



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

DEMATERIALIZZAZIONE E CONSERVAZIONE DIGITALE DEI DOCUMENTI

DICEMBRE 2011



A cura della
Commissione "Normativa ed adempimenti tecnologici studi professionali"

Consigliere delegato		
CLAUDIO BODINI		
DE BENEDICTIS Salvatore	Siracusa	Presidente
CAVALLINI Nicola	Novara	Segretario
BRAGA Robert	Novara	Componente
GARZULLI Roberto	Vibo Valentia	Componente
GRILLO Giuseppe	Catania	Componente
MAUGERI Alberto	Caltagirone	Componente
RAI Luciano	Milano	Componente
SCALA Fabio	Rimini	Componente
TUMIETTO Daniele	Milano	Componente
ZEMELLA Vittorio	Latina	Componente
ZANINI Umberto	Modena	Osservatore
Esperto		
Avvocato Dario Reccia		
IRDCEC		
Lorenzo Magrassi		

Mandato 2008-2012

Area di delega: *Tecnologie informatiche e innovazione studi*

Consigliere delegato: *Claudio Bodini*

Consiglieri co-delegati: *Giancarlo Attolini e Roberto D'Imperio*





INDICE

PRESENTAZIONE	III
INTRODUZIONE	IV
CAPITOLO I	
MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DEGLI OBBLIGHI FISCALI RELATIVI AI DOCUMENTI INFORMATICI E ALLA LORO RIPRODUZIONE IN DIVERSI TIPI DI SUPPORTO (A CURA DI SALVATORE DE BENEDICTIS)	1
1.1 IL "DOCUMENTO" NELL'AMBITO DELLA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA	4
1.1.1 IL DOCUMENTO ANALOGICO	5
1.1.2 IL DOCUMENTO ORIGINALE NON UNICO	5
1.1.3 IL DOCUMENTO ORIGINALE UNICO	7
1.1.4 I DOCUMENTI IN MATERIA DI ACCISE, IMPOSTE DOGANALI E DI CONSUMO	7
1.1.5 DIGITALIZZAZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI	8
1.1.6 IL DOCUMENTO INFORMATICO	10
1.2 CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DEI DOCUMENTI	12
1.2.1 CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI	13
1.2.2 CONCLUSIONE DEL PROCEDIMENTO DI CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA	15
1.2.3 RIPRODUZIONE E DUPLICAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI	19
1.2.4 INTERVENTO DEL PUBBLICO UFFICIALE NEL PROCESSO DI CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA	19
1.3 TRASMISSIONE DELL'IMPRONTA	20
1.3.1 CONTESTO NORMATIVO E PROCEDURA	20
1.3.2 CRITICITÀ CONNESSE ALL'OBBLIGO DI TRASMISSIONE DELL'IMPRONTA: ONERE O OBBLIGO?	23
1.4 ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO	26
1.5 RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE	29
1.5.1 CONTESTO NORMATIVO	30
1.5.2 OMISSIONI DEL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE E IL REGIME SANZIONATORIO	34
1.5.3 CONCLUSIONE	36
CAPITOLO II	
REGOLARE TENUTA E CORRETTA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI (A CURA DI UMBERTO ZANINI)	38
2.1 ASPETTI CIVILI	38
2.1.1 ASPETTI GENERALI	38
2.1.2 VIDIMAZIONE, REGOLARE TENUTA E CONSERVAZIONE	39
2.1.3 NUOVO ARTICOLO 2215/BIS	43
2.1.4 CONSERVAZIONE DEI LIBRI SOCIALI OBBLIGATORI	47
2.2 ASPETTI FISCALI	49
2.3 TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI CON STRUMENTI MECCANOGRAFICI	50
2.4 DIVERSE MODALITÀ OPERATIVE PER LA TENUTA E LA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI	51
2.4.1 CONSERVAZIONE SU SUPPORTO CARTACEO	51
2.4.2 CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA IN SOLO FORMATO DIGITALE	52



CAPITOLO III	
DEMATERIALIZZAZIONE E RAPPORTO TRA STUDIO PROFESSIONALE E CLIENTI <i>(A CURA DI ROBERT BRAGA E LUCIANO RAI)</i>	53
3.1 PERCHÉ DEMATERIALIZZARE	54
3.1.1 VANTAGGI	54
3.1.2 FORMAZIONE DEL PERSONALE DI STUDIO	55
3.2 STRUTTURA INFORMATICA	57
3.3 SOLUZIONI ORGANIZZATIVE E OPPORTUNITÀ DI BUSINESS	58
CAPITOLO IV	
CAMBIAMENTI NELLA COMUNICAZIONE COL CLIENTE <i>(A CURA DI ROBERT BRAGA)</i>	61
4.1 OUTSOURCING: CONCETTI DI “CLOUD COMPUTING”	62
4.2 SICUREZZA INFORMATICA	66
4.3 ESEMPI DI ISTRUZIONI OPERATIVE DI SALVATAGGIO DOCUMENTALE DIGITALE	69
ALLEGATO A	
ELENCO DEI TIPI DI DOCUMENTO DI CUI ALL’ALLEGATO 1 DEL “PROVVEDIMENTO ATTUATIVO DELLA COMUNICAZIONE DELL’IMPRONTA RELATIVA AI DOCUMENTI INFORMATICI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI, AI SENSI DELL’ARTICOLO 5 DEL DECRETO 23 GENNAIO 2004” DEL DIRETTORE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 25 OTTOBRE 2010 (PROT. 2010/143663)	72
ALLEGATO B	
PROSPETTO RIASSUNTIVO DELLE 4 DIVERSE MODALITÀ OPERATIVE NELLA TENUTA E NELLA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI	73
APPENDICE A	
SCHEDE OPERATIVE <i>(A CURA DI SALVATORE DE BENEDICTIS E ROBERT BRAGA)</i>	74
APPENDICE B	
UN’ANALISI EMPIRICA SUL RUOLO DEI PROGETTI DI DEMATERIALIZZAZIONE_ NEGLI STUDI PROFESSIONALI DI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI	80



Presentazione

Nel programma di attività 2008-2012 dell'area "Tecnologie informatiche e innovazione studi professionali" del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) il sottoscritto si soffermava su un tema che già dal 2008 mostrava tutta la sua imprescindibile attualità e scriveva:

"L'archiviazione digitale dei documenti cartacei rappresenta una straordinaria scommessa per il prossimo futuro; la totale scomparsa della carta fino a qualche anno fa poteva sembrare un'utopia, ma con l'emanazione del Codice dell'amministrazione digitale il Governo ha ultimato la dettatura delle regole per aziende, privati, professionisti e Pubblica Amministrazione, al fine di trasformare in formato digitale tutta la documentazione da essi prodotta."

Da quel momento abbiamo assistito a un vorticoso susseguirsi di regolamenti applicativi, di norme fiscali e di norme civilistiche, emanate per cercare di dare un coordinamento e una veste digitale a leggi create per una materialità cartacea.

In questi anni, il Consiglio nazionale, attraverso la sua Commissione "Normativa ed adempimenti tecnologici studi professionali", si è adoperato per effettuare un costante monitoraggio e una attenta analisi del panorama normativo e ha voluto raccogliere in questo documento i contenuti delle disposizioni che il legislatore ha emanato. Nel contempo, ha cercato di dare un indirizzo interpretativo e operativo a questa materia ostica e, per certi versi, non priva di insidiose "responsabilità" in capo al professionista, sia nella veste di fruitore della nuove tecnologie sia in qualità di intermediario per l'impresa e di responsabile della conservazione sostitutiva.

L'approccio a questi temi attraverso la lettura del documento non deve però spaventare il professionista poco avvezzo alle tecnologie informatiche, ma non può prescindere, ai fini di una iniziale applicazione della conservazione sostitutiva, da un adeguato supporto informatico e organizzativo in campo tecnologico da parte di operatori di fiducia, supporto che assista la migrazione dalla carta al bit e che, soprattutto, sappia orientare il professionista nell'approfondimento del tema che, a mio avviso, deve precedere il fenomeno tecnologico della digitalizzazione: il Knowledge management, ovvero la riorganizzazione documentale dello studio, una modalità completamente innovativa di archiviazione della documentazione e dei dati prodotti dallo studio professionale allo scopo di rendere più efficace il nostro lavoro, sicura la sua archiviazione, certo e veloce il suo reperimento.

Un ringraziamento va al Gruppo "Dematerializzazione" della Commissione "Normativa IT", diligentemente coordinata dal collega Salvatore De Benedictis, all'avv. Dario Reccia, esperto IT giuridico del nostro Consiglio nazionale, e alla splendida squadra dell'Osservatorio Dematerializzazione del Politecnico di Milano, coordinata dai professori Alessandro Perego e Paolo Catti, per la ricerca sulla nostra categoria professionale in appendice al nostro documento.

Claudio Bodini

Consigliere nazionale delegato alle Tecnologie informatiche e all'innovazione degli studi professionali del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili



Introduzione

Parlare di dematerializzazione potrebbe apparire retorico in un'epoca in cui i documenti formati in maniera "autografa" rappresentano una rara eccezione. Piuttosto, dovremmo porci la domanda opposta: perché si ricorre alla stampa quando la formazione dei documenti avviene esclusivamente mediante sistemi di elaborazione elettronica?

Nei nostri messaggi di posta elettronica leggiamo e scriviamo frasi del tipo "[Rispetta il tuo ambiente, Conservami digitalmente!](#)", ma siamo tutti consapevoli e colpevoli di non prestare la necessaria attenzione a questa problematica, tanto ovvia quanto rilevante.

La definizione giuridico-tecnica dei concetti cui si accennerà in questa breve introduzione sarà ampiamente illustrata in specifici paragrafi del presente documento; qui si intende fornire una prima definizione più vicina alla pratica, e contribuire così a rendere più agevole la lettura del cuore del documento.

Il termine "digitale", ossia inerente ad "apparecchi o dispositivi che rappresentano grandezze sotto forma numerica, rappresentate cioè da cifre di un adatto sistema di numerazione (decimale o binario) utilizzando segnali discreti", è generalmente contrapposto al termine "analogico", aggettivo che indica la pertinenza ad "apparecchi o strumenti o dispositivi che trattano grandezze rappresentandole con altre grandezze legate alle prime da una relazione di analogia"¹; declinato nell'ambito della raccolta, dell'archiviazione e della trasmissione delle informazioni, il primo attiene quindi a un insieme di dati composto da bit e allocato in memorie informatiche, il secondo può riferirsi, oltre che alla carta intesa quale strumento d'uso "tradizionale", anche a quei supporti (fotografici o magnetici) in cui non esistono dati, ma entità fisiche visibili o udibili tramite l'ausilio di appositi apparecchi.

Per fare un esempio, una macchina fotografica tradizionale imprime le immagini su una pellicola che, opportunamente "svilupata" in "modo analogico", genera una fotografia o una diapositiva, visibile direttamente dall'occhio umano o tramite un apparecchio riproduttore (che può servire per ingrandire e illuminare la diapositiva); identico ragionamento vale per le registrazioni audio e video su nastri magnetici, che possono essere rispettivamente ascoltate o viste con l'ausilio di apparecchiature che ne captano i segnali e che, tuttavia, possono subire col passare del tempo un deterioramento: una foto (su carta) e un film (su pellicola) vecchie di qualche decennio manifestano un'evidente perdita di qualità. Una macchina fotografica digitale genera invece una sequenza di valori numerici (bit) la cui interpretazione² produce l'immagine (o il suono); i bit possono assumere i valori di 0 e 1, la combinazione di 8 bit genera un byte, e tali entità sono incorruttibili, nel senso che

¹ Devoto, G., e Oli, G.C., *Il dizionario della lingua italiana*, Firenze, Le Monnier, 2002.

² Tramite un software di cui sono dotati anche gli apparecchi fotografici digitali.



possono esistere o non esistere, ma non possono deteriorarsi. Il sistema informatico, inteso come insieme di computer e di programmi³, svolge un ruolo logico equivalente al proiettore di diapositive o al magnetofono, con la differenza che invece di ingrandire, illuminare o riprodurre il suono, “decodifica” i bit in informazioni.

I vantaggi della dematerializzazione sono numerosi. Innanzitutto, le possibilità di archiviazione, di ricerca e di riproduzione sono immediate e infinite: con un click del mouse è possibile gestire milioni di caratteri con estrema semplicità e trasferirli dall'altra parte del mondo in pochi istanti. Ancora. La duplicazione di un documento analogico comporta un inevitabile deterioramento della qualità dell'immagine (si pensi alla sgranatura della fotocopia di una fotocopia), mentre la duplicazione di un documento informatico⁴ non comporta alcuna perdita di qualità, al punto che non è tecnicamente possibile distinguere la copia dall'originale, a meno che sul documento informatico non siano state apposte altre informazioni, quali ad esempio la firma digitale e la marca temporale: la firma digitale e la marca temporale sono l'equivalente – *mutatis mutandis* – della firma e del bollo apposti dal Pubblico ufficiale che redige un atto, in quanto identificano, con validità opponibile ai terzi, il Pubblico ufficiale che l'ha sottoscritto⁵ e la data in cui è stato formato il documento.

Gli ostacoli alla diffusione della dematerializzazione sono essenzialmente di tre generi. Il primo è psicologico; forse non siamo culturalmente preparati all'immediato o al completo abbandono della carta, un prodotto (ma anche uno strumento, un sistema di comunicazione) che ha accompagnato l'uomo per millenni e che è profondamente radicato nel vivere sociale di ciascuno di noi. Il secondo è attitudinale; non tutti siamo disposti a utilizzare in maniera ottimale i prodotti e le tecnologie che i progressi dell'informatica mettono a nostra disposizione. Il terzo è giuridico; chi si trova nelle condizioni di superare i primi due ostacoli, infatti, può tentennare quando si chiede se il passaggio dall'analogico al digitale gli permetta di fare completamente a meno della carta e se i documenti digitali siano proprio equivalenti ai documenti analogici e perfettamente sostitutivi degli stessi ad ogni effetto di legge.

Questo documento non ha la pretesa di fornire contributi apprezzabili alla rimozione dei primi due ostacoli, ma può contribuire alla rimozione del terzo, o, quanto meno, può favorire un approccio meno timido verso la dematerializzazione.

Per sgombrare il campo da dubbi, è possibile affermare che il contesto normativo attuale fornisca le garanzie idonee ad assicurare la completa equivalenza giuridica tra il documento analogico e il documento digitale. Tutta la documentazione esistente può quindi formare oggetto di conservazione sostitutiva⁶ (i documenti tradizionali, quali le fatture, i contratti, la corrispondenza, ecc., i libri e le scritture contabili) e ciò è possibile sia se i “documenti” siano già esistenti sul tradizionale supporto cartaceo sia se nascano direttamente come documenti informatici.

In tale ottica, prendiamo atto che il legislatore ha progressivamente ampliato le tipologie dei documenti che sono “nativamente” informatici: l'antesignana è stata la fattura elettronica, seguita

³ Comunemente definiti hardware e software, letteralmente “oggetto duro” e “oggetto morbido”.

