



TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI PRESSO UNO STATO ESTERO. PROFILI PROBLEMATICI E SOLUZIONI PROSPETTABILI

Irene Giusti

Sommario: 1. Premessa. – 2. Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Cenni. – 2.1. Normativa codicistica. – 2.2. Normativa tributaria. – 3. Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni. – 3.1. Normativa codicistica. – 3.2. Normativa tributaria. – 4. Tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero. – 4.1. Tenuta e conservazione con modalità informatiche. – 4.2. Tenuta e conservazione con modalità non informatiche. Questioni aperte e possibili soluzioni.

1. Premessa

L'affidamento ad un fornitore esterno della tenuta e conservazione e, più in generale, della gestione delle scritture contabili obbligatorie è un fenomeno sempre più diffuso nel contesto economico e produttivo attuale; ciò essenzialmente per il risparmio dei costi amministrativi che esso comporta (almeno in via di principio) e per i vantaggi in termini competitivi che ne conseguono; il passaggio da un'impresa "integrata" al suo interno e organica, tipica del XX secolo, ad un'impresa "virtuale" permette, in un mercato fortemente concorrenziale, di concentrare l'attività interna sul *core business* e di decentrare quelle attività non strettamente connesse a questo, quali, tipicamente, le attività di tipo legale e amministrativo *lato sensu* intese.

Un tale fenomeno, c.d. di *outsourcing*, peraltro, non riguarda le sole imprese multinazionali, le quali al fine di raggiungere un'ottimizzazione della gestione finanziaria delle risorse e di garantire un controllo sull'andamento economico globale del gruppo, concentrano su una società dello stesso, sovente residente o stabilita fuori dal territorio dello Stato italiano, le attività di gestione della contabilità ma investe ormai anche le imprese di più contenute dimensioni e con una struttura organizzativa meno articolata.

In argomento, l'Istat nel rapporto sulla competitività dei settori produttivi del 2015, prendendo in considerazione il periodo che va dal 2012 al 2014, ha rilevato che sia le imprese manifatturiere che dei servizi acquistano dall'esterno soprattutto servizi legali, contabili e finanziari in misura rispettivamente del 63 per cento e del 55,3 per cento delle imprese e che il ricorso all'*outsourcing* è un fenomeno in crescita sia nel settore manifatturiero che nel settore dei servizi¹.

Ebbene, la scelta di affidare ad un soggetto terzo la gestione delle scritture contabili è suscettibile di far emergere la problematica relativa al luogo di tenuta e conservazione delle stesse sia sotto un profilo civilistico che tributario.

Invero, la questione del luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili presenta profili problematici e taluni aspetti controversi nel caso in cui questo sia situato fuori dal territorio dello Stato italiano, soprattutto per le ripercussioni che ne potrebbero discendere sul piano dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e del rispetto della normativa di

¹ Istat, *Rapporto sulla competitività dei settori produttivi*, edizione 2015, pag. 48 ss.

riferimento.

Oggetto precipuo del presente documento, pertanto, sarà l'individuazione della disciplina applicabile alle ipotesi di tenuta e conservazione, sia con modalità tradizionali che informatiche, delle scritture contabili presso uno Stato estero, non dimenticando di porre in rilievo quei dubbi che tuttora caratterizzano e mantengono in un'area di incertezza l'argomento *de quo*.

2. Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Cenni

Necessariamente prodromica all'individuazione della disciplina applicabile all'argomento in oggetto è una breve analisi di carattere ricognitivo della normativa civilistica e tributaria relativa alla tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Come si vedrà nel prosieguo², infatti, una delle principali questioni controverse scaturenti dal tenere e conservare le scritture contabili all'estero consiste nel garantire, o meglio, nel come garantire il rispetto della predetta normativa, la quale è finalizzata ad elevare le stesse a fondamentali strumenti di informazione e controllo interno ed esterno all'impresa.

