




La tenuta e la conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche: regole e novità

Introduzione

Da tempo l'informatica costituisce parte integrante dell'operatività aziendale e, nel corso degli ultimi anni, operatori economici e professionisti si sono via via imbattuti in numerose procedure telematiche, anche in relazione agli adempimenti di natura societaria e fiscale. Al di là, per fare solo un esempio, delle varie dichiarazioni e comunicazioni fiscali, la cui spedizione avviene pressoché esclusivamente tramite canale telematico, così come per il dialogo con il Registro delle imprese tenuto dalle CCIAA, che avviene tramite firma digitale, il Legislatore è intervenuto su ulteriori fronti, come la fatturazione elettronica, la posta elettronica certificata e, argomento che si andrà ad esaminare in questa sede, la tenuta informatica delle scritture contabili.

La conservazione c.d. "leggera" delle scritture contabili

 Il nuovo art.2215-*bis* del c.c. prevede la possibilità di formare e tenere mediante strumenti informatici i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è resa obbligatoria da leggi, regolamenti, o richiesta dalla natura o dalla dimensione dell'impresa.

La previsione civilistica di tenuta informatica dei libri e delle scritture obbligatorie

2215-*bis* (documentazione informatica)

*(art. introdotto
dall'art. 16, co. 12-
bis, D.L. n. 185/08)*

1. I libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici.
2. Le registrazioni contenute nei documenti di cui al primo comma debbono 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.
3. Gli 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, sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, ogni tre mesi a far data dalla messa in opera, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato, inerenti al documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti.
4. Qualora per tre mesi non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione, e da tale apposizione decorre il periodo trimestrale di cui al terzo comma.
5. I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c..

In particolare si tratta:

- 1) del libro giornale e del libro inventari, di cui all'art.2214 c.c.;
- 2) delle lettere, dei telegrammi, delle fatture emesse e ricevute, sempre di cui al citato art.2214 c.c.;
- 3) dei libri sociali di cui agli artt.2421 e 2478 del c.c.;
- 4) di tutte le scritture contabili previste dalle disposizioni fiscali (registri Iva, cespiti ammortizzabili, ecc...).

| I libri e le scritture obbligatorie conservabili con modalità informatica | | |
|---|---|--------------------------------------|
| I libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento (o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'im-presa), che possono essere formati e tenuti con strumenti informatici | Libri: - giornale; - degli inventari. | art.2214 c.c. art.14 DPR n.600/73 |
| | Lettere, telegrammi, fatture emesse e ricevute. | art.2214 c.c. |
| | Libri sociali obbligatori: - libro dei soci; - libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee; - libro delle adunanze e delle deliberazioni del c.d.a. o del consiglio di gestione; - libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, se esiste; - libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione; - libro degli obbligazionisti; - libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti; - libro degli strumenti finanziari emessi ex art.2447-sexies. | art.2421 c.c. |
| | Libri sociali obbligatori: - libro delle decisioni dei soci; - libro delle decisioni degli amministratori; - libro delle decisioni del Collegio sindacale o del Revisore. | art.2478 c.c. |
| | Scritture contabili previste in materia tributaria: - registri Iva; - registro cespiti ammortizzabili; - scritture ausiliarie di magazzino e registro riepilogativo di magazzino; - partitari. | art.14 DPR n.600/73 |

Le registrazioni, contenute nei documenti informatici, devono essere rese consultabili in ogni momento con 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. Il decreto del 23/01/04¹³, all'art.6, prevede, in materia di esibizione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini tributari, che:

il documento informatico sia 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.

¹³ Recante "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto", pubblicato in G.U. n.27 del 3 febbraio 2004, successivamente modificato dal D.M. del 6/03/09.

Caratteristiche dei documenti informatici

Secondo le indicazioni previste ai fini tributari dall'art.3 del predetto decreto

- devono avere la forma di documenti statici non modificabili;
- devono essere emessi con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità;
- ai fini della loro esibizione, in caso di verifiche, controlli o ispezioni, devono essere resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico, presso il luogo di conservazione delle scritture;
- devono essere memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta;
- 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.

