

# I controlli alle aziende che adottano la conservazione sostitutiva

*A cura di Giorgio Confente  
Agenzia delle entrate*

## 1. Poteri ispettivi ed esibizione dei documenti informatici

Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 6 del DMEF<sup>1</sup>, e dell'articolo 6 della delibera CNIPA<sup>2</sup>, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, sia il documento informatico sia il documento analogico conservato su supporto informatico, devono essere resi leggibili e, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, disponibili su carta o su supporto informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili.

La circolare n. 36/2006 chiarisce che per luogo di tenuta e di conservazione delle scritture contabili s'intende il luogo o i luoghi in cui viene esercitata l'attività, ovvero il luogo in cui vengono appositamente tenute le scritture contabili, come ad esempio i centri elaborazioni dati (cfr. circolare 30 luglio 2002, n. 60).

Da questa precisazione discende una inevitabile conseguenza sugli adempimenti che il soggetto che adotta soluzioni di conservazione sostitutiva deve necessariamente porre in essere: la comunicazione all'Agenzia delle Entrate del luogo o dei luoghi di conservazione e tenuta delle scritture contabili secondo quanto previsto dall'articolo 35, comma 10, del Dpr n. 633 del 1972.

Circa il problema, sovente posto dagli operatori, della necessità che sia effettuata la comunicazione all'Agenzia delle entrate del luogo di tenuta delle scritture nelle ipotesi di servizio in outsourcing si ritiene che il luogo di conservazione coincida con la sede operativa della società outsorcer.

Generalmente il luogo di conservazione dovrebbe essere identificato con il luogo in cui sono tenuti i supporti di memorizzazione, mentre non rileva che alcune fasi del processo (ad esempio, elaborazione dei formati, indicizzazione dei documenti, apposizione della firma elettronica e del riferimento o della marca temporale, ecc.) possano essere delocalizzate.

In tema di luogo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti, la circolare 36 non pone limiti la facoltà di gestire fasi del processo fuori dal territorio italiano: si pensi al caso in cui la fase di registrazione, memorizzazione e indicizzazione dei documenti sia gestita centralmente nel caso di un gruppo societario multinazionale.

Peraltro si potrebbe fare anche una considerazione di maggior "apertura" che tuttavia non pare essere espressamente recepita (né peraltro esplicitamente esclusa...) dalla circolare n. 36/2006: in tema esibizione, infatti, la norma valorizza il momento in cui i documenti sono resi disponibili senza preoccuparsi del luogo ove tali documenti poggiano fisicamente. Del resto è abbastanza difficile ancorare questi processi ad un concetto, seppur vago di fisicità.

Si rileva, in proposito, che la locuzione "presso il luogo di tenuta delle scritture" si riferisce pur sempre al momento dell'esibizione e non al momento della tenuta/conservazione.

In tema di poteri ispettivi la citata circolare n. 36 richiama l'articolo 52 del Dpr n. 633 del 1972, norma procedurale inserita nel corpus del "testo unico" IVA ma che è applicabile anche al

---

<sup>1</sup> Si riporta l'art.6 DMEF 23 gennaio 2004:

"1. Il documento di cui all'art. 3 è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni.

2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali"

<sup>2</sup> Si riporta l'art.6 della Delibera CNIPA n.11/2004 :

"Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione sostitutiva e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo.

Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica. Qualora un documento conservato venga esibito su supporto cartaceo fuori dall'ambiente in cui è installato il sistema di conservazione sostitutiva, deve esserne dichiarata la conformità da parte di un pubblico ufficiale se si tratta di documenti per la cui conservazione è previsto il suo intervento".

"comparto" imposte dirette per l'espresso richiamo contenuto nell'articolo 33, primo comma del DPR n. 600, del 1973.

In particolare, l'articolo 52, comma 4, del DPR 633/72 - come riformulato dal Dlg 52/2004 - stabilisce che l'ispezione documentale si estende a tutti i documenti che si trovano nei locali in cui viene eseguito l'accesso, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria: questo significa, ad esempio, che le autorizzazioni richieste o le condizioni previste dalla legge per accedere ai locali oggetto di indagine sono necessarie e sufficienti per estendere la verifica anche alle apparecchiature informatiche.

A solo titolo esemplificativo, l'accesso ad apparecchiature informatiche presso studi professionali richiederà la presenza del titolare dello studio a tutela del segreto professionale e di eventuali "sconfinamenti" in accessi negli archivi digitali riguardanti la documentazione di contribuenti diversi da quello per cui è stata autorizzata la verifica fiscale.

Nel caso di controlli e ispezioni da parte degli organi competenti, l'obbligo di conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere anticipato rispetto alla cadenza stabilita dalla normativa: documenti, libri e registri contabili andranno dunque resi statici e non modificabili dall'inizio dell'anno sino alla data dell'ispezione<sup>3</sup>.

Per quanto riguarda le modalità di esibizione delle fatture, è da evidenziare una sostanziale differenza, non esplicitamente trattata dalla circolare n. 36/2006, tra quanto disciplinato dall'art. 39 terzo comma del DPR 633/72<sup>4</sup>, e quanto riportato dall'art. 6 primo comma del DMEF<sup>5</sup>.

Infatti, mentre il DM pone un obbligo generalizzato in capo al contribuente di fornire copia della documentazione nella forma richiesta dai verificatori presso il luogo di conservazione della stessa, la norma IVA prevede che i documenti contenuti nell'archivio elettronico siano "stampabili" e "trasferibili su altro supporto informatico", lasciando intendere che è sufficiente che il contribuente assicuri la semplice possibilità di svolgere le predette operazioni, mentre l'onere della stampa sarebbe a carico degli organi ispettivi.

## 2. Procedure di controllo nella verifica informatica

Nell'ambito di una tenuta e conservazione della documentazione rilevante ai fini fiscali in modalità digitale, la portata innovativa delle nuove disposizioni si rifletterà certamente sull'operato degli organi verificatori ed in particolare nella fase dei controlli di tipo formale.

I controlli formali sono finalizzati a verificare la regolare istituzione e conservazione dei documenti tributari e delle scritture contabili, la tenuta dei medesimo documenti e scritture in conformità alle norme di legge, l'osservanza delle norme concernenti la regolarità formale dei documenti elementari e l'eventuale sussistenza dei presupposti in virtù dei quali è consentito il ricorso all'accertamento induttivo.

E' utile perciò elencare ed analizzare nel dettaglio una possibile lista di controlli essenziali di tipo formale e sostanziale che gli organi verificatori, alla luce delle nuove disposizioni normative, potrebbero effettuare.

Questa, in sintesi, potrebbe essere la "check list" del verificatore:

- acquisizione del manuale della conservazione sostitutiva;
- verifica della corrispondenza fra l'impronta dell'archivio inviata all'Agenzia delle Entrate e quella riscontrata in sede di accesso;

---

<sup>3</sup> Circolare n.45/E, 19 ottobre 2005 punto n. 4 e circolare n. 36 del 6 dicembre 2006, punto 7.1.2

<sup>4</sup> L'art. 39 del DPR 633/72 riporta testualmente: "*Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.*"

<sup>5</sup> L'art. 6 primo comma del D.M. 23 gennaio 2004 riporta: "Il documento di cui all'art.3 è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni".

- controllo sull'esistenza, sul contenuto e sulla data dell'eventuale accordo stipulato per la fatturazione elettronica;
- controllo sull'avvenuto intervento del pubblico ufficiale, ove previsto dalla normativa;
- controllo sull'osservanza delle garanzie richieste e della tempistica del processo di conservazione sostitutiva e della tempistica nella emissione, ricezione e registrazione delle fatture elettroniche attive e passive;
- verifica sull'effettuazione delle comunicazioni prescritte dalla norma ;
- verifica a campione sulle garanzie richieste dalla normativa fiscale e tecnica di riferimento

## 2.1 Acquisizione del manuale della conservazione sostitutiva.

La prima operazione che si prospetta ai verificatori di una società che ha adottato un processo di conservazione sostitutiva è quello di acquisire il manuale della conservazione sostitutiva, qualora l'azienda o il responsabile della conservazione ne abbia deciso la tenuta.

Sebbene la normativa, infatti, non ne prescriba obbligatoriamente la conservazione<sup>6</sup>, è ormai opinione prevalente che sia necessario redigere detto per tutelare l'azienda nei confronti degli organi preposti ai controlli interni (collegio sindacale) ed esterni (Amministrazione finanziaria) e tutelare l'azienda verso i terzi (curatori fallimentari in caso di fallimento, eccetera).

