

Bollo virtuale: in scadenza il 2013

Il prossimo 31 gennaio 2013 scadono sia il versamento dell'imposta di bollo virtuale dovuta sui libri contabili relativi al 2012 conservati digitalmente che l'acconto dovuto per il 2013.

Il presente intervento analizzerà anche la normativa relativa alla conservazione sostitutiva dei libri contabili, metodologia alternativa alla tenuta cartacea dei libri.

Il bollo virtuale: adempimenti

In base al dettato dell'art.8 della Legge n.383/01, dal 2001 non è più necessaria la preventiva vidimazione dei registri⁵.

Ad oggi l'imposta di bollo è dovuta sia per il libro giornale che per quello inventari secondo quanto disposto dall'art.16 della Tariffa, Allegato A, parte I del DPR n.642/72.

Il D.M. del 23/01/04 ha stabilito che, per coloro che utilizzano la conservazione sostitutiva, possa essere utilizzata una procedura alternativa che fonda la bollatura dei libri non sul numero di pagine utilizzate ma su quello delle registrazioni effettuate⁶.

Affinché la procedura possa essere utilizzata è necessario che:

- anteriormente alla conservazione sostitutiva sia versato con modello F24 un importo, quale imposta di bollo, calcolato sul numero delle registrazioni previste a titolo di acconto (secondo il dettato dell'art.7, co.3, D.M. del 23/01/04 il bollo va versato nella misura di uno ogni 2500 registrazioni);
- gli estremi del versamento in acconto siano inviati all'Agenzia delle Entrate tramite raccomandata indicando nel contempo il numero delle registrazioni previste;
- entro il 31 gennaio venga versato il bollo consuntivo, se dovuto, calcolato sulla base delle registrazioni effettuate al netto dell'acconto versato⁷;
- entro il 31 gennaio venga versato l'acconto per l'anno successivo basato sull'importo corrispondente al numero delle registrazioni effettuate l'anno precedente;
- entro il 31 gennaio successivo presentare all'Agenzia delle Entrate una seconda comunicazione⁸ indicando i documenti distinti per tipologia, il numero di registrazioni effettuate e le registrazioni "a credito", nonché l'importo e gli estremi del versamento a conguaglio.

Nella sostanza:

chi volesse procedere per la prima volta con il 2013 alla conservazione sostitutiva del libro giornale e del libro inventari



dovrà predisporre un versamento in acconto per il 2013

chi invece aveva già versato, a gennaio 2012, l'acconto sull'imposta di bollo per i libri relativi al 2012



dovrà, entro il 31 gennaio provvedere al saldo dell'imposta relativa al 2012 ed all'acconto relativo al 2013

Il processo fin qui riportato perfettamente si accorda con la [C.M. n.5/E/12](#) che afferma:

⁵ Ricordiamo che il libro mastro non ha mai necessitato di tale vidimazione.

⁶ Non inteso come numero di righe ma di registrazione.

⁷ Ove l'importo in acconto fosse più alto di quanto dovuto, si potrà, alternativamente, chiederlo a rimborso o portarlo in compensazione per l'anno dopo.

⁸ Tale dichiarazione sarà utilizzata quale comunicazione di acconto per l'anno in corso al 31 gennaio.

Si osserva preliminarmente che i registri - a prescindere dal formato digitale o analogico - scontano l'imposta di bollo, se dovuta, prima di essere posti in uso. Vale a dire, antecedentemente al momento della prima registrazione relativa al periodo d'imposta, secondo quanto stabilito dall'art.2 del DPR n.642/72, ai sensi del quale "L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda." (cfr. anche la C.M. n.92/E/01, par.2.1).

La modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, quindi, è subordinata alla scelta - preventiva alla messa in uso - da parte del contribuente in ordine alla tenuta dei registri. Nel caso in cui il contribuente opti per la tenuta come documenti informatici, l'imposta è assolta secondo la modalità e nei termini di cui all'art.7 del D.M. 23 gennaio 2004, secondo cui "1. L'imposta di bollo sui documenti informatici è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al D.Lgs. n.237/97. L'interessato presenta all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta.

2. Entro il mese di gennaio dell'anno successivo è presentata dall'interessato all'Ufficio delle Entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, effettuato con i modi di cui al comma 1, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione. L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso. (...)"

