



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 13 agosto 2009

OGGETTO: *Istanza di interpello - Art. 11 della legge n. 212 del 2000 - Conservazione sostitutiva dei documenti analogici — D.M. 23 gennaio 2004 – natura del responsabile della conservazione*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del D.M. 23 gennaio 2004, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.a. è un operatore che, per conto delle società clienti, eroga servizi di emissione delle fatture elettroniche, nonché 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.

In particolare, il servizio di conservazione sostitutiva delle fatture cartacee e, in genere, 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.

E' intenzione dell'istante affidare il servizio di conservazione sostitutiva di tutti i documenti fiscali ad altro operatore specializzato (persona giuridica), previa la necessaria autorizzazione dei clienti al relativo subappalto.

Pertanto, si chiede se sia corretto il procedimento di conservazione sostitutiva dei documenti analogici sopra descritto e, inoltre, se il responsabile della conservazione sostitutiva possa nominare, quale “delegato della conservazione sostitutiva”, con il consenso del cliente, un terzo fornitore (persona fisica o giuridica).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il responsabile della conservazione sostitutiva può nominare, quali delegati alla conservazione sostitutiva, sia persone fisiche che persone giuridiche, considerato che l'articolo 5 della Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11, con riguardo alla figura del delegato a tale conservazione, si riferisce genericamente “*ad una o più persone*” (cfr. circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E).

Con riguardo alla conservazione sostitutiva dei documenti analogici, disciplinata dagli articoli 3 e 4 del D.M., 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.

Inoltre, l'istante ritiene che non sia applicabile nel caso di specie l'articolo 23, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (“Codice dell'amministrazione digitale”), come modificato dall'articolo 16, comma 12, decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nella parte in cui prevede la firma elettronica della copia del singolo documento analogico.

Pertanto, la società istante ritiene che i documenti analogici originali possono essere conservati seguendo la procedura sopra illustrata, senza necessità di sottoscrivere ogni singolo documento analogico “di qualsiasi tipo”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina generale delle modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto è contenuta nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23

gennaio 2004; gli articoli 21 e 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 recano la disciplina della fattura elettronica; inoltre, per l'individuazione delle regole tecniche occorre far riferimento alla deliberazione del Centro Nazionale per l'informatica nella Pubblica Amministrazione del 19 febbraio 2004, n. 11 (di seguito, delibera CNIPA).

In particolare, la figura del responsabile della conservazione è prevista sia dal D.M., sia dall'articolo 5 della delibera CNIPA, che ai commi 2 e 3 prevede *“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.*

Il procedimento di conservazione sostitutiva può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare quanto previsto dalla presente deliberazione.”

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

Il citato articolo 5, comma 2, della delibera CNIPA, riferendosi genericamente alle *“persone”*, ammette la possibilità di delegare la responsabilità del procedimento di conservazione anche a soggetti diversi dalle persone fisiche.

Pertanto, si ritiene che l'istante possa delegare il servizio di conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini tributari ad uno o più operatori, sia persone fisiche che persone giuridiche.

Si ricorda, tuttavia, che 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 (risoluzioni 3 ottobre 2008, n. 364/E e 9 luglio 2007, n. 161/E).

Riguardo alle modalità di conservazione dei documenti analogici, l'articolo 4 del D.M. prevede la memorizzazione delle relative immagini secondo le modalità di cui all'articolo 3, commi 1 e 2, stesso decreto, che, a sua volta, espressamente rimanda alla deliberazione AIPA n. 42 del 2001, sostituita integralmente dalla citata delibera CNIPA (cfr. risoluzione 15 giugno 2009, n. 158/E, punto 4).

L'articolo 3 del D.M. stabilisce, inoltre, che i documenti possono essere memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché siano assicurati l'ordine cronologico, senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta, e le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici.

Come chiarito con la risoluzione 15 giugno 2009, n. 158/E, è necessario che il procedimento di acquisizione dell'immagine dei documenti garantisca che l'immagine rispecchi in maniera fedele, corretta e veritiera i dati, i fatti e gli atti che il documento rappresenta. Per quanto riguarda le fatture, è necessario che dall'immagine acquisita ai fini della conservazione, risultino rappresentati gli elementi essenziali, indicati dall'articolo 21, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972

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 di insiemi di essi, da parte del responsabile della conservazione”* (articolo 3, comma 2, del D.M.).

Dal tenore letterale della citata disposizione si evince che la firma elettronica qualificata e la marca temporale possono essere apposte anche sull'insieme dei documenti da conservare e non necessariamente sul singolo documento oggetto di conservazione.

Si ritiene, inoltre, che l'articolo 23, commi 4 e 5, del decreto legislativo n. 82 del 2005 (*“Codice dell'amministrazione digitale”*, di seguito Codice),

come modificato dall'articolo 16, comma 12, del decreto legge n. 185 del 2008, convertito dalla legge 2009, n. 2, non sia applicabile nella fattispecie in esame.

In primo luogo, occorre evidenziare che tale articolo si riferisce già nella rubrica alle *“Copie di atti e documenti informatici”*.

Anche a prescindere dal riferimento alle copie contenuto espressamente nella norma, in ogni caso, giova evidenziare che l'articolo 23, comma 4, del Codice non si occupa in alcun modo del procedimento di conservazione dei documenti. Quest'ultimo, di conseguenza, resta regolato, ai fini fiscali, per quanto riguarda i documenti analogici originali, dal più volte citato articolo 4 del D.M.

L'articolo 23, comma 5, del Codice stabilisce che *“Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri possono essere individuate particolari tipologie di documenti analogici originali unici per le quali, in ragione di esigenze di natura pubblicistica, permane l'obbligo della conservazione dell'originale analogico oppure, in caso di conservazione ottica sostitutiva, la loro conformità all'originale deve essere autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato con dichiarazione da questi firmata digitalmente ed allegata al documento informatico”*.

A differenza del precedente comma 4, il comma in esame si occupa espressamente del procedimento di conservazione sostitutiva dei documenti analogici originali unici ed innova la disciplina generale, limitando l'intervento del pubblico ufficiale (finora previsto per il processo di conservazione di *tutti* i documenti analogici originali unici) al processo di conservazione di quei soli documenti analogici originali unici che, in ragione di esigenze di natura pubblicistica, saranno contemplati da un apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri non ancora emanato.

Al riguardo, la scrivente è dell'avviso che la disposizione contenute nel D.M. 23 gennaio 2004, abbiano carattere speciale e, dunque, conservino il loro valore precettivo, in virtù del combinato disposto dell'articolo 21, comma 5 e 71, comma 2, del Codice dell'Amministrazione Digitale.

Pertanto, ai fini della conservazione sostitutiva dei documenti analogici originali unici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, i contribuenti devono continuare ad attenersi alle indicazioni già fornite con circolare 36/E del 2006.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.