veridicità del contenuto dei documenti presentati per la conservazione.

All'atto della ricezione dei documenti la Banca evidenzia lo stato di presa in carico, ne controlla la validità formale e provvede alla creazione di una tavola di indici sia per i documenti informatici che per l'immagine dei documenti analogici.

I documenti ricevuti sono archiviati, in modo distinto per ciascun cliente o società del gruppo, in un Archivio Documentale Informatico (ADI), a cui è possibile accedere da remoto per controllare la continuità cronologica, l'integrità e la correttezza di quanto trasmesso.

Al momento della conservazione i documenti sono prelevati dall'ADI e memorizzati su delle basi di dati idonee alla conservazione sostitutiva, in questa fase è previsto l'intervento del responsabile della conservazione, individuato contrattualmente dalle parti, il quale perfeziona il procedimento di conservazione apponendo sull'insieme dei documenti la marca temporale e la firma digitale.

I documenti, una volta completato il procedimento di conservazione, possono essere consultati ed estratti sia dall'archivio dei documenti conservati che dalla base di dati della conservazione; inoltre l'istante è in grado di fornire uno o più supporti informatici (CD o DVD) contenenti copia dell'archivio e dei documenti conservati.

In caso di controlli o ispezioni da parte delle competenti Autorità, nei confronti della Banca, di altre società del gruppo e di clienti estranei l'istante effettua la conservazione dei documenti disponibili sull'ADI, anticipando rispetto ai termini ordinari la conservazione sostitutiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, alla luce dei chiarimenti resi dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 6 dicembre 2006, n. 36, propone una serie di soluzioni interpretative in relazione a quattro aspetti della procedura di conservazione sostitutiva dei documenti fiscalmente rilevanti.

In particolare i quesiti posti si incentrano su: a) adempimenti preliminari all'attivazione del servizio; b) tipologia dei documenti oggetto della conservazione sostitutiva, c) tempistica della conservazione; c) accessi ispezioni e verifiche.

In considerazione del numero di quesiti posti, nel fornire il parere dell'Agenzia delle entrate si darà conto della soluzione prospettata dall'istante in merito ad ogni specifico aspetto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

a) Adempimenti preliminari all'attivazione del servizio

1) Il primo dei quesiti posti concerne la modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici ed, in particolare la decorrenza del termine per la presentazione della comunicazione prescritta dall'articolo 7, comma 1, del D.M. 24 gennaio 2004 in fase di avvio della procedura di conservazione.

Il secondo periodo del suddetto comma 1 stabilisce che: *“l’interessato presenta all’Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l’indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l’anno, nonché l’importo e gli estremi dell’avvenuto pagamento dell’imposta”*.

La norma non prevede espressamente un termine per effettuare comunicazione, tuttavia dal tenore letterale della disposizione è possibile evincere che la stessa ha natura preventiva; tanto si desume dall’indicazione del *“numero presuntivo”* degli atti dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati entro l’anno.

Pertanto, la comunicazione in argomento deve essere effettuata in via preventiva anteriormente al primo avvio della procedura di conservazione.

Quanto all’individuazione del soggetto *“interessato”* lo stesso si identifica con la persona fisica o giuridica tenuta a corrispondere l’imposta di bollo sui documenti informatici; dunque, nel caso di specie la Banca è soggetta agli adempimenti prescritti dall’articolo 7 del D.M. soltanto per i documenti dalla stessa emessi o tenuti con modalità informatiche.

L’istante non riveste, invece, la qualifica di *“soggetto interessato”* per i documenti emessi o tenuti con modalità informatiche dai clienti e della altre società del Gruppo.

2) Sempre in relazione al pagamento del imposta di bollo viene chiesto di sapere cosa debba intendersi per registrazione, poiché, a norma dell’articolo 7, comma 2, ultimo periodo, del D.M. 23 gennaio 2004, per i libri e i registri tenuti con modalità informatiche l’imposta di bollo è dovuta *“ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse”*.