⁴ Vedi paragrafo 1.1.6

⁵ La firma digitale è la forma di sottoscrizione elettronica di un documento che nel sistema normativo attuale fornisce la massima garanzia di **autenticità**, **integrità** e **validità** del documento sottoscritto. Esistono poi, in funzione decrescente di sicurezza, la firma elettronica qualificata e la firma elettronica avanzata (le definizioni sono contenute nell'articolo 1 Decreto Legislativo 7 marzo 2005 n.82, Codice dell'Amministrazione Digitale). La introduzione di un sistema di firma con le predette caratteristiche rende non più necessario l'intervento del pubblico ufficiale nelle ipotesi in cui l'intervento sia finalizzato esclusivamente alla identificazione del sottoscrittore.

⁶ Vi sono alcune eccezioni che saranno dettagliatamente esaminate nel prosieguo del documento.



dal “fascicolo elettronico” in ambito doganale e, da ultimo, dai libri e dai registri che possono essere “tenuti” in maniera digitale ai sensi dell’articolo 2215-bis del codice civile. Ma esistono anche altri documenti digitali che generiamo da anni senza forse rendercene pienamente conto: i bilanci e le dichiarazioni dei redditi rientrano tra questi documenti digitali⁷, circostanza per la quale non vi è alcuna necessità⁸ di trasferirne su carta il contenuto.

Il ricorso alla conservazione sostitutiva richiede un attento esame della normativa di riferimento. L’attuale contesto normativo – la cui coerenza rispetto ai temi trattati è stata decisamente sviluppata in seguito alla recente modifica dell’articolo 2215-bis codice civile ad opera del D.L. 70/2011 – è caratterizzato dalla presenza di tre filoni normativi, integrati da provvedimenti attuativi e regolamentari: il primo (anche in ordine di tempo) è quello **amministrativo**, introdotto dal “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa”⁹ e dal “Codice dell’Amministrazione Digitale”¹⁰; il secondo è quello **fiscale**¹¹; il terzo è quello **civilistico**, regolato dall’articolo 2215-bis c.c.

In relazione a questa tripartizione, si deve evidenziare che le produzioni normative principali sono rappresentate dalle disposizioni emanate in ambito fiscale e in ambito amministrativo; la normativa civilistica, oltre ad essere di recentissima formazione, risulta molto sintetica e mutua dagli altri due filoni le definizioni e, ove applicabili, la prassi.

E’ infine opportuno specificare subito il significato di tre termini nel contesto di questo documento: “**dematerializzare**” (o digitalizzare) vuol dire trasformare un documento da analogico in digitale¹²; “**conservare digitalmente**” vuol dire organizzare un archivio gestibile da un sistema informatico¹³; “**conservare sostitutivamente**” vuol dire conservare i documenti informatici (o digitalizzati) in maniera equivalente, sotto il profilo giuridico, ai documenti analogici.

Da un recente studio del Politecnico di Milano¹⁴ – con cui è stato da tempo avviato un proficuo rapporto di collaborazione istituzionale – svolto su un campione di 616 studi professionali, è emerso che ben 516 studi hanno dichiarato di non utilizzare un software di dematerializzazione e che, di questi, solo il 10% ha dichiarato di essere intenzionato a farne uso a breve. Forse la nostra categoria ha le proprie responsabilità per la scarsa propensione delle imprese ad avvalersi di processi di dematerializzazione: se i clienti, per i quali i professionisti sono stati e continuano a essere il laboratorio di ogni innovazione scientifica e tecnologica nel settore dell’informatica aziendale, vedessero quelli utilizzare con assoluta dimestichezza e padronanza i processi di digitalizzazione,

⁷ Più precisamente, i primi in formato PDF/A, le seconde sotto forma di file generati secondo un tracciato record definito dalla Agenzia per potersi interfacciare col sistema informativo della stessa.

⁸ Salvo per alcune scelte del contribuente, quali, per esempio, per la destinazione del 5 o dell’8 per mille, oppure per la consegna al cliente della sua copia, vedi Risoluzione Agenzia Entrate 298/E del 18/10/2007. Se il contribuente è dotato di un dispositivo di sottoscrizione elettronica, può farsi consegnare dal professionista la dichiarazione dei redditi sotto forma di documento informatico ed effettuare la conservazione a norma del D.M. 23/1/2004.

⁹ Approvato col Decreto Legislativo 82/2005.

¹⁰ Approvato con DPR 445/2000.

¹¹ Approvato con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 Gennaio 2004 e, in tema di fatturazione elettronica, dal Decreto Legislativo 52/2004, emanato in attuazione della Direttiva 2001/115/CE.

¹² E’ quello che facciamo quotidianamente quando effettuiamo la scansione di un documento per allegarlo ad una email o per conservarlo sul computer.

¹³ L’organizzazione dell’archivio può essere affidata alla struttura delle cartelle e dei file, oppure ad un programma di gestione di “document management”, il quale crea un database, consente la immissione di campi chiave su cui effettuare la ricerca (metadati) e consente la ricerca per stringhe o valori.

¹⁴ Il cui documento di sintesi viene allegato al presente lavoro.



allora avrebbero la possibilità di apprezzarne prima e meglio tutti i vantaggi. I professionisti potrebbero quindi proporsi come punti di riferimento per le aziende in questo tipo di consulenza, interpretando, in virtù delle proprie competenze, un ruolo che sul mercato attuale è ancora in cerca di interpreti.

Salvatore De Benedictis

Presidente della Commissione "Normativa ed adempimenti tecnologici studi professionali"



CAPITOLO I

MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DEGLI OBBLIGHI FISCALI RELATIVI AI DOCUMENTI INFORMATICI E ALLA LORO RIPRODUZIONE IN DIVERSI TIPI DI SUPPORTO

(a cura di Salvatore De Benedictis)

Il percorso che conduce alla conservazione sostitutiva si compone di diverse fasi, ciascuna delle quali è soggetta a specifiche regole la cui inosservanza può compromettere il risultato finale e inficiare la validità fiscale del documento. Occorre pertanto avere come punto di riferimento tutta la normativa in materia, cercando anche di pervenire a una sua corretta interpretazione utilizzando le fonti della stessa Amministrazione Finanziaria, integrandole all'occorrenza con opportune considerazioni che scaturiscono anche dalla costante evoluzione della tecnologia cui la normativa e la prassi cercano di uniformarsi (ancorché non sempre in "tempo reale"). Peraltro capita che gli interrogativi restino anche per lunghi periodi senza risposta, alimentando così il clima di diffidenza che caratterizza la materia e che certamente è uno dei principali ostacoli al diffondersi della conservazione sostitutiva.

L'ingresso nel nostro sistema codicistico della possibilità di dematerializzare i documenti è avvenuto nel 1994 per opera del D.L. 357, che ha introdotto la possibilità di conservare le registrazioni su "supporti di immagini".

L'articolo 7-bis aggiunse il comma 3 all'articolo 2220 del codice civile, prevedendo che:

"Le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti."

Il comma 9 del citato articolo prevedeva che:

"Le disposizioni di cui all'ultimo comma dell'articolo 2220 del codice civile, introdotto dal comma 4 del presente articolo, si applicano a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie. Con decreto del Ministro delle finanze sono determinate le modalità per la conservazione su supporti di immagini delle scritture e dei documenti di cui al presente comma."

Il decreto attuativo non ha mai visto la luce.



A distanza di 6 anni il legislatore ha confermato la possibilità di dematerializzare i libri e le scritture contabili, ampliando le possibilità di conservazione ai supporti fotografici, ottici o ad altri mezzi (DPR 445/2000). Il successivo decreto legislativo 82/2005, “Codice dell’amministrazione digitale”¹⁵, ha modificato ed integrato il DPR 445/2000.

I citati provvedimenti, la cui genesi si deve in prima battuta all’esigenza di semplificazione dei rapporti tra Pubbliche amministrazioni e cittadini, hanno esteso il loro ambito applicativo anche ai rapporti di diritto privato.

In particolare, il comma 3 dell’articolo 2 del C.A.D. ha previsto che:

*“Le disposizioni di cui al capo II, agli articoli 40, 43 e 44 del capo III, nonché al capo IV, **si applicano ai privati** ai sensi dell’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni.”.*

Il comma 5 dell’articolo 21 del C.A.D. ha disposto che:

“Gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalità definite con uno o più decreti del Ministro dell’economia e delle finanze, sentito il Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie.”.

Il progresso tecnologico ha progressivamente ampliato il concetto di conservazione introducendo la nozione di documento informatico, laddove la precedente normativa si era limitata a prevedere la possibilità di conservazione su supporti di immagini.

Col **decreto ministeriale 23 gennaio 2004** (d’ora in poi: il Decreto), “Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto”, è stata data attuazione al comma 5 dell’articolo 21 del D.Lgs. 82/2005; per quanto non espressamente previsto, il Decreto¹⁶ ha fatto espresso rinvio al Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa e alla deliberazione AIPA 42/2001¹⁷.

L’intitolazione del Decreto evidenzia che le previsioni normative ivi dettate riguardano i documenti informatici, che, per quanto riguarda le disposizioni che ci interessano, si contrappongono concettualmente ai documenti analogici. Come verrà di seguito chiarito, la distinzione tra le due categorie di documenti è che i primi (documenti informatici) sono definiti come insiemi di simboli binari (bit) suscettibili di essere interpretati da sistemi di elaborazione di dati, mentre i secondi (documenti analogici) sono definiti come un’entità materializzate su supporti di vario tipo e genere (carta, pellicole fotografiche, nastri magnetici, ecc.) e che non sono quindi suscettibili di essere “interpretati” ma semplicemente riprodotti.

¹⁵ In sigla: C.A.D.

¹⁶ Articolo 1 del Decreto: “Ai fini tributari, fatto salvo quanto previsto dal comma 2, l’emissione, la conservazione e l’esibizione di documenti, sotto forma di documenti informatici, nonché la conservazione digitale di documenti analogici avvengono in applicazione delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 8 febbraio 1999, della deliberazione CNIPA 11/2004 e secondo quanto previsto dal presente decreto.”.

¹⁷ L’AIPA oggi non esiste più e l’organismo corrispondente è la DigitPa (già Cnipa). L’articolo 71 del CAD (decreto legislativo 82/2005) prevede che “Le regole tecniche vigenti nelle materie del presente codice restano in vigore fino all’adozione delle regole tecniche adottate ai sensi del presente articolo”, Le regole tecniche oggi in vigore sono quelle previste dalla deliberazione CNIPA 11/2004, che ha sostituito la deliberazione AIPA 42/2001. Ad oggi è stata pubblicata una bozza delle nuove regole tecniche che entreranno in vigore a breve.



Il Decreto, oltre a disciplinare la conservazione dei documenti informatici¹⁸, definisce anche il processo cui devono essere sottoposti i documenti analogici per essere “trasformati” in documenti informatici¹⁹ e poter essere oggetto, quindi, di processi di conservazione sostitutiva.

Le disposizioni contenute nel Decreto non si applicano, per espressa previsione normativa²⁰, ai **documenti in materia di accise, imposte doganali e di consumo**.

Il sistema di conservazione sostitutiva si incentra su due formalità, la **firma digitale** e la **marca temporale**, la cui applicazione sui documenti informatici conferisce, da un lato, la certezza di staticità ed immodificabilità del documento stesso e attribuisce, dall’altro, la certezza dell’identità del firmatario, della data e dell’ora della generazione del documento informatico (tutti elementi opponibili ai terzi). Un altro termine col quale dobbiamo iniziare ad avere dimestichezza è l’**impronta**, che è una sequenza di byte ottenuta sottoponendo uno specifico file a una particolare elaborazione normativamente regolata secondo standard internazionali. A cosa serve l’impronta? Serve a realizzare un file di piccole dimensioni (qualche decina di caratteri) che soddisfi la condizione di conservare la corrispondenza biunivoca col file dal quale è stato generato e che possenga nel contempo la caratteristica di rendere impossibile risalire dalla stessa impronta al contenuto del file principale.

Nel prospetto che segue, viene esemplificato come l’intero contenuto di un file possa essere “riassunto” in una stringa di caratteri, denominata appunto impronta.

L’impronta viene calcolata utilizzando una specifica funzione matematica, chiamata funzione di *hash*.

Tipologia documento	Nome file	Impronta ²¹
Libro giornale	Lg_001.pdf	AC59345D E12A43F2 DB50C3B5 2B33E877 C532D1E2 0A11F758 324CBA73 DD2589A5
Registro IVA Vendite	Iv_001.pdf	4CB33832 3080BCF4 6BEFE226 9C8E3996 28065A9F 7BA909C2 18C17978 B25EB9FD
Registro IVA Acquisti	Ia_001.pdf	3D860FB6 34BD93DC 59CF24F1 E79C1D1A 52FE7766 090E54BC 9F5B1081 5CF95DCC

¹⁸ Infatti, l’articolo 4 del Decreto, intestato “Conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari”, estende l’ambito di applicazione anche ai documenti tenuta in forma tradizionale.

¹⁹ Articolo 4 del Decreto.

²⁰ L’articolo 2, comma 2, del Decreto, prevede che “Il presente decreto non si applica alle scritture e ai documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell’Agenzia delle dogane”.

²¹ L’impronta sopra rappresentata è del tipo SHA-256, ossia composta da 256 bit a cui corrispondono 32 bytes.



1.1 IL “DOCUMENTO” NELL’AMBITO DELLA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

Il termine “**documento**” è inteso nella sua più ampia accezione; è la rappresentazione materiale (su qualsiasi supporto, statico, come la carta, la pellicola fotografica o cinematografica, il nastro magnetico, ecc., ovvero digitale) di qualsiasi fatto o atto o dato giuridicamente rilevante.

I documenti rilevanti ai fini tributari²² sono:

- libro giornale e libro degli inventari;
- scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali (schede di mastro, ecc.);
- scritture ausiliarie di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- bilancio d’esercizio, composto da stato patrimoniale (art. 2424 c.c.), conto economico (art. 2425 c.c.) e nota integrativa (art. 2427 c.c.), la relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.) ed alla relazione dei sindaci (art. 2429 c.c.) e dei revisori contabili (art. 209, co. 3, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58);
- registri prescritti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, quali ad esempio, il registro degli acquisti, il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse;
- il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti.
- le dichiarazioni fiscali, la modulistica relativa ai pagamenti (ad esempio, i modelli F23 ed F24), le fatture e documenti simili;
- la restante documentazione la cui conservazione è obbligatoria ai fini tributari (contratti, ricevute, titoli di spesa, ecc.).

²² Nell’Allegato A del presente documento è riportato l’elenco dei tipi di documento previsti dal provvedimento n. 2010/143663 del 25.10.2010, con cui sono state approvate le modalità di trasmissione dell’impronta ai sensi del secondo comma dell’art. 5, del D.M. 23 gennaio 2004.



1.1.1 IL DOCUMENTO ANALOGICO

Sono definiti **documenti analogici**²³ quelli formati utilizzando grandezze fisiche che assumono valori continui, cioè i documenti che si materializzano su supporti cartacei (ad esempio, lo scritto, il dattiloscritto, la fotocopia) o su pellicole fotografiche, cinematografiche, *microfiches* o *microfilm*, su lastre o pellicole radiologiche, su cassette e nastri magnetici audio e video. La differenza sostanziale del documento analogico rispetto al documento informatico consiste nella circostanza che per la lettura del documento analogico non è necessaria alcuna elaborazione informatica. Per esempio, il contenuto di una videocassetta avviene tramite un dispositivo meccanico (le testine del videoregistratore) e non vi è alcun intervento o alcuna interpretazione per opera di programmi informatici.