Dall'analisi del manuale della conservazione, qualora sia tenuto e conservato ordinatamente, si possono già individuare molte informazioni necessari ad agevolare e semplificare l'attività di verifica, quali :

- i dati identificativi del Responsabile della conservazione, e dell'eventuale sostituto e delegati<sup>7</sup>;
- la tipologia dei documenti portati in conservazione (documenti diversi da quelli del settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo): fatture attive, fatture passive, DDT, libro giornale, eccetera;
- la modalità di conservazione sostitutiva adottata: conservazione sostitutiva di documenti analogici oppure di documenti informatici;
- la modalità di fatturazione adottata: fatturazione telematica oppure fatturazione elettronica<sup>8</sup>;
- la tipologia dei supporti di memorizzazione utilizzati<sup>9</sup> ;

<sup>6</sup> Dalla lettura dei compiti attribuiti al responsabile della conservazione, definiti dall'art. 5 della delibera CNIPA, è implicito che vi sia la necessità di un vero e proprio manuale

<sup>7</sup> Oltre al responsabile della conservazione, è altresì consentito nominare il sostituto ed eventuali delegati. Il sostituto, è colui che sostituisce il responsabile qualora questo si assentasse, per esempio, per ferie, malattia, infortunio, maternità, congedi, eccetera. Il delegato o i delegati, sono invece coloro che svolgono in tutto o in parte il processo di conservazione sostitutiva, infatti l'art. 5 terzo comma della Deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004 riporta testualmente che *"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"*.

<sup>8</sup> Mentre con "fatturazione telematica" si intende una semplice modalità di trasmissione di dati ed informazioni contenute in fatture utilizzando appunto un canale telematico, ma che necessitano comunque di una "materializzazione" (stampate) sia da parte dell'emittente che del destinatario (come per esempio le fatture trasmesse telematicamente in formato PDF come allegate e-mail), con "fatturazione elettronica" si intende una modalità di emissione di fatture che, avendo tutti i requisiti richiesti dalla normativa, potranno essere conservati direttamente in formato digitale senza alcuna stampa cartacea. Ricordiamo poi che entrambe le modalità di fatturazione, si suddividono ulteriormente in formati *"strutturati o elaborabili"*, quando sono tesi ad automatizzare le registrazioni contabili tra gli ERP aziendali (per esempio i sistemi di trasmissione EDI o WEB-EDI secondo tracciati standard internazionali quali UN/EDIFACT, ANSI.X12, ODETTE, IDOC-SAP, XML, eccetera), ed in formati *"destrutturati o visualizzabili"* in grado di trasferire solo in parte i vantaggi legati alla dematerializzazione e sono le più semplici soluzioni basate sulla trasmissione del documento fattura inteso come immagine in formato PDF (Portable Document Format) oppure in formato TIFF (Tag Image File Format).

- la localizzazione geografica di parti del processo: localizzazione della conservazione dei supporti di memorizzazione, del dispositivo sicuro di firma digitale (smart-card, token-usb, HSM<sup>10</sup>, eccetera), della produzione dei supporti di memorizzazione (masterizzazione), della formazione del documento informatico oggetto di conservazione sostitutiva, della formazione dell'impronta di hash, della formazione del file PKCS#7, eccetera;
- la Certification Authority utilizzata nella firma digitale e marca temporale;
- la procedura di sicurezza inerente l'operazione di associazione del riferimento temporale<sup>11</sup>;

## 2.2 Verifica della corrispondenza fra l'impronta dell'archivio inviata all'Agenzia delle Entrate e quella riscontrata in sede di accesso.

La seconda operazione che i verificatori dovrebbero effettuare è, necessariamente, il confronto fra l'impronta comunicata all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 5 del DM 23 gennaio 2004 e quella riscontrata "sul campo" in sede di accesso presso l'azienda.

Benché, ad oggi, non siano ancora stati resi disponibili i dettagli operativi sia per la comunicazione dell'impronta sia per il conseguente invio dall'Agenzia della ricevuta di avvenuta trasmissione con il relativo numero di protocollo<sup>12</sup>, gli organi di controllo non sono di certo impossibilitati a fare dei controlli a campione, anche a partire dai singoli documenti conservati.

Secondo la tesi più restrittiva, la tenuta e conservazione dei documenti e delle scritture contabili acquisterebbero piena efficacia sotto il profilo fiscale solo dopo la trasmissione telematica dell'impronta all'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, non sarebbe possibile distruggere i documenti conservati in via sostitutiva, se non dopo l'approvazione del provvedimento che dovrebbe disciplinare la comunicazione dell'impronta all'Agenzia delle entrate.

La tesi prospettata è stata tuttavia smentita dalla posizione assunta con la circolare n. 36/2006 che ha stabilito il principio secondo il quale l'impossibilità di inviare l'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione, con relativa sottoscrizione elettronica e marca temporale non impedisce di per sé la corretta tenuta e conservazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali e, conseguentemente, anche la possibilità di disfarsi degli archivi cartacei, pur in assenza della comunicazione dell'impronta prescritta dall'art. 5 del DMEF.

E', infatti, la firma elettronica qualificata con l'apposizione della marca temporale che di fatto "cristallizza" l'archivio informatico.

Questa seconda tesi trova una diretta conferma nel dato testuale del DM secondo cui il processo di conservazione dei documenti informatici (art. 3 secondo comma del DM) e dei documenti e scritture analogici (art. 4 primo comma del DM che rinvia all'art. 3 secondo comma) "termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale", implicitamente riconoscendo

---

<sup>9</sup> Si possono adottare sia supporti di memorizzazione ottici ( che impiegano la tecnologia laser quali DVD, dischi ottici Worm o magneto-ottici) , sia altri idonei supporti anche non ottici quali gli Hard Disk o basati su tecnologia CAS.

<sup>10</sup> Utilizzando una semplice smart card il tempo impiegato per apporre una firma digitale su un singolo documento informatico è normalmente di circa 5 secondi ,mentre se si adottano i dispositivi di firma tipo "token USB" si arriva ad apporre una firma digitale al secondo , con possibilità di adottare anche una batteria di più token USB. Esistono poi i sistemi di apposizione di firma digitale del tipo HSM (Hardware Security Module) ,che consentono di operare in modo massivo e con possibilità di gestire anche più certificati di firma .

<sup>11</sup> A norma dell'art.1 primo comma lettera p) del DM del 23 gennaio 2004 per "riferimento temporale" si intende :*" informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o e' tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso".*

<sup>12</sup> L'art. 5 primo comma del DM 23 gennaio 2004 prevede che l'invio dell'impronta dell'archivio informatico, la relativa sottoscrizione e marca temporale devono essere comunicate entro il mese successivo alla presentazione della dichiarazione del redditi, IRAP ed IVA *"al fine di estendere la validità dei documenti informatici".*

che l'invio dell'impronta è un adempimento ulteriore e successivo rispetto all'apposizione della marca temporale.

Queste considerazioni inducono a ritenere che il mancato invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate non possa di per sé comportare l'inattendibilità delle scritture contabili e, in generale, di tutta la documentazione conservata in modalità digitale.

### 2.3 Controllo sull'esistenza, sul contenuto e sulla data dell'eventuale accordo stipulato per la fatturazione elettronica

Una specifica condizione, indispensabile a poter adottare soluzioni di fatturazione elettronica è rappresentata dal previo accordo con il destinatario, richiesto dall'art. 21, terzo comma del D.P.R. n. 633/72.

La ragione della necessità di acquisire il consenso del cliente è dovuta al fatto che il cessionario o il committente devono essere in possesso degli strumenti tecnici idonei alla ricezione ed alla conservazione elettronica del documento, posto che la fattura elettronica deve essere obbligatoriamente conservata in forma elettronica.

Dunque, la verifica fiscale si concentrerà anche sul contenuto dell'accordo stipulato fra le parti, in considerazione del fatto che tale elemento incide direttamente sulle modalità (cartacea o digitale) di conservazione delle fatture.

Peraltro, non è inutile ricordare che vi potrebbe essere anche un accordo per una modalità di invio che non realizza una forma di fattura elettronica, ma invece una fattura telematica: si consideri, ad esempio, il caso di una trasmissione in formato strutturato XML che non rispecchia la Raccomandazione della Commissione CE n. 94/820/CE e che quindi non può essere considerata fatturazione elettronica in formato EDI, oppure anche l'invio via e-mail di una fattura in PDF che presuppone il consenso di chi la riceve.

In mancanza di tale accordo o quando esso sia temporalmente scaduto, i verificatori potrebbero contestare la corretta emissione delle fatture che, ai sensi dell'art. 21, primo comma, del DPR n. 633/1972, si realizza "all'atto della sua trasmissione per via elettronica".

Con riguardo poi alle modalità di formazione dell' "accordo con il destinatario", il legislatore non ha inteso definire le modalità di formazione, e pertanto si ritiene ammissibile un accordo a tempo determinato, a tempo indeterminato fino a revoca, oppure inserito nelle clausole contrattuali o predisposto a "tre" qualora l'emittente ed il ricevente utilizzino lo stesso operatore terzo (per esempio nell'ambito delle filiere produttive-distributive).

