

COMPITI E RESPONSABILITÀ NEI PROCESSI DI CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA (♦)

di Andrea Lisi (♦♦)

Quando il ritmo del cambiamento all'interno dell'impresa è inferiore a quello che si manifesta all'esterno, la fine è prossima
(Jack Welch, Presidente della General Electric)

1. Premesse

La normativa italiana dedicata agli aspetti civili, contabili e, finalmente, tributari della formazione, conservazione ottica ed esibizione dei documenti aziendali (e, quindi, della fatturazione elettronica) è altamente tecnica e ponderosa e si occupa di tutti gli aspetti della gestione documentale, anche quelli dedicati alla sicurezza informatica. Per tale motivo questa corpora, difficile, normativa non può non leggersi in stretto collegamento con il **D. Lgs. 196/2003** dedicato alla protezione dei dati personali (cd. Codice Privacy) e soprattutto con l'allegato B) allo stesso (cd. Disciplinare tecnico dedicato alle misure minime di sicurezza nel trattamento dei dati personali).

Gestire in modo consapevole e giuridicamente corretto il proprio "flusso documentale digitalizzato" significa per un'impresa o una pubblica amministrazione:

- **riduzione dei costi;**
- **migliore servizio ai clienti** (si ricorda in proposito che oggi anche le pubbliche amministrazioni devono perseguire corrette politiche di CRM, ai sensi dell'art. 7 del nuovo Codice della amministrazione digitale – D.Lgs. n. 82/2005, come modificato dal D. Lgs. n. 159/2006);
- **recupero di personale ad attività produttive;**
- **risparmio di tempo;**
- **maggiore sicurezza;**

(♦) Il presente contributo costituisce un estratto rielaborato del volume "Guida al Codice della Amministrazione Digitale – Focus su archiviazione e fatturazione elettronica", a cura di Andrea Lisi e Luca Giacomuzzi, con la collaborazione di Marco Scialdone e Federica Bretoni, Halley Edizioni, 2006.

(♦♦) L'avv. Andrea Lisi è titolare dello "STUDIO ASSOCIATO D.&L. -Development&Law" (www.studiodl.it), consulenza aziendale e legale per l'e-business e l'international trade. Egli è fondatore del Centro Studi&Ricerche Scint, curatore del portale per l'internazionalizzazione e l'ict www.scint.it e della prima banca dati sul diritto dell'informatica www.scintlex.it. È Direttore della "RIVISTA DI DIRITTO ECONOMIA E GESTIONE DELLE NUOVE TECNOLOGIE", Nyberg Editore, Milano e della Collana "DIRITTO, ECONOMIA E SOCIETÀ DELL'INFORMAZIONE", Cierre Edizioni, Roma. È componente del Comitato Scientifico di varie riviste giuridiche telematiche ed autore di diversi volumi e numerose pubblicazioni in materia di diritto delle nuove tecnologie. È, inoltre, docente in master dedicati al diritto dell'informatica, presso l'università di Lecce, Bari, Padova e Messina e fa parte del Comitato Scientifico del MASTER IN DIRITTO DELL'INFORMATICA E DELL'INFORMAZIONE dell'Università di Messina. Egli è, infine, direttore scientifico del corso post lauream di alta formazione in "COMMERCIO ELETTRONICO & INTERNAZIONALE" organizzato da Scint in collaborazione con Ed. Simone e Ipsoa, con il patrocinio del Ministero Attività Produttive e Ice e del Master in Management e Diritto dell'Innovazione Digitale, organizzato da Aforisma. Collabora in tutta Italia con università, enti camerali, centri di ricerca, primarie società fornendo progettazione, formazione, assistenza e consulenza legale nell'e-business internazionale, nella privacy, nei servizi di archiviazione ottica/fatturazione elettronica e nel diritto delle nuove tecnologie, in genere.

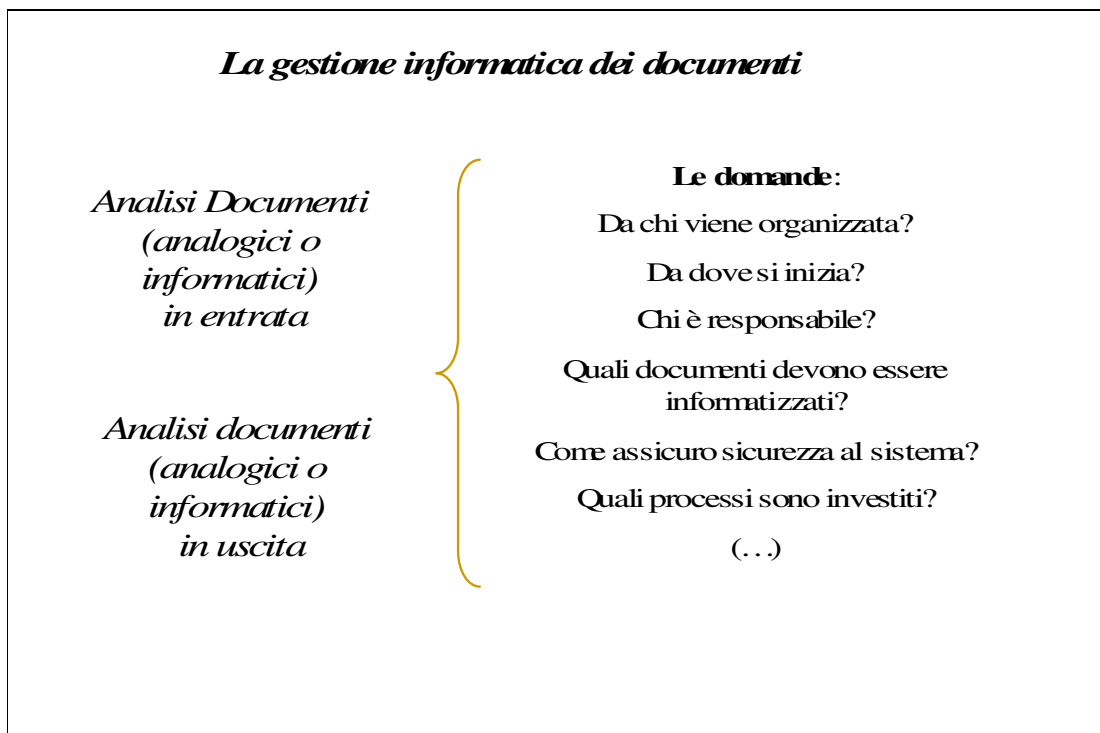
- migliore organizzazione logistica e strategica;
- maggiore competitività.