Le scritture contabili, infatti, sono state efficacemente definite come “*i documenti che nell'interesse dell'imprenditore e dei terzi rappresentano, in termini monetari (e/o quantitativi): a) le operazioni giornaliere relative all'esercizio dell'impresa; b) la consistenza delle attività e delle passività del patrimonio dell'imprenditore; c) gli utili o le perdite dell'esercizio*”³.

Infine, giova precisare sin da ora che i concetti di “tenuta” e “conservazione”, talvolta (erroneamente) utilizzati in modo promiscuo, devono essere mantenuti distinti, in quanto ineriscono a diverse fasi della gestione delle scritture contabili e, conseguentemente, sono oggetto di specifiche discipline normative.

Con il lemma “tenuta” si intende lo statuto giuridico delle scritture contabili, ovverosia quel complesso di regole che sovrintende alla loro ordinata, regolare e veritiera predisposizione, redazione ed emissione e che ne stabilisce l'obbligatorietà; con il lemma “conservazione”, invece, si intende la fase successiva alla tenuta consistente nella corretta archiviazione e stampa (qualora conservate in formato cartaceo, tradizionale) delle scritture e nella determinazione dei termini entro i quali deve essere garantita.

2.1. Normativa codicistica

Le norme ex articoli 2214 - 2219 c.c. riguardanti la tenuta delle scritture contabili, e quella ex articolo 2220 c.c., relativa alla loro conservazione, costituiscono il quadro normativo di

² Vedi *infra* par. 4.

³ E. Bocchini, *Diritto della contabilità delle imprese, I, Scritture contabili*, Milano, 2008, 63.

riferimento in ambito civilistico.

In particolare, l'articolo 2214 c.c. stabilisce il principio generale che l'imprenditore (non piccolo) è obbligato a tenere tutte le scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa; tuttavia, il contenuto minimo di tale obbligo è costituito dalla tenuta di due scritture contabili nominate, ovverosia il libro giornale ed il libro degli inventari. Infine, l'imprenditore deve conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite e può tenere altri libri (libri facoltativi), di cui è consentita, in base al combinato disposto degli articoli 2215 e 2218 c.c. la vidimazione e la bollatura da parte del registro delle imprese o di un notaio.

Gli articoli 2215 – 2019 c.c. disciplinano la forma, il contenuto e le modalità di tenuta delle scritture contabili prevedendo regole specifiche per il libro giornale (ex articoli 2215, ultimo comma e 2216 c.c.) e per il libro degli inventari (ex articoli 2215, ultimo comma e 2217 c.c.), il quale si chiude con il bilancio la cui redazione è disciplinata dalle norme dettate in tema di società per azioni, e statuendo regole generali per tutti i libri contabili tenuti dall'impresa.

Tali regole sono state prescritte al fine di assicurare la veridicità delle scritture contabili, specificatamente per impedire che le stessa siano oggetto di successiva alterazione.

Segnatamente, ai sensi dell'articolo 2215 c.c., i libri contabili prima di essere messi in uso devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio, i quali devono altresì dichiarare nell'ultima pagina dei libri medesimi il numero dei fogli che li compongono secondo le disposizioni delle leggi speciali (per il libro giornale e il libro degli inventari, invece, tali obblighi di vidimazione o bollatura sono stati soppressi); ai sensi dell'articolo 2219 c.c., inoltre, tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine, non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili (cc.dd. *formalità intrinseche*).

In argomento, è stato chiarito che il sintagma "*ordinata contabilità*" debba essere interpretato come rappresentazione chiara e completa, attraverso la scelta di un metodo contabile razionale, della consistenza patrimoniale dell'impresa, del movimento dei suoi affari e del risultato dell'attività della stessa⁴.

L'articolo 2220, commi 1 e 2 c.c., in materia di conservazione delle scritture contabili stabilisce che le stesse devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione, così come le fatture, le lettere e i telegrammi spediti; ciò va letto in correlazione con quanto disposto dall'articolo 2946 c.c. relativamente alla prescrizione ordinaria dei diritti e quindi anche all'efficacia probatoria delle scritture ex articoli 2709 - 2711 c.c.⁵.