Su questo punto la norma è chiara nel precisare che il consenso deve essere raggiunto prima di iniziare la procedura di emissione elettronica delle fatture: quindi, pur nella più ampia libertà di forme per stipulare l'accordo è opportuno che gli attori del processo di fatturazione (emittente, ricevente ed eventualmente l'outsourcer) stipolino un accordo con data certa anteriore all'inizio della fatturazione, al fine di evitare qualsiasi problema in sede di controllo.

### 2.4 Controllo sull'avvenuto intervento del pubblico ufficiale, se necessario

E' ormai dato acquisito, nonostante le incertezze emerse all'entrata in vigore del DM 23 gennaio 2004, che l'intervento del pubblico ufficiale sia necessario solo nel caso in cui si proceda alla dematerializzazione di documenti analogici originali "unici" e non in tutti i casi di documenti "originali", quali originale delle fatture ricevute, libro giornale, mastri contabili, DDT, eccetera<sup>13</sup>.

E' compito del responsabile della conservazione richiedere l'intervento del notaio quando esso sia necessario.

Dunque, un ulteriore elemento che dovrebbe essere oggetto di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria concerne l'osservanza di questo adempimento nei casi in cui ci si trovi di fronte a documenti analogici originali "unici" conservati nell'archivio digitale.

---

<sup>13</sup> La questione è stata definitivamente chiarita dalla circolare n. 36/2006

In mancanza della richiesta di intervento del notaio nei casi necessari, non sarebbe consentita la distruzione dei documenti analogici originali unici e qualora i documenti unici siano stati distrutti, potrebbero essere ritenuti non validi sia dal punto di vista fiscale (nei rapporti con il fisco) sia nell'ambito di rapporti di carattere civilistico (creditori, soci, controparti contrattuali).

L'intervento del pubblico ufficiale è, infatti, richiesto anche dalla deliberazione CNIPA n. 11/2004, che detta le condizioni del processo di conservazione della documentazione in generale e non solo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria.

## 2.5 Controllo sull'osservanza delle garanzie e della tempistica del processo di conservazione sostitutiva e della tempistica nella emissione, ricezione e registrazione delle fatture elettroniche attive e passive

Particolare attenzione deve essere rivolta alla tempistica nella fase di emissione delle fatture: l'inosservanza dei termini di emissione per il fornitore e del termine di registrazione con detrazione dell'IVA per il cliente è una condotta sanzionata molto più "severamente" che l'inosservanza della cadenza quindicinale o annuale, rispettivamente previsto per la chiusura del processo di conservazione delle fatture elettroniche e dei restanti documenti<sup>14</sup>.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 23 del 25 gennaio 1999 ha chiarito che la violazione prevista dall'art. 6 del decreto legislativo n. 471/97 si realizza anche nell'ipotesi in cui non siano stati osservati i termini previsti per la fatturazione e/o registrazione, termini che devono ritenersi essenziali.<sup>15</sup> Sulla base di questo orientamento risulterebbe sanzionabile la tardiva emissione di una fattura anche se di per sé questo non abbia comportato un ritardo tale da far "slittare" la fatturazione al periodo successivo di liquidazione dell'IVA (mese o trimestre).

Questo problema - già esistente nella gestione cartacea delle fatture - assume una particolare valenza nel caso in cui l'azienda adotti un processo di fatturazione elettronica che necessariamente comporta una formalizzazione dei termini di invio e registrazione delle fatture.

Ben diverso è il problema dell'osservanza del termine di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche (cadenza quindicinale)<sup>16</sup>: l'inosservanza del termine per l'apposizione della marca temporale potrebbe di per sé coesistere con una fattura che è stata tempestivamente emessa e registrata.

Si pensi al caso di fatture elettroniche lato emittente spedite con le tradizionali modalità (ad es. tramite posta ordinaria o via e-mail) e registrate sul registro IVA vendite nei termini previsti (ad esempio entro il 15 del mese successivo alla consegna con emissione di DDT - fattura differita), ma che non sono state "marcate" nei 15 giorni.

In questa seconda ipotesi, a parere di chi scrive, viene in considerazione la sanzione - decisamente più "equa" - prevista dall'art. 9 dello stesso decreto<sup>17</sup> che punisce l'omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili.

Si ritiene che rientrino nella medesima violazioni altri errori quali: la mancanza di un campo di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici così come richiesto dall'art. 3

---

<sup>14</sup> L'art. 6 primo comma del Decreto Legislativo 471/1997 prevede che "Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio".

<sup>15</sup> Si riporta la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23 del 25 gennaio 1999, punto 2.1: "*L'infrazione di omissione si perfeziona anche con il mancato rispetto dei termini previsti per la fatturazione e/o registrazione, termini che devono ritenersi essenziali. Pertanto, l'adempimento tardivo, ancorché spontaneo, configura ugualmente l'illecito in questione, ferma restando la possibilità di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.*"

<sup>16</sup> L'art. 3 secondo comma del DM 23 gennaio 2004 riporta che: "*Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti*".

<sup>17</sup> L'art.9 primo comma del D.Lgs 471/1997 riporta: "*Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni.*"

primo comma lettera d) del DM (per esempio manca il campo di ricerca "partita IVA", ma per l'attività di verifica può essere utilizzato il campo "codice fiscale" ), la non leggibilità di alcune fatture passive pervenute in cartaceo e sottoposte al processo di conservazione sostitutiva previa scansione (qualora naturalmente per l'attività di verifica sia possibile impiegare copie di fatture pervenute dal fornitore) o altri errori quali la mancata apposizione su alcune fatture elettroniche emesse della firma digitale e del riferimento temporale, oppure buchi nella numerazione progressiva delle fatture in acquisto

## 2.6 Verifica sulle garanzie richieste dalla normativa fiscale e tecnica di riferimento

Si ripropone la sequenza logica delle verifiche da eseguirsi a campione, necessarie ad accertare che il processo di conservazione sostitutiva è stato eseguito correttamente:

### 2.6.1 verifica svolta a campione da eseguirsi sul singolo documento informatico firmato digitalmente e conservato in modalità sostitutiva<sup>18</sup>:

- verifica a campione sui documenti portati in conservazione per accertare che non contengano macroistruzioni o codici eseguibili;
- verifica della titolarità del certificato digitale necessaria ad individuare chi ha sottoscritto il documento informatico (ad esempio, fattura elettronica attiva) nel momento della sua formazione;
- verifica della data di apposizione del riferimento temporale per individuare la data esatta di formazione del documento informatico.

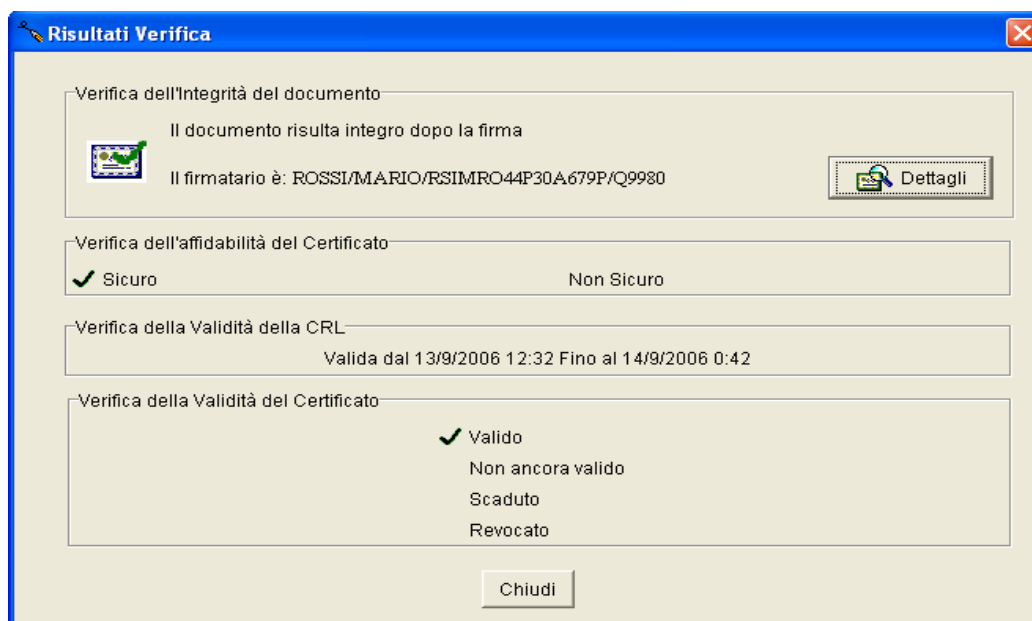


fig. 1 - esempio di verifica sulla integrità del documento e sulla validità del certificato