I problemi che ancora rallentano la totale digitalizzazione del documento e, quindi, il passaggio dall'originale cartaceo all'originale informatico (come previsto nei vari articoli del Codice della Pubblica Amministrazione Digitale) possono riassumersi in :

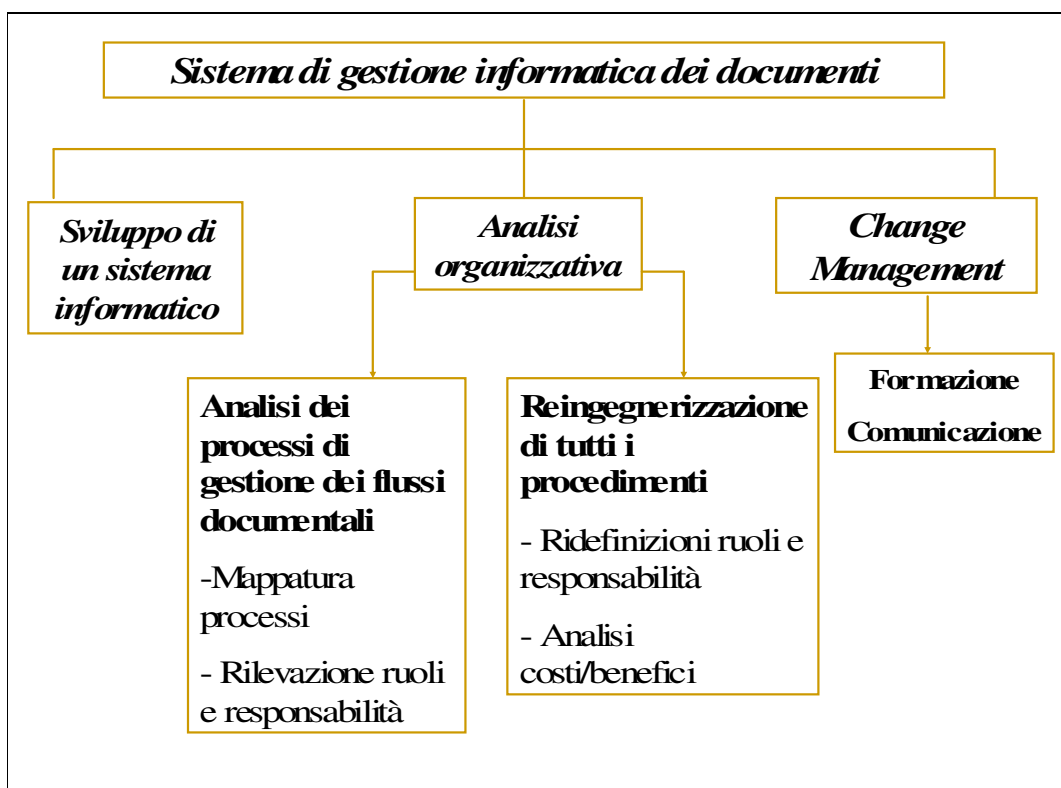
- necessità della formazione del personale;
- riorganizzazione di tutti i processi;
- necessità di nuovo hardware e software;
- presenza di una normativa in costante evoluzione.

In ogni caso, occorre ancora una volta riferire che il processo di informatizzazione di tutti i documenti è inevitabile e **la legge**, al fine di facilitare questa difficile fase di passaggio dal cartaceo al digitale, **prevede la possibilità di procedere parzialmente nel processo di conservazione sostitutiva e di affidarsi a terzi, esternalizzando alcuni servizi strategici di gestione informatica documentale.**

Probabilmente sarà proprio la possibile esternalizzazione di alcuni servizi altamente tecnici verso strutture esterne altamente qualificate e specializzate a costituire il trampolino di lancio per i processi di dematerializzazione documentale. Tale possibilità è normativamente prevista e su di essa concentremo gran parte della nostra attenzione nel presente saggio.



Schema 1



Schema 2

2. Le principali norme di riferimento

Le principali norme di riferimento, attualmente in vigore, che rendono possibile l'archiviazione ottica dei documenti, non solo sotto il profilo amministrativo-contabile, come già previsto dalla L. n. 489/1994, ma anche dal punto di vista fiscale sono, quindi:

- il **DPCM 13 gennaio 2004** "Regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici" - G.U. 27 aprile 2004, n. 98 (emesso sulla base dell'art. 6 del TUDA e rimasto in vigore anche dopo l'entrata in vigore del Codice della P.A.D., almeno sino a quando non si interverrà sulla base dell'art. 71 dello stesso Codice);
- il **Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2004** (qui di seguito **D.M.E.F.**) "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto" (G.U. 3 febbraio 2004, n. 27);
- la **Deliberazione CNIPA n. 11/2004** del 19 febbraio 2004, con le **Note esplicative** "Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali"(G.U. 9 marzo 2004, n. 57);

- il **DPR 28 dicembre 2000, n. 445** "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa" (infatti, l'intero capo IV, dedicato al protocollo informatico è ancora in vigore);
- il **Codice dell'amministrazione digitale**: artt. 20-23 e artt. 40-44.
- il **D. Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52** (di attuazione della direttiva 2001/115/CE, in tema di **fatturazione elettronica**)
- la **Circolare n. 45/E** del 19 ottobre 2005 dell'Agenzia delle Entrate (interpretativa del decreto legislativo n. 52/2004).