Da ultimo, in questa sede pare sufficiente rilevare che le scritture contabili non sono in via di

⁴ Così E. Bocchini, *cit.*, 76.

⁵ Cfr. G. Ferri, *Delle imprese soggette a registrazione*, in, *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, *Libro V del lavoro (artt. 2188-2246)*, Bologna-Roma, 1968, 143.

principio soggette a controlli esterni o meglio ad un regime generale e sistematico di controlli esterni; questi sono stati introdotti a tutela degli interessi esterni all'impresa solo a partire dal 1975 per le società per azioni quotate in borsa e dal 2003 anche per lo società per azioni non quotate, le quali devono sottoporre le scritture contabili al controllo di un revisore o di una società di revisione. Tale controllo è stato poi esteso anche alle società a responsabilità limitata aventi le caratteristiche ex articolo 2477 c.c.⁶.

2.2. *Normativa tributaria*

Il legislatore tributario, in aggiunta alle scritture contabili previste dal codice civile, ha stabilito con gli articoli da 14 a 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'obbligatorietà della tenuta dei registri prescritti ai fini IVA (sul punto, tuttavia, l'articolo 12 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 ha previsto per i soggetti che tengono il libro giornale ed il libro degli inventari la facoltà di non tenere i registri IVA a condizione che le registrazioni siano effettuate nel libro giornale nei termini previsti dalla disciplina IVA per i relativi registri e su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri medesimi), del registro dei beni ammortizzabili (per il quale vale la stessa precisazione effettuata con riferimento ai registri che precedono), delle scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee (c.d. libro mastro), delle scritture ausiliarie di magazzino, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali, nonché dei libri sociali obbligatori ex articolo 2421 c.c. (i.e. il libro dei soci, il libro delle obbligazioni etc.).

L'articolo 22 del D.P.R. rinvia alle norme del codice civile per quanto riguarda la disciplina della tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini della normativa tributaria; con riferimento, invece, alla conservazione delle stesse (e degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse) dispone che queste debbano essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale stabilito dall'articolo 2220 c.c. o da altre leggi tributarie.

A differenza di quanto previsto in ambito civilistico, la normativa tributaria prevede un sistema di controlli esterni delle scritture contabili, le cui regolare tenuta e conservazione è necessaria ed essenziale per una corretta determinazione del reddito imponibile: si pensi ai poteri di accesso, ispezione e verifica di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria ex articoli 33 del D.P.R. citato e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale prevede, al comma 4, che l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli non obbligatori, che si trovano nei locali in cui viene operato l'accesso o che

⁶ Per un approfondimento circa la rilevanza esterna e l'efficacia probatoria delle scritture contabili si rinvia, senza pretesa di esaustività, a E. Bocchini, *cit.*, 96 ss. e G.F. Campobasso, *Diritto commerciale, I, Diritto dell'impresa*, Milano, 2012, 127 ss.

sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate presso i detti locali. Nell'ipotesi in cui si dichiara di non possedere le scritture *de quibus*, ciò è equiparato al rifiuto di esibire le stesse ex articolo 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, comma 5 con la conseguenza che queste non potranno essere prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

Con riferimento all'irregolare tenuta delle scritture contabili, il legislatore tributario ha previsto la sanzione del c.d. accertamento induttivo ex articolo 39, comma 2, lettere c) e d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in forza del quale l'Amministrazione finanziaria determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle 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 in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

3. Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni

Come risulta evidente dalla breve ricognizione effettuata in precedenza, la normativa dettata dal codice civile, alla quale rinvia anche quella tributaria, è stata strutturata pensando alla tenuta e conservazione tradizionale delle scritture contabili, ovverosia effettuata attraverso registrazioni manuali su carta o registrazioni effettuate con l'utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta.