<sup>18</sup> la fattura elettronica attiva in formato .pdf firmata digitalmente e riferita temporalmente assumerà l'estensione .pdf.p7m )

2.6.2 Verifica svolta a campione da eseguirsi sull'evidenza informatica che contiene le impronte di hash dei singoli documenti firmati digitalmente<sup>19</sup>, su cui il responsabile della conservazione ha apposto la marca temporale e la propria firma digitale:

- verifica della corrispondenza tra le impronte di hash contenute nell'evidenza informatica e quella del singolo documento firmato digitalmente calcolata dal verificatore (verifica off-line);
- verifica della titolarità del certificato digitale necessario per accertare se chi ha sottoscritto l'evidenza informatica contenente le impronte di hash dei singoli documenti firmati digitalmente corrisponde effettivamente al Responsabile della conservazione.
- verifica della data di apposizione della marca temporale per accertarsi che la conservazione sostitutiva è stata eseguita con cadenza almeno quindicinale, in quanto trattasi di fatture elettroniche atti

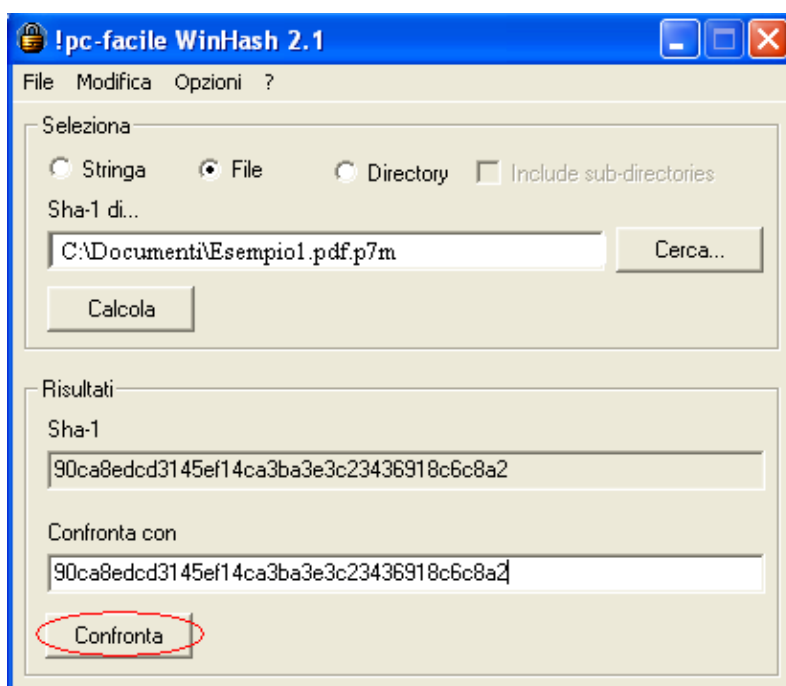


fig. 2 - esempio di verifica sulla corrispondenza delle impronte

<sup>19</sup> Sebbene l'art.3 secondo comma del DM riporti testualmente "...evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi...", è consigliabile inserire non l'impronta di hash dei documenti, ma gli hash dei documenti firmati (file PKCS#7), al fine di non poter più consentire una eventuale sostituzione postuma della firma digitale sul singolo documento conservato e quindi per esempio di colui che ha "emesso" la fattura elettronica attiva.



fig. 3 - esempio di verifica della data di apposizione della marca temporale

2.6.3 verifica svolta a campione da eseguirsi sull'archivio informatico :

- verifica dell'ordine cronologico dei documenti conservati;
- verifica dell'obbligo di omogeneità di conservazione per tipologia di documenti;
- verifica della presenza di tutte le funzioni di ricerca logica;
- verifica delle garanzie richieste in caso di esibizione all'amministrazione finanziaria.

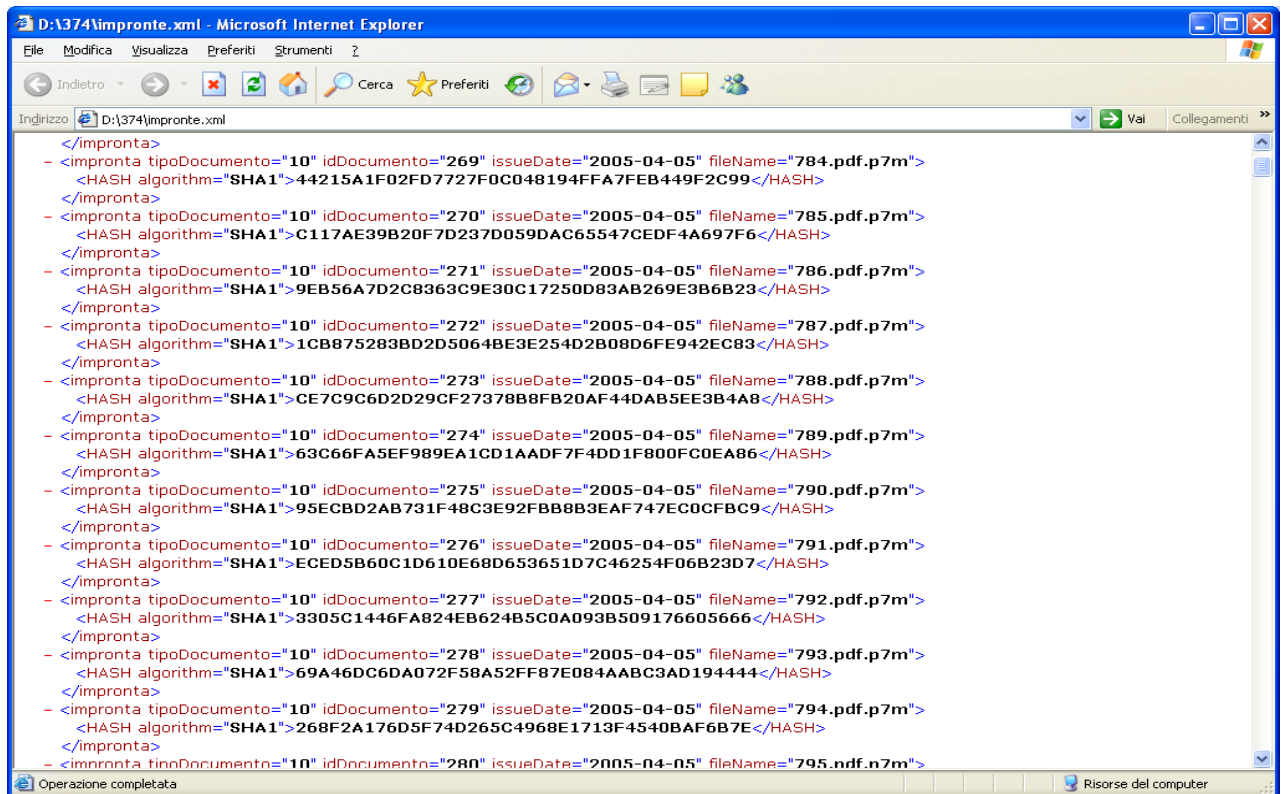


fig. 4 – esempio di evidenza informatica in formato .xml

The screenshot shows a Notepad window with the following text:

EVIDENZA INFORMATICA FATTURA ELETTRONICA ATTIVA SETTIMANA DEL 26-30 GIUGNO 2006 SU CUI APPORRE F. D. E M. T.