3. Le regole dell'archiviazione ottica sostitutiva e la figura del responsabile della conservazione

Il procedimento di conservazione (che – diversamente dalla semplice archiviazione documentale - ha lo scopo di rendere un documento non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo in tutta la sua integrità) deve essere condotto seguendo le prescrizioni contenute nel DMEF 23.01.04, nonché nelle regole tecniche di cui alla Deliberazione CNIPA n. 11/04 (espressamente richiamata dal DMEF).

a) obblighi da osservare nel processo di conservazione di documenti informatici rilevanti ai fini tributari

Ai sensi dell'art. 3 del DMEF, perché un documento informatico possa ritenersi rilevante ai fini tributari, deve:

- avere la forma di **documento statico non modificabile**;
- **essere emesso**, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, **con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica**;
- essere **esibito secondo le modalità di cui all'art. 6**. E, quindi, esso deve essere **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. Inoltre, il documento conservato **può essere esibito anche per via telematica** secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali (provvedimenti che, in verità, ancora si attendono).
- **deve essere memorizzato su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo**, purchè sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta; inoltre, devono essere consentite 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.

Il secondo comma dell'art. 3 del DMEF prevede, inoltre, che la conservazione dei **documenti informatici** segua le indicazioni contenute nella Deliberazione CNIPA (si fa riferimento nel DMEF alla precedente deliberazione AIPA n. 42 del 2001 che, come sappiamo, è stata sostituita dalla più recente deliberazione CNIPA n. 11 del 2004) e, quindi, **avvenga mediante memorizzazione su supporti ottici** (o, sebbene non ottici, comunque idonei ai sensi dell'art 8 della deliberazione CNIPA n. 11), e **termini con l'apposizione**, sull'insieme dei documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi, **della marca temporale** (in luogo del riferimento temporale) e **della firma digitale da parte del responsabile della conservazione** di cui all'art. 5 della deliberazione CNIPA.

Quest'ultimo, come vedremo, può essere anche un soggetto esterno, in *outsourcing*, e ha compiti precisi, analiticamente descritti dall'art. 5 della citata deliberazione CNIPA.

b) obblighi da osservare nel processo di conservazione sostitutiva di documenti analogici rilevanti ai fini tributari

Secondo l'art. 4 del DMEF, il processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari avviene **mediante memorizzazione della relativa immagine secondo quanto stabilito per i documenti informatici dall'art. 3 del DMEF** e termina pertanto con l'apposizione, sull'insieme dei documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi, della marca temporale e della firma digitale, da parte del responsabile della conservazione, che attesta così il corretto svolgimento del processo.

Occorre sottolineare che **non occorre la presenza del notaio/pubblico ufficiale per il completamento della procedura di conservazione sostitutiva delle fatture** o di altri documenti analogici originali "non unici". L'apposizione della firma digitale e del riferimento temporale di un pubblico ufficiale sarà necessaria solo in caso di conservazione sostitutiva di quei pochi documenti analogici contabili che devono considerarsi "**originali unici**". Le fatture analogiche ovviamente non sono "originali unici" e, quindi, la loro conservazione sostitutiva termina con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale del responsabile della conservazione. Così è ben specificato nella deliberazione CNIPA n. 11 (richiamata espressamente dal DMEF) e i dubbi interpretativi che ancora in qualcuno permangono - a causa di un errore materiale in cui è incorso il legislatore nel DMEF del 23 gennaio 2004 (il quale si è semplicemente dimenticato di inserire l'aggettivo "unici" nel comma 3 dell'art. 4 dedicato alla conservazione sostitutiva dei documenti analogici, aggettivo pur contenuto nelle definizioni di cui all'art. 1) saranno dissipati dal prossimo provvedimento della Agenzia delle Entrate che interverrà sulla materia o in un auspicato intervento chiarificatore dello stesso Ministero. A conferma di ciò, è utile ricordare che anche **il Codice della amministrazione digitale ha confermato questa interpretazione** e, infatti, **nei commi 4 e 5 dell'art. 23** (dedicato

alle copie di atti e documenti informatici) ribadisce che le copie su supporto informatico di documenti originali non unici, formati in origine su supporto cartaceo o, comunque, non informatico, sostituiscono, ad ogni effetto di legge, gli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale è assicurata dal responsabile della conservazione mediante l'utilizzo della propria firma digitale e nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 71 (che fa riferimento a quelle attualmente in vigore, sino a quando non interverranno future regolamentazioni tecniche); mentre le copie su supporto informatico di documenti originali unici, formati in origine su supporto cartaceo o, comunque, non informatico, sostituiscono, ad ogni effetto di legge, gli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, con dichiarazione allegata al documento informatico e asseverata secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71.