Ebbene, la predetta normativa è stata necessariamente oggetto nel tempo di semplificazioni ed integrazioni dovute all'avanzare dello sviluppo tecnologico al fine di adattarla alle nuove possibili modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Sebbene in questa sede non sia possibile ripercorrere l'*excursus* storico-normativo che ha portato il legislatore a riconoscere la legittimità della tenuta e della conservazione delle scritture contabili anche con la sola modalità informatica, si cercherà di dar comunque conto delle principali modifiche che hanno interessato la materia.

3.1. Normativa codicistica

A partire dal 1994, con l'articolo 7, comma 4-ter del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 è stata introdotta nell'ordinamento la facoltà di tenere le scritture contabili con sistemi meccanografici, nei quali vanno ricompresi quelli informatici, senza dover procedere alla stampa delle operazioni memorizzate, la quale può essere effettuata entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni i dati relativi alle dette operazioni risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Con l'emanazione, poi, del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445 e relative norme di attuazione contenute principalmente sia nella deliberazione del CNIPA del 17 febbraio 2005 n. 4 sia nel

D.M. Del 23 gennaio 2004 che negli articoli 2 e 39 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale) si è assistito alla completa dematerializzazione delle scritture contabili, le quali possono essere gestite con la sola modalità elettronica senza alcun supporto cartaceo, a differenza di quelli tenuti su supporti meccanografici che necessitano, come si è visto, della stampa nei suddetti termini.

L'articolo 39 del Codice dell'amministrazione digitale ha, infatti, statuito che i libri, i repertori e le scritture di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere “*formati e conservati su supporti informatici*” in conformità alle disposizioni del codice stesso e delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

Sempre in tema di tenuta delle scritture contabili, l'articolo 16, comma 12-bis del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 ha introdotto nel codice civile l'articolo 2215-bis, rubricato “*Documentazione informatica*” il quale dispone, in modo analogo al sopra citato articolo 39 del codice dell'amministrazione digitale, che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per legge o per regolamento, oppure è richiesta dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, possano essere redatti con strumenti informatici; il medesimo articolo prevede la natura, l'utilizzo e la efficacia probatoria delle scritture tenute con modalità tradizionali e individua altresì le formalità di tenuta.

In particolare, affinché l'imprenditore possa avvalersi della facoltà di tenere le scritture con modalità informatica, le registrazioni ivi contenute devono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge; gli obblighi di numerazione e vidimazione normativamente previsti per la tenuta delle scritture devono essere assolti mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Appare evidente come la norma *de qua* non abbia introdotto nuovi ed autonomi obblighi relativamente alla tenuta della contabilità ma sia diretta ad adattare all'ambiente informatico gli obblighi già previsti con riferimento alla tenuta della contabilità tradizionale.

Per ciò che concerne la conservazione con modalità informatiche delle scritture contabili, il codice civile, all'articolo 2220, comma 3, introdotto dall'articolo 7-bis, comma 4 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, dispone che le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini a condizione che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione del soggetto che utilizza i supporti in questione.

Tuttavia, la disciplina della conservazione in via informatica in senso stretto, ossia quale fase successiva alla formazione e alla tenuta con modalità informatica delle scritture contabili ex articolo 2215-bis c.c. è contenuta nell'articolo 43 del codice dell'amministrazione digitale e nelle sue disposizioni applicative; segnatamente l'articolo 43 citato, al comma 1, dispone che i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su

supporti informatici, sono “*validi e rilevanti ad ogni effetto di legge*” se la riproduzione e la conservazione sono effettuati in modo tale da garantire la conformità dei documenti agli originali nel rispetto delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

3.2. Normativa tributaria

Per quanto riguarda la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche ai fini tributari, le regole civilistiche (le quali per espressa previsione normativa ex articolo 2215 - bis, comma 1 c.c. e articolo 7-bis, comma 9 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 valgono anche per le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie) devono essere integrate da quelle previste dal D.M. 17 giugno 2014 il quale ha abrogato il precedente D.M. del 23 gennaio 2004 recante disposizioni riguardanti le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

In particolare, giova precisare che i documenti informatici per assumere rilievo in ambito tributario devono assumere le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità e devono utilizzare i formati previsti dal codice dell'amministrazione digitale e sue norme di attuazione ovvero i formati scelti dal responsabile della conservazione atti a garantirne l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo (articolo 2 del D.M. 17 giugno 2014).