In sostanza si riafferma il principio secondo cui l'imposta di bollo deve essere versata prima di porre in uso i libri. Ne deriva un'interpretazione restrittiva per cui l'imposta di bollo si deve versare, in acconto, a gennaio 2013 per il 2013 sulla base di un calcolo presuntivo (ad esempio consuntivando il 2012).

Particolare attenzione va posta al numero di registrazioni previste.

 Il Legislatore, infatti, impone un bollo da € 14,62 ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse.

Come abbiamo già accennato, non si parla più di pagine ma di registrazioni (e non di righe). La registrazione è intesa proprio come registrazione contabile.

È chiaro che tale calcolo non risulta agevole, ad avviso di chi scrive un'alternativa possibile potrebbe essere versare l'imposta di bollo sulla base del classico riferimento al numero di pagine. Infatti, se la conservazione sostitutiva altro non è che la scansione di documenti cartacei, o creazione del pdf assimilabile alla scansione, si potrebbe, sempre a parere di chi scrive, versare un F24 ogni cento pagine conservate. Tale modalità non prevede l'obbligo di comunicazione ma solo la conservazione dei modelli F24 versati. Su tale ipotesi non si è mai espressamente pronunciata l'Agenzia ma riteniamo la stessa coerente con l'evoluzione della normativa.

L'introduzione dell'art.2215-bis del c.c.

Veniamo ora alle novità contenute nel D.L. n.70/11 che ha modificato l'art.2215-bis c.c. allineando il momento temporale degli obblighi derivanti dalla conservazione digitale dei registri con quelli della stampa cartacea con conseguente facilitazione nella tenuta informatica dei libri contabili.

L'introduzione dell'art.2215-*bis* c.c.⁹ permetteva all'impresa di formare e tenere i libri contabili mediante strumenti informatici con imposizione contemporanea dell'obbligo di marca temporale e la firma digitale ogni tre mesi. In mancanza le scritture non potevano avere valore probatorio. La norma, tuttavia, riguardava la tenuta dei libri contabili, e non la conservazione digitale introdotta precedentemente¹⁰.

Con un quadro normativo di tal genere i libri contabili potevano essere conservati digitalmente ma non erano opponibili ai terzi salvo l'adempimento degli obblighi trimestrali previsti.

Proprio in questo contesto si inserisce l'articolo 2215 *bis* c.c..

La cadenza trimestrale per l'apposizione della marca temporale e della firma digitale viene sostituita da una cadenza annuale e viene inoltre circoscritta ai soli effetti della numerazione e vidimazione, senza quindi alcun riferimento agli "altri obblighi .." ovvero:

"obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri obblighi previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture, ivi compreso quello di regolare tenuta dei medesimi...."

Ad oggi, quindi, gli obblighi necessari ai fini della numerazione progressiva e della vidimazione dei libri contabili corrispondono a quelli previsti per la conservazione sostitutiva (apposizione annuale della marca temporale e della firma digitale).

Si riporta di seguito uno schema di sintesi¹¹.

TENUTA DELLE SCRITTURE	SUPPORTO	CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA
manuale	CARTACEO (ipotesi della stampa secondo i termini previsti per ogni tipologia di libro)	DIGITALE (tramite trasformazione del documento analogico in documento informatico)
strumenti informatici		DIGITALE (tramite trasformazione del documento analogico in documento informatico anche a mezzo di trasferimento diretto tramite <i>spool</i> di stampa)
	DIGITALE (le regole per la conservazione valgono per la regolare tenuta della contabilità ai fini della numerazione progressiva e della vidimazione)	

Fatte queste sintetiche, ma necessarie, precisazioni, è opportuno delineare brevemente gli aspetti operativi della tenuta delle scritture contabili in formato elettronico e della loro conservazione sostitutiva. L'analisi avrà a oggetto il libro giornale, quello inventari, i registri Iva e il libro mastro, tralasciando la tematica legata alla fatturazione elettronica ed alla conservazione sostitutiva dei documenti (quali, a titolo di esempio, fatture e dichiarazioni).

La validità fiscale della tenuta informatica dei libri contabili

Chiaramente il bollo virtuale, la marca temporale e la conservazione digitale sono tutti aspetti legati a un unico concetto: il superamento degli archivi cartacei.

Nel 2004, infatti, con l'emanazione del D.M. 23/01/04 si arriva al riconoscimento fiscale dei libri e dei documenti analogici. Per poter essere considerati validi dovevano essere

⁹ Art.16, D.L. n. 185/08, convertito con L. n. 2/09.

