

RISOLUZIONE N. 196/E



Roma, 30 luglio 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – D.M. 23 gennaio 2004 – conservazione sostitutiva delle fatture analogiche – tempistica per l'acquisizione dell'immagine – assenza di vincoli legati all'opzione per la conservazione sostitutiva.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DM 23/01/2004, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.r.l. (d'ora innanzi istante o ALFA) è una società operante nel settore della grande distribuzione di elettrodomestici, elettronica ed affini, tramite propri punti vendita ed intende procedere alla dematerializzazione dei documenti di acquisto (fatture e note di credito) ricevuti dai propri fornitori ed alla loro conservazione su supporto informatico.

Per raggiungere tale scopo l'istante ha intenzione di implementare la procedura automatizzata già in uso per la ricezione e la registrazione in contabilità delle fatture e delle note di credito. In particolare, i suddetti documenti, sono già attualmente registrati in contabilità generale in modalità automatica; gli stessi, infatti, giungono all'istante o direttamente nei formati *Portable Document Format* (.pdf) o *Tagged Image File Format* (.tif), (per via posta elettronica e simili) ovvero sono trasformati dall'istante, tramite una procedura di scansione da documento cartaceo in un'immagine informatica (nei predetti formati). Un software "istruito" provvede alla lettura dei file ed alla loro interpretazione, effettuando in automatico le conseguenti scritture nella contabilità.

La descritta procedura di contabilizzazione verrebbe integrata dalla vera e propria conservazione sostitutiva dei documenti attraverso un ulteriore processo informatico, che si articolerebbe nelle seguenti fasi: a) invio ad un provider esterno dei file in formato .pdf o .tif corredati da un indice; b) importazione dei file sulla piattaforma del provider esterno tramite upload e filegate, c) firma dei file presenti sul server del provider da parte dell'istante; d) memorizzazione dei file firmati, in ordine cronologico, su supporti idonei a garantire la leggibilità nel tempo e apposizione della marca temporale.

Così descritta la procedura di conservazione, l'istante formula tre distinti quesiti relativi: 1) alla correttezza della procedura ed alla sua conformità complessiva alle vigenti disposizioni in materia tributaria; 2) alla tempistica per l'acquisizione dell'immagine dei documenti analogici ai fini della loro conservazione sostitutiva, ed infine, 3) al termine minimo di validità dell'opzione per la conservazione sostitutiva, alla sussistenza di preclusioni ad un eventuale "ripensamento" con ritorno alla conservazione su supporto cartaceo ed alla possibilità, in tale ultima ipotesi, di avvalersi successivamente della conservazione sostitutiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che per la conservazione sostitutiva delle fatture di acquisto e degli altri documenti del ciclo passivo formati come documenti analogici trovi applicazione l'articolo 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2004 concernente le *"modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto"*.

Nell'ipotesi in esame sarebbe, inoltre, applicabile l'articolo 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357 (convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489), come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 161, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nella parte in cui prevede che la contabilità

tenuta con sistemi meccanografici sia regolare, “... *in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi*”.

1) La procedura descritta, sarebbe, dunque, conforme a quanto previsto dall'articolo 4 del D.M., atteso che l'immagine dei documenti analogici da conservare sarebbe sempre ottenuta tramite la scansione del documento cartaceo, in particolare in caso di ricezione del documento in allegato ad un messaggio e-mail lo stesso verrebbe prima stampato “nei termini di legge” e successivamente dematerializzato tramite scansione.

2) A detta dell'istante, inoltre, non sussisterebbe una tempistica specifica per l'acquisizione dell'immagine dei documenti analogici da dematerializzare, tanto in fase di prima opzione per la conservazione sostitutiva quanto nel corso della “vigenza dell'opzione”, atteso che, fino al completamento del procedimento di conservazione sostitutiva, il contribuente è, comunque, tenuto a conservare ed esibire i documenti cartacei. Sarebbe, tuttavia, necessario assicurare l'ordine cronologico, senza soluzione di continuità e consentire, tramite apposita indicizzazione, “... *le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi*” dei documenti conservati, come richiesto dall'articolo 3, comma 1, lettera d), del citato D.M. 23 gennaio 2004.