Avuto riguardo alla conservazione dei documenti stessi, l'articolo 3 del D.M. citato prescrive che questi devono essere conservati in modo tale che siano rispettate le norme del codice civile, quelle del codice dell'amministrazione digitale e relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità e che siano consentite le funzioni di ricerca ed estrazione dei dati; il processo di conservazione deve, poi, concludersi con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile ai terzi sul pacchetto di archiviazione e deve essere ultimato entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi (ex articolo 7, comma 4-ter del D.L. 20 giugno 1994, n. 357).

Ebbene, in conclusione può sostenersi che con l'introduzione, prima nel 2004 e successivamente nel 2014, delle suddette regole anche ai fini tributari, la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche risulta perfettamente equipollente alla tenuta e conservazione con modalità tradizionali ed ha piena efficacia giuridica.

4. Tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero.

L'appena svolta descrizione, seppur breve, delle regole di tenuta e conservazione delle scritture contabili rende ora possibile affrontare la questione relativa alla tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero, questione a dire il vero affatto pacifica stante l'assenza di una disciplina normativa generale e sistematica sotto la quale

sussumere la gestione di scritture contabili all'estero sia con modalità informatiche che tradizionali.

Orbene, come si vedrà nel prosieguo non emergono particolari problemi nell'ipotesi di tenuta e conservazione con modalità informatiche (la quale, proprio per tale motivo, sarà trattata per prima), mentre dubbi ed incertezze permangono nell'ipotesi di tenuta e conservazione con modalità tradizionali.

Tuttavia, sia in un caso che nell'altro, i referenti normativi dai quali partire sono quelli ex articolo 35, comma 2, lettera d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 il quale dispone che dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare “[...]il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni” ed ex articolo 52, commi 4 e 10 del medesimo D.P.R. i quali rispettivamente prescrivono che “l’ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l’accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locale” e che “se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso”.

4.1. Tenuta e conservazione con modalità informatiche

Come affermato in precedenza, la gestione delle scritture contabili con modalità informatiche presso uno Stato estero non presenta particolari criticità.

A riprova di ciò, l’articolo 39, comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dopo aver stabilito che le fatture elettroniche⁷ sono conservate in modalità elettronica in conformità al codice dell’amministrazione digitale e al D.M. 17 giugno 2014⁸ e che le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente, afferma che “il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato” a condizione che:

- con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza (in materia di imposizione indiretta);

⁷ Per un approfondimento della disciplina relativa alle fatture elettroniche si rinvia al Documento IRDCEC del 1° gennaio 2010, n. 6.

⁸ In particolare, ai fini di nostro interesse, l’articolo 5, comma 2 del D.M. 17 giugno 2014 recita: “in caso di verifiche, controlli o ispezioni, il documento informatico è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico presso la sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato dal soggetto ai sensi dell’art. 35, comma 2 lettera d) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”

- il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicuri, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Prima della novella apportata dall'articolo 1, comma 325, lettera f) della L. 24 dicembre 2012, n. 228, l'ambito oggettivo di applicazione della citata disposizione, e quindi la possibilità di conservare in solo formato digitale i documenti fiscali ed amministrativi fuori dal territorio dello Stato, era limitato alle sole fatture elettroniche mentre, dal 1° gennaio 2013 il detto ambito è stato esteso anche ai restanti documenti (i.e. registri e altri documenti previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e da altre disposizioni).