| N.Fattura | Data fattura | Denominazione | Hash della fattura .p7m                   | Riferimento Temporale | Fattura.pdf | Fattura.p7m |
|-----------|--------------|---------------|---|-----------------------|-------------|-------------|
| 256       | 27/6/2006    | Alfa spa      | 356a192b7913b04c54574d18c28d46e6395428ab  | 2006-06-27 13:56:56   | Link al pdf | Link al p7m |
| 257       | 27/6/2006    | Bianchi spa   | da4b9237baccdf19c0760cab7aec4a8359010b0   | 2006-06-27 13:56:56   | "           | "           |
| 258       | 27/6/2006    | Gamma spa     | 77de68daecc823babbb58edb1ce14d7106e83bb   | 2006-06-27 13:56:56   | "           | "           |
| 259       | 27/6/2006    | Rossi spa     | 1b645392473a467d07372d45eb05abc2031647a   | 2006-06-27 13:56:56   | "           | "           |
| 260       | 27/6/2006    | Delta spa     | ac3478d69a3c81fac2e60f5c3696165a4e5e6ac4  | 2006-06-27 13:56:56   | "           | "           |
| 261       | 28/6/2006    | Bianchi spa   | c1dfd96eeacc2b2785275bca38ac261256e278    | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 262       | 28/6/2006    | Alfa spa      | 902ba3cda1883801594bee1b452790cc53948fda  | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 263       | 28/6/2006    | Rossi spa     | f5eddbceaa5ce7e298886c9bcfdfe8904aab1f    | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 264       | 28/6/2006    | Verdi spa     | 0ade7c2cf97f75d009975f4d720d1fa6c19f4897  | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 265       | 28/6/2006    | Neri spa      | b1d578111d84f7b3fe45a0852e59758cd7a87e5   | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 266       | 28/6/2006    | Delta spa     | 17ba0791499db908433b80f37c5fbc89b870084b  | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 267       | 28/6/2006    | Blu spa       | 7b5200b64fd0a2449e6d8a9397530777920054    | 2006-06-28 16:42:06   | "           | "           |
| 268       | 30/6/2006    | Beta spa      | bd307a3ec329e10a2cfff8fb7480823da114f8f4  | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |
| 269       | 30/6/2006    | Rosa spa      | fa35e192121eabf73dabf9f5eaeabdbcb107ac3b  | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |
| 270       | 30/6/2006    | Gamma spa     | f1abd670358e036c31296ee603b66c382ac00812  | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |
| 271       | 30/6/2006    | Alfa spa      | 1574bd0b75c78aefrd2251d61e2993b5146201319 | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |
| 272       | 30/6/2006    | Delta spa     | 0716d9708d321ffbea00818614779e779925365c  | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |
| 273       | 30/6/2006    | Blu spa       | 9e6a55b64563e652a23be9d623ca5055c356940   | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |
| 274       | 30/6/2006    | Azzurro spa   | 91032ad7bbcb6cf72875e8e8207dcfba80173f7c  | 2006-06-30 11:03:26   | "           | "           |

fig. 4 – esempio di evidenza informatica in formato .txt

### 3. Apposizione del riferimento temporale ed "emissione" dei documenti informatici

L'art. 21 del DPR 633/72, richiede espressamente che qualora si emette una fattura elettronica, debba essere apposto sul singolo documento informatico il riferimento temporale<sup>20</sup> e la firma elettronica qualificata dell'emittente.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45/E del 19 ottobre 2005, è estremamente precisa nell'individuare il momento di apposizione del riferimento temporale stabilendo che *"Il riferimento temporale consiste in una informazione associata ad uno o più documenti informatici che attesta la data e l'ora di formazione della fattura elettronica. Qualora l'informazione sia perfezionata contemporaneamente per più documenti associati questi ultimi sono contraddistinti dal medesimo riferimento temporale"*.

In sostanza il riferimento temporale va apposto nel momento della "formazione della fattura elettronica", a nulla rilevando quindi il momento di "emissione" della stessa che - a parere di chi scrive - può essere contestuale ma anche successiva alla sua formazione.

Solo con l'apposizione della firma digitale (che però da sola non consente di verificarne la data e l'ora esatta di apposizione) e del riferimento temporale collegato ad un servizio di sincronizzazione temporale oggettivo, la fattura (o qualsiasi altro documento tributario) in formato statico e non modificabile viene ad esistere giuridicamente<sup>21</sup> ovvero viene a "formarsi", ma senza però essere necessariamente "emessa" ai sensi della normativa fiscale (art. 21 del DPR 633/72).

Dunque i due momenti potrebbero anche non essere coincidenti.

Chi scrive ritiene che quanto riportato in tema di apposizione della firma digitale e del riferimento temporale nel momento della formazione del documento informatico, valga anche per le scritture contabili (libro giornale, libro inventari, mastri contabili, ecc).

Non si ritiene condivisibile quanto affermato dalla circolare n. 36/2006, in relazione ai libri contabili per i quali non sarebbe configurabile il momento di emissione, in quanto documenti "soggetti per definizione ad aggiornamento continuo": il concetto di "emissione", recepito nell'ambito del DMEF, infatti deve per sua natura essere applicabile a qualsiasi documento informatico, essendo una fase necessaria del processo di conservazione disciplinato dal DMEF.

Ciò premesso, è probabile che la scelta interpretativa della circolare n. 36/2006 sia dovuta ad una condivisibile e chiara esigenza di semplificazione pratica esplicitata nella seguente locuzione "si ritiene che (N.D.A. i libri contabili) debbano soddisfare il requisito della staticità e dell'immodificabilità alla data in cui è effettuata l'ultima registrazione del periodo e comunque non oltre il termine per la presentazione della relativa dichiarazione."

In definitiva quindi, si può affermare che l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale debbano essere apposti nel momento della "formazione" del documento informatico rilevante ai fini tributari, sia esso una fattura oppure una scrittura contabile, perché è solo in quel preciso momento che il documento informatico in formato statico e non modificabile viene ad esistere giuridicamente ovvero viene a "formarsi".

### 4. La conservazione delle fatture passive ricevute come allegato e-mail in PDF

---

<sup>20</sup> *"Riferimento temporale: informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a secondo della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso"* (Art. 1 comma<sup>1°</sup> lett. p) DMEF 23/1/04).

<sup>21</sup> Su questo punto vedi l'art. 20 secondo comma e art. 21 secondo comma del Decreto Legislativo 7 marzo 2005 n. 82, in tema di documento informatico e valore probatorio del documento informatico sottoscritto con firma digitale.

Come ribadito nella circolare n. 45/2005, in materia di fatturazione elettronica, esiste una sostanziale differenza fra la "fattura telematica" (sprovvista di firma elettronica) e la fattura elettronica "in senso stretto", dotata di firma elettronica e riferimento temporale ex art. 21 DPR 633/72 o in quanto fattura EDI che rispetta le garanzie di autenticità ed integrità richieste dalla Raccomandazione della Commissione europea 19 ottobre 1994, n. 94/820/CE.

In diverse occasioni l'amministrazione finanziaria ha ammesso la possibilità di "trasmettere" i dati costituenti la fattura con collegamenti elettronici e con sistemi informatici<sup>22</sup>, oppure trasmettere la fattura mediante il servizio di posta elettronica<sup>23</sup>, ma in tutti i casi è stato sempre richiesto la "materializzazione" dei dati e delle informazioni contenute in fattura, ovvero la stampa su supporto cartaceo che ne determina la non modificabilità.

Non è quindi in alcun modo ammessa la pratica di inviare o, soprattutto, ricevere le fatture come allegato e-mail senza stamparle, provvedendo alla loro stampa solo nell'eventualità sia richiesta dall'amministrazione finanziaria in caso di accessi, ispezioni e verifiche.

Quindi, qualora l'azienda decidesse di conservare in modalità sostitutiva le fatture "analogiche" inviate telematicamente, dovrebbe procedere alla scansione, formazione del documento informatico che ne rappresenti l'immagine (per esempio in formato PDF, TIFF, eccetera) e conservazione sostitutiva ai sensi dell'art. 4 del DMEF.

Tale norma prevede che la conservazione digitale di documenti analogici avviene mediante "memorizzazione della relativa immagine" secondo le modalità di cui all'art. 3 primo e secondo comma. Una volta quindi che le fatture attive cartacee sono state scansionate, dovrà essere formato il documento informatico (PDF, TIFF, eccetera) e, così come richiesto dall'art. 3 primo comma lettera b) del DMEF, si deve apporre la firma digitale e il riferimento temporale. A chiusura poi del processo di conservazione sostitutiva, secondo quanto previsto dall'art. 3 secondo comma del DMEF, il responsabile della conservazione è tenuto ad apporre la marca temporale e la propria firma digitale. La trasposizione delle fatture dal cartaceo al digitale, e la conseguente conservazione sostitutiva, può essere effettuata in un momento successivo, anche a distanza di anni<sup>24</sup>.

Tutto ciò premesso, a parere di chi scrive, le fatture analogiche ricevute come allegato email (e quindi fatture cartacee in quanto andrebbero "materializzare" su carta), potrebbero essere "inviate direttamente" in conservazione sostitutiva senza provvedere alla loro stampa, scansione e produzione del formato immagine (PDF, TIFF, eccetera).

L'art. 4 primo comma del DMEF infatti, riportando "...memorizzazione della relativa immagine...", non ha specificato a quale immagine si debba fare riferimento, se immagine fotografica da scansione (ovvero stampa della fattura ricevuta in PDF, scansione con scanner e successiva produzione del PDF, TIFF, eccetera), oppure immagine informatica in PDF.