Al riguardo si conviene, in linea di massima, con l’interpretazione prospettata secondo cui per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalla righe di dettaglio.

Dunque, se si guarda al libro degli inventari per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite, – nonché la registrazione

della nota integrativa – mentre per il libro giornale il concetto di registrazione va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate.

b) Tipologia di documenti oggetto della conservazione sostitutiva

1) Per i documenti analogici l'istante propone una modalità di conservazione che esclude il transito per la fase di acquisizione dell'immagine del supporto fisico, espressamente prevista dall'articolo 4 del D.M. 23 gennaio 2004.

In particolare, per i documenti emessi si ritiene possibile portare in conservazione lo *spool* di stampa e non il risultato dell'operazione di scansione del documento cartaceo.

Per *spool* (acronimo che sta per *simultaneous peripheral operations on-line*) di stampa si intende l'immagine informatica di lavori da svolgere o da trasmettere ad un altro dispositivo immagazzinata in un *buffer*, un'area particolare della memoria, o su un disco, dove rimane in attesa di essere smistata verso il dispositivo di stampa.

Lo *spool* è, dunque, una rappresentazione informatica del documento da conservare che, però, non possiede fin dall'origine i requisiti del documento informatico rilevanti ai fini tributari, ossia non è statico e non modificabile e non viene emesso con l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata.

Dunque, ai fini fiscali il documento da cui trae origine lo *spool* non può che essere un documento analogico, ossia “... *formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui*” (così articolo 1, comma 1, lettera b), del citato D.M.).

Il nostro ordinamento non ammette, infatti, altre tipologie di documenti rilevanti ai fini tributari, né è possibile immaginare, allo stato della legislazione, un documento che abbia natura analogica ma veste informatica.

Se, dunque, il documento è formato utilizzando una grandezza fisica occorrerà acquisire l'immagine della suddetta grandezza fisica, carta, film o nastro magnetico che sia, così come prescritto dal ricordato articolo 4 del D.M.

Analoga argomentazione vale per i documenti analogici ricevuti con modalità informatiche (*scan to mail, fax server, e-mail, links* e simili); detti documenti, hanno comunque natura di documenti analogici, per essendo ricevuti attraverso strumenti informatici, e, dunque, anche per la conservazione di tali documenti è necessario procedere alla materializzazione su supporto fisico ed alla successiva acquisizione dell'immagine.

2) Il secondo quesito relativo alla tipologia dei documenti è incentrato sulla natura della "nota spese dei dipendenti"; secondo quanto sostenuto nell'istanza tale documento avrebbe natura di documento analogico originale non unico, con la conseguenza che per la conservazione delle note spese dei dipendenti non sarebbe necessario l'intervento del pubblico ufficiale.

Al riguardo si osserva che nel nostro ordinamento non esiste una modalità unitaria per il rimborso spese ai dipendenti, che può avvenire in maniera analitica, forfetaria o mista, né il legislatore ha previsto un modello unico di "nota spese dipendenti"; pertanto non è possibile definire in maniera generale la natura del documento utilizzato per il rimborso delle spese, né stabilire in via aprioristica se si tratti di un documento analogico originale unico o non unico.

Non può che richiamarsi l'orientamento già espresso con la circolare n. 36/E del 2006, secondo cui: "Documento originale non unico: è quel documento analogico al cui contenuto è "possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi" [art. 1, comma 1, lettera c), del decreto].

In sostanza, si può dire che un documento è originale non unico quando, indifferentemente:

- deve essere emesso per legge in duplice esemplare e la relativa annotazione e conservazione sono obbligatorie per almeno un soggetto;
- deve essere annotato e conservato per legge da almeno un soggetto in libri o registri obbligatori;

– il suo contenuto è riprodotto in altri documenti, ovvero il suo contenuto riproduce quello di altri documenti che devono essere conservati obbligatoriamente, anche presso terzi”.

Dunque, la valutazione della natura unica o non unica della nota spese dipendenti dovrà essere effettuata caso per caso, tenendo conto delle modalità con cui viene effettuato il rimborso delle spese e della tipologia di documento in concreto utilizzata dall'impresa.