¹⁰ Vedasi DM Ministero Economia del 23/01/2004.

¹¹ Schema tratto da P. Bagli, "La tenuta informatica della contabilità: le novità del D.L. sviluppo e gli effetti pratici" in Bilancio Vigilanza e Controlli n.10/11, pag.2 e ss..

memorizzati in immagini con precise caratteristiche oltre a rispettare una serie di previsioni necessarie perché l'immagine potesse considerarsi sostitutiva della carta. Tuttavia, solo nel 2009 la [R.M. n.158/E/09](#) dell'Agenzia dell'Entrate al punto 4) specifica che non è più necessaria la stampa fisica e la successiva scansione del documento cartaceo per procedere alla conservazione sostitutiva dei libri contabili. Di seguito andremo a riepilogare brevemente quali siano i passaggi necessari per la conservazione sostitutiva dei libri contabili¹².

1 Creazione del documento statico (documento informatico il cui contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione, nonché immutabile nel tempo)

Il libro, registro, si tramuta in documento statico quando il file che si genera risulta essere, ad esempio, in formato PDF/A (ben noto in quanto utilizzato anche nel deposito tramite invio telematico al Registro delle Imprese, di parte dei documenti formanti il bilancio), TXT o formati strutturati XML (i modelli IRAP inviati telematicamente all'Agenzia delle Entrate quest'anno erano, ad esempio, strutturati in formato XML).

2 Memorizzazione del documento (processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione di documenti analogici o informatici)

La fase di memorizzazione in realtà coincide con la creazione del documento statico in quanto la digitalizzazione del libro comporta necessariamente la memorizzazione del/i *files* creati su un supporto adeguato. Per supporto adeguato si intende qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta¹³.

3 Apposizione della firma digitale a fini della formazione e tenuta dei libri (particolare tipo di firma elettronica qualificata)

La prima firma digitale da apporre è quella dell'imprenditore. Tale firma serve a rendere il documento giuridicamente rilevante (documento informatico). La firma digitale potrebbe essere apposta anche dal professionista tenentario delle scritture contabili che agisce in forza del mandato ricevuto.

4 Conservazione sostitutiva

A questo punto, perché il documento informatico possa valere ai fini della conservazione sostitutiva dei libri cartacei, dovrà intervenire il responsabile della conservazione sostitutiva¹⁴ (RDCS). Questi entro tre mesi dal termine per l'invio delle dichiarazioni dei redditi dovrà:

- a) apporre la firma digitale sul documento informatico;
- b) apporre una marca temporale (evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale che, a sua volta, è un'informazione contenente la data e l'ora associata ad uno o più documenti informatici) sul documento informatico.

¹² Schema tratto da P. Bagli, *op.cit.*

¹³ D.M. del 23/01/04, art.3.

¹⁴ Vedasi per l'elenco delle responsabilità di tale figura l'Art.5 c.1 Deliberazione CNIPA 11/04.

5 Creazione dell'impronta informatica [sequenza di simboli binari (*bit*) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima di una opportuna funzione di *hash*]

Al fine di estendere la validità dei documenti informatici conservati nell'archivio elettronico è necessario creare una impronta informatica tramite una funzione *hash*¹⁵. Su tale impronta dovranno essere poi applicate firma digitale e marca temporale da parte del RDCS.

6 Firma dell'impronta informatica da parte del RDCS

7 Apposizione della marca temporale sull'impronta da parte del RDCS

8 Invio telematico dell'impronta all'Agenzia delle Entrate

L'invio deve avvenire entro il quarto mese successivo alla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi¹⁶. Questo è anche il termine entro il quale provvedere agli adempimenti di cui ai punti 5) 6) e 7).

¹⁵ La funzione di *hash* elabora qualunque mole di *bit*. Si tratta di una funzione che soddisfa questi requisiti:

1. la funzione restituisce una stringa di numeri e lettere a partire da un qualsiasi flusso di bit di qualsiasi dimensione (può essere un file ma anche una stringa).
2. la stringa di output è univoca per ogni documento e ne è un identificatore. Perciò, l'algoritmo è utilizzabile per la firma digitale.
3. la funzione non è invertibile, ossia non è possibile ricostruire il documento originale a partire dalla stringa che viene restituita in *output*, ovvero è una funzione unidirezionale

¹⁶ Art.5, D.M. del 23/01/04.