3) Infine, non sarebbero prescritte specifiche modalità di manifestazione dell'opzione per la conservazione sostitutiva, né della revoca della stessa, potendo al riguardo valere il comportamento concludente del contribuente. Né l'eventuale revoca dell'opzione sarebbe di ostacolo ad una successiva ri-adozione della conservazione sostitutiva dei documenti analogici. L'unico obbligo posto a carico del contribuente sarebbe quello di garantire la continuità delle modalità di conservazione per periodo d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I quesiti posti dall'istante attengono tutti alla conservazione sostitutiva di documenti analogici, la cui disciplina è rinvenibile nell'articolo 4 del citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2004. In particolare il processo di conservazione inizia con la memorizzazione dell'immagine del documento su di un "*...supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta...*". (così articolo 3, comma 1, lettera d), richiamato dal citato articolo 4 del D.M.).

In proposito l'Agenzia delle entrate, con la recente risoluzione 15 giugno 2009, n. 158/E, ha chiarito che, in base al combinato disposto degli articoli 3, comma 1, lettera d), e 4 del D.M. e dell'articolo 1, lettera f), della deliberazione C.N.I.P.A. 19 febbraio 2004, n. 11, la modalità di acquisizione dell'immagine dei documenti da conservare deve considerarsi libera e non soggetta a specifiche regole, precisando, inoltre che "*...ferma restando la necessità della materializzazione su supporto fisico dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, formati tramite strumenti informatici, ma non aventi, fin dall'origine i requisiti dei documenti informatici, per la loro conservazione si potrà procedere all'acquisizione della relativa immagine tramite il processo di generazione dello spool (o rappresentazione grafica) di stampa, a condizione che l'immagine così acquisita rispecchi in maniera, fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento*".

In merito al quesito sub 1) si osserva, dunque, che l'acquisizione dell'immagine dei documenti da conservare può avvenire sia tramite scansione del documento cartaceo, come prospettato dall'istante, sia con altre modalità che garantiscano la rappresentazione fedele, corretta e veritiera del contenuto del documento.

In merito al quesito n. 2), relativo alla tempistica della conservazione sostitutiva dei documenti analogici, si rappresenta che i relativi chiarimenti sono già stati forniti con un precedente documento di prassi; in particolare con la circolare 6

dicembre 2006, n. 36/E, punto 7.2, la scrivente ha chiarito che *“per quanto attiene al profilo temporale, la conservazione elettronica dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari, previa memorizzazione della relativa immagine, può essere effettuata in qualunque momento.*

Questa possibilità deve essere coordinata, tuttavia, con la previsione di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto nei casi in cui, per i documenti della stessa tipologia e relativi al medesimo periodo d'imposta, il contribuente abbia già optato per la conservazione elettronica.

Al di fuori della predetta ipotesi, infatti, la circostanza che i documenti analogici siano soggetti ai vigenti obblighi di conservazione e di esibizione cartacei permette comunque all'Amministrazione finanziaria di svolgere regolarmente l'attività di controllo.

Si ricorda, in ogni caso, che la distruzione del documento cartaceo potrà avvenire solo successivamente al completamento del processo di conservazione”.

Non esiste, dunque, alcun vincolo temporale per l'acquisizione dell'immagine dei documenti analogici da conservare, né tale vincolo sussiste per il completamento del procedimento di conservazione sostitutiva dei documenti analogici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, fermo restando l'obbligo per il contribuente di garantire l'ordine cronologico delle registrazioni e l'assenza di soluzioni di continuità per periodo d'imposta dei documenti conservati.

Tuttavia, nella fattispecie in esame non risulta conferente il richiamo all'articolo 7, comma 4-ter, del decreto-legge n. 357 del 1994, poiché tale articolo disciplina il termine per provvedere alla stampa dei registri contabili tenuti con sistemi meccanografici, non delle fatture di acquisto e degli altri documenti del c.d. “ciclo passivo”.

Infine, la continuità delle modalità di conservazione per tipologia di documenti e per periodo d'imposta rappresenta l'unico vincolo esistente nella normativa (articolo 4, comma 2, del D.M.), per cui si ritiene che, conformemente a quanto esposto dal contribuente nella risposta ipotizzata relativamente al quesito n. 3), non sono prescritte specifiche modalità di manifestazione dell'opzione per la

conservazione sostitutiva né per la sua revoca. Né la revoca dell'opzione è di ostacolo ad una successiva ri-adozione della conservazione sostitutiva dei documenti analogici.

La risposta alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.