

Conservazione elettronica delle dichiarazioni da parte degli incaricati alla trasmissione

di Cristina Piseroni e Valerio Artina (*)

La possibilità di effettuare la **conservazione su supporti informatici** risulta disciplinata dal D.M. 23 gennaio 2004 e, per quanto non previsto da questi, dalla delibera CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11. La previsione di poter effettuare la conservazione elettronica sia per **documenti informatici** che **analogici**, al posto della tradizionale conservazione cartacea, risulta essere un'interessante opportunità per gli intermediari che effettuano gli invii telematici delle dichiarazioni dei redditi, in quanto consentirebbe di eliminare il rilevante problema dello stoccaggio e reperibilità di tutte le copie cartacee delle dichiarazioni inviate.

L'**obbligo di conservazione** della dichiarazione inviata telematicamente è previsto dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 332 il quale all'art. 3, comma 9, dispone come "i contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2 bis e 3, conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione". Il comma 9-bis del medesimo articolo prevede, invece, che "i soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato". Dal confronto delle due disposizioni l'Agenzia ha dunque rilevato, sia nella risoluzione 18 ottobre 2007, n. 298/E che nella Risoluzione 8 agosto 2008, n. 354/E come la seconda disposizione non consideri la **sottoscrizione della copia conservata** quale elemento essenziale ai fini della conservazione della medesima. In particolare con la risoluzione n. 354/E/2008 è stato rilevato come "dal dato contestuale della norma si evince che la sottoscrizione della dichiarazione è un elemento essenziale della dichiarazione conservata dai contribuenti e dai so-

stituti di imposta. Analogo requisito non è, invece, prescritto per i soggetti incaricati della trasmissione che conservano su supporto informatico le copie delle dichiarazioni trasmesse, a condizione che queste siano riproducibili su modello conforme a quello approvato".

Documenti informatici o analogici

Vista la possibilità evidenziata dall'Agenzia di poter adottare il processo di conservazione informatica per le dichiarazioni inviate telematicamente, senza che queste debbano riportare la sottoscrizione del contribuente, appare interessante approfondire le **modalità** e i **requisiti**, per la conservazione delle dichiarazioni, previsti dal citato D.M. 23 gennaio 2004. Tale decreto prevede **due diverse procedure di conservazione**, disciplinate dagli artt. 3 e 4 dello stesso, a seconda che i documenti siano classificabili quali informatici o analogici. La distinzione tra le due tipologie di documenti risulta sintetizzata nella Tavola n. 1.

La copia della dichiarazione formata su supporti informatici assume, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 298/E/2007 la natura di documento informatico; conseguentemente la procedura di conservazione da adottare è quella prevista dal D.M. 23 gennaio 2004, art. 3, afferente ai documenti informatici.

Procedura di conservazione dei documenti informatici

Memorizzazione

Il primo passo per procedere alla conservazione informatica delle copie delle dichiarazioni inviate telematicamente, formate su supporti informatici, consiste nella **memorizzazione** delle stesse mediante il salvataggio dei dati **su un apposito supporto**. Il D.M. 23 gennaio 2004, art. 3, comma 1, lett. d), rileva come i dati possano essere "memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la

(*) Studio Artina in Bergamo

leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'**ordine cronologico** e **non vi sia soluzione di continuità** per ciascun periodo d'imposta; inoltre, devono essere garantite 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".

In riferimento alle condizioni da rispettare al fine di porre in essere una memorizzazione valida l'Agenzia delle Entrate ha rilevato, con la circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E, come il supporto per la memorizzazione possa essere costituito, in ragione della costante evoluzione tecnologica, "da ogni altro supporto di memorizzazione digitale, oltre a quelli a tecnologia laser, purché sia garantita la conformità dei documenti agli originali, oltre che la leggibilità nel tempo". La stessa ha, inoltre, fornito una spiegazione in merito al requisito dell'ordine cronologico e della soluzione di continuità rilevando come il contribuente "nell'eseguire la trasposizione dei documenti, informatici ed analogici, dovrà rispettare l'ordine cronologico e procedere secondo regole uniformi, nel medesimo periodo d'imposta, in modo da evitare che vi siano intervalli temporali nella memorizzazione dei documenti o nell'aggiornamento delle registrazioni".

Sempre in riferimento al processo di memorizzazione l'Agenzia ha, inoltre, evidenziato come la scelta del **formato del file** contenente la copia della dichiarazione "non sia soggetta a limitazioni, a condizione che si realizzi la perfetta coincidenza del contenuto della copia con l'originale conservato dal contribuente e con quello trasmesso telematicamente

all'Agenzia delle Entrate; deve essere consentita, inoltre, la riproduzione della copia su modello conforme a quello approvato".