Ad ogni modo, se si utilizza una modalità analitica di rimborso spese ai dipendenti ed insieme alla nota spese sono conservati i documenti giustificativi della stessa, la nota può rientrare nel novero dei documenti analogici originali non unici, qualora sia possibile ricostruirne il contenuto attraverso la combinazione dei predetti documenti giustificativi e dei dati risultanti dalla contabilità.

3) La soluzione del quesito relativo alla natura di documento originale unico o non unico della scheda carburante si presenta non meno articolato della precedente.

Secondo quanto sostenuto dall'istante la scheda carburante avrebbe natura di documento originale non unico in quanto il suo contenuto, oltre ad essere annotato nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sarebbe riportato nella contabilità generale delle imprese.

La soluzione prospettata non può essere condivisa nella sua interezza.

Difatti, la scheda carburante deve essere istituita in maniera conforme al modello allegato al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 444; da essa devono obbligatoriamente risultare i seguenti elementi:

- la data del rifornimento;
- l'ammontare del corrispettivo totale corrisposto, al lordo della relativa imposta sul valore aggiunto;
- gli estremi identificativi dell'esercente dell'impianto di distribuzione;
- l'ubicazione dell'impianto di distribuzione del carburante.

Inoltre, l'addetto alla distribuzione di carburante, previo accertamento della corrispondenza della scheda al veicolo da rifornire, deve apporre la propria firma per convalida della regolarità dell'operazione di acquisto.

Tutti i suddetti elementi, indispensabili ai fini della regolarità della scheda carburante, non possono essere desunti dalle annotazioni che della stessa fanno tanto l'acquirente quanto il distributore di carburante nei registri previsti dalla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto.

In proposito con la circolare del 12 agosto 1998, n. 205/E è stato chiarito che: “i gestori dovranno annotare, ai sensi dell'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, l'ammontare globale dei corrispettivi entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate e con riferimento a tale giorno”.

Poiché i gestori non sono tenuti ad annotare ogni singola operazione di erogazione, ma soltanto l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri, dalle registrazioni effettuate da tali soggetti non è possibile ricostruire il contenuto della scheda carburanti in possesso del contribuente.

Dal canto loro “i soggetti d'imposta acquirenti, a norma dell'articolo 4 del più volte menzionato decreto presidenziale devono annotare distintamente nel registro degli acquisti ciascuna scheda mensile o trimestrale numerate, seguendo la progressione numerica del registro medesimo.

Dalla registrazione devono risultare il mese o il trimestre e il veicolo cui si riferisce la scheda, il numero come sopra a essa attribuito, l'ammontare complessivo delle operazioni ovvero, nelle ipotesi di detraibilità dell'imposta afferente l'acquisto del carburante, l'ammontare imponibile complessivo determinato diminuendo il totale mensile o trimestrale risultante dalla scheda, della percentuale di cui al quarto comma dell'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e l'ammontare della relativa imposta detraibile calcolato mediante l'applicazione dell'aliquota all'imponibile scorporato” (così la già citata circolare n. 205/E del 1998, al punto 3.3).

Per altro in caso di indetraibilità soggettiva dell'imposta sul valore e aggiunto non vi è obbligo di annotazione della scheda carburante nel registro previsto dall'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (si veda, da ultimo, la circolare 18 giugno 2001, n. 59, punto 3.1).

Dunque, dalle annotazioni effettuate dal gestore dell'impianto e dal contribuente soggetto passivo nei registri prescritti dalla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto non è possibile la ricostruzione del contenuto della scheda carburante nei suoi elementi essenziali.

Soltanto nel caso in cui tali elementi essenziali possano essere ricostruiti sulla base delle annotazioni della scheda carburante nella contabilità generale sarà possibile considerare tale documento analogico un originale non unico con conseguente esclusione dell'intervento del pubblico ufficiale nel processo di conservazione sostitutiva.