4. I Compiti del Responsabile della conservazione

I compiti del Responsabile della conservazione sono ben evidenziati nella direttiva n. 11 del CNIPA, la quale nell'**art. 5** (esplicitamente richiamato - come abbiamo già visto - dall'art. 3 comma 2 del DMEF) afferma che il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva:

- a) definisce le caratteristiche e i requisiti del sistema di conservazione in funzione della tipologia dei documenti (analogici o informatici) da conservare, della quale tiene evidenza. Organizza conseguentemente il contenuto dei supporti ottici e gestisce le procedure di sicurezza e di tracciabilità che ne garantiscono la corretta conservazione, anche per consentire l'esibizione di ciascun documento conservato;
- b) archivia e rende disponibili, con l'impiego di procedure elaborative, relativamente ad ogni supporto di memorizzazione utilizzato, le seguenti informazioni:
 - 1) descrizione del contenuto dell'insieme dei documenti;
 - 2) estremi identificativi del responsabile della conservazione;
 - 3) estremi identificativi delle persone eventualmente delegate dal responsabile della conservazione, con l'indicazione dei compiti alle stesse assegnati;
 - 4) indicazione delle copie di sicurezza;
- c) mantiene e rende accessibile un archivio del software dei programmi in gestione nelle eventuali diverse versioni;
- d) verifica la corretta funzionalità del sistema e dei programmi in gestione;
- e) adotta le misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema preposto al processo di conservazione sostitutiva e delle copie di sicurezza dei supporti di memorizzazione;

f) richiede la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui sia previsto il suo intervento, assicurando allo stesso l'assistenza e le risorse necessarie per l'espletamento delle attività al medesimo attribuite;

g) definisce e documenta le procedure di sicurezza da rispettare per l'apposizione del riferimento temporale;

h) verifica periodicamente, con cadenza non superiore a cinque anni, l'effettiva leggibilità dei documenti conservati provvedendo, se necessario, al riversamento diretto o sostitutivo del contenuto dei supporti.

Le **Note Esplicative** alla direttiva n. 11 chiariscono che si affida al responsabile della conservazione sostitutiva la realizzazione di una base di dati relativa ai documenti informatici, gestita secondo principi di sicurezza stabiliti e documentati in modo che egli adotti procedure di tracciabilità tali da garantire la corretta conservazione, l'accessibilità al singolo documento e la sua esibizione. Inoltre, il responsabile della conservazione, con procedure realizzate autonomamente, e quindi adeguate al proprio ambiente applicativo e alla tipologia di documenti da conservare, deve definire il contenuto del supporto di memorizzazione e delle relative copie di sicurezza effettuate tramite riversamento diretto, soddisfacendo così i compiti che la deliberazione gli attribuisce. **I commi 2 e 3 dell'articolo 5 consentono al responsabile del procedimento di conservazione di delegare in tutto o in parte le proprie attività ad altri soggetti interni alla struttura e a soggetti terzi.**

Sarà, quindi, opportuno - se non indispensabile - per la struttura aziendale o amministrativa che voglia sviluppare procedure di conservazione sostitutiva predeterminare e delegare al proprio interno, in maniera il più precisa possibile, i vari compiti del "responsabile della conservazione" che sono di natura contabile-fiscale, informatica e di protezione dei dati personali. Tale figura, quindi, dovrà essere necessariamente coordinata con la figura (facoltativa) del **responsabile del trattamento dei dati personali** prevista dall'art. 29 del D. Lgs. 196/2003 (cd. Codice della privacy) e, in ogni caso, dovrà essere effettuata da parte del titolare del trattamento dei dati personali un'attenta analisi degli specifici incarichi conferiti sulla base dell'art. 30 dello stesso Codice Privacy.

In proposito, si ricorda che **ai sensi dell'art. 44 del Codice della Pubblica Amministrazione Digitale**, così come integrato e modificato dal D. Lgs. n. 159/2006, **il sistema di conservazione dei documenti informatici garantisce:**

a) **l'identificazione certa del soggetto che ha formato il documento** e dell'amministrazione o dell'area organizzativa omogenea di riferimento di cui all'articolo 50, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;

b) **l'integrità del documento;**

c) la **leggibilità e l'agevole reperibilità dei documenti e delle informazioni identificative**, inclusi i dati di registrazione e di classificazione originari;

d) il **rispetto delle misure di sicurezza previste dagli articoli da 31 a 36 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196**, e dal disciplinare tecnico pubblicato in allegato B a tale decreto.

Pertanto, gli obblighi imposti al responsabile della conservazione (i quali paiono essere prevalentemente tecnico-informatici e non più operativo-fisici), analiticamente elencati al primo comma dell'art. 5 della deliberazione CNIPA attengono ad ambiti eterogenei, che si sostanziano nel compimento delle seguenti attività (tutte delegabili):

- attività di programmazione e di natura esecutiva;
- attività di mantenimento, di verifica (anche normativa) e di controllo;
- attività di documentazione;
- attività di protezione e sicurezza.

5. La delega delle funzioni e l'attività di responsabile in outsourcing

Come già in precedenza specificato, ai sensi dell'art. 5 commi 2 e 3 della deliberazione n. 11 del CNIPA *“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 delibera CNIPA è espressamente richiamata dall'art. 3 del DMEF, il quale si riferisce alla stessa sia per le procedure da applicare nella fase di conservazione sia per i compiti e le responsabilità del “responsabile della conservazione”.

Per tale motivo si ritiene con certezza che l'attività di conservazione può essere “esternalizzata” attraverso un contratto di *outsourcing* che preveda nel dettaglio compiti e responsabilità dell'impresa/soggetto giuridico che dovrà effettuare le procedure di conservazione ottica e sostitutiva, in modo da consentire la totale o parziale sostituzione informatica dei documenti cartacei aziendali validi anche ai fini tributari.

Ovviamente in tale contratto dovranno essere ben delineati i compiti dell'*outsourcer*, in modo da consentire una costante verifica delle procedure informatiche adottate in linea con i dettami normativi. La conservazione sostitutiva dei documenti consente, infatti, solo dopo il suo

completamento, la distruzione dei documenti analogici di cui è obbligatoria la conservazione (art. 4 comma 4 del DMEF)¹.