Il processo di conservazione dei documenti informatici¹⁴ avviene mediante le modalità di memorizzazione indicate alla precedente lett.d) e secondo quanto indicato nella deliberazione del CNIPA¹⁵ n.11/04 (che ha sostituito la deliberazione AIPA n.42/01); lo stesso termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, concetti che si ritiene utile ricordare sinteticamente, anche per quanto si andrà ad illustrare di seguito:

- ➔ la firma digitale è l'equivalente elettronico di una tradizionale firma apposta su carta, e infatti ne assume lo stesso valore. L'elemento di rilievo del sistema di firma digitale è rappresentato dal certificato digitale di sottoscrizione che l'ente certificatore rilascia al titolare del dispositivo di firma. Questo è lo strumento fisico (come la Smart Card) con cui si associa la firma ad un documento informatico, attestandone l'integrità e l'autenticità dello stesso;
- ➔ la marcatura temporale consente di determinare la data certa di un documento digitale, e consiste nella generazione, da parte di una terza parte fidata, di una firma digitale aggiuntiva cui è associata l'informazione relativa ad una data e un'ora certa.

Tornando al processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari, l'art.4 del citato D.M. del 23/01/04 prevede che lo stesso avvenga:

| | |
|--|-------------|
| <i>"mediante memorizzazione della relativa immagine"</i> | co.1 |
| anche limitatamente <i>"a una o più tipologie di documenti e scritture analogici, purché sia assicurato l'ordine cronologico delle registrazioni e non vi sia soluzione di continuità per ogni periodo di imposta"</i> . | co.2 |
| Il processo di conservazione digitale si conclude, come già anticipato, con <i>"l'ulteriore apposizione del riferimento temporale"</i> nonché di una sottoscrizione elettronica qualificata che attesti la conformità di quanto memorizzato al documento di origine. | co.3 |

¹⁴ Giova ricordare come il Codice dell'amministrazione digitale (D.Lgs. n.82/05) preveda all'art. 23, co.4, che le copie su supporto informatico di qualsiasi tipologia di documenti analogici originali, formati in origine su supporto cartaceo o su altro supporto non informatico, sostituiscono ad ogni effetto di legge gli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale è assicurata da chi lo detiene mediante l'utilizzo della propria firma digitale e nel rispetto delle regole tecniche appositamente previste dallo stesso Codice; il successivo co.5, poi, prevede che con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri possono essere individuate particolari tipologie di documenti analogici originali unici per le quali, in ragione di esigenze di natura pubblicistica, permane l'obbligo della conservazione dell'originale analogico oppure, in caso di conservazione ottica sostitutiva, la loro conformità all'originale deve essere autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato con dichiarazione da questi firmata digitalmente ed allegata al documento informatico.

¹⁵ Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione; a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n.177/09, riguardante la *"Riorganizzazione del CNIPA, a norma dell'art.24 delle legge 18 giugno 2009, n. 69"*, il CNIPA ha assunto la denominazione di "DigitPA".

Infine, *“la distruzione di documenti analogici, di cui è obbligatoria la conservazione, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di conservazione digitale”*.

co.4

Il processo di conservazione digitale dei documenti analogici

Si definiscono documenti analogici tali quelli formati utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui come le tracce su carta, le immagini su film, le magnetizzazioni su nastro.

Il processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici:

- ➔ avviene mediante memorizzazione della relativa immagine;
- ➔ può essere limitato a una o più tipologie di documenti e scritture analogici, purché *“sia assicurato l’ordine cronologico delle registrazioni e non vi sia soluzione di continuità per ogni periodo di imposta”*;
- ➔ si conclude con l’apposizione del riferimento temporale (marca temporale);
- ➔ necessita anche di una sottoscrizione elettronica qualificata per attestarne la conformità di quanto memorizzato al documento di origine.