Il **documento analogico** originale si distingue in “non unico” e “unico”²⁴.

1.1.2 IL DOCUMENTO ORIGINALE NON UNICO

Il **Documento originale non unico** è quel documento analogico al cui contenuto è “*possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi*” (art. 1, co. 1, lett. c), del Decreto)²⁵.

L’Agenzia delle Entrate²⁶ ritiene che “*un documento è originale non unico quando, indifferentemente:*

- *deve essere emesso per legge in più di un esemplare e la relativa annotazione e conservazione sono obbligatorie per almeno un soggetto;*
- *deve essere annotato e conservato per legge da almeno un soggetto in libri o registri obbligatori;*
- *il suo contenuto è riprodotto in altri documenti, ovvero il suo contenuto riproduce quello di altri documenti che devono essere conservati obbligatoriamente, anche presso terzi.*

Sono documenti originali non unici, a titolo esemplificativo, i libri di cui all’articolo 2214 codice civile, quali il libro giornale e il libro degli inventari.

²³ Articolo 1, prima comma, lettera b) Deliberazione CNIPA n.11 del 19 febbraio 2004: “*documento analogico: documento formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui, come le tracce su carta (esempio: documenti cartacei), come le immagini su film (esempio: pellicole mediche, microfiche, microfilm), come le magnetizzazioni su nastro (esempio: cassette e nastri magnetici audio e video). Si distingue in documento originale e copia*”.

²⁴ Articolo 1, comma 1, lettere b) e c), del decreto e articolo 1, prima comma, lettera c) della Deliberazione CNIPA n.11 del 19 febbraio 2004.

²⁵ La definizione è sostanzialmente conforma al contenuto dell’articolo 1, primo comma, lettera c) della Deliberazione CNIPA n.11 del 19 febbraio 2004.

²⁶ Circolare 36/E del 6 dicembre 2006.



Infatti, il contenuto del libro giornale può essere integralmente ricostruito sulla base delle schede di mastro, la cui tenuta è obbligatoria ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 600 del 1973. A loro volta, le schede di mastro possono essere integralmente ricostruite dal libro giornale.

Possono essere considerati originali non unici, inoltre, le fatture, le ricevute fiscali e gli scontrini fiscali. Infatti, il contenuto di tali documenti può essere integralmente ricostruito sulla base dei libri e registri in cui debbono essere annotati e la cui tenuta è obbligatoria per legge”.

L'unicità è quindi (correttamente) intesa sia in senso fisico sia in senso logico.

Sotto questo profilo, la normativa in materia di documenti informatici è molto più completa e sicura di quella relativa ai documenti analogici. La emissione di un documento informatico²⁷ richiede la presenza della firma digitale, creando quindi un collegamento inscindibile tra il soggetto che ha apposto la firma e l'oggetto. Altrettanto non avviene con riguardo ai documenti analogici, circostanza che genera incertezza relativamente all'autenticità dei documenti fiscali²⁸.

Siamo profondamente convinti che la generazione dei documenti informatici rappresenti un enorme passo avanti – oltre che sotto il profilo tecnologico – per quanto concerne la sicurezza. Ma dobbiamo comunque evidenziare che vi è un'ingiustificata disparità normativa di trattamento tra coloro che conservano i documenti e le scritture contabili in maniera cartacea tradizionale e coloro che optano per la conservazione sostitutiva. Sembra quasi vi sia stata una certa diffidenza del legislatore nei confronti della conservazione sostitutiva. Considerato che le norme che regolano i metodi di conservazione tradizionali sono rimaste invariate, ci troviamo di fronte ad ingiustificato eccesso di precauzioni, nonostante vi sia di fatto un'assoluta identità fisica e concettuale tra un documento analogico (anche nella ipotesi in cui sia riproducibile in qualunque momento con sistemi informatici) e il corrispondente documento informatico.

Le ragioni di un tale orientamento potrebbero trovare una risposta “politicamente” plausibile se si attribuisse al legislatore l'intenzione di indurre il “sistema” a un abbandono progressivo della carta e alla sostituzione dei supporti tradizionali con supporti informatici: il legislatore avrebbe quindi “trascurato” volontariamente la regolamentazione dei sistemi tradizionali di conservazione nella prospettiva di una loro imminente obsolescenza. Ciò sembra essere pienamente confermato dalle recentissime modifiche apportate all'articolo 2215-bis²⁹, che, da un lato, hanno semplificato gli oneri di marcatura e di firma digitale delle scritture contabili e dei documenti e, dall'altro, hanno comunque mantenuto l'efficacia probatoria delle scritture contabili prevista dagli artt. 2709 e 2710, c.c.

Sarebbe quindi auspicabile che il legislatore e la Pubblica amministrazione, preso atto di ciò, da un lato agevolassero il ricorso alla conservazione sostitutiva razionalizzando alcuni obblighi che, allo stato, appaiono ridondanti³⁰ e dall'altro assumessero un atteggiamento meno rigido nei confronti di possibili “errori” che, in una fase di prima applicazione, potrebbero verificarsi nell'ambito delle procedure di conservazione sostitutiva.

²⁷ Vedi definizione al paragrafo 1.1.6

²⁸ Quando riceviamo o ci viene consegnata una fattura non abbiamo la certezza della sua autenticità, e ciò potrebbe agevolare la proliferazione di documenti soggettivamente falsi.

²⁹ Ad opera Decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 160 del 12/7/2011.

³⁰ Più avanti verranno affrontate – per esempio - alcune criticità in relazione alla digitalizzazione dei documenti analogici, agli obblighi di trasmissione dell'impronta, alla conservazione delle dichiarazioni dei redditi.



1.1.3 IL DOCUMENTO ORIGINALE UNICO

La definizione di documento originale unico si ricava come antitesi rispetto alla definizione di documento originale non unico (definizione fornita nel paragrafo precedente), dalla quale si deduce che la quasi totalità dei documenti con rilevanza fiscale siano, come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate, documenti originali non unici³¹: tale specifica è rilevante in quanto la memorizzazione della loro immagine può avvenire senza l'intervento del pubblico ufficiale.

Vi sono alcuni documenti che, in funzione delle loro caratteristiche, possono essere ritenuti originali unici o non unici: sono le **schede carburanti** e le **note spese dei dipendenti**, in relazione ai quali l'Agenzia delle Entrate ha espresso un orientamento che riteniamo condivisibile³², affermando che:

- le **schede carburanti** "sono sostanzialmente un documento originale unico, in quanto le annotazioni che sono ivi previste non trovano corrispondenza in altri documenti in possesso di terzi. Tuttavia, se nella contabilità generale dell'impresa le registrazioni contabili vengono integrate con tutte le annotazioni della scheda, la stessa assume il connotato di originale non unico e può essere conservata digitalmente senza l'intervento del pubblico Ufficiale";
- per le **note spese del personale**, *"la valutazione della natura unica o non unica della nota spese dipendenti dovrà essere effettuata caso per caso, tenendo conto delle modalità con cui viene effettuato il rimborso delle spese e della tipologia di documento in concreto utilizzata dall'impresa. Ad ogni modo, se si utilizza una modalità analitica di rimborso spese ai dipendenti ed insieme alla nota spese sono conservati i documenti giustificativi della stessa, la nota può rientrare nel novero dei documenti analogici originali non unici, qualora sia possibile ricostruirne il contenuto attraverso la combinazione dei predetti documenti giustificativi e dei dati risultanti dalla contabilità"*.

1.1.4 I DOCUMENTI IN MATERIA DI ACCISE, IMPOSTE DOGANALI E DI CONSUMO

Come si è accennato al principio del presente Capitolo, le norme del Decreto non si applicano ai **documenti in materia di accise, imposte doganali e di consumo**.

Le disposizioni del Decreto, risalenti al gennaio 2004, sono in parte superate dall'avvenuta informatizzazione delle procedure telematiche relative alle dichiarazioni di importazione o di esportazione con domiciliazione³³, secondo cui la conservazione sostitutiva dei documenti doganali

³¹ Vedi 36/E del 6 dicembre 2006.

³² Risoluzione 161/E del 9 luglio 2007, tra l'altro opinione coerente con altre espresse in precedenza.

³³ Trattasi di una procedura, preventivamente autorizzata dall'Amministrazione doganale, su istanza di qualsiasi soggetto che svolga abituali e ricorrenti operazioni di scambio con l'estero, che abbia idonea organizzazione e contabilità aziendali, che sia disposto a fornire idonea garanzia e che sia in possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi prescritti dalla Determinazione Direttoriale del 14 dicembre 2010. Tale procedura presenta i seguenti vantaggi rispetto alle procedure tradizionali:

- non essere obbligati a presentare le merci in dogana;



può essere effettuata in maniera digitale. Difatti, agli operatori che se ne avvalgono è stata attribuita la possibilità di utilizzare il fascicolo elettronico per la conservazione dei documenti a corredo della dichiarazione doganale³⁴. Il fascicolo elettronico, ai fini della ricerca/estrazione dagli archivi dell'operatore, deve essere identificabile tramite gli estremi di registrazione della dichiarazione, e si compone di:

- immagine elettronica del Documento Amministrativo Unico (DAU);
- i documenti a corredo della dichiarazione e, se del caso, la copia cui al punto 6, lettera b), formati³⁵ o prodotti³⁶ secondo le regole stabilite dal Codice dell'Amministrazione Digitale, dalla delibera CNIPA 11/04 e successive modificazioni e dall'art. 2215-bis, c.c.

La predetta circolare dell'Agenzia delle Dogane ricorda che, nelle more delle modifiche al Codice Doganale, la conservazione elettronica di documenti analogici non è estensibile ai documenti le cui caratteristiche fisiche (colore, grammatura della carta, ecc.) hanno specifica rilevanza giuridica (ad esempio, EUR1).

L'esclusione operata dal Decreto in relazione alla conservazione dei documenti in materia di imposta doganale, accise e imposte di consumo, potrebbe tuttavia non comportare l'impossibilità di conservare sostitutivamente i predetti documenti: in mancanza di norme *ad hoc* potrebbe soccorrere la normativa generale e, nello specifico, il comma 5 dell'articolo 23 del DPR 82/2005, successivo rispetto al Decreto, secondo cui:

“Le copie su supporto informatico di documenti, originali unici, formati in origine su supporto cartaceo o, comunque, non informatico sostituiscono, ad ogni effetto di legge, gli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, con dichiarazione allegata al documento informatico e asseverata secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71.”.

1.1.5 DIGITALIZZAZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI

I documenti analogici, come sopra definiti, possono essere trasformati in documenti digitali mediante l'acquisizione della relativa immagine. Nella generalità dei casi ciò avviene mediante la scansione del documento con l'ausilio di un apparato (scanner) e di un software specifico che effettui la conversione dell'immagine in bit.

-
- essere sottoposti a minori controlli prima dello svincolo della merce;
 - ridurre i tempi di attesa;
 - ridurre i costi di gestione;
 - facilitare gli scambi commerciali.

³⁴ Vedi Circolare 22/D del 26 novembre 2009 Agenzia delle Dogane.

³⁵ Documento originato in formato elettronico.

³⁶ Documento analogico trasformato in digitale attraverso il processo di memorizzazione della relativa immagine.



Nel recente passato si è posto il problema relativo alla modalità di acquisizione dell'immagine e, più in particolare, alla possibilità di sostituzione del procedimento di acquisizione con la "stampa" del documento in formato immagine³⁷.

Sull'argomento vi sono stati diversi interventi da parte dell'Agenzia, la quale, peraltro, da una posizione originariamente intransigente è pervenuta ad una interpretazione più coerente sia con il contesto normativo sia con l'esigenza pratica.

Inizialmente, l'Agenzia delle Entrate aveva negato la possibilità di "saltare" la fase di stampa del documento e, a una specifica richiesta se lo *spool* di stampa potesse essere considerato documento informatico, aveva risposto negativamente, motivando l'orientamento come segue:

"Ai fini fiscali il documento da cui trae origine lo *spool* non può che essere un documento analogico, ossia "... formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui" (così articolo 1, comma 1, lettera b), del citato D.M.). Il nostro ordinamento non ammette, infatti, altre tipologie di documenti rilevanti ai fini tributari, né è possibile immaginare, allo stato della legislazione, un documento che abbia natura analogica ma veste informatica. Se, dunque, il documento è formato utilizzando una grandezza fisica occorrerà acquisire l'immagine della suddetta grandezza fisica, carta, film o nastro magnetico che sia, così come prescritto dal ricordato articolo 4 del D.M.³⁸".

Tuttavia, l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, pur se pedissequamente coerente col dettato normativo, appariva eccessivamente penalizzante, in quanto obbligava i contribuenti a un inutile transito sul supporto cartaceo dell'immagine dei documenti. Tale considerazione è stata sostanzialmente recepita dall'Agenzia delle Entrate che, con la risoluzione 15 giugno 2009, n. 158/E, ha risolto positivamente la questione: da un lato, infatti, l'Agenzia ha confermato che un documento creato con strumenti informatici ma privo della sottoscrizione elettronica e del riferimento temporale sia da considerare, ai fini fiscali, un documento analogico, per la cui esistenza è necessaria la materializzazione; dall'altro lato, tuttavia, l'Agenzia ha ritenuto che, in assenza di specifica previsione, le modalità di acquisizione dell'immagine devono considerarsi non soggette a regole o vincoli, e che l'unica condizione richiesta sia la rispondenza fedele dell'immagine al documento rappresentato³⁹. La risoluzione chiude come segue:

"Proiettando i principi testé enunciati alla fattispecie rappresentata dall'istante, se ne ricava che, ferma restando la necessità della materializzazione su supporto fisico dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, formati tramite strumenti informatici, ma non aventi, fin dall'origine i

³⁷ Si pensi ai documenti informatici in pdf, tif, tiff, jpeg, ecc.

³⁸ Risoluzione 161/E del 9 luglio 2007.

³⁹ A tale conclusione l'Agenzia è pervenuta considerando che:

- l'articolo 4, comma 1, del Decreto prevede che il processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici sia preceduto dalla "memorizzazione" della relativa immagine con le modalità indicate nell'articolo 3, commi 1 e 2;
- l'articolo 3, comma 2, del Decreto, a sua volta, rimanda alla deliberazione A.I.P.A. n. 42 del 2001, sostituita dalla deliberazione C.N.I.P.A. 19 febbraio 2004, n. 11, il cui articolo 1, lettera f), definisce la "memorizzazione" come il "processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici, anche sottoscritti...";
- il successivo articolo 4, relativo alla conservazione dei documenti analogici, stabilisce che "il processo di conservazione sostitutiva di documenti analogici avviene mediante memorizzazione della relativa immagine direttamente sui supporti ottici, eventualmente, anche della relativa impronta, e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta così il corretto svolgimento del processo".



requisiti dei documenti informatici, per la loro conservazione si potrà procedere all'acquisizione della relativa immagine tramite il processo di generazione dello spool (o rappresentazione grafica) di stampa, a condizione che l'immagine così acquisita rispecchi in maniera, fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento”.