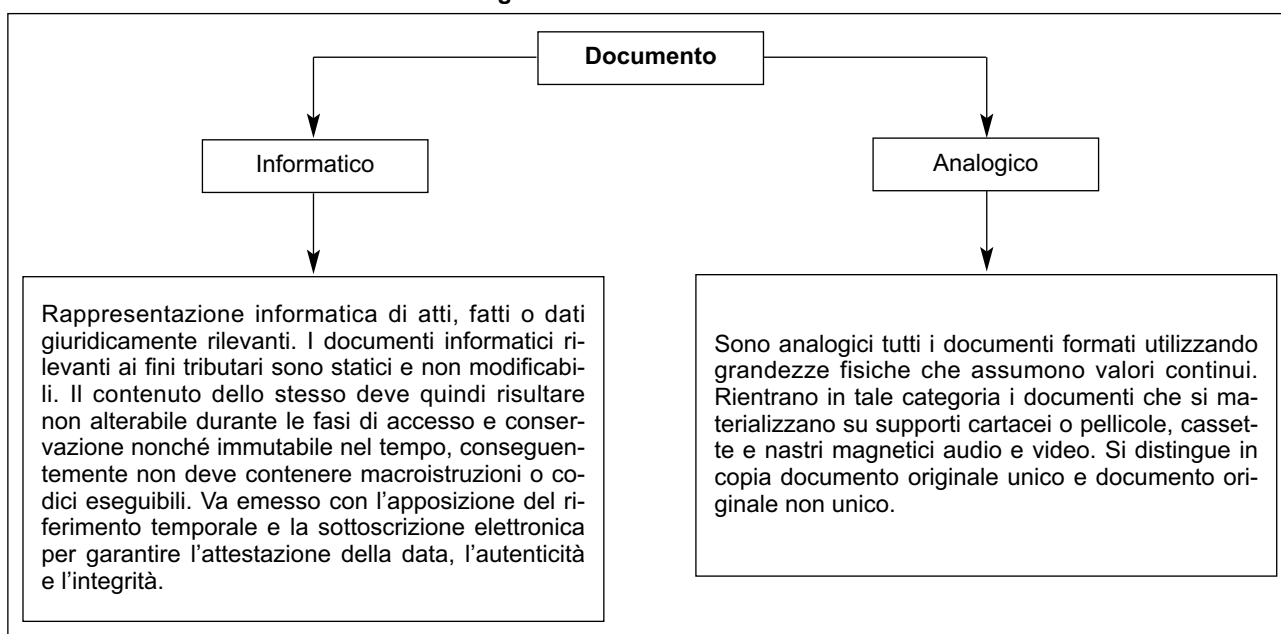
Conservazione elettronica

Una volta espletata la memorizzazione dei dati, secondo le modalità sopra esposte, il processo di conservazione, per i documenti informatici, viene ultimato tramite l'**apposizione** all'insieme dei documenti, ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta degli stessi, **della sottoscrizione elettronica e della marca temporale** da parte del responsabile della conservazione. Tale procedura, a norma del secondo comma dell'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2004 deve essere effettuata "con **cadenza almeno quindicinale per le fatture** e almeno **annuale per i restanti documenti**".

In riferimento al termine annuale l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato nella circolare n. 36/E/2006 prima e nella risoluzione n. 298/E/2007 poi, come questi "si ritiene coincidente con la presentazione della propria dichiarazione dei redditi". Conseguentemente nell'ipotesi in cui si decidesse di optare per la **conservazione informatica delle dichiarazioni** trasmesse nel corso del 2008 la relativa conservazione andrà effettuata, non prendendo in considerazione eventuali proroghe nei termini di presentazione, entro il **31 luglio 2009**, nel rispetto delle regole sopra esposte.

Tale termine annuale per la conservazione può, tuttavia, venir disatteso nell'eventualità in cui si risulti oggetto di **ispezioni e verifiche** prima dello scadere del termine; in tale ipotesi, infatti, oltre a dover rispettare il disposto dell'art. 6 del D.M. 23 gennaio

Tavola n. 1 - Documenti informatici o analogici



2004 secondo cui i documenti di cui all'art. 3 sono resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo presso il luogo di conservazione delle scritture, si dovrà provvedere a sottoporre i documenti oggetto dell'ispezione o verifica alla procedura di conservazione elettronica, indipendentemente dalla scadenza annuale e dall'eventuale stampa su supporto cartaceo, come disposto dall'Agenzia delle Entrate tramite la circolare n. 36/E 2004.

Si rileva, inoltre, come il citato art. 6 preveda anche la possibilità di esibire i documenti conservati per via telematica, secondo modalità ancora da stabilire da parte dei direttori delle competenti agenzie fiscali.

Responsabile della conservazione

Come si è illustrato in precedenza, il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione da parte del responsabile della conservazione della sottoscrizione elettronica e della marca temporale. La delibera CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11, art. 5, disciplina la figura del responsabile della conservazione: questi risulta, generalmente, identificato nel **contribuente**, ma è prevista la facoltà di designare a tale carica un **soggetto terzo**. Nel caso in cui il contribuente non sia una persona fisica, questi può designare il proprio responsabile sia tra un soggetto legato da un rapporto qualificato, quale socio o amministratore, sia tra un soggetto terzo esterno. I **compiti del responsabile** della conservazione possono venir riassunti nella Tavola n. 2.