Avendo il legislatore utilizzato il termine "...immagine..." in senso ampio, senza specificarne la tipologia, parrebbe corretta l'ipotesi procedurale di inviare direttamente in conservazione sostitutiva i TIFF (o PDF, eccetera) delle fatture ricevute come allegato email, senza provvedere ad una loro stampa, scansione e formazione di un nuovo TIFF peraltro perfettamente identico a quello ricevuto<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> Risoluz. Dir. Tasse n. 360879 del 30 aprile 1986, Risoluzione Dir. Tasse n. 450217 del 30 luglio 1990, Risoluzione Dir. Tasse n. 451163 del 30 novembre 1990, Risoluz. Dip. delle Entrate n. 132/E/VI-12-178 del 28 maggio 1997, Circolare Ministeriale n. 98/E del 17 maggio 2000 risposta 3.1.2, Nota della Direzione regionale delle Entrate per la Lombardia n. 46585 del 5 giugno 2000, Risoluz. Ag. delle Entrate n. 202/E del 04 dicembre 2001

<sup>23</sup> Risoluzione Dir. Tasse n. 571134 del 19 luglio 1988

<sup>24</sup> La Circolare n. 45/E dell'Agenzia delle entrate, riporta testualmente che: "Il contribuente che non abbia dato il consenso alla ricezione elettronica delle fatture, infine, può scegliere di 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.).

<sup>25</sup> Va evidenziato che mentre è sempre possibile riconoscere tecnicamente un documento informatico in formato PDF dal medesimo documento la cui immagine deriva da stampa e successiva scansione, altrettanto non vale per il formato TIFF, dove con l'evoluzione delle nuove tecnologie, in particolar modo di software basati su algoritmi matematici di "abbruttimento casuale dell'immagine", è possibile generare un documento

In quanto applicabile anche ad esse l'art 3 commi 1 e 2, si dovrà necessariamente accertare che i formati ricevuti abbiano la forma di documenti statici e non modificabili come richiesto dall'art. 3 primo comma lett. a) del DMEF, mentre a norma dello stesso primo comma lettera b) sulle fatture si dovrà apporre il riferimento temporale e la firma digitale.

A chiusura del processo di conservazione sostitutiva, secondo quanto richiesto dall'art. 3 secondo comma del DMEF, il responsabile della conservazione apporrà la marca temporale e la propria firma digitale.

## **5. Errori riscontrati nelle procedure di conservazione sostitutiva e accertamento induttivo**

La circolare n. 36/2006 è molto chiara nell'affermare che *“qualora il processo di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie non venga effettuato in conformità alle disposizioni recate dal decreto, in linea di principio detti documenti non sono più validamente opponibili all'Amministrazione finanziaria”*.

Un aspetto particolare riguarda l'eventuale possibilità di disattendere le scritture contabili nel caso in cui siano accertate irregolarità nel processo di conservazione elettronica, adottando il cosiddetto “accertamento induttivo”.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui non sia riscontrata conforme l'impronta inviata all'Agenzia con quella rilevata in sede di accesso, al caso in cui alcune fatture attive o passive a distanza di tempo non siano leggibili a causa di problemi di carattere tecnico, ecc.

E' innegabile che l'Amministrazione finanziaria possa procedere alla determinazione del reddito d'impresa sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili qualora, tra l'altro, le irregolarità delle scritture contabili siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse, per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. (art. 55 DPR n. 633/72, in materia IVA, e art. 39, comma 2, del DPR n. 600/1973, per le imposte dirette).

Qualora, l'Agenzia delle entrate fornisca la prova dell'inaffidabilità dell'impianto contabile del contribuente, può procedere alla determinazione del reddito adottando il metodo induttivo, incentrato sulla ricostruzione globale del reddito senza essere vincolata dall'osservanza del sistema contabile dell'accertato.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ritenuto, ad esempio, legittimo l'accertamento induttivo in caso di omessa sottoscrizione delle schede inventariali obbligatorie (Corte di cassazione 14 febbraio 2003, n. 2250).

Secondo la citata sentenza la mancata sottoscrizione delle schede contabili non costituisce una mera irregolarità formale, ma una condizione per la loro esistenza: la contabilità obbligatoria, ad avviso della Corte, può svolgere la loro funzione di attestazione dei dati in esse riportati soltanto se il contribuente si assume, attraverso la sottoscrizione, la responsabilità del loro contenuto. Ciò significa che la mancata sottoscrizione equivale all'inesistenza giuridica della contabilità e, per tale motivo, legittimerebbe il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Questo principio, affermato in relazione alla documentazione cartacea, si potrebbe applicare, analogicamente, anche alle scritture contabili tenute in formato elettronico, ma prive della sottoscrizione elettronica e della marca temporale.

Così pure, la Corte di Cassazione, nel passato ha ritenuto legittimo l'accertamento induttivo fondato sulla semplice circostanza della tardiva vidimazione delle scritture contabili, quando era ancora in vigore l'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale<sup>26</sup>: la mancata vidimazione delle scritture contabili rappresenta per i giudici della Suprema Corte *“un'irregolarità di notevole rilievo,*

---

informatico tecnicamente identico ad uno da scansione. In questo caso non rimarrebbe altro che verificare la presenza in azienda di uno scanner, naturalmente usurato.

<sup>26</sup> obbligatoria prima che fosse modificata la disposizione contenuta nell'art. 2215 del codice civile dalla legge 383/2001

*che di per sé inficia il valore probatorio delle annotazioni, consentendo di disattendere il contenuto e, dunque, anche la data delle operazioni cui si riferiscono*<sup>27</sup>.

Anche questo principio potrebbe essere applicato analogicamente ad una contabilità informatica priva di data certa, perché, ad esempio, non è stata inviata nei termini l'impronta all'Agenzia delle entrate oppure non dà esito positivo il riscontro dell'impronta fatta dall'Agenzia delle entrate in sede di verifica fiscale.

Tutto ciò premesso e più in generale sui poteri di accertamento in capo agli Uffici si ritiene che siano applicabili alla contabilità informatica i principi già stabiliti dalla giurisprudenza in relazione ai requisiti della contabilità cartacea, soprattutto in relazione alla facoltà di disattendere la contabilità, anche in presenza di scritture contabili formalmente ineccepibili.

Si ricordi, in proposito quanto affermato dalla sentenza n. 12674 del 13 giugno 2005 della Corte di cassazione, in base alla quale sarebbe ammissibile un accertamento analitico-induttivo a un'impresa, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto configgente con le regole fondamentali della ragionevolezza.

Così pure la corte di Cassazione del 27 novembre 2000, n. 15266, che ha ritenuto ammissibile un accertamento induttivo *"pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto configgente con le regole fondamentali della ragionevolezza"*.

Nello stesso senso, Cassazione 9 febbraio 2001, n. 1821, la quale ritiene legittimo un accertamento induttivo quando, pur in presenza di una contabilità formalmente corretta, essa possa essere considerata inattendibile in relazione all'antieconomicità del comportamento del contribuente<sup>28</sup>.

D'altra parte, sotto un profilo pratico, al riconoscimento dell'eventuale inattendibilità delle scritture non segue abitualmente la prassi di ricostruire globalmente il reddito, prescindendo del tutto dalle risultante contabili, soprattutto per le imprese in contabilità ordinaria.

## **6. Responsabilità e sanzioni applicabili**

Nell'ambito del capitolo dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria è rilevante chiarire qualche concetto in ordine alle responsabilità, alle sanzioni applicabili e, più in generale, alle conseguenze che possono derivare nel caso di errori o violazioni della norme in materia di conservazione sostitutiva.

### **6.1 Il soggetto responsabile**

L'art. 5 della delibera CNIPA n. 11/2004 individua un soggetto specifico che ha un ruolo chiave nell'ambito della conservazione sostitutiva: la figura del responsabile della conservazione.

Qualcuno sostiene che la nomina del responsabile della conservazione possa anche non essere fatta, argomentando dalla previsione contenuta nell'art. 5 del DM 23 gennaio 2004 che prevede che il responsabile della conservazione "ove designato" è tenuto ad inviare l'impronta, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

In realtà, dalla lettura delle norme in materia di conservazione sostitutiva si evince che la nomina del responsabile della conservazione non è una facoltà ma un obbligo da parte dell'azienda che intende implementare un processo di conservazione sostitutiva, se non altro per individuare un soggetto che è tenuto in essere gli adempimenti stabiliti dalla legge.

Il responsabile della conservazione può identificarsi con il contribuente o con un terzo dallo stesso designato e questo accadrà soprattutto nei casi di affidamento in outsourcing del processo di conservazione.

---

<sup>27</sup> Corte di Cassazione, sentenza 24.02.1989, n. 1022; di avviso contrario sembrerebbe essere la Commissione Tributaria Centrale sulla base dei principi espressi con la sentenza 12 giugno 1995, n. 2416

<sup>28</sup> In senso conforme si vedano ancora Cassazione 3.5.2002 n. 6337, 22.5.2002 n. 7487, 25.5.2002 n. 7690, 27.9.2002 n. 13995, quest'ultima in tema di applicazione delle percentuali medie degli studi di settore, che ha ritenuto non automaticamente applicabili.