Durante la vigenza dell'articolo 39, comma 3 citato nella versione *ante* novella del 2013, l'Amministrazione finanziaria con la Circolare del 29 febbraio 2012, n. 5/E, paragrafo 6.4., aveva ritenuto che la conservazione in solo formato digitale dei documenti fiscali ed amministrativi fuori dal territorio italiano fosse consentita per le fatture elettroniche emesse previo accordo con il destinatario, nonché per le fatture elettroniche emesse senza accordo e spedite in formato cartaceo (conservazione sostitutiva *ex* articolo 3 e 4 del D.M. 23 gennaio 2004 ora sostituito dal D.M. 17 giugno 2014, lato emittente) mentre fosse esclusa per i restanti documenti, precisando altresì che i *file* inerenti la conservazione sostitutiva delle scritture contabili, delle fatture di acquisto scansionate e conservate in sostitutiva, dei libri sociali obbligatori, dei documenti di trasporto etc. dovessero essere conservati su supporti magnetici (*server*) oppure ottici (DVD, CD etc.) localizzati nel territorio italiano.

Successivamente all'entrata in vigore della novella del 2013, invece, l'Amministrazione finanziaria, con la Circolare del 24 giugno 2014, n. 18/E prendendo atto delle intervenute modifiche normative, ha statuito che qualora il soggetto passivo scelga di conservare la propria documentazione (non solo fatture elettroniche ma tutta la documentazione conservata elettronicamente) presso altro Stato, dovrà in ogni caso:

- applicare le regole di tenuta e conservazione previste dalle disposizioni italiane;
- consentire alle autorità competenti di accedere ai documenti e acquisirli anche per via elettronica.

A tal fine il soggetto passivo residente o domiciliato nel territorio dello Stato, dovrà:

a) ai fini della comunicazione del luogo di conservazione elettronica dei documenti fiscalmente rilevanti, riportare nei modelli di comunicazione AA7 e AA9, nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (30 giorni dall'inizio dell'esercizio dell'attività ovvero 30 giorni dalla variazione del luogo dell'attività) , gli estremi identificativi dei luoghi di giacenza fisica dei *server* dove sono conservati i documenti, anche se essi risiedono all'estero;

b) ai fini dell'esibizione, assicurare l'accesso automatizzato all'archivio, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sede dove è effettuato il controllo ai sensi dell'articolo 52 del

D.P.R. citato.

In argomento l'Amministrazione finanziaria ha poi precisato ulteriormente, con la Risoluzione del 25 settembre 2015, n. 81/E, che dal combinato disposto delle norme ex articolo 39, comma 3, articolo 35, comma 2 lettera d) e comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e articoli 3 e 5 del D.M. 17 giugno 2014 emerge:

- la facoltà per chi emette/riceve fatture elettroniche di conservare elettronicamente le stesse, “*così come le altre scritture contabili*”, tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza;
- l'obbligo di comunicare, tramite la dichiarazione dei redditi, che nell'anno di riferimento si è proceduto alla conservazione sostitutiva;
- in caso di controlli e verifiche, l'obbligo di rendere leggibili ed accessibili i documenti tanto dalla sede presso cui il contribuente svolge la propria attività, quanto dal diverso luogo in cui gli stessi sono fisicamente collocati, previa apposita dichiarazione da effettuare ai sensi del richiamato articolo 35, comma 2, lettera d).

Orbene, come si evince dalla normativa e dai documenti di prassi richiamati, è attualmente possibile per il soggetto passivo residente o domiciliato nel territorio dello Stato fissare il luogo di conservazione elettronica delle fatture, dei registri e degli altri documenti previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e da altre disposizioni, presso uno Stato estero a condizione che con quest'ultimo esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza in materia di imposte indirette, che venga effettuata la comunicazione relativa al luogo di conservazione delle scritture contabili ex articolo 35, comma 2, lettera d) del D.P.R. citato e che siano assicurati i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria ex articolo 52 del medesimo D.P.R..