4) Il quarto quesito si presenta di ardua comprensione, difatti, se da un lato si afferma che i libri e i registri sociali, ed in particolare il libro degli inventari, hanno natura di documenti analogici, dall'altro per tale ultimo libro si propone, ai fini della corretta "redazione", l'apposizione della firma digitale da parte dell'amministratore delegato.

La firma digitale può, però, essere apposta soltanto sui documenti informatici e, dunque, non si comprende a cosa intenda far riferimento l'istante laddove afferma la necessità della apposizione della firma digitale dell'amministratore delegato sul libro degli inventari, che egli considera un documento analogico.

Ad ogni modo per la redazione del libro degli inventari occorre ricordare che l'articolo 39 del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, espressamente prevede che: *"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"*.

L'articolo richiamato è contenuto nel Capo II, Sezione III, del codice dell'amministrazione digitale e, dunque, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del medesimo codice rientra tra le disposizioni che si applicano anche ai privati.

E' ammessa, dunque, la possibilità di formazione e tenuta del registro degli inventari su supporti informatici.

Non si ritiene che sia di ostacolo alla formazione del registro su supporto informatico la previsione dell'articolo 2217, terzo comma, del codice civile che dispone che l'inventario debba essere firmato dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

Difatti, l'articolo 21, comma 2, del codice dell'amministrazione digitale – norma anch'essa applicabile ai privati – equipara sotto l'aspetto della valenza probatoria il documento informatico sottoscritto con firma digitale o con altro tipo di firma elettronica qualificata alla scrittura privata sottoscritta.

5) In caso di coesistenza di fatture analogiche e fatture elettroniche il contribuente propone una modalità di conservazione che preveda la registrazione delle fatture in un unico registro, con distinta indicazione della tipologia di conservazione prevista per ciascuna fattura, utilizzando un apposito codice alfabetico o alfanumerico, ad esempio E per elettronica e C per cartacea.

Con la circolare 36/E del 2006 è stato definitivamente chiarito che: “ove il contribuente intenda adottare la conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche, è consentita la conservazione con le modalità tradizionali delle fatture in formato analogico a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico, senza soluzione di continuità per periodo di imposta”.

La circolare ha, dunque, dissipato i residui dubbi circa la possibilità di coesistenza di fatture analogiche e fatture elettroniche.

L'alternativa tra l'istituzione di appositi registri sezionali o la creazione di blocchi sezionali distinti di un unico registro è rimessa alla scelta del

contribuente, a condizione che le fatture siano annotate e numerate progressivamente con distinta serie numerica (alfabetica o alfanumerica) in ordine cronologico e senza soluzioni di continuità per periodo d'imposta.

Tale soluzione trova conforto nei chiarimenti resi con la circolare 23 febbraio 1994, n. 13/E, in relazione alla registrazione delle operazioni intracomunitarie.

6) Nelle ipotesi in cui l'istante opera in veste di *outsourcer* in favore di soggetti terzi è stata prevista contrattualmente una clausola in base alla quale il cliente si impegna ad affidare alla Banca la conservazione di tutti i documenti rientranti nella categoria o nelle categorie contrattualmente individuate.

Effetto di tale clausola è che il contraente non può affidare a terzi la conservazione di documenti rientranti nelle categorie individuate contrattualmente, per tutta la vigenza del contratto.

Si tratta, evidentemente, di interpretare una clausola contrattuale rimessa alla libera iniziativa delle parti, e non aspetti incerti della normativa tributaria, oggetto proprio dell'istituto dell'interpello del contribuente. Si ritiene, pertanto, di non poter esprimere alcuna valutazione in merito.

c) Tempistica della conservazione

1) Per la conservazione sostitutiva delle fatture attive l'istante propone di far decorrere il termini quindicinale per la conservazione, previsto dall'articolo 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004, non dalla data di consegna o spedizione per le fatture analogiche né dalla data di trasmissione per le fatture elettroniche, ma dalla data indicata nella fattura.