Il responsabile, a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni a persone che, come precisato all'articolo 5 della *delibera CNIPA*, "*per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate*".

Specifici sono i compiti attribuiti al responsabile della conservazione (art. 5 della delibera CNIPA)

Egli ha il compito di:

- attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione;
- gestire il sistema nel suo complesso e garantire l'accesso alle informazioni;
- verificare la corretta funzionalità del sistema e dei programmi utilizzati;
- predisporre le misure di sicurezza del sistema, al fine di garantire la sua continua integrità;
- richiedere la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui è previsto il suo intervento;
- definire e documentare le procedure da rispettare per l'apposizione della marca temporale;
- verificare, con periodicità non superiore ai cinque anni, che i documenti conservati siano leggibili provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo.

Si comprende che le responsabilità ed i compiti attribuiti al responsabile della conservazione sono prevalentemente di carattere tecnico e non poteva essere altrimenti considerato che i predetti adempimenti sono elencati in una norma di carattere regolamentare che esplica i suoi effetti anche oltre gli aspetti fiscali in senso stretto.

Questa considerazione permette di porre in evidenza un concetto essenziale: il responsabile della conservazione dovrà "rispondere" solo ed unicamente nei confronti dell'azienda che l'ha nominato.

Nei confronti dell'amministrazione finanziaria il soggetto responsabile è, invece, sempre il contribuente, che potrebbe rivalersi con un'azione di carattere civilistico nei confronti del soggetto nominato, sia esso una persona fisica o una società.

Una conferma di questo principio si può desumere dalla lettura dell'art. 7 del DL 30 settembre 2003, n. 269 che ha introdotto una significativa modifica in materia di sanzioni amministrative, statuendo che "*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*".

Più che di una novità vera e propria si tratta di un ritorno al passato, ossia al periodo antecedente la riforma del sistema sanzionatorio fiscale amministrativo, realizzata con i decreti legislativi 471/97, 472/97 e 473/97<sup>29</sup>.

Ma ciò che rileva evidenziare in questa sede è la ragione per cui il legislatore ha inteso stabilire il principio secondo cui nel caso di violazioni imputabili a società di capitali il responsabile nei confronti del fisco è la società e non l'amministratore delegato, il presidente del consiglio di amministrazione, i sindaci, il responsabile del settore amministrativo, ecc.

La ragione dell'attribuzione della responsabilità alla società è esplicitata nella legge delega, che ha consentito l'emanazione del DL 269/2003 e che prevedeva che "*la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione*" (art. 2, comma 1, lettera l), della legge 7 aprile 2003, n. 80 - delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale).

Nei processi di conservazione sostitutiva o di fatturazione elettronica è evidente che è l'azienda che trae beneficio dalla dematerializzazione dei documenti cartacei e, quindi, (anche nel caso di esternalizzazione del servizio) la responsabilità fiscale e sanzionatoria è imputabile all'azienda.

---

<sup>29</sup> Il 1997 fu l'anno della rivoluzione copernicana per le sanzioni tributarie non penali; con la riforma introdotta dai **dlgs n. 471, 472 e 473**, venne resa organica l'intera materia attraverso l'estrapolazione in un Testo unico delle varie previsioni sanzionatorie previste dalle singole leggi di imposta. Più profonda fu l'innovazione sul piano sostanziale. La nuova impostazione delle sanzioni amministrative fiscali venne infatti improntata a un più marcato accento penalistico attraverso l'introduzione di istituti rinvenibili, appunto, all'interno del codice penale.

D'altra parte si deve ricordare che il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, previsto in via generalizzata dalla riforma del 1997, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità del DL 269/2003 non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al "rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica", ossia alle società di capitali<sup>30</sup>.

Dunque, per le società di persone, le ditte individuale ed i professionisti la responsabilità, anche per gli addebiti che derivano da errori ed omissioni nei processi di conservazione sostitutiva o di fatturazione elettronica, continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale (= congiunta) del soggetto nel cui interesse è stata commessa se diverso dall'autore della violazione stessa (si pensi, ad esempio, alla violazione commessa dall'amministratore di una società di persone: responsabile principale è l'amministratore, ma la società con il suo patrocinio può essere responsabile "solidalmente") ai sensi dell'articolo 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.

## 6.2 Violazione degli obblighi di "documentazione"

In tema di fatturazione elettronica, potrebbe venire in considerazione, anzi tutto, l'art. 6 del decreto legislativo 471/97 che punisce l'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA (es. mancata emissione di fattura attiva, scontrino o ricevuta, mancata emissione di autofattura, illegittima detrazione d'imposta da parte del cliente, ecc.).

La sanzione per queste violazioni, come già sopra accennato, è compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio.

Gli Uffici fiscali nella determinazione della sanzione, fra la misura minima e quella massima, applicano, generalmente, le misure minime edittali (quindi, nel caso specifico mancata emissione di fattura attiva, la sanzione applicata sarà pari alla relativa imposta).

La sanzione irrogata per ogni violazione non può, comunque, essere inferiore a € 516,46.

Come già accennato, l'art. 6 del decreto legislativo n. 471/97, secondo l'interpretazione del Ministero delle Finanze<sup>31</sup> si applica anche nel caso di emissione di fatture attive oltre i termini consentiti: quindi, occorre fare molto attenzione alla tempistica, proprio perché nei processi di fatturazione elettronica esiste una "data certa" di trasmissione della fattura<sup>32</sup>.

Questo vale naturalmente anche per la tempistica nell'esercizio della detrazione d'imposta da parte del cliente (art. 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471/97): si consideri che, secondo quanto stabilito dall'art. 1 del DPR 100/1998, il cliente potrebbe detrarre l'imposta a debito in un determinato mese o trimestre solo se la fattura perviene in azienda prima della fine del mese o del trimestre.

Esempio: la fattura emessa a fine mese per forniture eseguite nel mese di giugno dovrebbe essere trasmessa (se si tratta di fatture elettroniche "in senso stretto") entro il termine del 31 giugno al fine di consentire al cliente l'esercizio della detrazione nel mese di giugno.

Chi scrive, invece, non ritiene che si possa applicare la sanzione prevista dal citato art. 6, nel caso, di errori o difetti relativi alla conservazione sostitutiva, atteso che in questi casi potrebbe venire in considerazione solo la sanzione relativa alla irregolare o all'omessa tenuta di documenti o scritture contabili.

---

<sup>30</sup> Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del decreto, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

<sup>31</sup> Circolare n. 23/1999

<sup>32</sup> Non così nei processi di fatturazione "tradizionali" (es. spedizione via posta, fax o mail) per cui vige una presunzione, introdotta dalla circolare del ministero delle Finanze 134/1994, secondo cui "per data di emissione deve intendersi la data indicata nella fattura, ritenendola coincidente, in assenza di altra specifica indicazione, con la data di consegna o con quella di spedizione".

### 6.3 Violazione degli obblighi relativi alla contabilità

La riforma delle sanzioni del 1997 ha previsto un'unica sanzione per gli obblighi di tenuta della contabilità, sanzione stabilita, discrezionalmente, da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate da un minimo di € 1.032,91 ad un massimo di € 7.746,85.

Se si tiene conto del fatto che - salvo che non vi siano particolari ragioni dovute alla reiterazione di violazioni o alla gravità della condotta adottata - gli uffici applicano generalmente il minimo e che il contribuente può beneficiare della riduzione ad  $\frac{1}{4}$  delle sanzioni irrogate se paga entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione o dell'avviso d'accertamento, si comprende come la sanzione di specificamente applicabile alle ipotesi di irregolare o omessa tenuta delle scritture contabili sia di fatto contenuta (€ 258,23).

### 6.4 Omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili

La violazione di omessa tenuta delle scritture contabili si realizzava, nel passato, non solo nell'ipotesi in cui le stesse non fossero state materialmente istituite, ma anche nell'ipotesi in cui il contribuente non aveva bollato o vidimato, secondo le disposizioni di legge, i libri contabili<sup>33</sup>, adempimento che era obbligatorio anche per il libro giornale, il libro degli inventari ed i registri IVA<sup>34</sup>.

Attualmente l'obbligo di vidimazione iniziale dei citati libri è stato soppresso per i libri contabili<sup>35</sup>, ma la precisazione, contenuta nella circolare n. 23/1999, conferma indirettamente l'applicabilità della sanzione prevista dall'art. 9 del decreto legislativo n. 471/1997 anche nell'ipotesi di irregolarità nel processo di conservazione sostitutiva delle scritture contabili: infatti, si può affermare che vi sono delle analogie, in termini funzionali, fra gli adempimenti della bollatura e vidimazione e le formalità richieste per le procedure di conservazione sostitutiva. L'obbligo di vidimazione per i registri contabili cartacei garantiva, nel passato, l'inalterabilità delle registrazioni contabili al pari di quanto avviene con l'apposizione della firma elettronica e del riferimento temporale.