La regolare tenuta di libri e registri con mezzi informatici¹⁶

Per le registrazioni eseguite

apposizione, ogni tre mesi a far data dalla messa in opera, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato, inerenti al documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti;

Quando non ci sono registrazioni

qualora per tre mesi non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione.

L’assolvimento dell’imposta di bollo

L’art.16, co.12-ter della L. n.2/09, ha aggiunto poi che:

“l’obbligo di bollatura dei documenti di cui all’articolo 2215-bis del codice civile, introdotto dal comma 12-bis del presente articolo, in caso di tenuta con strumenti informatici, è assolto in base a quanto previsto all’articolo 7 del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 23 gennaio 2004, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 27 del 3 febbraio 2004”.

Tale art.7 stabilisce che:

- ➔ l’imposta di bollo è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al D.Lgs. 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;
- ➔ 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 formati nell’anno precedente e gli estremi del versamento dell’eventuale differenza dell’imposta, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione; l’importo complessivo corrisposto viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell’imposta per l’anno in corso;

¹⁶ Art. 2215-bis c.c., introdotto con effetto dal 29 gennaio 2009 dalla L. n. 2/2009, legge di conversione del decreto legge n. 185/2008.

- ➔ l'imposta sui libri e registri di cui all'art.16 della tariffa, allegata al DPR n.642/72, tenuti su supporto di memorizzazione ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati memorizzati, è dovuta (nella misura di €14,62) ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse.

La comunicazione dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari

L'articolo 5 del D.M. del 23/01/04 introduce l'obbligo della comunicazione della c.d. "impronta". In particolare, entro il quarto mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti dal DPR n.322/98, per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'Irap e all'Iva, 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.

Come consuetudine, la norma rinviava ad un successivo intervento normativo per l'indicazione degli ulteriori dati ed elementi identificativi da comunicare.

Con l'emanazione del provvedimento ([prot. n. 2010/143663](#)) del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2010, si è a questo punto completato l'*iter* regolamentare delineato in precedenza, al fine della conservazione sostitutiva dei documenti contabili e fiscali, con l'individuazione dei soggetti tenuti all'adempimento, dei termini per l'invio dell'impronta, degli *standard* tecnici da utilizzare (e riconosciuti a livello internazionale) per la generazione della medesima, che dovrà avvenire nel rispetto della vigente deliberazione CNIPA emanata ai sensi dell'art.3, co.2, del DPCM 30 marzo 2009.

Relativamente ai destinatari e ai termini di invio, il provvedimento stabilisce che:

i soggetti interessati, i responsabili della conservazione ovvero i soggetti eventualmente delegati da questi ultimi comunicano per via telematica all'Agenzia delle Entrate, entro il quarto mese successivo alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, l'impronta dell'archivio informatico, sul quale va apposta la firma digitale e la marca temporale, dei documenti rilevanti ai fini tributari oggetto della conservazione, nonché la marca temporale.

L'archivio informatico potrà essere costituito:

- ➔ da uno o più documenti informatici rilevanti ai fini tributari;
- ➔ ovvero da un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei predetti documenti;
- ➔ o da un insieme di essi.

I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi, dovranno inviare l'impronta relativa all'archivio del 2010 entro **gennaio 2012**. Entro tale data, poi, vanno inviate anche le impronte, distintamente per ciascun periodo d'imposta, dei periodi antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2010, se oggetto di conservazione sostitutiva (disposizione transitoria contenuta nell'art. 7 del provvedimento in questione).

Il contenuto della comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione è quello individuato dall'art.2. In particolare conterrà:


- ➔ i dati identificativi del soggetto interessato, del responsabile della conservazione, del soggetto eventualmente delegato dal responsabile della conservazione;
- ➔ l'elenco dei documenti cui l'impronta si riferisce;
- ➔ l'indicazione del luogo in cui è conservata l'evidenza informatica da cui è stata generata l'impronta dell'archivio;
- ➔ la marca temporale apposta all'archivio.