Per le fatture elettroniche la circolare 18 ottobre 2005, n. 45/E, al punto 3.1 è sufficientemente chiara nella parte in cui afferma che "... 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., 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".

In merito all'emissione delle fatture analogiche, invece, la predetta circolare chiarisce che il contribuente "...deve registrare e conservare la fattura secondo le modalità tradizionali, sempre che non decida di convertire il documento analogico in documento informatico e procedere alla conservazione elettronica (cfr. articolo 4, comma 1 del D.M.)".

Pertanto, il termine quindicinale per la conservazione delle fatture attive decorre dalla data di emissione, data che per le fatture elettroniche si identifica con quella della loro trasmissione telematica, mentre per quelle analogiche si identifica con la consegna o spedizione (si veda al riguardo l'articolo 21, comma 1, ultimo periodo del d.P.R. n. 633 del 1972).

Tuttavia, per le fatture analogiche il contribuente può decidere di operare la conservazione con modalità tradizionali così come può convertire le fatture cartacee in documenti elettronici anche in un momento successivo, ossia fino a quando ne sussiste l'obbligo di conservazione civilistica (10 anni ex articolo 2214 del c.c.).

Inoltre, resta inalterata la facoltà di procedere alla conservazione anche ad intervalli più ravvicinati e pertanto se il termine quindicinale, calcolato con decorrenza dalla data indicata nella fattura emessa, viene a scadere prima di quanto avverrebbe facendo decorrere il medesimo termine dalla data di trasmissione telematica, ovvero della consegna o spedizione della fattura cartacea, la procedura prospettata nell'istanza può considerarsi regolare.

Si precisa, infine, che il documento cartaceo deve obbligatoriamente essere conservato fino al perfezionamento del processo di conservazione elettronica, al termine del quale, quindi, si potrà procedere alla distruzione del documento analogico.

2) Non si condivide la ricostruzione secondo cui per le fatture passive il termine per la conservazione decorrerebbe dalla data dell'annotazione del documento in contabilità generale.

Il termine, come innanzi chiarito, decorre dalla data di ricevimento della fattura.

3) Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004, la cadenza per la conservazione dei documenti diversi dalle fatture è almeno annuale.

Il termine entro cui effettuare la conservazione di tutti i documenti diversi dalle fatture si identifica con il termine di presentazione della relativa dichiarazione, coerentemente a quanto dispone l'articolo 7, comma 4-ter, del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

Qualora si tratti di documenti che non hanno collegamento con tributi per i quali è prevista la dichiarazione annuale la conservazione dovrà essere effettuata, in base alla data di formazione del documento, con cadenza annuale e dovrà essere completata entro un anno di formazione del documento.

Riprendendo l'esempio prospettato nell'istanza, il termine annuale per la conservazione di un contratto decorre dal momento della sottoscrizione, non da quello della registrazione presso l'Agenzia delle entrate, e il processo deve essere completato entro un anno della stipula.

4) Si condivide l'interpretazione secondo cui in caso di avvio del processo di conservazione sostitutiva dei documenti analogici in corso d'anno il termine quindicinale e quello annuale non sono vincolanti relativamente a tutti i documenti analogici emessi prima della data di inizio della conservazione digitale.

Al riguardo il contribuente è, però, tenuto a rispettare il disposto dell'articolo 4, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004, secondo cui: *“Il processo di conservazione [...] può essere limitato a una o più tipologie di documenti e scritture analogici, purché sia assicurato l'ordine cronologico delle registrazioni e non vi sia soluzione di continuità per ogni periodo di imposta”*.

5) L'idoneità del sistema HSM (acronimo che sta per *Hardware Security Module* o anche *Host Security Module*) utilizzato in modalità *unattended* (letteralmente incustodito) a generare la sottoscrizione elettronica, come definita dall'articolo 1, comma 2, lettera b), del più volte menzionato D.M. esula dalle competenze della scrivente; si tratta, evidentemente di aspetti tecnici che non presentano alcun profilo interpretativo della normativa fiscale.