Inoltre la circolare n. 23/1999 ha precisato che si applica la sanzione per l'omessa e/o irregolare tenuta di scritture contabili anche in presenza di irregolarità gravi, numerose e ripetute da far risultare inattendibili nel loro complesso le scritture medesime.

L'art. 9, comma 3, secondo periodo, dell'art. 9 del decreto legislativo 471/1997 prevede una sanzione aggravata nel caso in cui, oltre all'omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili, sia accertata in un determinato esercizio un'evasione dei tributi diretti e dell'IVA di importo complessivo superiore ad € 51.645,69: in questa ipotesi la sanzione si applica in misura doppia e va, pertanto, da un minimo di € 2.065,83 ad un massimo di € 15.493,71.

Gli articoli 39 del DPR n. 633 del 1972 e 22 del DPR n. 600 del 1973 recano le disposizioni che i contribuenti devono rispettare agli effetti di una regolare tenuta della contabilità. L'inosservanza delle norme che regolano la tenuta della contabilità è equiparata dall'art. 9 del decreto legislativo n. 471/97 all'omessa tenuta della contabilità. Questa equiparazione (irregolare tenuta della contabilità – omessa tenuta della contabilità) opera se le irregolarità sono così gravi, numerose e ripetute da far ritenere inattendibili nel loro complesso le scritture contabili.

Se, invece, le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancati siano di scarsa rilevanza, le infrazioni commesse sono sanzionate in modo più lieve con la sanzione fissata nelle minimo pari ad € 516,46.

### 6.5 Rifiuto di esibizione o sottrazione alla verifica di documenti.

---

<sup>33</sup> Cfr. Circolare ministeriale n. 23/E del 25 gennaio 1999, capitolo III, numero 2)

<sup>34</sup> Prima delle modifiche introdotte con la legge 383/2001

<sup>35</sup> L'obbligo di bollatura iniziale è rimasto solo per i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 (libro soci, libro adunanze e deliberazioni delle assemblee, libro adunanze e deliberazioni del CdA, ecc.) e per altre ipotesi particolari quali, ad esempio, il registro il carico e scarico dei rifiuti previsto dal decreto legislativo n. 22/1997

La sanzione<sup>36</sup> da € 1.032,91 ad € 7.746,85 si applica anche a chi in sede di accesso, ispezione o verifica rifiuta di esibire i documenti, i registri e le scritture obbligatorie, ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

Inoltre, il contribuente non può avvalersi ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa o contenziosa, dei libri, delle scritture e dei documenti dei quali abbia rifiutato l'esibizione in sede di controllo (art. 52 del DPR n. 633/72<sup>37</sup>).

Si comprende che questa ulteriore "sanzione impropria" (inutilizzabilità dei documenti sottratto all'ispezione) possa avere delle conseguenze ben più pesanti della semplice sanzione pecuniaria ex art. 9, comma 2, del D.Lgs. 471/97. Si pensi, ad esempio, che in astratto un ufficio dell'Agenzia delle entrate potrebbe disconoscere la deduzione di un costo sulla base di un documento che non è stato tempestivamente fornito agli organi deputati all'ispezione fiscale.

Si considera "rifiuto di esibizione" anche la dichiarazione di non possedere tali libri, scritture e documenti ovvero ogni comportamento che comporti la sottrazione della predetta documentazione all'ispezione.

Le predette sanzioni (sia quella monetaria sia quella che prevede l'inutilizzabilità del documento) sono applicabili anche nel caso in cui i citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica, qualora il contribuente non renda possibile l'accesso ai dati (ad esempio, nel caso in cui non riveli i codici o le password per l'accesso agli archivi elettronici) per il complesso della documentazione contabile o, più verosimilmente, per parte dell'archivio informatico.

A tal proposito si precisa che, qualora il sistema informativo sia protetto da password ed il contribuente non consenta l'accesso ai dati in esso memorizzati, per l'apertura dello stesso, gli organi di controllo dell'Amministrazione devono richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica.

Le sanzioni previste per il rifiuto di esibizione di scritture contabili riguardano indistintamente tutti i libri, registri e documenti posseduti, compresi quelli non obbligatori: questo è un rilevante tratto distintivo rispetto a quella relativa omessa o irregolare tenuta delle scritture che, come già detto, prevede che sia sanzionabile solo la mancata tenuta e conservazione della documentazione obbligatoria.

Le ipotesi sanzionabili per legge riconducibili al rifiuto di esibizione di documenti si sostanziano fondamentalmente in tre distinte ipotesi:

- il rifiuto esplicito di consegnare o mostrare la documentazione richiesta;
- la sottrazione dei documenti alla verifica fiscale o il loro occultamento;
- la dichiarazione di non possedere i predetti documenti;

Sia la Giurisprudenza sia l'amministrazione finanziaria<sup>38</sup> hanno stabilito che nella nozione di rifiuto, come in quella della sottrazione (o occultamento), è insita l'intenzionalità del soggetto di ostacolare il compito dei verificatori, per cui operano comunque sia la sanzione monetaria che quella relativa all'impossibilità di utilizzare la documentazione.

Per quanto riguarda, invece, la dichiarazione di non possedere i documenti (a parte l'ipotesi di dichiarazione coscientemente falsa) affinché tornino applicabili le sanzioni previste è quantomeno necessario che la dichiarazione negativa sia dovuta a colpa imputabile a imperizia, imprudenza, negligenza o inosservanza delle disposizioni circa gli obblighi di conservazione della documentazione.

Quindi, se viene richiesta della documentazione che il responsabile della conservazione non riesce a reperire prontamente o dichiara erroneamente di non possedere, non si ritiene possano essere applicate le predette sanzioni, quantomeno a condizione che i documenti e le scritture siano stati correttamente "indicizzati" secondo i parametri minimi indicati nell'art. 3, comma 1, lettera d) del DM 23 gennaio 2004 (cognome, nome, denominazione, ecc.)

---

<sup>36</sup> La violazione è prevista dall'art. 9, comma 2, del DPR 633/72

<sup>37</sup> La disposizione anzidetta è applicabile ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 anche nel settore delle imposte dirette.

<sup>38</sup> Circolare n. 23/1999

## 6.6 Errata compilazione delle fatture

Tra le violazioni cui torna applicabile la sanzione da € 1.032,91 ad € 7.746,85 prevista dal comma 1 dell'art. 9 decreto legislativo n. 471/97, rientra anche l'ipotesi di emissione di fatture che non contengono le indicazioni prescritte dalla legge o che contengono indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'identificazione delle parti.

Si pensi, ad esempio, alla fattura per la quale non è stato indicato che si tratta di fattura compilata dal cliente o da un terzo, secondo quanto chiarito dall'art. 21, comma 2, lettera h) del DPR 633/72;

## 6.7 Inosservanza degli obblighi di comunicazione

L'art. 11 del decreto legislativo n. 471/97 prevede una serie di norme sanzionatorie che sanzionano le omesse o irregolari comunicazioni all'agenzia delle entrate.

La sanzione prevista per queste violazioni va da un minimo di € 258,23 ad un massimo di € 2.065,83: questa sanzione si applica anche nell'ipotesi di omissione, incompletezza o non veridicità per obblighi di comunicazione specificamente prescritti dalla legge tributaria oltre che a seguito di specifiche richieste da parte degli uffici finanziari o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri di indagine loro attribuiti.

Per citare le ipotesi previste nel caso di conservazione sostitutiva, si pensi alle seguente ipotesi:

- omessa comunicazione dell'impronta e della relativa firma e marca temporale all'agenzia delle entrate entro il mese successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi, IRAP ed IVA;
- omessa comunicazione che le fatture sono emesse da un terzo residente in un paese con il quale non esiste uno strumento che disciplina la reciproca assistenza;
- omessa comunicazione del luogo in cui sono tenute tutte o parte delle scritture contabili nel caso, ad esempio, in cui il processo di conservazione delle fatture sia affidato in outsourcing;
- mancata esibizione da parte della società della dichiarazione rilasciata dal soggetto a cui ha affidato la conservazione delle proprie fatture, dei registri contabili o degli altri documenti secondo quanto previsto dall'art. 52, comma 10, del DPR 633/72;

Fra le predette comunicazioni, l'unica che potrebbe, a parere di chi scrive, comportare ulteriori e più gravi conseguenze rispetto a quella pecuniaria prevista dall'art. 11 D.Lgs. 471/97 è quella relativa alla comunicazione dell'impronta è per cui si rinvia alle considerazioni esposte al paragrafo 2.2