“Interpretando” la suddetta interpretazione, si può dedurre che resti ferma la necessità di materializzare i documenti nei casi in cui ciò sia richiesto dalla loro natura, ossia quando l’emissione del documento avvenga in un momento e con finalità diverse rispetto alla sua conservazione. Per esempio, qualora sia generata una fattura in formato pdf – il che è cosa ben diversa dall’emissione di una fattura elettronica –, la stessa deve essere comunque stampata⁴⁰ e custodita, quanto meno sino al momento della sua conservazione sostitutiva, che potrà avvenire anche mediante utilizzo del documento digitale (file pdf, tiff, jpeg, ecc.) a suo tempo emesso.

Viceversa, per i libri e le scritture generati in pdf per la successiva (e spesso immediata) conservazione, la fase di stampa può essere omessa.

1.1.6 IL DOCUMENTO INFORMATICO

Il **documento informatico** è “la rappresentazione informatica di atti, fatti, o dati giuridicamente rilevanti”.

I documenti informatici, formati tramite una grandezza fisica che assume valori binari e ottenuti attraverso un processo di elaborazione elettronica, di cui sia identificabile l’origine e sottoscritti con la firma digitale, devono avere le seguenti caratteristiche:

1. **devono essere statici e non modificabili**, ossia devono essere creati in modo tale per cui il contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione, nonché immutabile nel tempo; a tal fine il documento informatico non deve contenere macroistruzioni⁴¹ o codice eseguibile⁴², tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati;
2. **sono emessi**, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, **con l'apposizione del riferimento temporale⁴³ e della sottoscrizione elettronica⁴⁴**;

⁴⁰ La possibilità di omettere la stampa delle fatture se create con strumenti informatici ma aventi le caratteristiche di documenti analogici è stata risolta negativamente dalla Agenzia delle Entrate (già Ministero delle Finanze) con la Risoluzione 132 del 28 maggio 1997, in cui il Ministero, pur confermando la possibilità di trasmissione elettronica al cliente, ha ribadito la esigenza della materializzazione su carta.

⁴¹ Sono “macroistruzioni”, ad esempio, i comandi che permettono l’aggiornamento automatico della data, la quale, per espressa previsione normativa, deve invece restare immutata (circolare 36/E 2006).

⁴² Sono “codici eseguibili”, ad esempio, le istruzioni non sempre visibili all’utente, in grado di controllare, in modo non pilotato da chi apre il documento, l’aspetto e il contenuto dello stesso (circolare 36/E 2006).

⁴³ Informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso.

⁴⁴ Apposizione della firma elettronica qualificata, ossia di firma elettronica avanzata che sia basata su **un certificato**



3. devono poter essere resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, ai fini di verifiche, controlli o ispezioni, ovvero esibiti anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali;
4. **sono 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; inoltre, **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 le associazioni logiche di questi ultimi⁴⁵.

Il processo di conservazione sostitutiva si chiude con l'apposizione della marca temporale e della firma digitale (art. 3).

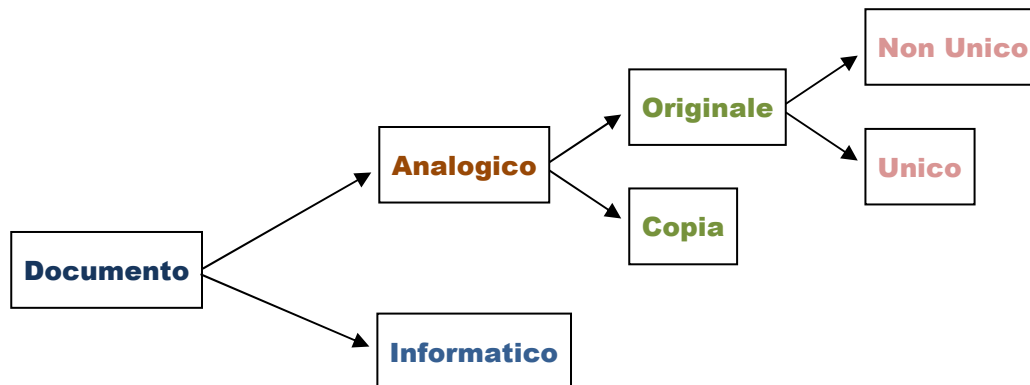
elettronico conforme ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciato da certificatore rispondente ai requisiti fissati dall'allegato II della medesima direttiva e **creata mediante un dispositivo per la creazione della firma** capace di proteggere la segretezza della chiave privata.

⁴⁵ Dove per "associazioni logiche" si intende la combinazione di due o più chiavi di ricerca. Per esempio, deve essere possibile ricercare le fatture emesse nei confronti di uno specifico cliente in un dato intervallo di date.



1.2 CONSERVAZIONE SOSTITITIVA DEI DOCUMENTI

Il processo di conservazione dei documenti rilevanti a fini tributari si differenzia in funzione della tipologia di documento da trattare (analogico, art. 4, o informatico, art. 3, del Decreto).



Il processo di conservazione di un documento informatico (art. 3, co. 2, del Decreto):

“ ... avviene mediante le modalità di memorizzazione previste al comma 1, lettera d) ⁴⁶, e secondo il procedimento indicato nell'art. 3 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001⁴⁷ e termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, in luogo del riferimento temporale, sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione di cui all'art. 5 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001. Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti. Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i

⁴⁶ Sono 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; inoltre, 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.

⁴⁷ Abrogata e sostituita dalla deliberazione CNIPA n.11 del 19 febbraio 2004, di contenuto sostanzialmente conforme, che recita:

“Il processo di conservazione sostitutiva di documenti informatici, anche sottoscritti, così come individuati nell'art. 1, lettera f), e, eventualmente, anche delle loro impronte, avviene mediante memorizzazione su supporti ottici e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta il corretto svolgimento del processo”.



restanti documenti. La riproduzione dei documenti informatici, su supporto idoneo, avviene secondo le modalità di cui all'art. 1, lettere o) e p) della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001.”.

Il tenore letterale della disposizione genera una ridondanza di formalità, oltre che alcuni adempimenti di difficile attuazione. Infatti, la memorizzazione **avviene** secondo il procedimento CNIPA (già AIPA) che prevede il trasferimento dell'immagine su un supporto ottico e l'applicazione del riferimento temporale e della firma digitale **e termina** con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale.

La sequenza letterale delle disposizioni sembra imporre due sottoscrizioni: la prima al termine del trasferimento dell'immagine sul supporto ottico e la seconda per la conclusione del processo di conservazione.

Questa “duplicità” di adempimenti potrebbe avere senso logico e giuridico nell'ipotesi in cui le due sottoscrizioni fossero di competenza di soggetti diversi, oppure nell'ipotesi in cui vi fosse un sensibile lasso temporale tra il momento in cui viene generato il documento informatico e quello in cui si procede alla sua conservazione: potrebbe essere il caso delle fatture elettroniche passive, in quanto il soggetto che le emette è diverso dal soggetto che effettua la conservazione sostitutiva, e la conservazione avviene comunque con cadenza almeno quindicinale.

Pertanto, nell'ipotesi di generazione dei libri contabili e IVA, generalmente il momento di emissione e quello di conservazione sono temporalmente vicini; non si comprende quindi la ragione di un doppio adempimento a carico dello stesso soggetto. In ogni caso, se scopo delle formalità è assicurare la staticità e la immutabilità dei documenti informatici entro un preciso termine temporale, ciò può realizzarsi apponendo sul documento digitale una sola firma - oltre che la marca - prima della scadenza del termine previsto dalla legge per la generazione del libro.

1.2.1 CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI

La conservazione del documento analogico (quindi residente su carta, microfilm, nastro magnetico, ecc.) si effettua mediante la “memorizzazione della relativa immagine”⁴⁸, con un procedimento che attribuisca al documento stesso le caratteristiche indicate al comma 1, lettere a), b) e c), dell'articolo 3⁴⁹ del Decreto, e al comma 2, i cui contenuti sono stati esaminati nel paragrafo precedente.

L'unica sostanziale differenza procedurale nella conservazione dei documenti analogici rispetto ai documenti informatici sta nella propedeuticità della “conversione” del documento analogico in documento informatico.

⁴⁸ Come previsto dall'articolo 4, comma 1, del Decreto, seguendo il disposto dell'articolo 3, comma 1.

⁴⁹ I documenti informatici rilevanti ai fini tributari:

- a. hanno la forma di documenti statici non modificabili;
- b. sono emessi, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica;
- c. sono esibiti secondo le modalità di cui all'art. 6;
- d. sono 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; inoltre, 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.



Tuttavia, la concreta applicazione della norma pone alcuni interrogativi ancora irrisolti dagli interventi normativi o interpretativi.

Ferme restando le osservazioni relative all'obbligo di apposizione della "doppia firma" già esposte al paragrafo precedente, appare discutibile la disposizione di cui al comma 1, lettera d) dell'articolo 3, laddove estende anche ai documenti analogici digitalizzati l'obbligo di consentire 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"*.

Il primo ostacolo è di ordine tecnico: il contenuto di un documento digitalizzato non è organizzato in maniera tale da consentire le funzioni di ricerca e di estrazione; si tratta di un'immagine "digitale", non di un insieme organizzato di dati facilmente accessibili a programmi informatici⁵⁰. Per poter quindi applicare letteralmente la norma, il soggetto che intenda conservare sostitutamente documenti analogici dovrebbe generare per ciascun documento, e in un file diverso rispetto al documento in questione, tutte le informazioni (metadati) necessarie per organizzare un database finalizzato alla ricerca, che possa "indirizzare" al documento che contiene i campi posti come chiave della ricerca. Questa esigenza implicherebbe a sua volta la necessità di includere la procedura di conservazione sostitutiva nell'ambito di un processo informatico gestionale, per cui la generazione dei metadati dovrebbe essere prodotta dal software applicativo mediante un'integrazione tra la gestione documentale e la procedura di contabilità IVA. Nondimeno le attività di ricerca e di estrazione non avverrebbero nel contesto dei dati "originali" ma sarebbero permesse solo grazie ad un'attività di "integrazione" o di "elaborazione" manuale o di un software applicativo.

Alla difficoltà di ordine tecnico segue immediatamente una riflessione di ordine logico: per quale ragione il legislatore dovrebbe imporre a chi opti per la conservazione sostitutiva un onere così rilevante rispetto alla tradizionale conservazione dei documenti in formato analogico?

E' auspicabile, quindi, che sull'argomento siano operati opportuni interventi interpretativi o normativi, tali da rimuovere i refusi normativi che ad oggi ostacolano il passaggio a una tecnica di conservazione che offre per sua natura numerosi vantaggi, prima ancora che al contribuente, alla Pubblica amministrazione e al sistema nel suo complesso.

⁵⁰ A voler essere precisi, esistono programmi, denominati Optical Character Recognition – OCR, che riescono ad interpretare il contenuto dei file informatici contenenti immagini. Ma la affidabilità del riconoscimento è funzione della nitidezza del documento e, soprattutto, della standardizzazione grafica del documento. Ossia, i documenti devono essere strutturati in base a modelli prestabiliti, per cui l'OCR, riconosciuto il formato del documento, sappia in quale posizione poter ricercare le informazioni. Per esempio, sulle fatture emesse con un modello prestabilito ciò potrebbe essere possibile (fatti sempre salvi gli errori connessi alla perdita di nitidezza nel processo di scansione) "riconoscere" i caratteri e i campi, fatture di acquisto e nell'altra documentazione contabile ciò appare oltremodo complesso.



Il processo di conservazione può essere così schematizzato:

1	2	3	4
Documento iniziale	Attività finalizzata alla generazione del documento informatico	Attività di indicizzazione	Conclusione del processo di conservazione
→	→	→	
Documento analogico	Scansione o attività equivalente	Predisposizione del database per consentire le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni ⁵¹	Conservazione con le modalità previste dal Decreto
Documento informatico (articolo 3, comma 1 Decreto)			

1.2.2 CONCLUSIONE DEL PROCEDIMENTO DI CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

La conservazione sostitutiva di un documento analogico, la cui immagine sia stata comunque acquisita in conformità alla legge e alle interpretazioni sopra indicate, ovvero **un documento informatico, che non sia originale unico**, avviene (e termina) con la “sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica⁵² contenente l'impronta o le impronte⁵³ dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione di cui all'art. 5 della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004. Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti⁵⁴”.

La norma sembra quindi attribuire una facoltà di scelta: o apporre la sottoscrizione elettronica e la marca temporale all'insieme dei documenti⁵⁵ oppure generare un'impronta o più impronte dei

⁵¹ Vedi le osservazioni esposte della trattazione del paragrafo precedente a proposito delle funzioni di ricerca e di estrazione dei documenti analogici digitalizzati.

⁵² L'evidenza informatica è definita come sequenza di simboli binari (bit) che può essere elaborata da una procedura informatica.

⁵³ L'impronta è definita come sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione al documento informatico di un'opportuna funzione matematica in modo tale che risulti di fatto impossibile, a partire dall'impronta, determinare una sequenza di simboli binari (bit) che la generi, ed altresì risulti di fatto impossibile determinare una coppia di sequenze di simboli binari per le quali la funzione generi impronte uguali.

⁵⁴ Comma 2, articolo 3, del Decreto

⁵⁵ Il che dovrebbe voler dire apporre firma e marca su ciascun documento informatico.



documenti informatici e sottoporre quell'impronta o quelle impronte a sottoscrizione elettronica e marca temporale.

Quali le ragioni di questa duplice possibilità? Una possibile spiegazione potrebbe essere connessa alla quantità dei documenti da conservare sostitutivamente, al crescere dei quali risulterebbe più agevole sottoporre alle formalità di firma e marca pochi file piuttosto che tutti i singoli documenti informatici. E' il caso degli studi professionali che intendano adottare la procedura di conservazione sostitutiva per i libri e le scritture dei propri clienti.

Indipendentemente dall'opzione scelta, deve essere rispettato⁵⁶ l'obbligo di trasmissione dell'impronta all'Agenzia delle Entrate, previsto dall'articolo 5 del Decreto. Il che vuol dire che, sempre nell'ipotesi in cui sussista l'obbligo di trasmissione dell'impronta, l'opzione si riduce di fatto alla seconda delle due procedure sopra indicate.

In relazione al processo di conservazione elettronica delle fatture, si rileva che l'articolo 39 del DPR 633/1972⁵⁷ utilizza il termine "archiviazione" e non quello di "conservazione". L'Agenzia delle Entrate⁵⁸, dopo aver puntualizzato le differenze concettuali tra la memorizzazione, l'archiviazione e la conservazione⁵⁹, ha affermato che si tratta di una imprecisione lessicale e che, comunque, il termine "archiviazione" debba essere inteso nel senso di "conservazione".