Sul punto giova precisare che per quanto riguarda la comunicazione del luogo di conservazione delle scritture contabili (inteso, come si è visto, quale giacenza fisica dei *server*), i modelli da utilizzare sono l'AA9/12, quadro F, sezione 2 (per le imprese individuali e lavori autonomi) e l'AA7/10⁹, quadro E sezione 2 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) laddove, sebbene si faccia esplicito riferimento alle sole fatture elettroniche, nelle istruzioni ai modelli si specifica che nelle dette sezioni devono essere indicati i luoghi di conservazione anche degli altri documenti e ciò in conformità al testo normativo vigente dell'articolo 39, comma 3 del D.P.R. *de quo*.

⁹ I soggetti tenuti all'iscrizione nel Registro delle imprese ovvero alla denuncia al Repertorio delle notizie economiche e amministrative – REA – trasmettono i modelli AA7 e AA9 mediante la Comunicazione Unica di cui all'articolo 9, comma 7 del D.L. 31 gennaio 2007, n. 7 da presentare al Registro delle imprese per via telematica o su supporto informatico; i soggetti che non sono tenuti alla presentazione di tale comunicazione presentano i modelli *de quibus* all'Agenzia delle entrate direttamente o a mezzo di persona appositamente delegata; a mezzo servizio postale mediante raccomandata ovvero in via telematica (cfr. Risoluzione del 14 giugno 2011, n. 65/E).

Con riferimento alla determinazione degli Stati esteri presso i quali è possibile conservare elettronicamente le scritture contabili, dovrebbe valere ancora quanto asserito dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione del 5 dicembre 2003, n. 220 ovverosia che sono annoverabili tra gli Stati suddetti solo i Paesi membri dell'Unione Europea, in quanto non risultano Stati terzi con i quali esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta.

Tuttavia occorre precisare che la L. 10 febbraio 2005, n. 19 ha autorizzato l'adesione dell'Italia alla convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, avente ad oggetto la reciproca assistenza in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo-OCSE, il cui ambito di applicazione si estende ex articolo 2 della Convenzione medesima alle "*imposte generali su beni e servizi, quali le imposte sul valore aggiunto o le imposte sulle vendite*", di conseguenza anche i Paesi OCSE potrebbero ritenersi inclusi tra gli Stati ove è possibile la tenuta e la conservazione elettronica delle scritture contabili ex articolo 39, comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale conclusione potrebbe essere avvalorata anche dal fatto che la predetta convenzione è stata modificata dal Protocollo UE-OCSE DEL 27 maggio 2010 (ratificata con la L. 27 ottobre 2011, n. 193), il quale prevede la necessità di una collaborazione più estesa ed incisiva nell'ambito dell'assistenza amministrativa.

4.2. Tenuta e conservazione con modalità non informatiche. Questioni aperte e possibili soluzioni

Venendo ora alle scritture tenute e conservate con modalità diverse da quelle informatiche e, quindi, con modalità analogiche tradizionali¹⁰, si rileva che non vi è alcuna disposizione normativa che ne disciplini ovvero ne vieti la gestione presso uno Stato estero

Le disposizioni relative alle tenuta e conservazione delle scritture contabili all'estero hanno come ambito oggettivo di applicazione i soli documenti elettronici o comunque conservati in formato digitale, i quali, tra l'altro, come si è evidenziato in precedenza, sono oggetto di una disciplina sia civilistica che tributaria particolarmente dettagliata, completa e sicura rispetto a quella dettata per i documenti tenuti e conservati con modalità tradizionali¹¹.

Da tale constatazione potrebbe emergere l'intenzione del legislatore di indurre i soggetti obbligati alla tenuta e conservazione delle scritture contabili ad abbandonare progressivamente le modalità tradizionali di gestione per approdare definitivamente alle modalità informatiche, stante l'indubbia obsolescenza delle prime.

