



---

# **L'esibizione dei documenti rilevanti ai fini tributari in caso di accessi, ispezioni e verifiche**

**Dott. Antonio Nuzzolo**

Funzionario Direzione Centrale Normativa e Contenzioso  
Ufficio Adempimenti e procedure – Agenzia delle Entrate

**Milano, 9 aprile 2009**

## Principali riferimenti normativi e di prassi

---

- Articoli 39 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- D.P.R. 29 settembre 1972, n. 600.
- D.M. 23 gennaio 2004 (articolo 6).
- Articolo 7-*bis* del d.l. 7 giugno 1994, n. 357, conv. da l. 8 agosto 1994, n. 489.
- D.lgs. febbraio 2004, n. 52.
  
- Circolare 19 ottobre 2005, n. 45/E.
- Circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E.
- Risoluzione 9 luglio 2007, n. 161/E.

## Articolo 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

### Valenza generale

---

Ai sensi dell'articolo 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ai fini di accessi, ispezioni e verifiche si applica l'articolo 52 del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 633.

Le regole dettate dall'articolo 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, sono applicabili anche ai controlli relativi alle imposte dirette.

*“L’ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, [...] che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali in cui l’accesso viene eseguito”.*

## Articolo 39 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

---

Il luogo di archiviazione delle fatture elettroniche può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. 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.

Attenzione: la possibilità che il luogo di archiviazione (*rectius* conservazione) dei documenti rilevanti ai fini tributari diversi dalle fatture sia situato in un altro Stato non è previsto, anche se con quello Stato esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza.

# L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 36/E del 2006)

---

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.

In sede di controllo, pertanto, è demandata a quest'ultima la valutazione delle irregolarità commesse nel processo di conservazione dei documenti informatici, al fine di orientare l'eventuale attività di accertamento e di rettifica.

In proposito, si precisa che, in materia di imposte dirette, si procede ad accertamento induttivo quando "le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica" [...]. Pertanto, qualora le irregolarità formali commesse in sede di conservazione dei documenti informatici fossero tali da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procederà ad accertamento induttivo ai sensi della norma sopra citata.

In materia di IVA, analogamente, si procede ad accertamento induttivo quando "dal verbale di ispezione risulta che il contribuente (...) non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse", ai sensi dell'articolo 55, comma 2, paragrafo 2) del d.P.R. n. 633 del 1972 oppure quando "le irregolarità formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente", ai sensi dell'articolo 55, comma 2, paragrafo 3) del medesimo decreto.

# L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 36/E del 2006)

---

Pertanto, qualora il contribuente, direttamente o tramite un terzo, abbia omesso la conservazione delle fatture elettroniche, o non l'abbia effettuata secondo le modalità prescritte dal decreto, ovvero abbia commesso irregolarità formali nella conservazione dei documenti informatici, tanto gravi, numerose e ripetute da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procederà nei suoi confronti ad accertamento induttivo ai sensi della norma sopra citata.

Anche se le irregolarità nel processo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti non siano tali da giustificare il ricorso a metodi induttivi di accertamento, al contribuente potranno essere irrogate le sanzioni di cui all'articolo 9 del d. lgs. 471 del 1997.

Resta fermo che, anche nei casi di conservazione digitale delle scritture contabili, al contribuente potrà essere contestato - al ricorrere dei relativi presupposti- il reato di cui all'articolo 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Occultamento o distruzione di documenti contabili).

# Irregolarità nella conservazione

---

In linea di principio, se non vengono rispettate le previsioni del D.M., i documenti conservati non sono validamente opponibili all'Amministrazione Finanziaria.

E' demandato comunque alla stessa di valutare le irregolarità commesse al fine di orientare l'eventuale attività di accertamento e di rettifica.

Nel caso in cui le irregolarità siano gravi, numerose e ripetute e dunque tali da rendere le scritture, nel loro complesso, inattendibili l'Amministrazione potrà procedere ad accertamento induttivo.

Se però le irregolarità sono tali da non compromettere l'attendibilità nel loro complesso dei documenti rispettando le garanzie proprie di una contabilità sistematica, la sanzione potrebbe anche essere soltanto quella prevista dall'art. 9 del D.lgs. n. 471 del 1997 (da € 1.032,00 a € 7.746,00).

# Principali problematiche

**Leggibilità:** 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.

**Tempistica:** a norma del combinato disposto degli articoli 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, le scritture contabili obbligatorie, i registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture e gli altri documenti previsti dalla normativa IVA devono essere conservati "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del Codice civile o da altre leggi tributarie (...)".