Le fatture emesse e ricevute in formato elettronico devono essere conservate nella stessa forma. In relazione a tali obblighi, occorre distinguere la posizione dell'emittente da quella del ricevente: infatti, il primo ha sempre e comunque l'obbligo di conservazione elettronica, mentre il secondo assume l'obbligo di conservazione elettronica solo nell'ipotesi in cui abbia fornito all'emittente il proprio consenso al ricevimento della fattura in formato elettronico. In tale ultima ipotesi, l'obbligo di conservazione sostitutiva si estende a tutte le fatture di acquisto, anche se in formato analogico, in ossequio alla prescrizione dell'esigenza di omogeneità prevista dalla norma tributaria, secondo cui *"il processo di conservazione ... 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"*⁶⁰.

⁵⁶ Ove sussistente, vedi le considerazioni esposte nel paragrafo successivo.

⁵⁷ Le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma. Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Il luogo di archiviazione delle stesse 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.

⁵⁸ Circolare 45/E del 19 ottobre 2005.

⁵⁹ La **memorizzazione** è il "processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici, ..." (articolo 1, comma 1, lettera f) della *delibera CNIPA*); l'**archiviazione** elettronica è il "processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, anche sottoscritti, (...), univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione" (articolo 1, comma 1, lettera g) della *delibera CNIPA*); l'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale e antecedente alla procedura di conservazione. Dà luogo ad una procedura libera non tipizzata, ossia non soggetta a particolari modalità operative; la **conservazione** di documenti informatici è il processo che presuppone la memorizzazione, su supporti ottici o altri idonei supporti, dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte e che termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica (ossia una sequenza di *bit* oggetto di elaborazione informatica) contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi (articolo 3, comma 2, del *D.M.*).

⁶⁰ Comma 2, articolo 4, del Decreto



In mancanza del consenso del ricevente, la fattura elettronica deve essere materializzata e trattata come un qualsiasi documento analogico, con la conseguenza che essa potrà essere oggetto di conservazione sostitutiva, con le modalità e nei termini sopra indicati.

Il rimedio per il contribuente che intenda “conservare digitalmente” solo le fatture elettroniche (emesse o ricevute) consiste nella istituzione di appositi registri sezionali dedicati ad accogliere solo le fatture elettroniche, con una distinta serie numerica e senza soluzione di continuità per ciascun periodo di imposta; il distinto registro sezionale, secondo l’Agenzia delle Entrate⁶¹, realizza la “tipologia” omogenea richiamata dalla norma in quanto una fattura inviata per posta elettronica in formato immagine (pdf, tiff, jpeg, ecc.) non è una fattura elettronica, ma una fattura analogica, con quello che ne deriva in materia di obblighi.

L’Agenzia dell’Entrate, con la Risoluzione 18 ottobre 2007, n. 298/E, ha espresso l’avviso secondo cui le dichiarazioni fiscali siano da assoggettare a conservazione sostitutiva nei termini previsti dal comma 2 dell’articolo 3 del Decreto.

La conservazione delle dichiarazioni dei redditi e, più in generale, degli atti e dei documenti di cui l’Amministrazione Finanziaria sia già in possesso, in quanto destinataria delle trasmissioni telematiche effettuate dal contribuente o da un suo intermediario incaricato, risponde certamente all’esigenza della corretta tenuta della documentazione fiscale. Tuttavia, la trasformazione di un’esigenza organizzativa in un obbligo non appare coerente con l’articolo 6, comma 4, dello Statuto del Contribuente⁶².

Appare quindi discutibile l’esistenza di un obbligo in tal senso, a maggior ragione quando la questione è sollevata dalla Amministrazione Finanziaria, destinataria tramite il canale telematico (ENTRATEL) e depositaria dei flussi contenenti le dichiarazioni, sottoposti alla firma digitale dell’intermediario con un sistema a doppia chiave (pubblica e privata).

In ogni caso, si potrebbe ritenere che l’eventuale inosservanza dell’obbligo (ammesso che di obbligo si tratti) non sia passibile di sanzione, e ciò a norma dell’articolo 10, comma 3, dello Statuto dei Diritti del Contribuente⁶³. Anche a voler considerare il disposto del comma 5-bis dell’articolo 6 del decreto legislativo 472/1997⁶⁴ – in cui il Governo ha limitato la esimente alle ipotesi in cui le violazioni formali “*arrecano pregiudizio alle azioni di controllo*”⁶⁵, andando un po’ oltre i limiti della delega ricevuta, non si ritiene che la omessa conservazione della copia delle dichiarazioni trasmesse possa arrecare pregiudizio all’attività di controllo da parte della Amministrazione Finanziaria, detentrica dei dati di

⁶¹ Circolare 36/E del 6 dicembre 2006.

⁶² “Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell’articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d’ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”.

⁶³ **Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.**

⁶⁴ Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo.

⁶⁵ “1. Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge.

2. Entro il termine di cui al comma 1 il Governo provvede ad abrogare le norme regolamentari incompatibili con la presente legge.”.



cui chiede ulteriore copia.

Tuttavia, è opportuno che il contribuente o l'intermediario delegato conservino quanto meno la ricevuta di presentazione telematica e i relativi flussi informatici, se non altro ai fini probatori.

La previsione secondo cui la memorizzazione dei documenti analogici può essere limitata ad una o più tipologie di documenti non è contemplata per i documenti informatici dall'articolo 3 del decreto. Sulla base di un'interpretazione logico-sistematica, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto⁶⁶ che la stessa debba estendersi ai documenti informatici, la cui conservazione è disciplinata dall'articolo 3.

Il processo di conservazione digitale di un **documento originale unico**, che generalmente è un documento analogico, si conclude "... con l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine⁶⁷."

"La distruzione di documenti analogici, di cui è obbligatoria la conservazione, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di conservazione digitale."

Sebbene la norma in esame non faccia alcun riferimento alla distinzione tra originale unico e non unico contenuta nell'articolo 1, lettera c) del Decreto, non si può non concordare col pensiero dell'Agenzia delle Entrate⁶⁸ secondo cui *"la disposizione deve, tuttavia, coordinarsi con le previsioni contenute nella delibera CNIPA, cui lo stesso decreto rinvia per definire la procedura di conservazione, e deve essere interpretata alla luce delle esigenze di semplificazione poste a fondamento di tutta la disciplina in esame. In particolare, ai sensi della delibera, l'intervento del pubblico ufficiale è limitato alla sola conservazione dei documenti analogici originali unici, per i quali le caratteristiche di non ricostruibilità del documento impongono razionalmente maggiori cautele in fase di conservazione"*.

Infine, non è superfluo rilevare che l'opzione per il metodo di conservazione sostitutiva mediante l'assoggettamento alla firma digitale e alla marca temporale dell'evidenza informatica che contiene l'impronta dei documenti informatici, piuttosto che ai singoli documenti, pur essendo conforme al Decreto, non appare conforme al disposto dell'articolo 2215-bis del codice civile, che non contempla la possibilità "semplificata" di firmare e marcare l'impronta in luogo dei singoli documenti informatici. In relazione alle finalità perseguite dall'articolo 2215-bis (garantire la staticità e l'immodificabilità), al fine di conferire al documento informatico la opponibilità ai terzi, sarebbe il caso che il codice civile accogliesse la possibilità di assoggettare alla formalità di firma e marca l'impronta invece del documento integrale; ciò sarebbe opportuno sia per eliminare un ingiustificato disallineamento tra la norma civilistica e quella fiscale sia per semplificare i procedimenti di conservazione "massiva"⁶⁹.

⁶⁶ Circolare 36/E del 6 dicembre 2006.

⁶⁷ Comma 3, articolo 4, del Decreto

⁶⁸ Circolare 36/E del 6 dicembre 2006.

⁶⁹ Pur consentendo il Decreto la possibilità di apporre la firma digitale e la marca temporale sull'archivio informatico, piuttosto che sui singoli documenti, riteniamo che sia poco opportuno avvalersi di procedimenti di conservazione sostitutiva eccessivamente "massivi", e ciò per non "legare" tra loro documenti soggettivamente eterogenei. Si pensi alla ipotesi in cui uno studio professionale, effettuata la conservazione sostitutiva dei libri e registri di tutti i clienti assoggettando a firma digitale e a marca temporale la evidenza informatica contenente l'impronta di tutti i singoli file, fosse costretto a consegnare al cliente, magari per la cessazione del rapporto, solo i suoi "documenti".



1.2.3 RIPRODUZIONE E DUPLICAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

I documenti conservati con le modalità e nei termini previsti dal Decreto, possono essere “riprodotti”, su supporto idoneo, secondo le modalità di cui all'art. 1, lettere n) e o), della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004, ossia mediante:

- **riversamento diretto:** processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione a un altro, non alterando la loro rappresentazione informatica. Per tale processo non sono previste particolari modalità, in quanto i documenti informatici riversati non subiscono alcuna modifica nel corso o per effetto del riversamento;
- **riversamento sostitutivo:** processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, modificando la loro rappresentazione informatica. Il processo di riversamento sostitutivo di documenti informatici conservati avviene mediante memorizzazione su altro supporto ottico e termina con l'apposizione sull'insieme dei documenti, o su un'evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione, che attesti il corretto svolgimento del processo. Qualora il processo riguardi documenti informatici sottoscritti, così come individuati nell'art. 1, lettera f), è inoltre richiesta l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità di quanto riversato al documento d'origine. Qualora il processo riguardi documenti originali unici, è richiesta l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità rispetto al documento d'origine.

1.2.4 INTERVENTO DEL PUBBLICO UFFICIALE NEL PROCESSO DI CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

Nelle ipotesi di riversamento sostitutivo o di conservazione sostitutiva di documenti originali unici, è necessario l'intervento del Pubblico Ufficiale, la cui figura è da individuarsi:

- **per le pubbliche amministrazioni**, nel dirigente dell'ufficio responsabile della conservazione dei documenti o in altri soggetti formalmente designati dallo stesso responsabile, fatta eccezione per quanto previsto dall'art. 3, comma 2, e dall'art. 4, commi 2 e 4, casi nei quali si richiede l'intervento di un soggetto diverso della stessa amministrazione⁷⁰;
- **negli altri casi**, nel pubblico ufficiale dal quale è stato emesso o presso il quale è depositato l'originale, o al quale deve essere prodotto il documento, nonché nel notaio, nel cancelliere, nel segretario comunale, o in altro funzionario incaricato dal sindaco⁷¹.

⁷⁰ Delibera 19 febbraio 2004.

⁷¹ Articolo 18, comma 2, DPR 445/2000.



Quando la conservazione avviene con l'intervento di un pubblico ufficiale non vi è obbligo di apposizione della marca temporale, ma è sufficiente apporre il riferimento temporale⁷². Tale circostanza si desume dal comma 3 dell'articolo 4 del Decreto (che richiama il comma 1 dell'articolo 3 e non anche il comma 2), con la conseguenza del venire meno dell'obbligo di creazione dell'impronta dei file⁷³.

1.3 TRASMISSIONE DELL'IMPRONTA

1.3.1 CONTESTO NORMATIVO E PROCEDURA

Il Decreto⁷⁴ definisce:

- **l'impronta:** *sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di hash;*
- **la funzione di hash:** *funzione matematica che genera, a partire da una generica sequenza di simboli binari, un'impronta in modo tale che risulti di fatto impossibile, a partire da questa, determinare una sequenza di simboli binari (bit) che la generi, ed altresì risulti di fatto impossibile determinare una coppia di sequenze di simboli binari per le quali la funzione generi impronte uguali.*

Il meccanismo logico di generazione dell'impronta è semplice: considerato che ogni file è composto da una sequenza di bites⁷⁵, la funzione di hash, applicata al file, genera una sequenza di bites di lunghezza predefinita.

⁷² La norma definisce il riferimento temporale "l'informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso". (art.1 primo comma lettera p) del DM del 23 gennaio 2004). Ciò significa che il responsabile della conservazione deve garantire che la data e l'ora siano apposte in maniera precisa e corretta, per esempio, facendo ricorso alla sincronizzazione del sistema con cui si opera con appositi sistemi di apposizione del riferimento temporale, tramite l'utilizzo di speciali software che via internet permettono di sincronizzare ogni pochi secondi l'orologio del sistema con NTP server web (Network Time Protocol www.ntp.org), in grado di certificare la data e l'ora con assoluta precisione.

⁷³ Ed anche la insussistenza dell'obbligo di trasmissione della impronta a norma dell'articolo 5 del Decreto (*vedi infra*).

⁷⁴ Articolo 1 - Definizioni

⁷⁵ Che come già accennato nell'Introduzione, un byte (o carattere) è composto da 8 bit (abbreviazione di binary digit, cifra binaria), che possono assumere valori di 0 ed 1. La combinazione dei valori 0 ed 1 genera, in otto bites, 256 possibili valori, ossia 2^8 .



La lunghezza dell'impronta è fissa. Tuttavia esistono diverse tipologie di hash⁷⁶, variabili essenzialmente in relazione al numero dei bites che la compongono. Quanto maggiori sono i caratteri di cui è composta l'impronta, tanto maggiore è la sua sicurezza, ossia la probabilità che la funzione, applicata a due files differenti, possa generare la medesima impronta.

Come l'impronta digitale (nel senso: delle dita) è riferibile in maniera univoca al soggetto a cui appartiene, l'impronta informatica è riferibile in maniera univoca al documento informatico da cui è generata. Dall'impronta informatica non è possibile risalire al contenuto del documento informatico che l'ha generata, ma avendo a disposizione il documento informatico e un'impronta, è possibile, in maniera univoca, verificare se l'impronta sia stata generata da quello specifico documento informatico.

Se al file (o, più correttamente, all'evidenza informatica) che contiene l'impronta è applicata la marca temporale, il documento acquista anche la certezza opponibile ai terzi della data in cui è stato generato.

L'articolo 5 del Decreto, *"Comunicazione alle Agenzie fiscali dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari"*, prevede che: *"Entro il quarto 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."*

Con provvedimento le Agenzie fiscali indicano gli ulteriori dati ed elementi identificativi da comunicare unitamente a quelli del precedente comma".

La terminologia utilizzata dal legislatore non è nuova. Essa rispecchia pedissequamente una specifica norma⁷⁷ contenuta nel provvedimento *"Regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici"*, che prevedeva la possibilità di estendere **temporalmente** la validità della chiave di sottoscrizione con l'associazione di una marca temporale.

Poiché alla data di emanazione del Decreto le marche temporali avevano generalmente durata quinquennale⁷⁸, il legislatore si era correttamente posto il problema di come offrire al contribuente la possibilità di estendere la validità (fiscale) dei documenti anche oltre la data di scadenza della marca temporale; la procedura con cui realizzare tale possibilità è appunto la trasmissione dell'impronta all'Amministrazione Finanziaria.

Il provvedimento, annunciato nel 2004, è stato più volte dichiarato di prossima emanazione.

La circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E, al punto 10, annunciava che *"con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in corso di emanazione, saranno approvate le specifiche tecniche necessarie per la trasmissione telematica della comunicazione di cui al citato articolo 5. In particolare,*

⁷⁶ Le più diffuse vanno dalla SHA-1, lunga 160 bites (pari a 20 caratteri) alla SHA-512, lunga 512 bites (lunga 64 caratteri)

⁷⁷ DPCM 13 gennaio 2004, Art. 52, *Estensione della validità del documento informatico: "1. La validità di un documento informatico, i cui effetti si protraggano nel tempo oltre il limite della validità della chiave di sottoscrizione, può essere estesa mediante l'associazione di una marca temporale"*.