Ambito temporale

La possibilità di poter procedere alla conservazione

elettronica dei documenti può essere esercitata a partire dal **3 febbraio 2004**; tuttavia, a partire da tale data il singolo contribuente ha facoltà di avvalersi di tale disciplina per conservare anche i documenti, tra cui le copie delle dichiarazioni inviate telematicamente, relativi ai **periodi d'imposta precedenti**. In tale ipotesi, però, i documenti oggetto di conservazione non risulteranno essere dei documenti informatici bensì dei documenti analogici, in quanto costituiti da copie cartacee degli originali. Per tali documenti, quindi, si deve procedere ad applicare il processo di conservazione previsto dall'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, in riferimento alla conservazione di documenti analogici non originali, essendo, di fatto, le dichiarazioni conservate dagli intermediari copie delle dichiarazioni originali conservate dai singoli contribuenti.

Procedura di conservazione dei documenti analogici

Come anticipato i documenti analogici risultano costituiti da **grandezze fisiche** che assumono **valori continui**; in tale categoria rientrano anche i documenti che si materializzano su supporti cartacei quali possono essere le copie delle dichiarazioni spedite telematicamente. La procedura di conservazione di tali documenti cartacei si differenzia da quella illustrata precedentemente per i documenti informatici, solamente dalla presenza di un **passaggio iniziale aggiuntivo**, consistente nell'**acquisizione dell'immagine del documento** stesso. Una volta eseguita tale acquisizione, il processo di conservazione dei documenti analogici non originali risulta essere lo stesso precedentemente analizzato, a cui

Tavola n. 2 - Compiti del responsabile della conservazione

<p>Il Responsabile della conservazione è tenuto a:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione • Archiviare e rendere disponibili, con procedure elaborative, per ogni supporto di memorizzazione, la descrizione del contenuto dell'insieme di documenti, gli estremi identificativi del responsabile della conservazione e delle persone eventualmente delegate con l'indicazione dei compiti assegnati alle stesse • 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 per garantirne 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 a cinque anni che i documenti conservati siano leggibili provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo • Garantire l'integrità dei supporti utilizzati per la conservazione adottando tutti gli opportuni accorgimenti per assicurarne la leggibilità
---	--

si fa rimando, in riferimento alla conservazione dei documenti informatici.

La **conservazione** dei documenti analogici può essere **limitata**, come previsto dal secondo comma dell'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, **a una o più tipologie di documenti analogici**; inoltre, una volta che il processo di conservazione è stato ultimato, i documenti analogici che sono stati oggetto di conservazione possono essere **distruetti** e quindi permettere il recupero dello spazio precedentemente utilizzato per il loro stoccaggio.

Invio impronta

Al fine di poter estendere la validità dei documenti sottoposti a conservazione, il D.M. 23 gennaio 2004, art. 5, prevede l'**obbligo**, in capo al responsabile della conservazione, **di inviare** alla competente Agenzia fiscale l'**impronta dell'archivio informatico** oggetto della conservazione, la relativa **sottoscrizione elettronica** e la **marca temporale**. Tale invio deve essere eseguito a norma del medesimo articolo **entro il mese successivo "alla scadenza dei termini** stabiliti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, **per la presentazione delle dichiarazioni** relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive all'imposta sul valore aggiunto".

In riferimento a tale termine di presentazione si ri-

leva quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 298/E/2007 secondo cui " la trasmissione dell'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale è effettuata, secondo le modalità da stabilire ai sensi dell'art. 5 del citato decreto ministeriale, entro il mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione ... Vale a dire, riprendendo l'esempio precedente, entro il 31 agosto 2008". Si deve, tuttavia, rilevare come tale **adempimento** risulti al momento **non necessario** in quanto, come evidenziato dallo stralcio di circolare sopra riportato, questi deve essere effettuato secondo le specifiche modalità che verranno individuate da un apposito decreto, decreto che, allo stato attuale, non risulta essere ancora stato approvato; conseguentemente l'invio dell'impronta è un adempimento, per ora, non necessario al fine di vedersi riconosciuta la validità della conservazione effettuata. Tale affermazione risulta, inoltre, confermata da quanto affermato dall'Agenzia nella circolare n. 36/E/2006 secondo cui "fino all'approvazione del provvedimento in parola, pertanto, il contribuente non è tenuto ad effettuare la comunicazione suddetta, pur potendo optare per la conservazione elettronica dei documenti. In tal caso, dovranno essere osservati gli obblighi contemplati dagli artt. 3 e 4 del decreto" (D.M. 23 gennaio 2004).