Tuttavia, sebbene le scritture contabili gestite con modalità analogiche tradizionali risultino sempre più residuali, si ritiene comunque opportuno stabilire l'ammissibilità o meno della conservazione delle stesse all'estero e, nell'ipotesi affermativa, individuarne le condizioni.

¹⁰ Tale modalità consiste nella materializzazione su supporti cartacei, pellicole fotografiche, cinematografiche, microfiches e microfilm, lastre o pellicole radiologiche, cassette e nastri magnetici audio e video).

¹¹ Vedi *supra* parr. 3.1 e 3.2.

Ebbene, in argomento, è di ausilio il richiamo ai chiarimenti effettuati dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione del 9 novembre 2000 n. 167/E nella quale è stato affermato che nell'ipotesi di elaborazione dei dati contabili tramite elaboratori ubicati presso la casa madre estera e collegati ai terminali esistenti presso la sede secondaria italiana (presso la quale si sarebbe provveduto alla stampa delle scritture e dei documenti contabili) non sono ravvisabili ostacoli giuridici alla praticabilità della stessa a condizione che:

- venga rispettata la normativa vigente in materia di tenuta della contabilità;
- in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, i libri, i registri e i documenti contabili siano messi a disposizione contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi di controllo;
- la registrazione e la stampa siano effettuate entrambe in lingua italiana.

Sempre l'Amministrazione finanziaria con la Circolare del 19 ottobre 2005, n. 45/E ha specificato, *a latere* dell'esame della disciplina della conservazione elettronica dei documenti fiscali (paragrafo 3) che per i contribuenti che non optano per quest'ultima e che si avvalgono di sistemi meccanografici sono confermate le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 4-ter del D.L. 10 giugno 1994, n. 357¹².

Orbene, stante l'assenza di un divieto espresso alla tenuta e conservazione della contabilità presso uno Stato estero, si ritiene che questa sia ammissibile ma a condizione che venga rispettata la normativa interna (codicistica e tributaria) e che le scritture e i documenti contabili siano messi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi di controllo.

È di tutta evidenza che, per garantire il rispetto delle predette condizioni è necessaria l'esistenza di un centro elaborazione dati situato all'estero in grado di collegarsi in tempo reale con terminali ubicati presso l'impresa-società italiana, ove si procederà poi alla stampa dei documenti contabili, la quale dovrà altresì esibire l'attestazione del soggetto estero recante la specificazione delle scritture in suo possesso ex articolo 52, comma 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Non si ritiene, quindi, possibile ammettere la tenuta e conservazione tradizionale dei documenti e delle scritture contabili presso uno Stato estero *tout court*, stante l'impossibilità di garantire il rispetto delle condizioni illustrate nell'ipotesi in cui le scritture siano tenute tramite registrazioni manuali su supporto cartaceo o comunque con modalità che non permettono un collegamento in tempo reale tra luogo di conservazione estero e soggetto residente o domiciliato nel territorio dello Stato¹³.

¹² Vedi *supra* par. 3.1.

¹³ Cfr. G. Bernoni, S. Salvadeo, *Fatturazione e contabilità elettronica: conservazione all'estero. Le soluzioni possibili*, in *Il fisco*, 2006, 653, nel quale si afferma che "la legislazione in materia di tenuta delle scritture contabili tradizionale non prevede, infatti, specifiche limitazioni circa la dislocazione geografica dei luoghi di conservazione. Naturalmente gli eventuali documenti contabili conservati all'estero dovranno essere esibiti, senza indugio, all'Amministrazione finanziaria italiana dietro richiesta di quest'ultima.

Da ultimo, è appena il caso di precisare che al fine di comunicare il luogo di conservazione dei documenti fiscali ex articolo 35 comma 2, lettera d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dovrebbero essere utilizzabili i sopramenzionati modelli AA7/10 e AA9/12 ma compilando non la sezione relativa alla conservazione elettronica, bensì la sezione 1 indicando la città nel campo “indirizzo”, lo Stato nel campo “comune” e la sigla EE nel campo “Provincia”.