⁷⁸ DPCM 13 gennaio 2004, art.50, *Registrazione delle marche generate: "Tutte le marche temporali emesse sono conservate ... per un periodo non inferiore a cinque anni"*.



saranno indicati gli ulteriori dati ed elementi identificativi unitamente all'impronta dell'archivio informatico, alla relativa sottoscrizione elettronica e alla marca temporale".

Il 25 ottobre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha emanato il provvedimento (n. 143663) a cui fa riferimento la norma. Il punto 3.1 del citato provvedimento attuativo recita:

"La comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'impronta dell'archivio informatico dei documenti rilevanti ai fini tributari oggetto della conservazione estende la validità dei documenti medesimi fino a che permane a fini tributari l'obbligo di conservazione dei documenti stessi".

La chiara espressione del legislatore⁷⁹, assolutamente coerente con la norma attuata, indica che la funzione assegnata alla trasmissione dell'impronta sia quella di supplire alla limitazione temporale di validità delle marche (originariamente e generalmente 5 anni); in altre parole, la funzione della trasmissione dell'impronta è quella di rendere "immortale", nei confronti della Amministrazione Finanziaria, un documento che avrebbe durata limitata e coincidente col periodo di validità della marca temporale.

Nel comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 27 ottobre 2010, tra l'altro, si legge che *"per gli anni d'imposta precedenti al 2010, i contribuenti che hanno proceduto a conservare i documenti rilevanti ai fini tributari con modalità digitale dovranno trasmettere le comunicazioni sempre entro gennaio 2012, ossia entro lo stesso termine d'invio previsto per comunicare l'impronta dell'archivio informatico relativo al 2010. Si ricorda che la comunicazione all'Agenzia delle Entrate estende la validità dei documenti fino a che permane l'obbligo di conservarli ai fini tributari."*

Il contribuente è quindi chiamato a un obbligo di trasmissione "massivo" relativo al periodo transitorio in cui la norma attuativa non era stata emanata. Entrata a regime la procedura, l'obbligo di trasmissione sarà annuale.

L'impronta va trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, tramite il canale ENTRATEL, 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'IVA; dunque il termine varia in funzione del periodo di imposta, come definito dall'articolo 76 del DPR 917/1986⁸⁰.

La circolare 36/E, al punto 10, afferma che *"per quanto riguarda la cadenza periodica con cui occorre trasmettere le impronte, le sottoscrizioni e le marche, non necessariamente occorre far riferimento alle date stabilite dall'articolo 3, comma 2, del decreto per il processo di conservazione. L'impronta dell'archivio informatico, la sottoscrizione e la marca temporale, infatti, possono essere trasmessi anche una volta l'anno entro il termine sopra individuato, a condizione che la marca temporale non sia già scaduta."*

⁷⁹ *Latu sensu*, intendendo sia quello istituzionale che quello delegato.

⁸⁰ "1. L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84.

2. Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare".



1.3.2 CRITICITÀ CONNESSE ALL'OBBLIGO DI TRASMISSIONE DELL'IMPRONTA: ONERE O OBBLIGO?

Qual è la natura dell'adempimento dell'obbligo di trasmissione dell'impronta e la sua ragione d'essere nel travagliato contesto normativo che ha disciplinato modalità e termini ai fini della conservazione sostitutiva? Cosa vuol dire "estendere la validità" a cui fa riferimento l'articolo 5 del Decreto? Si tratta di un obbligo vero e proprio⁸¹ o piuttosto di un onere⁸²? Tali domande sono divenute attuali a seguito dell'emanazione del provvedimento che ha previsto le regole tecniche per la trasmissione dell'impronta, anche perché dalle risposte alle stesse derivano specifiche conseguenze nei casi di omissione o di irregolarità della trasmissione dell'impronta.

E' doveroso premettere che sull'argomento non esiste alcuna pronuncia dell'Amministrazione Finanziaria; anzi, tutta la prassi esistente sembra fondata sul postulato secondo cui la trasmissione dell'impronta costituisca un obbligo incondizionato, per cui, *rebus sic stantibus*, è prudente attenersi alle modalità e ai termini fissati dal legislatore. Peraltro, occorre esaminare l'argomento in profondità per analizzare le ragioni a monte dell'obbligo e verificare se esistano i presupposti e le condizioni per cui tale obbligo permanga.

La *ratio legis* va ricercata innanzitutto nel tenore letterale della norma, cercando di attribuirle un senso logico-giuridico coerente non solo col sistema normativo nel quale è inserita, ma anche con le norme applicabili ai metodi tradizionali di conservazione dei libri e dei documenti.

Sotto il profilo strutturale, si rileva in primo luogo che la norma è inserita al di fuori dell'articolo 3, che fissa gli obblighi a carico dei contribuenti che intendano avvalersi della conservazione sostitutiva. Più in particolare, il Decreto, all'articolo 3, comma 2, definisce le condizioni da rispettare affinché il "processo di conservazione dei documenti informatici" sia da ritenersi correttamente effettuato e concluso:

*"Il processo di conservazione dei documenti informatici **termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale**, in luogo del riferimento temporale, sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione..."*.

Da ciò appare che l'adempimento in esame abbia finalità diverse da quelle previste dal legislatore per la correttezza della procedura di generazione del documento.

Sotto il profilo ermeneutico, è possibile ipotizzare che lo scopo del legislatore in relazione all'adempimento in questione sia quello di "estendere la validità dei documenti informatici". Ciò trova conferma nel provvedimento attuativo⁸³.

Nel contesto sopra delineato, appare chiaro come l'adempimento in esame non possa essere considerato un "obbligo", almeno nel senso appena illustrato; altrimenti, la norma sarebbe in contrasto con l'articolo 3 dello Statuto dei Diritti del contribuente⁸⁴. Non sembra si possa pervenire a

⁸¹ Ossia di un dovere incondizionato di adempimento.

⁸² Ossia di un dovere che è strumentale alla maturazione di un diritto o al perseguimento di uno specifico fine previsto dalla legge.

⁸³ Vedi paragrafo precedente, punto 3.1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2010.

⁸⁴ Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, (l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica) le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.



diversa conclusione allorché si consideri l'obbligo di trasmettere entro la prima e prossima scadenza anche le impronte relative agli archivi informatici di periodi di imposta precedenti al 2010.

Concludendo quindi che l'adempimento in questione vada propriamente considerato un "onere", a cui il contribuente deve sottoporsi per "estendere la validità dei documenti informatici", e che per "estensione della validità" non possa attribuirsi altro significato se non quello della validità temporale, la questione posta ha la sua quadratura e la sua soluzione.

A rendere la situazione meno complessa ha contribuito l'emanazione del DPCM 30 marzo 2009, "Registrazione delle marche generate", laddove, all'articolo 49, dispone che "Tutte le marche temporali emesse da un sistema di validazione sono conservate in un apposito archivio digitale non modificabile per un periodo non inferiore a venti anni ovvero, su richiesta dell'interessato, per un periodo maggiore, alle condizioni previste dal certificatore".

A una specifica domanda posta alla DigitPa, con cui è stato chiesto se la nuova normativa fosse applicabile anche alle marche acquistate precedentemente, estendendo la validità di quei certificati fino a vent'anni, la DigitPa ha risposto che "stante l'abrogazione del DPCM 13 gennaio 2004 avvenuta ad opera del DPCM 30 marzo 2009, l'obbligo di conservazione delle marche temporali emesse dai certificatori è passato da cinque a venti anni. Tale periodo di conservazione si applica alle marche temporali emesse a partire dal 4 dicembre 2004, e cioè in data non anteriore a cinque anni (vecchio termine di conservazione delle marche, ndr) dall'entrata in vigore (3 dicembre 2009, ndr) del richiamato DPCM 30 marzo 2009⁸⁵".

Sulla scorta di quanto precede, si potrebbe allora ritenere che la trasmissione dell'impronta sia "superata" dalla modifica normativa che ha esteso a vent'anni il periodo di validità delle marche temporali⁸⁶? Sembrerebbe di sì, ma la cautela è d'obbligo, considerate le conseguenze che potrebbero derivare da una diversa opinione dell'Agenzia delle Entrate.

Per esempio, la circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E, al punto 10, recita "Come disposto all'articolo 5, comma 1, del decreto, detta comunicazione risponde alla finalità di estendere la validità dei documenti informatici conservati; in particolare, attraverso la comunicazione si attribuisce specifica rilevanza fiscale ai documenti conservati secondo le regole del decreto.

La trasmissione dell'impronta, della sottoscrizione e della marca temporale dei documenti sottoposti al processo di conservazione, infatti, costituisce garanzia nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di avvenuto rispetto delle prescrizioni previste per la conservazione dei documenti ai sensi del decreto, anche ai fini del controllo da parte degli uffici."

Queste ultime affermazioni lasciano perplessi. Cosa vuol dire "specifico rilevanza fiscale"? E poi, quale norma ha prescritto un controllo preventivo del "rispetto delle prescrizioni previste per la conservazione dei documenti"? E' come se l'Amministrazione Finanziaria intendesse, al di là delle chiare intenzioni manifestate dal legislatore, esercitare un controllo più incisivo nei confronti dei contribuenti che si avvalgono della conservazione sostitutiva, anche se, a ben vedere, questa "preoccupazione" non abbia alcun fondamento logico o normativo.

⁸⁵ Infocert, interpellata sull'argomento, ha confermato di essersi uniformata a quanto imposto da DigitPA, provvedendo a conservare le marche emesse fino ad un periodo minimo di 20 anni. Questo significa che i possessori di documenti marcati prima del 3 dicembre 2009, senza operare alcuna ulteriore attività, hanno ottenuto il prolungamento automatico della validità.

⁸⁶ Ovviamente a patto che vent'anni siano un periodo sufficiente, e non sempre ciò si è verificato, in particolar modo nei casi in cui sia stato instaurato un contenzioso tributario che ha dilatato anche oltre i vent'anni la esigenza di mantenere la validità dei documenti fiscali.



D'altro canto, l'orientamento che sembra trasparire dalle interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate rappresenta ben più che un'opinione, per cui, se il contribuente non rispettasse le regole prescritte, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe riservarsi la facoltà di disconoscere il contenuto e il valore giuridico dei suoi atti, come chiaramente indicato al punto 7.3 della citata circolare 36/E⁸⁷.

La chiave per la soluzione del problema è rappresentata dalla definizione di un corretto perimetro interpretativo alla proposizione secondo cui i connotati delle irregolarità devono essere ***“tali da rendere i documenti inattendibili nel loro complesso”***⁸⁸.

Vi sono poi altri aspetti che meritano una riflessione. La medesima circolare 36/E, al punto 10, afferma che *“per quanto riguarda la cadenza periodica con cui occorre trasmettere le impronte, le sottoscrizioni e le marche, non necessariamente occorre far riferimento alle date stabilite dall'articolo 3, comma 2, del decreto per il processo di conservazione. L'impronta dell'archivio informatico, la sottoscrizione e la marca temporale, infatti, possono essere trasmessi anche una volta l'anno entro il termine sopra individuato, a condizione che la marca temporale non sia già scaduta.”*. Tale affermazione, nonostante appaia assolutamente in linea con l'obiettivo del legislatore con riguardo all'introduzione dell'adempimento della trasmissione dell'impronta, non scioglie tutti i dubbi connessi all'interpretazione della norma: non si comprende infatti la ragione della sopravvivenza (o, meglio, della esistenza) di un termine fisso per la trasmissione delle impronte, dal momento che il termine, variabile caso per caso, è funzionale all'esigenza di evitare la scadenza delle marche temporali già applicate, scadenza che potrebbe anche avere termini assolutamente diversi da quello previsto dall'articolo 5.

Certo, sarebbe auspicabile che, in relazione alla validità della marca temporale, il legislatore emanasse una norma simile a quella con cui ha recentemente risolto il problema della validità della sottoscrizione digitale posta nel periodo di vigenza del certificato dell'ente emittente, ma verificata in un'epoca successiva, quando il certificato sia scaduto; la soluzione è fornita dall'articolo 51 del DPCM 30 marzo 2009, “Valore della firma digitale nel tempo”, il quale ha disposto che *“la firma digitale, ancorché sia scaduto, revocato o sospeso il relativo certificato qualificato del sottoscrittore, è valida se alla stessa è associabile un riferimento temporale opponibile ai terzi che colloca la generazione di detta firma digitale in un momento precedente alla sospensione, scadenza o revoca del suddetto certificato”*⁸⁹.

⁸⁷ *“... 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.”*

⁸⁸ Sotto questo profilo, la giurisprudenza dovrà prestare particolare attenzione sia alla possibile labilità dei confini tra correttezza ed errore procedurale sia all'esigenza secondo cui eventuali obblighi in materia di conservazione sostitutiva debbano trovare la necessaria coerenza rispetto agli obblighi e alle garanzie offerte dal tradizionale sistema di tenuta e conservazione documentale cartacea, nel quale non esiste, ad esempio, alcun responsabile della conservazione e alcuna certezza che i libri siano stati stampati una sola volta e nei termini prescritti dalla legge.

⁸⁹ Sarebbe come pretendere ulteriori formalità di autentica di un atto notarile nel momento in cui il notaio rogante avesse cessato la sua attività.



1.4 ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

I libri e le scritture soggetti a imposta di bollo sono:

- a. il libro giornale e il libro inventari,
- b. i libri previsti da norme speciali, che seguono le specifiche disposizioni in esse previste,
- c. le scritture ausiliarie previste dall'art. 14 comma 1 lettera c) del DPR n. 600/73,
- d. le scritture ausiliarie di magazzino previste dall'art. 14 comma 1 lett. d del DPR n. 600/73;
- e. i libri sociali⁹⁰:
 - e1. per le SPA
 - Libro dei soci (se la tenuta è comunque prevista, anche se non obbligatoria per legge)
 - Libro delle obbligazioni
 - Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee
 - Libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione
 - Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di
 - sorveglianza o del comitato per il controllo della gestione
 - Libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo (se questo esiste)
 - Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti (se sono state emesse obbligazioni)
 - Libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'articolo 2447 sexies c.c.
 - e2. per le SRL
 - Libro dei soci (se la tenuta è comunque prevista, anche se non obbligatoria per legge)
 - Libro delle decisioni dei soci
 - Libro delle decisioni degli amministratori
 - Libro delle decisioni del collegio sindacale o del revisore nominati ai sensi dell'art. 2477 c.c.

L'articolo 7 del Decreto fissa i criteri e le modalità di applicazione del tributo.

⁹⁰ La inclusione dei libri sociali nel novero dei libri previsti dalle norme tributarie è espressamente contemplato nell'articolo 12 del DPR 600/1973, che recita: "I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrono i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi articoli 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai numeri 1 e seguenti dell'art. 2421 del codice civile". Ciò è confermato anche nella circolare 36/E del 6 dicembre 2006.



Il pagamento dell'imposta di bollo dovuta sui libri e le scritture contabili di cui si intende effettuare la conservazione sostitutiva avviene mediante il modello F23, utilizzando il codice tributo 458T, in due soluzioni, rispettivamente in acconto e a saldo.

“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, 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”.

La procedura prevista dal legislatore si compone quindi di due fasi.