Ai sensi, quindi, dell'art. 5 della deliberazione CNIPA n. 11, l'affidamento verso l'esterno dei processi di archiviazione ottica sostitutiva può essere effettuato attraverso:

- una **delega scritta da parte del responsabile interno della conservazione di tutte o alcune funzioni del procedimento di conservazione sostitutiva;**
- oppure direttamente attraverso la **nomina (da effettuarsi per iscritto) dell'outsourcer quale responsabile per la conservazione.**

Inoltre, occorre sottolineare che l'*outsourcer*, **in quanto responsabile, potrà anch'egli delegare, per iscritto, lo svolgimento di tutte o di parte delle proprie attività ad una o più persone** (cfr. art. 5 comma 2).

L'art. 5 della deliberazione CNIPA citata non prevede dunque due modalità di esternalizzazione, tra loro alternative, nel processo di conservazione, ma attiene a due possibili ipotesi di affidamento verso le esterno, tra loro diverse, pur se complementari: il comma 2 accorda ad ogni responsabile (interno o esterno) la facoltà di delegare quanto di sua competenza; il comma successivo permette l'affidamento in outsourcing dell'intero processo di conservazione.

Queste *procedure di outsourcing* in materia fiscale sono implicitamente consentite anche dal D. Lgs. 20 febbraio 2004 n. 52, emanato in attuazione della direttiva 2001/115/CE sulla fatturazione elettronica, nel momento in cui (modificando l'art. 21 del DPR 1972 n. 633) consente che *“per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo”*.

Dalla semplice lettura di questo articolo si può pertanto evincere un'indicazione di principio molto importante: **l'affidamento contrattuale verso l'esterno di operazioni rilevanti ai fini fiscali non determina assolutamente una conseguente traslazione della responsabilità “nei confronti del fisco” dell'outsourcer**, il quale risponderà contrattualmente solo nei confronti del suo cliente circa le corrette procedure di conservazione sostitutiva implementate².

¹ Occorre riferire che per la distruzione dei documenti cartacei delle P.A. in seguito ad una corretta procedura di conservazione sostitutiva ancora permangono dei dubbi relativi al fatto che l'art. 43 del Codice (dedicato alla riproduzione e conservazione dei documenti) specifica che “sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività culturali sugli archivi delle pubbliche amministrazioni e sugli archivi privati dichiarati di notevole interesse storico ai sensi delle disposizioni del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42”. Dubbi ribaditi anche nel Libro Bianco del Gruppo di Lavoro interministeriale per la dematerializzazione della documentazione tramite supporto digitale (pubblicazione a cura del CNIPA del marzo 2006).

² Va, infine, sottolineato che l'irregolare conservazione digitale dei documenti a rilevanza fiscale offre all'amministrazione tributaria la possibilità di effettuare l'accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 55 D.P.R. 633/72. Ferma restando, peraltro, la sanzione amministrativa di cui all'art. 9 D.Lgs. 471/42, che varia da un minimo di €

Dal punto di vista civilistico, se il cliente nel processo di affidamento verso l'esterno del processo di conservazione continuerà ad essere responsabile civilmente secondo i tradizionali schemi della “*culpa in vigilando*” e “*culpa in eligendo*” (richiamati d'altronde dall'art. 5 della delibera CNIPA); l'*outsourcer* risponderà genericamente in base all'art. 1218 del codice civile in caso di specifiche responsabilità contrattuali inerenti al contratto di outsourcing. E, più in particolare, l'*outsourcer* risponderà ovviamente ex art. 1710 c.c. in base al rapporto di mandato creato con il suo cliente, in caso di violazione del generale obbligo di diligenza nell'assolvimento dei suoi compiti.³

Per tale motivo, il contratto di outsourcing va redatto con precisione, definendo nel dettaglio:

- i compiti affidati all'*outsourcer*, le sue responsabilità (magari disciplinando in maniera specifica anche chi dovrà “interfacciarsi” con la competente Agenzia delle Entrate),
- eventuali “massimali” di risarcimento (in modo da poter anche procedere con la stipula di una polizza assicurativa che copra gli stessi).

Nel contratto di outsourcing potrà risultare opportuno, inoltre, sottolineare che l'attività dell'*outsourcer* riguarda la sola conservazione sostitutiva del documento, senza alcuna responsabilità di intervento sul contenuto dello stesso documento archiviato elettronicamente, così come potrebbe essere utile prevedere un obbligo per il cliente di inoltrare i documenti contabili entro brevissimo tempo dalla loro emissione in modo da consentire all'*outsourcer* di rispettare i tempi di conservazione previsti dalla legge tributaria (e, quindi, deresponsabilizzare l'*outsourcer* in caso di ritardo nel processo di conservazione determinato dal cliente).

Più in particolare un buon contratto di outsourcing dovrà prevedere:

- 1) la durata contrattuale ed eventuali proroghe, il periodo di *start up* del progetto, le modalità di pagamento, un eventuale servizio di formazione del personale;
- 2) condizioni di recesso e risoluzione per inadempimento (con descrizione di inadempimenti in materia di sicurezza, privacy, interruzione del servizio, mancato rispetto di termini di conservazione, omesso pagamento etc.);

1032,00 ad un massimo di € 7746,00. Le altre sanzioni, anche di natura penale, che possono venire in rilievo, sono indicate nella **Tab. 1**.

³ Principi questi che si ricavano anche dalla lettura di un altro processo di delega di responsabilità, regolamentato dal Codice della Privacy (D. Lgs. 196/2003) nell'art. 29 che recita:

1. Il responsabile e' designato dal titolare facoltativamente.
2. Se designato, il responsabile è individuato tra soggetti che per esperienza, capacità ed affidabilità forniscano idonea garanzia del pieno rispetto delle vigenti disposizioni in materia di trattamento, ivi compreso il profilo relativo alla sicurezza. (*scelta – due diligence*)
3. Ove necessario per esigenze organizzative, possono essere designati responsabili più soggetti, anche mediante suddivisione di compiti (*organizzazione*)
4. I compiti affidati al responsabile sono analiticamente specificati per iscritto dal titolare (*contratto*)
5. Il responsabile effettua il trattamento attenendosi alle istruzioni impartite dal titolare il quale, anche tramite verifiche periodiche, vigila sulla puntuale osservanza delle disposizioni di cui al comma 2 e delle proprie istruzioni (*responsabilità*).