**Luogo di conservazione:** 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 Ai fini IVA, il soggetto passivo deve comunicare all'Agenzia delle entrate il luogo o i luoghi di conservazione e tenuta delle scritture contabili (articolo 35, comma 10, del D.P.R. n. 633 del 1972). Si ricorda, inoltre, che l'articolo 2220 c.c. prevede che le scritture e i documenti conservati "sotto forma di registrazioni su supporti di immagini" devono essere, in qualsiasi momento, resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti per la conservazione.

**Esibizione:** ai sensi dell'articolo 6, comma 2 del decreto, l'esibizione del documento conservato può avvenire anche per via telematica secondo le modalità che verranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

**Esibizione fuori dal luogo di conservazione:** l'articolo 6, comma 3, della delibera CNIPA, ai sensi del quale se il documento conservato viene esibito su carta fuori del luogo in cui sono conservate le scritture contabili, è richiesta l'attestazione di conformità da parte del pubblico ufficiale se si tratta di documento per il quale è previsto il suo intervento.

# Richieste possibili in sede di accesso

---

Al momento dell'accesso i verificatori possono richiedere al contribuente, alternativamente:

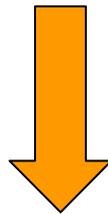
- ❑ di provvedere alla **conservazione sostitutiva anticipata** rispetto al termine previsto dall'art. 3, comma 2 del D.M. 23/1/2004, dei libri e dei registri rilevanti ai fini tributari (oggetto di ispezione documentale) aggiornati alla data dell'accesso stesso. In questo caso la *“conservazione anticipata avrà l'effetto di cristallizzare il contenuto di detti libri e registri in modo del tutto analogo alla procedura prescritta all'art. 52, comma 7 del citato D.P.R. n. 633 del 1972”*;
- ❑ di effettuare una **copia cartacea** dei documenti, delle scritture e dei registri

# La richiesta di stampa

---

i verificatori, nell'ambito delle attività ispettive, hanno la possibilità di richiedere la stampa dei documenti “conservati” su supporto cartaceo

La verifica fiscale deve causare al contribuente il minor disagio possibile.



La richiesta di stampa da parte dei verificatori deve rispondere rispondano sempre ad una effettiva esigenza di controllo.

# Le funzioni di ricerca

---

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.

# Luogo di conservazione

---

**Definizione:** il luogo o luoghi in cui viene esercitata l'attività ovvero il luogo in cui vengono appositamente tenute le scritture contabili, anche in formato elettronico.

Se i documenti informatici sono memorizzati sul server del responsabile della conservazione tale soggetto assume la veste di depositario delle scritture contabili.

In quest'ultimo caso, così come in tutte le ipotesi in cui il contribuente decida di affidare a terzi la tenuta della contabilità, sia nella forma della conservazione tradizionale (cartacea) sia in quella della conservazione in formato elettronico, occorre comunicare all'Agenzia delle Entrate il luogo di conservazione, utilizzando i modelli AA7/8 e AA9/8.

Il contribuente deve esibire agli organi di controllo un'attestazione dalla quale risulti la designazione del terzo depositario e la specificazione delle scritture in suo possesso (art. 52, co. 10, d.P.R. n. 633 del 1972).

Il controllo verrà svolto presso il depositario che ha l'obbligo di consentire l'ispezione.

# Sistemi protetti da password

---

Nel caso specifico in cui il sistema informativo sia protetto da *password* e il contribuente non consenta l'accesso ai dati memorizzati, gli organi di controllo devono richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica per accedere al sistema informatico

Precisazione 1): i verificatori possono adottare tutte le misure cautelative ritenute opportune per evitare che vengano intraprese azioni che possono recare pregiudizio all'attività di controllo (i.e. copia di back up dei dati del server, apposizioni di “sigilli informatici” etc.)

Precisazione 2): il rifiuto di fornire la password configura un'ipotesi di rifiuto di esibizione delle scritture contabili

# Comunicazione dell'impronta e distruzione dei documenti analogici

---

Finalità della trasmissione è quella di estendere la validità dei documenti conservati nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Fino all'approvazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia con cui saranno approvate le specifiche tecniche necessarie alla trasmissione telematica il contribuente non è tenuto ad effettuare la comunicazione.