La prima, preventiva, da attivare entro il mese di gennaio dell'anno successivo a quello in cui termina il periodo d'imposta per cui s'intende procedere alla conservazione sostitutiva, e **la seconda**, consuntiva, da porre in essere entro il 31 gennaio dell'anno successivo.

L'obbligo in questione sostituisce l'apposizione delle marche da bollo sulle pagine dei libri e delle scritture tradizionalmente tenute in forma cartacea; quindi ogni violazione o errore eventualmente commessi nell'ambito di tale procedura non sono suscettibili di incidere sulla regolarità della conservazione sostitutiva, traducendosi in una violazione rilevante ai soli fini dell'imposta di bollo.

L'Agenzia delle Entrate⁹¹ ha confermato la tassatività della richiamata procedura: *“la comunicazione in argomento deve essere effettuata in via preventiva anteriormente al primo avvio della procedura di conservazione”*. Sarebbe quindi che il contribuente debba sapere in anticipo rispetto al termine previsto dalla legge per la stampa dei libri o, in alternativa, per la effettuazione della conservazione sostitutiva, se opterà per la seconda delle due procedure. Anche sotto questo profilo, è auspicabile che la disposizione introdotta dall'articolo 7 del Decreto sia interpretata con la necessaria elasticità da parte dell'Amministrazione Finanziaria⁹².

L'imposta, attualmente fissata nella misura di € 14,62⁹³, è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse.

Il primo problema ha riguardato l'interpretazione del termine “registrazione”; l'interpretazione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate⁹⁴, affermando che *“per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Dunque, se si guarda al libro degli inventari per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite - nonché la registrazione della nota integrativa - mentre per il libro giornale il concetto di registrazione*

⁹¹ Risoluzione 161/E del 9 luglio 2007.

⁹² *Quid juris se* – a puro titolo di esempio – nella comunicazione preventiva sia indicato un numero inverosimile (perché troppo basso) di marche da bollo delle quali sia previsto l'impiego? Il tenore letterale della norma non sembra lasci spazio alla possibilità che l'Amministrazione Finanziaria abbia titolo per irrogare sanzioni su una previsione eccessivamente “prudente”. Questa considerazione evidenzia le lacune della norma che, per non lasciare margini di discrezionalità, dovrebbe forse consentire il pagamento dell'imposta di bollo a consuntivo, come avviene nella ipotesi di stampa tradizionale su carta.

⁹³ Per i supporti cartacei, l'imposta è dovuta per ogni 100 pagine.

⁹⁴ Risoluzione 9 luglio 2007, n. 161/E.



va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate”.

Tale interpretazione, sia pure chiara e puntuale, apre un ulteriore problema relativo all'individuazione del limite delle righe che possono essere attribuite a ciascuna operazione. Il limite delle righe di una registrazione è affidato all'operatore, nel senso che è tecnicamente possibile accorpate in un'unica operazione anche più eventi oggetto di rilevazione contabile, non necessariamente omogenei tra loro, che occupino più righe. Per esempio, è possibile predisporre una registrazione che rilevi un prelievamento dalla banca e un versamento alla cassa (operazione che generalmente occupa due righe) e, nella stessa operazione, effettuare un pagamento di una fattura (utilizzando quindi altre due righe).

Per completezza, si segnala che il meccanismo di calcolo dell'imposta di bollo sopra indicato comporta un sensibile risparmio nel pagamento dell'imposta di bollo, la cui rilevanza è direttamente proporzionale ai volumi di stampa e ai contenuti della tradizionale stampa su carta.



1.5 RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE

La normativa che viene ora esaminata contiene una dettagliata illustrazione dei compiti del responsabile della conservazione. Non sfuggerà agli occhi degli addetti ai lavori come la precisione e la puntualità con cui il legislatore si è spinto nel definire le procedure operative della conservazione sostitutiva rappresenti una singolarità nel contesto normativo tributario⁹⁵.

Considerato il progressivo spostamento dell'attenzione del legislatore dalla "forma" alla "sostanza", sfugge invece l'effettiva efficacia delle norme che hanno delineato i compiti del responsabile della conservazione, nella misura in cui si identifichi nell'**esistenza**⁹⁶ – in senso giuridico – o meno del documento oggetto di conservazione sostitutiva la sua rilevanza ai fini tributari.

Una prima chiave di lettura che può aiutare a comprendere meglio la figura del responsabile della conservazione è data dalla "contestualizzazione" delle norme in materia di conservazione sostitutiva. L'impianto normativo sulla cui base sono state via via sviluppate e articolate le varie norme applicative è rappresentato dal DPR 445/2000, "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa", il cui articolo 1 definisce il "documento amministrativo" come *"ogni rappresentazione, comunque formata, del contenuto di atti, anche interni, delle pubbliche amministrazioni o, comunque, utilizzati ai fini dell'attività amministrativa. Le relative modalità di trasmissione sono quelle indicate al capo II, sezione III, del presente testo unico"*.

Il secondo fondamentale testo normativo di riferimento è il "Codice dell'Amministrazione Digitale", emanato con il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82⁹⁷, la cui rubrica manifesta la chiara intenzione del legislatore.

⁹⁵ Per fare un parallelismo con gli adempimenti in tema di tenuta delle scritture contabili su supporti analogici, è come se il legislatore avesse definito nel dettaglio tutti i percorsi, le precauzioni e le norme in tema di sicurezza dei documenti contabili, dei libri e delle scritture, sia nelle fasi propedeutiche alla stampa, nell'ipotesi in cui tali funzioni fossero affidate a professionisti o a centri servizi esterni all'impresa, sia nelle fasi successive per la loro consultazione nel tempo.

⁹⁶ Si intende fare riferimento, per esempio, alla "chiusura" dei processi di conservazione con la apposizione della firma digitale e della marca temporale.

⁹⁷ In attuazione dell'articolo 10, legge 229 del 23 luglio 2003, intitolato Riassetto in materia di società dell'informazione, che recita:

"1. Il Governo è delegato ad adottare, entro diciotto mesi dalla data in entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi, su proposta del Ministro per l'innovazione e le tecnologie e dei Ministri competenti per materia, per il coordinamento e il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di società dell'informazione, ai sensi e secondo i principi e i criteri direttivi di cui all'articolo 20 della legge 15 marzo 1997, n. 59, come sostituito dall'articolo 1 della presente legge, e nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) graduare la rilevanza giuridica e l'efficacia probatoria dei diversi tipi di firma elettronica in relazione al tipo di utilizzo e al grado di sicurezza della firma;



Appare quindi subito chiaro come la destinataria delle norme in esame sia *in primis* la Pubblica amministrazione e come, in tale contesto, sia stato indispensabile dettare regole precise a cui si sarebbero dovuti attenere i pubblici dipendenti, ai quali veniva affidata la responsabilità di sostituire il tradizionale supporto cartaceo con un supporto digitale.

D'altra parte, la normativa contiene una serie di definizioni e di precetti che esorbitano l'ambito amministrativo pubblico⁹⁸ e che riguardano anche i rapporti tra i privati, ma ciò non sembra rappresentare una deroga alla volontà del legislatore di dettare le regole destinate essenzialmente alla Pubblica amministrazione. Attraverso questa "lente" risulta più semplice esaminare le norme in oggetto nonché declinarle nell'ambito dei rapporti tra il Fisco e il contribuente.

1.5.1 CONTESTO NORMATIVO

La figura del responsabile della conservazione è prevista nella deliberazione CNIPA⁹⁹ 19 febbraio 2004, n. 11, e richiamata dal DM 23 gennaio 2004.

L'articolo 3 della deliberazione CNIPA¹⁰⁰ prevede che il responsabile della conservazione sia competente ad apporre il riferimento temporale e la firma digitale sia nel processo di conservazione

b) rivedere la disciplina vigente al fine precipuo di garantire la più ampia disponibilità di servizi resi per via telematica dalle pubbliche amministrazioni e dagli altri soggetti pubblici e di assicurare ai cittadini e alle imprese l'accesso a tali servizi secondo il criterio della massima semplificazione degli strumenti e delle procedure necessari e nel rispetto dei principi di eguaglianza, non discriminazione e della normativa sulla riservatezza dei dati personali;

c) prevedere la possibilità di attribuire al dato e al documento informatico contenuto nei sistemi informativi pubblici i caratteri della primarietà e originalità, in sostituzione o in aggiunta a dati e documenti non informatici, nonché obbligare le amministrazioni che li detengono ad adottare misure organizzative e tecniche volte ad assicurare l'esattezza, la sicurezza e la qualità del relativo contenuto informativo;

d) realizzare il coordinamento formale del testo delle disposizioni vigenti, apportando, nei limiti di detto coordinamento, le modifiche necessarie per garantire la coerenza logica e sistematica della normativa anche al fine di adeguare o semplificare il linguaggio normativo;

e) adeguare la normativa alle disposizioni comunitarie.

2. La delega di cui al comma 1 è esercitata per i seguenti oggetti:

a) il documento informatico, la firma elettronica e la firma digitale;

b) i procedimenti amministrativi informatici di competenza delle amministrazioni statali anche ad ordinamento autonomo;

c) la gestione dei documenti informatici;

d) la sicurezza informatica dei dati e dei sistemi;

e) le modalità di accesso informatico ai documenti e alle banche dati di competenza delle amministrazioni statali anche ad ordinamento autonomo.

3. Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto degli oggetti e dei principi e criteri direttivi determinati dal presente articolo, entro dodici mesi decorrenti dalla data di scadenza del termine di cui al medesimo comma 1.

⁹⁸ Il comma 3 dell'articolo 2 prevede che "Le disposizioni di cui al capo II, agli articoli 40, 43 e 44 di capo III, nonché al capo IV, si applicano ai privati ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni".

⁹⁹ Oggi DIGITPA.

¹⁰⁰ **Conservazione sostitutiva di documenti informatici:**



sostitutiva (primo comma) sia nel riversamento sostitutivo (secondo comma), salvo che i documenti informatici siano già sottoscritti, per cui è richiesto l'intervento del Pubblico ufficiale.

L'articolo 5 della deliberazione CNIPA definisce il ruolo e i compiti del responsabile della conservazione:

"1. Il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva:

a) definisce le caratteristiche e i requisiti del sistema di conservazione in funzione della tipologia dei documenti (analogici o informatici) da conservare, della quale tiene evidenza. Organizza conseguentemente il contenuto dei supporti ottici e gestisce le procedure di sicurezza e di tracciabilità che ne garantiscono la corretta conservazione, anche per consentire l'esibizione di ciascun documento conservato;

b) archivia e rende disponibili, con l'impiego di procedure elaborative, relativamente ad ogni supporto di memorizzazione utilizzato, le seguenti informazioni:

1) descrizione del contenuto dell'insieme dei documenti;

2) estremi identificativi del responsabile della conservazione;

3) estremi identificativi delle persone eventualmente delegate dal responsabile della conservazione, con l'indicazione dei compiti alle stesse assegnati;

4) indicazione delle copie di sicurezza;

c) mantiene e rende accessibile un archivio del software dei programmi in gestione nelle eventuali diverse versioni;

d) verifica la corretta funzionalità del sistema e dei programmi in gestione;

e) adotta le misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema preposto al processo di conservazione sostitutiva e delle copie di sicurezza dei supporti di memorizzazione;

f) richiede la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui sia previsto il suo intervento, assicurando allo stesso l'assistenza e le risorse necessarie per l'espletamento delle attività al medesimo attribuite;

g) definisce e documenta le procedure di sicurezza da rispettare per l'apposizione del riferimento temporale;

h) verifica periodicamente, con cadenza non superiore a cinque anni, l'effettiva leggibilità dei documenti conservati provvedendo, se necessario, al riversamento diretto o sostitutivo del contenuto dei supporti.

1. Il processo di conservazione sostitutiva di documenti informatici, anche sottoscritti, così come individuati nell'art. 1, lettera f), e, eventualmente, anche delle loro impronte, avviene mediante memorizzazione su supporti ottici e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta il corretto svolgimento del processo.

2. Il processo di riversamento sostitutivo di documenti informatici conservati avviene mediante memorizzazione su altro supporto ottico e termina con l'apposizione sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta il corretto svolgimento del processo. Qualora il processo riguardi documenti informatici sottoscritti, così come individuati nell'art. 1, lettera f), è inoltre richiesta l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale, da parte di un pubblico ufficiale, per attestare la conformità di quanto riversato al documento d'origine.



2. Il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva può delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone che, per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate.

3. Il procedimento di conservazione sostitutiva può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare quanto previsto dalla presente deliberazione.

4. Nelle amministrazioni pubbliche il ruolo di pubblico ufficiale è svolto dal dirigente dell'ufficio responsabile della conservazione dei documenti o da altri dallo stesso formalmente designati, fatta eccezione per quanto previsto dall'art. 3, comma 2, e dall'art. 4, commi 2 e 4, casi nei quali si richiede l'intervento di soggetto diverso della stessa amministrazione.”.

La deliberazione CNIPA cui si è fatto riferimento ha sostituito la deliberazione AIPA 13 dicembre 2001, n.42, il cui articolo 5, che disciplinava la figura del responsabile della conservazione, è rimasto invariato nei contenuti. Hanno mantenuto quindi l'attualità le “Note esplicative delle regole tecniche per la riproduzione e conservazione dei documenti su supporto ottico”, emanate in concomitanza con la deliberazione 42/2001. Il punto 9 delle Note recita:

“La deliberazione dà risalto al responsabile della conservazione, attribuendogli (art. 5) precisi compiti e specifiche responsabilità.

In particolare, si affida al responsabile della conservazione la realizzazione di una base di dati relativa ai documenti digitali, gestita secondo principi di sicurezza stabiliti e documentati e che adotti procedure di tracciabilità in modo da garantire la corretta conservazione, l'accessibilità al singolo documento e la sua esibizione.

Inoltre, il responsabile della conservazione, con procedure realizzate autonomamente, e quindi adeguate al proprio ambiente applicativo e alla tipologia di documenti da conservare, deve definire il contenuto del supporto di memorizzazione e delle relative copie di sicurezza effettuate tramite riversamento diretto, soddisfacendo così i compiti che la deliberazione gli attribuisce.

Le semplificazioni più significative introdotte dalla deliberazione attuale riguardano l'eliminazione dell'art. 7 della deliberazione n. 24/1998 che determinava il contenuto obbligatorio del supporto di memorizzazione e comportava adempimenti onerosi da parte del responsabile e l'abolizione dell'operazione di chiusura del supporto di memorizzazione e del preventivo collaudo. Queste semplificazioni sono rese possibili, tra l'altro, attraverso l'impiego del riferimento temporale e della firma digitale, i quali determinano la cristallizzazione dei documenti registrati per la conservazione.

I commi 2 e 3 dell'articolo 5 consentono al responsabile del procedimento di conservazione di delegare in tutto o in parte le proprie attività ad altri soggetti interni alla struttura e a soggetti terzi.”.

L'articolo 44¹⁰¹ del decreto legislativo 82/2005 individua i “Requisiti per la conservazione dei documenti informatici”.

¹⁰¹Art. 44.