- 3) descrivere nel dettaglio i servizi da fornire, specificando anche dal punto di vista informatico la procedura da seguire per il processo di conservazione sostitutiva (e di eventuale emissione dei documenti);
 - 4) definire nel dettaglio i sistemi di *report* informativi ed i resoconti del processo di conservazione e le stesse loro modalità di comunicazione (controllo telematico diretto in modalità remota, comunicazione con PEC etc.);
 - 5) stabilire le precise responsabilità dell'*outsourcer* ed eventuali penali, garanzie, indennità (con possibilità di polizza assicurativa);
 - 6) definire con certezza i tempi di gestione delle anomalie e di assistenza tecnica;
 - 7) prevedere i tempi di lavorazione (dalla emissione del documento, sino alla sua ricezione e registrazione nel sistema informatico, sino alla sua conservazione);
- etc.*

Tale contratto dovrà essere accompagnato da uno **S.L.A.** (*Service Level Agreement*), che definirà più nel dettaglio le procedure informatiche utilizzate e il rispetto di privacy e sicurezza informatica nell'esercizio del procedimento di archiviazione e conservazione.

Per concludere appare opportuno sottolineare come solo attraverso la redazione di documenti contrattuali studiati con attenzione e definiti nel dettaglio i processi di conservazione sostitutiva (e più in generale di dematerializzazione documentale) potranno essere avviati con tranquillità e correttezza di principi.

Tab. 1 - Le nuove ipotesi di delitti tributari principali (tabella tratta dal sito web dell'Agenzia delle Entrate alla pagina http://www.agenziaentrate.it/ilwvcn/connect/Nsi/Documentazione/Le+guide+dell'Agenzia/2005/Annuario2005/capitolo_21)

Ipotesi	Normativa e reo	Sanzioni e norme relative	Note
Art. 2. commi 1, 2 e 3, D. L.gs 74/2000. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti	Chiunque, al fine di evadere imposte sui redditi o Iva, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi, a prescindere se egli sia o meno il soggetto passivo d'imposta o il titolare dei redditi o l'intestatario dei beni. L'utilizzo dei predetti documenti rileva a prescindere dal loro inserimento in contabilità, quindi anche per soggetti non obbligati a tenere le scritture contabili. Ciò che rileva è che il soggetto deve sia registrare o detenere i documenti succitati che	Reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni (commi 1 e 2), ridotta a reclusione da 6 mesi a 2 anni se la somma degli elementi passivi fittizi è inferiore a 154.937 euro (comma 3). Sono possibili, nell'ipotesi più grave, intercettazioni ambientali, arresto, custodia cautelare, arresti domiciliari e divieto di espatrio.	La dichiarazione fraudolenta si distingue da quella infedele per la sua "insidiosità", così definita per la sussistenza dell'artefazione di un impianto documentale. A seconda, poi, del tipo di artificio si distinguono le ipotesi di cui all'art. 2 da quelle di cui all'art. 3. Per l'art. 2, la frode si considera commessa con la presentazione della dichiarazione annuale, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova nei confronti

presentare la dichiarazione dei redditi o annuale Iva (esclusa quella Irap) utilizzandoli, con lo scopo di evadere le imposte (così come definito all'art. 1).

Art. 3, D. Lgs. 74/2000.
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

A differenza dell'art. 2, può commettere questo reato solo chi è tenuto alle scritture contabili. Il reato è a formazione progressiva: prima occorre violare gli obblighi contabili (e come nell'art. 2, la condotta per configurare la fraudolenza della dichiarazione, deve essere "insidiosa" nel senso di costituire reale impedimento all'accertamento delle realtà contabile), poi presentare la dichiarazione annuale sulla base della contabilità artefatta. Accertata l'insidiosità, gli artifici puniti sono tutti quelli non previsti dall'art. 2, ma qui sono previste due soglie di punibilità: occorre, con mezzi fraudolenti, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, indicare in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore a 77.468 euro (con riferimento a ciascuna delle singole imposte),
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli

dell'amministrazione finanziaria (comma 2). Gli atti suddetti non sono comunque punibili a titolo di tentativo (art. 6). In deroga all'art. 110 C.P., non è punibile a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) chi se ne avvale o chi concorre con chi se ne avvale (art. 9 comma 1 lett. b), né è punibile a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) chi li emette o chi concorre con chi li emette (art. 9, comma 1, lett. a).