Se il sistema HSM, utilizzato nella suddetta modalità, è in grado generare una firma elettronica qualificata, ossia una firma che presenta tutti i requisiti descritti dall'articolo 1, comma 1, lettera r), del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 – c.d. codice dell'amministrazione digitale – lo stesso può dirsi idoneo a generare la sottoscrizione elettronica richiesta per la conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti.

d) Accessi, ispezioni e verifiche

1) Prima di procedere con l'analisi dei quesiti di cui ai numeri 1) e 2) della presente sezione è necessario effettuare una premessa.

In tutti i casi in cui il contribuente affida, in tutto o in parte, il processo di conservazione a soggetti terzi continuerà a rispondere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscalmente rilevanti.

Eventuali inadempienze del soggetto incaricato della conservazione non potranno essere opposte all'Amministrazione finanziaria per giustificare irregolarità o errori nella tenuta e nella conservazione della contabilità o, più in generale, di tutti i documenti rilevanti ai fini tributari.

Tanto premesso, si ritiene che qualora la Banca abbia ricevuto da altre società del Gruppo o da clienti terzi l'incarico della conservazione sostitutiva delle fatture, debba procedere alla conservazione anche nell'ipotesi in cui tali documenti siano messi a sua disposizione oltre il termine di quindici giorni dalla loro emissione o ricezione.

Difatti, il mancato rispetto del termine quindicinale prescritto dall'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, del D.M. può, comunque, essere addebitato esclusivamente al contribuente emittente o destinatario della fattura, atteso che, il conferimento dell'incarico della conservazione ad un soggetto terzo non trasla in capo a quest'ultimo gli obblighi di corretta e tempestiva emissione, registrazione e conservazione delle fatture.

2) Sulla scorta della premessa effettuata al punto precedente, è possibile risolvere anche l'ulteriore quesito posto dall'istante in merito all'applicabilità

all'incaricato della conservazione delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Come innanzi chiarito, il conferimento a terzi dell'incarico di effettuare la conservazione sostitutiva non incide sugli obblighi di corretta tenuta e conservazione di libri, registri, scritture, fatture e di tutti i documenti prescritti dalla normativa fiscale, che continuano a gravare sul contribuente.

Eventuali inadempienze dei suddetti obblighi che diano luogo all'applicazione di sanzioni vanno, dunque, essere addebitate al soggetto tenuto al rispetto delle prescrizioni in materia di corretta tenuta e conservazione della contabilità.

Tuttavia, la disciplina del concorso di persone nell'illecito, contenuta nell'articolo 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 – secondo cui quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta – comporta che se l'applicazione della sanzione è conseguenza di un azione o omissione, dolosa o colposa, dell'incaricato della conservazione questi è tenuto a rispondere della sanzione in concorso con il contribuente.

3) Nelle ipotesi in cui la Banca opera come *outsourcer* consente ai propri clienti di accedere da remoto all'archivio dei documenti conservati; inoltre, in caso di controlli o ispezioni, la Banca si impegna ad anticipare la conservazione di tutti i documenti disponibili nell'ADI.

Con l'ultimo dei quesiti viene, quindi, chiesto di sapere se tale modalità di consultazione sia conforme al disposto dell'articolo 52, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui in caso di accessi presso i locali del cliente *“l'ispezione si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture [...] che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.”*

In proposito si osserva che, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 *“il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali”*.

Affinché sia possibile l'esibizione per via telematica dei documenti conservati è, dunque, necessaria l'adozione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che fissi le modalità di tale esibizione.

Fino all'adozione del provvedimento i contribuenti non possono avvalersi della facoltà di esibire telematicamente i documenti conservati.

Ciò non incide sull'obbligo di renderli leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni (si veda il citato articolo 6, comma 1, del D.M.).

Né la mancata adozione del provvedimento in parola influenza in alcun modo l'estensione dell'ispezione documentale a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non siano obbligatorie, che sono accessibili dalle apparecchiature informatiche installate nei locali in cui viene eseguito l'accesso.