Dato che l'invio, come per le dichiarazioni fiscali, può avvenire a cura di un intermediario abilitato¹⁷, in questo caso il punto 2.3 prevede anche che nella comunicazione debba essere indicata la data di assunzione dell'impegno a trasmettere.

È consentita la trasmissione, per una sola volta, di un *file* in sostituzione di un altro precedentemente inviato come comunicazione ordinaria (art.6 del provvedimento), a condizione che esso si riferisca al medesimo periodo di riferimento e la sostituzione avvenga non oltre 30 giorni dal termine di trasmissione dei dati da sostituire.

Tale comunicazione correttiva dovrà contenere tutti i dati trasmessi in precedenza, con le modifiche ed integrazioni che si sono rese necessarie. La sostituzione comporta l'annullamento automatico del file inviato in precedenza (che non può, quindi, in alcun modo essere ripristinato).

Nel caso, poi, in cui un soggetto proceda al riversamento sostitutivo di documenti contenuti in un archivio la cui impronta sia già stata comunicata¹⁸, è obbligatoria (punto 1.3) la comunicazione della nuova impronta dell'archivio informatico in cui sono contenuti i documenti oggetto di riversamento sostitutivo entro il termine di quattro mesi dal completamento del procedimento di riversamento stesso, dal momento che viene modificata la rappresentazione informatica complessiva dei documenti oggetto di conservazione, rendendo priva di valore l'impronta a suo tempo generata.

 Per concludere, la comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico:

- 1) estende la validità dei documenti rilevanti ai fini tributari oggetto della conservazione fino a che permane, sempre ai fini tributari, l'obbligo di conservazione degli stessi;
- 2) consente all'Amministrazione Finanziaria di individuare i contribuenti che adottano sistemi sostitutivi di conservazione (nonché i dati relativi ai responsabili della conservazione ed ai soggetti da questi eventualmente delegati all'esecuzione di specifiche operazioni – art.5, co.2, deliberazione CNIPA n. 11/2004);
- 3) permette di riscontrare con maggiore efficacia eventuali modifiche del contenuto, confrontando l'impronta ricevuta con quella dell'archivio presente presso il contribuente¹⁹.

Per usare le parole dell'Amministrazione Finanziaria²⁰, con la comunicazione al Fisco dell'impronta dell'archivio informatico dei documenti, che li sigilla senza possibilità di modificarli o sostituirli, va *"in soffitta tutta la carta"*!

¹⁷ Il provvedimento (art.4 – Modalità di trasmissione della comunicazione) prevede che la comunicazione è effettuata per via telematica:
a) direttamente, tramite il servizio telematico Entratel o Internet (*Fisconline*), in relazione ai requisiti posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui al DPR n. 322/1998, e successive modificazioni;
b) tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all'art. 3, co.2-*bis* e 3, del citato DPR n.322/98.
L'Agenzia delle Entrate rende gratuitamente disponibile il *software* di controllo necessario per verificare la congruenza dei dati da trasmettere con quanto previsto dalle specifiche tecniche allegate al presente atto. Il predetto controllo deve essere eseguito obbligatoriamente prima della trasmissione telematica della comunicazione, pena lo scarto della comunicazione medesima.

La comunicazione (punto 5.1) si considera effettuata nel momento in cui è completata da parte dell'Agenzia la ricezione del file, come ordinariamente previsto per qualsiasi invio telematico.

¹⁸ Previsto dall'art. 1, co.1, lett.o), della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004.

¹⁹ Il punto 1.4 del provvedimento specifica che con successivo provvedimento, ai sensi dell'art.6, co.2, del D.M. 23 gennaio 2004, saranno definite le modalità mediante le quali esibire – in via telematica – i documenti conservati nell'archivio informatico.

²⁰ Si veda il [comunicato stampa](#) che ha annunciato l'emanazione del provvedimento illustrato in precedenza.