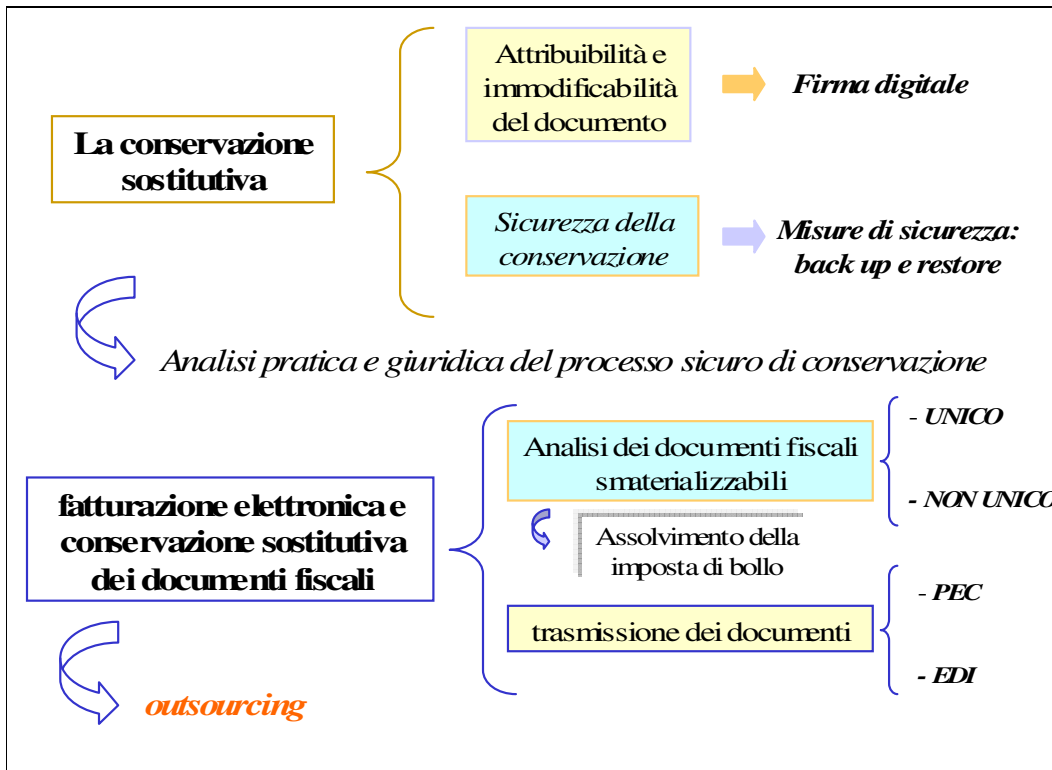
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (art. 3). Al di sotto della soglia di punibilità, la medesima fattispecie costituisce illecito amministrativo punibile con la sanzione amministrativa prevista dal D. Lgs. 471/1997 per le dichiarazioni infedeli. Sono possibili i provvedimenti indicati al rigo precedente.

Il fatto si considera commesso con mezzi fraudolenti quando l'indicazione non veritiera si fonda su una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (comma 1). Gli atti suddetti non sono comunque punibili a titolo di tentativo (art. 6). Non danno luogo a fatti punibili:

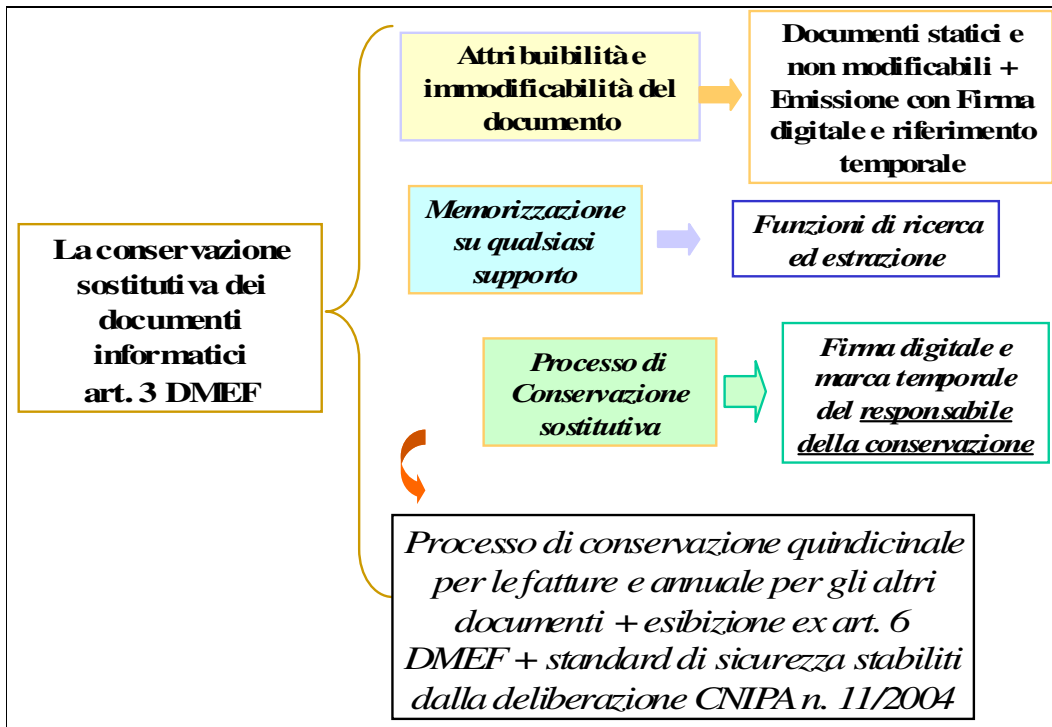
- le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile (art. 7, comma 1);
- le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio (art. 7, comma 1);
- in ogni caso, le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle ritenute corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità sopra

	elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque è superiore a 1.549.370 euro.		indicate (art. 7 comma 2).
Art. 4, D.Lgs. 74/2000. Dichiarazione infedele	Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3 (per le dichiarazioni fraudolente): chiunque al fine di evadere le imposte dirette o l'Iva indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi quando congiuntamente: <p>A) l'imposta evasa è superiore a 103.291 euro con riferimento a taluna delle singole imposte;</p> <p>B) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi è superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a 2.065.827 euro.</p>	Reclusione da 1 a 3 anni (art. 5 comma 1). Al di sotto della soglia di punibilità per la configurazione del delitto tributario, la medesima fattispecie costituisce illecito amministrativo punibile con la sanzione amministrativa prevista per la dichiarazione infedele dal D. Lgs. 471/1997. Non sono possibili i provvedimenti indicati al primo rigo.	Il delitto non è punibile a titolo di tentativo (art. 6). Non rilevano penalmente le rilevazioni sulle scritture contabili e in bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile (art. 7 comma 1), né le rilevazioni e le valutazioni estimative i cui criteri concretamente applicati sono comunque indicati in bilancio, o quelle, singolarmente considerate, che differiscano meno del 10% da quelle ritenute corrette (art. 7 comma 2 – degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità sopra indicate).
Art. 5 D. Lgs. 74/2000. Dichiarazione omessa	Chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore a 77.468 euro, con riferimento a talune delle singole imposte.	Reclusione da 1 a 3 anni (commi 1 e 2). Al di sotto dei 77.468 euro, vi è comunque illecito amministrativo punibile ai sensi del D.Lgs. 471/97 per dichiarazione omessa. Non sono possibili i provvedimenti indicati al primo rigo	Non si considera omessa, ai fini della configurazione del delitto, la dichiarazione presentata entro 90 gg. dalla scadenza, oppure non sottoscritta, o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto. Alla scadenza dei 90 giorni, si consuma il reato.
Art. 8, comma 1, D. Lgs. 74/2000. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sui redditi o dell'Iva, emette o rilascia fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti. La condotta dolosa è immediatamente reato, a prescindere dall'utilizzazione o meno da parte del soggetto ricevente i documenti falsi. Infatti il reato si consuma all'atto dell'emissione o del rilascio del primo documento falso; la prescrizione del reato decorre a partire dall'emissione o dal rilascio dell'ultimo documento falso.	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture e nei documenti è inferiore a 154.937 euro per periodo d'imposta la reclusione è ridotta da 6 mesi a 2 anni. Sono possibili i provvedimenti di cui al primo rigo nell'ipotesi più grave.	L'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta si considera come un solo reato (comma 2). In deroga all'art. 110 C.P., non è punibile a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) chi se ne avvale o chi concorre con chi se ne avvale (art. 9 comma 1 lett. B), né è punibile a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) chi li emette

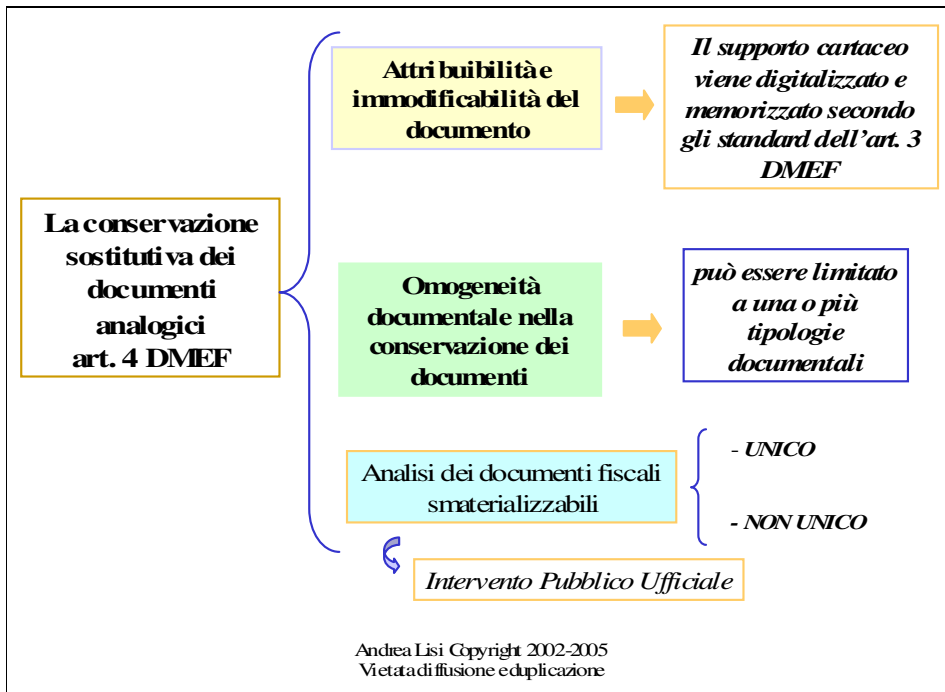
			o chi concorre con chi li emette (art. 9, comma 1, lett. A).
Art. 10 D. Lgs. 74/2000. Occultamento o distruzione di documenti contabili	Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili, o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.	Reclusione da 6 mesi a 5 anni. Escluse le intercettazioni ambientali, sono possibili l'arresto facoltativo, la custodia cautelare, gli arresti domiciliari e il divieto di espatrio.	E' un reato di evento. E' punibile a titolo di delitto tentato nel caso in cui, nonostante l'occultamento o la distruzione, l'ufficio riesca ugualmente a ricostruire analiticamente il reddito o il volume d'affari sulla base di altri elementi. Trattandosi di un reato particolarmente "insidioso" (nel senso su definito) non è prevista alcuna soglia di punibilità.
Art. 10-bis D. Lgs. 74/2000. Omesso versamento di ritenute certificate	Chiunque non versi ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti entro il termine previsto per la dichiarazione annuale dei sostituti di imposta	Reclusione da 6 mesi a 2 anni	Il reato si configura se il totale delle ritenute certificate e non versate supera i 50.000 euro per periodo d'imposta. Il momento consumativo del reato coincide con l'inutile decorrenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. E' sufficiente il dolo generico, ossia che il sostituto d'imposta abbia coscienza e volontà di non versare nei termini di legge le ritenute certificate.
Art. 11 D. Lgs. 74/2000. Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposta	Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o dell'Iva, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relative a dette imposte, di ammontare complessivo superiore a 51.645 euro, aliena simulatamente o compie atti fraudolenti su propri o altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.	Reclusione da 6 mesi a 4 anni. Sono possibili i provvedimenti di cui al punto precedente.	E' reato di pericolo: è sufficiente la semplice idoneità della condotta simulata o fraudolenta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.



Schema 3



Schema 4



Schema 5