N.B. Il processo di conservazione elettronica si considera completato al momento in cui vengono apposti la marca temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale e del responsabile della conservazione. Pertanto, è possibile distruggere i documenti analogici oggetto di conservazione pur in assenza dell'invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate.

# Comunicazione dell'impronta e distruzione dei documenti analogici

---

Entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA il soggetto interessato o il responsabile della conservazione devono trasmettere per via telematica all'Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

*segue...*

# La Finanziaria 2008

---

Ai sensi dell'articolo 1, comma 161, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, l'articolo 7, comma 4-ter, del d.l. n. 357 del 1994 è stato modificato nel senso che “a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici e' considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi”.

L'ampliamento del termine di tre mesi per la stampa dovrebbe riverberare i propri effetti anche sul correlato termine per concludere il processo di conservazione dei documenti diversi dalla fatture.

Tuttavia l'articolo 5 del D.M. 23 gennaio 2004 continua a disporre che: “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 e all'imposta sul valore aggiunto, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione, ove designato, al fine di estendere la validità dei documenti informatici trasmette alle competenti Agenzie fiscali, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale”.

# Responsabilità del contribuente e dell'outsourcer

---

Premessa: in tutti i casi in cui il contribuente affida, in tutto o in parte, il processo di conservazione a soggetti terzi continuerà a rispondere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscalmente rilevanti.

Eventuali inadempienze del soggetto incaricato della conservazione non potranno essere opposte all'Amministrazione finanziaria per giustificare irregolarità o errori nella tenuta e nella conservazione della contabilità o, più in generale, di tutti i documenti rilevanti ai fini tributari.

Il mancato rispetto del termine quindicinale prescritto dall'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, del D.M. può, comunque, essere addebitato esclusivamente al contribuente emittente o destinatario della fattura, atteso che, il conferimento dell'incarico della conservazione ad un soggetto terzo non trasla in capo a quest'ultimo gli obblighi di corretta e tempestiva emissione, registrazione e conservazione delle fatture.

La disciplina del concorso di persone nell'illecito, contenuta nell'articolo 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 comporta che se l'applicazione della sanzione è conseguenza di un azione o omissione, dolosa o colposa, dell'incaricato della conservazione questi è tenuto a rispondere della sanzione in concorso con il contribuente.

## Esibizione in via telematica dei documenti

---

Ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 *“il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali”*.

Affinché sia possibile l'esibizione per via telematica dei documenti conservati è, dunque, necessaria l'adozione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che fissi le modalità di tale esibizione.

Fino all'adozione del provvedimento i contribuenti non possono avvalersi della facoltà di esibire telematicamente i documenti conservati.

# Verifiche “preliminari”

---

- ❑ *Verifica della conformità tra impronta dell'archivio comunicata all'Agenzia e quella riscontrata in sede di verifica.*
- ❑ *Verifica dell'atto di nomina del responsabile della conservazione.*
- ❑ *Acquisizione del “Manuale della conservazione sostitutiva”.*
- ❑ *Verifica della firma digitale e della marca temporale dell'archivio digitale.*
- ❑ *Verifica dell'effettuazione delle comunicazioni previste dalla legge.*

# *Controlli relativi ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari.*

---

- *Controllo della staticità e non modificabilità.*
- *Controllo del riferimento temporale e della firma elettronica.*
- *Controllo della leggibilità.*
- *Controllo delle modalità del processo di conservazione.*
- *Controllo della tempistica del processo di conservazione.*
- *Controllo dell'assolvimento dell'imposta di bollo.*

## *Controlli sui documenti analogici originali unici*

---

- ❑ **Esibizione dei documenti analogici originali unici conservati in modo sostitutivo, su supporto cartaceo fuori dall'ambiente in cui è installato il sistema di conservazione sostitutiva.**
- ❑ **Riversamento sostitutivo di documenti informatici sottoscritti.**
- ❑ **Riversamento sostitutivo di documenti analogici originali unici.**

# Controlli sulle fatture elettroniche

---

- ❑ *Controlli relativi all'emissione delle fatture elettroniche.*
- ❑ *Controlli relativi all'invio delle fatture elettroniche.*
- ❑ *Controllo delle modalità di conservazione (sezionali – sottosezionali).*
- ❑ *Controllo della tempistica di conservazione.*
- ❑ *Controlli relativi alla registrazione delle fatture elettroniche.*
- ❑ *Controlli relativi all'emissione e alla conservazione delle fatture elettroniche all'estero.*