Requisiti per la conservazione dei documenti informatici

1. Il sistema di conservazione dei documenti informatici assicura:

- a) l'identificazione certa del soggetto che ha formato il documento e dell'amministrazione o dell'area organizzativa omogenea di riferimento di cui all'articolo 50, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;
- b) l'integrità del documento;



L'articolo 3, comma 2, del decreto ministeriale 23 gennaio 2004¹⁰² individua la figura e il ruolo del responsabile della conservazione, facendo anche riferimento alla normativa sopra richiamata. L'articolo 5 dello stesso decreto¹⁰³ attribuisce al responsabile della conservazione l'onere di trasmettere all'Agenzia delle Entrate l'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione sostitutiva.

Oltre agli adempimenti a suo carico previsti dal decreto ministeriale 23 gennaio 2004, i compiti del responsabile della conservazione, quindi, sono essenzialmente di organizzare il processo di conservazione e di garantire la sicurezza del processo stesso e la leggibilità dei dati..

Come sarà illustrato più in dettaglio nel paragrafo successivo, la ragione che ha indotto il legislatore a identificare nel responsabile della conservazione il soggetto cui imputare attività e obblighi specifici (quindi, un soggetto passibile di provvedimenti sanzionatori in caso di omissione) appare assolutamente in linea con le modifiche intervenute nell'ambito del sistema delle sanzioni tributarie nel 1997.

Tuttavia, proprio perché ci si muove in questo contesto, occorre tracciare con precisione sia la sottile linea che separa le responsabilità del contribuente da quelle del responsabile della conservazione, anche al fine di verificare in che misura le une possano considerarsi alternative alle altre, fatte salve le fattispecie di concorso.

c) la leggibilità e l'agevole reperibilità dei documenti e delle informazioni identificative, inclusi i dati di registrazione e di classificazione originari;

d) il rispetto delle misure di sicurezza previste dagli articoli da 31 a 36 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, e dal disciplinare tecnico pubblicato in allegato B a tale decreto.

1-bis. Il sistema di conservazione dei documenti informatici è gestito da un responsabile che opera d'intesa con il responsabile del trattamento dei dati personali di cui all'articolo 29 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, e, ove previsto, con il responsabile del servizio per la tenuta del protocollo informatico, della gestione dei flussi documentali e degli archivi di cui all'articolo 61 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, nella definizione e gestione delle attività di rispettiva competenza.

1-ter. Il responsabile della conservazione può chiedere la conservazione dei documenti informatici o la certificazione della conformità del relativo processo di conservazione a quanto stabilito dall'articolo 43 e dalle regole tecniche ivi previste, nonché al comma 1 ad altri soggetti, pubblici o privati, che offrono idonee garanzie organizzative e tecnologiche.

¹⁰² Il processo di conservazione dei documenti informatici avviene mediante le modalità di memorizzazione previste al comma 1, lettera d), e secondo il procedimento indicato nell'art. 3 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001 e termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, in luogo del riferimento temporale, sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione di cui all'art. 5 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001. Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti.

¹⁰³ *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.*



1.5.2 OMISSIONI DEL RESPONSABILE DELLA CONSERVAZIONE E IL REGIME SANZIONATORIO

L'impianto normativo delineato nel paragrafo precedente non contiene alcuna disciplina sanzionatoria. Le omissioni del responsabile della conservazione sono pertanto soggette alle norme ordinarie:

- omissioni soggette alle sanzioni tributarie non penali (previste dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo i criteri indicati nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472);
- omissioni suscettibili di causare inesistenza giuridica, totale o parziale, dei documenti (*latu sensu*), e che abilitano l'Amministrazione Finanziaria al ricorso a procedimenti induttivi o sintetici di determinazione del reddito e della base imponibile (articolo 39, DPR 600/1973, e articolo 55, DPR 633/1972).

Alle due categorie sopra indicate vi sarebbero da aggiungere i reati disciplinati dal decreto legislativo 74/2000, il cui esame tuttavia si rinvia ad altra sede.

Il decreto legislativo 472/1997 è incentrato sulla responsabilità personale dell'autore della violazione¹⁰⁴, operando così un cambio di rotta rispetto alla previgente normativa risalente al D.M. 7 gennaio 1929, n.4.

Di conseguenza:

- ciascuno potrà essere soggetto a sanzioni pecuniarie per i fatti illeciti da egli stesso direttamente commessi, e non sarà responsabile per il "fatto altrui";
- nell'ipotesi in cui il responsabile della conservazione sia un dottore commercialista e le eventuali violazioni siano state commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria comportando la soluzione di problemi di speciale difficoltà, la sanzione pecuniaria sarà applicabile solo se l'omissione è conseguenza di dolo o colpa grave.

In ogni caso, la mera delega di funzioni dal contribuente al responsabile della conservazione non rappresenta di per sé circostanza idonea a trasferire in capo a quest'ultimo ogni responsabilità e, conseguentemente, le eventuali sanzioni.

La giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione ritiene che il contribuente, nell'ipotesi in cui abbia delegato al professionista gli adempimenti di carattere fiscale, non sia esonerato dall'obbligo di controllo dell'operato del professionista; difatti, *"poiché ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, la violazione delle norme tributarie suscettibile di sanzione da parte della legge richiede che il comportamento addebitato sia posto in essere con dolo o anche con colpa, il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture obbligatorie non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di avere incaricato un professionista delle relative adempimenti, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva"*

¹⁰⁴ L'articolo 5, comma 1 del citato Decreto Legislativo 472 recita: *"nelle violazioni colpite con sanzione amministrativa ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave"*.



esecuzione, prova nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento”¹⁰⁵.

Il contenuto della sentenza appare coerente con la struttura personalistica del sistema sanzionatorio, anche se limita ai soli casi di “comportamento fraudolento del professionista” le fattispecie che potrebbero escludere la responsabilità del contribuente.

L’Agenzia delle Entrate¹⁰⁶ sembra di opinione diversa, ritenendo che *“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 dei suddetti obblighi che diano luogo all’applicazione di sanzioni vanno, dunque, addebitate al soggetto tenuto al rispetto delle prescrizioni in materia di corretta tenuta e conservazione della contabilità.”*.

L’Agenzia prosegue affermando che *“Tuttavia, la disciplina del concorso di persone nell’illecito, contenuta nell’articolo 9 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 – secondo cui quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta – 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”¹⁰⁷ con il contribuente”*.

Tra l’orientamento espresso dalla Suprema Corte di Cassazione e quello manifestato dall’Agenzia delle Entrate, il primo appare più coerente col sistema sanzionatorio in relazione al principio di “personalizzazione della responsabilità”.

Nel caso in cui il contribuente riuscisse a fornire la prova della sua estraneità materiale alla violazione, resterebbe comunque esposto ai profili di colpa *in eligendo* o *in vigilando*.

Non si ritiene possibile ipotizzare una *culpa in eligendo* ogni qualvolta il contribuente abbia nominato quale responsabile della conservazione un professionista sottoposto alla vigilanza dei competenti organi dell’ordine professionale nel cui albo questi sia iscritto, purché la competenza del professionista giustifichi la natura dell’incarico. Per esempio, la nomina di dottore commercialista dovrebbe essere sufficiente a esonerare il contribuente da ogni responsabilità sulla scelta. Diverso ragionamento va sviluppato per la *culpa in vigilando*, in quanto il contribuente, pur avendo delegato al responsabile della conservazione alcune specifiche attività, è tenuto a controllare quanto meno l’esecuzione dei principali adempimenti che lo riguardano.

La complessità della materia rende tuttavia assai ardua l’individuazione di una precisa linea di demarcazione delle responsabilità del contribuente rispetto a quelle del responsabile della conservazione: il controllo sulla corretta esecuzione del mandato, sia pure limitato, richiede comunque il possesso di alcune conoscenze tecniche di cui il contribuente è generalmente sprovvisto. La giurisprudenza ha pertanto il compito di individuare i criteri che, coerentemente con il

¹⁰⁵ Ordinanze 12472 e 12473, depositate il 21 maggio 2010.

¹⁰⁶ Risoluzione 161/E del 9 luglio 2007.

¹⁰⁷ Per aversi “concorso” è necessario sia l’elemento oggettivo, ossia la partecipazione di ciascun concorrente alla determinazione dell’evento, sia l’elemento soggettivo, che non si limita alla coscienza e volontà del fatto criminoso, ma si concretizza nella consapevolezza che il reato viene commesso con altre persone. Non sembra ricorrere la ipotesi del concorso – per esempio – nel caso in cui il responsabile della conservazione non abbia correttamente effettuato le formalità richieste dall’articolo 3 del D.M. 23 gennaio 2004 o abbia violato le disposizioni contenute nell’articolo 5 della deliberazione CNIPA n.42/2001, essendo in tali ipotesi difficilmente configurabile la partecipazione del contribuente delegante; a meno che – ovviamente – non vi siano elementi probatori idonei a dimostrare ciò.



contesto normativo, possano contribuire a fare luce sulle tematiche in questione ed evitare che ogni incertezza sulla individuazione dei profili di responsabilità possa rappresentare un ostacolo al diffondersi della conservazione sostitutiva.

Da quanto sopra esposto, emerge la rilevanza dei rischi cui si espone il dottore commercialista che assuma il ruolo di responsabile della conservazione, rischi che tuttavia possono essere in parte fronteggiati con l'adozione di una contrattualistica adeguata. Peraltro, per le ragioni appena esposte e per le competenze proprie del tipo di attività professionale esercitata, il dottore commercialista potrebbe svolgere tale incarico in modo più agevole rispetto ad un'altra figura che non svolga attività di consulenza tributaria¹⁰⁸.

Le principali criticità del tema, in definitiva, non vanno tanto individuate nella struttura del sistema sanzionatorio, bensì nell'ambito del ricorso ai concetti di responsabilità contrattuale o extracontrattuale e degli eventuali danni conseguenti o connessi.

Infatti, nel sistema tributario, il ricorso all'accertamento induttivo ai sensi dell'articolo 39, secondo comma, del DPR 600/1973, e dell'articolo 55 del DPR 633/1972, non rappresenta - nella pratica - un rimedio dell'Amministrazione Finanziaria all'impossibilità di individuare il reddito fondatamente attribuibile al soggetto passivo, ma ha assunto il ruolo di "sanzione impropria". Ove le omissioni determinassero questa fattispecie, il responsabile della conservazione, pur non essendo destinatario di sanzioni specifiche, potrebbe essere astrattamente chiamato dal contribuente a rispondere dei danni generati dalla sua omissione. In tale ipotesi, tuttavia, proprio a causa della natura giuridicamente "non sanzionatoria" dell'accertamento induttivo, l'eventuale individuazione del danno subito dal contribuente potrebbe avvenire solo mediante il confronto tra il reddito imponibile e, quindi, tra le imposte dovute in base alle risultanze della documentazione ritenuta formalmente carente e quelle che l'Amministrazione Finanziaria avesse determinato induttivamente.

1.5.3 CONCLUSIONE

Si è visto come le omissioni imputabili al responsabile della conservazione, che generino un concreto impatto sugli adempimenti del contribuente, sono sostanzialmente due: l'irregolare apposizione della marca temporale e/o l'irregolare apposizione della firma digitale. Difatti, pur in presenza di qualsiasi delle fattispecie previste dall'articolo 5 della deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n.11¹⁰⁹, potremmo considerare che la loro contravvenzione, in presenza di un documento informatico conservato in maniera perfettamente leggibile e con firma e marca apposti in maniera corretta, non dovrebbe produrre conseguenze sanzionatorie né in capo al responsabile della conservazione né in capo al contribuente. Viceversa, le omissioni relative all'apposizione della marca temporale e della firma digitale sono omissioni che, incidendo sulla validità giuridica del documento, ne comportano l'inesistenza giuridica.

¹⁰⁸ Un problema potrebbe risiedere nella indeterminatezza dell'articolo 5, comma 3, nella individuazione del perimetro della colpa grave: *La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.*

¹⁰⁹ Vedi il testi nel paragrafo precedente.



Non sembra esservi spazio per l'exasperazione dei formalismi, dal momento che ogni violazione formale non è sanzionabile ai sensi del comma 5-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo 472/1997¹¹⁰, emanato in attuazione dell'articolo 10, comma 3, della legge 212/2000¹¹¹.

Queste considerazioni valgono però solo nei rapporti che vedono come controparte l'Amministrazione Finanziaria.

Le omissioni o le violazioni commesse dal responsabile della conservazione – fatta salva l'ipotesi del concorso di persone nella violazione – assumono invece rilievo e pregnanza nei rapporti tra questi e il contribuente-mandante, sia sotto il profilo contrattuale sia sotto il profilo del risarcimento del danno nei confronti dell'autore della violazione (ex art. 2043 c.c.). Ciò deve indurre il professionista che accetti di ricoprire il ruolo di "responsabile della conservazione" a utilizzare tutte le precauzioni necessarie al fine di evitare che ogni eventuale irregolarità commessa nelle sue funzioni sia potenzialmente suscettibile di arrecare un danno al contribuente-mandante; a tal fine, potrebbe essere il caso di verificare che un tale rischio costituisca oggetto di copertura nelle polizze di assicurazione professionale. In ogni caso, occorre prestare la massima attenzione alla puntuale definizione dei contenuti e dei limiti del mandato conferito al professionista (incarico professionale da conferire con un contratto stipulato in forma scritta).

Le considerazioni sopra svolte, tra l'altro, potrebbero rendere sostanzialmente irrilevante la preventiva conoscenza da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle generalità del responsabile della conservazione¹¹², indicata come una delle ragioni della emanazione del provvedimento n. 143663 del 25 ottobre 2010¹¹³

¹¹⁰ Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

¹¹¹ Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.

¹¹² Anche perché l'identificazione del responsabile della conservazione si ricava immediatamente dal documento informativo.

¹¹³ L'invio dell'impronta consentirà all'Amministrazione finanziaria di conoscere i contribuenti che adottano sistemi sostitutivi di conservazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, nonché i dati relativi ai responsabili della conservazione ed ai soggetti da questi eventualmente delegati all'esecuzione dispecifiche operazioni, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, della deliberazione del CNIPA n. 11 del 2004



CAPITOLO II

REGOLARE TENUTA E CORRETTA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

(a cura di Umberto Zanini)

2.1 ASPETTI CIVILI

2.1.1 ASPETTI GENERALI

Le scritture contabili che il codice civile richiede siano tenute dall'imprenditore sono il libro giornale, il libro degli inventari¹¹⁴ e le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, quali, per esempio, il libro mastro, il libro cassa, il libro magazzino, libri di prima nota, ecc.

Il legislatore non è quindi intervenuto nel determinare dettagliatamente quale scritture contabili l'imprenditore debba obbligatoriamente approntare, ma ha da una parte stabilito un obbligo minimo, prevedendo appunto il libro giornale e libro degli inventari, e ha dall'altra previsto quelle ulteriori scritture contabili che dipendono dalla *"natura e dalle dimensioni dell'impresa"*. Troveremo quindi società che adottano i libri sociali obbligatori elencati all'art. 2421 del c.c., perché richiesto

¹¹⁴ Si riporta l'art.2214 del codice civile:

"L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.

Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori."



dalla loro “*natura*”, altre che istituiscono le scritture ausiliarie di magazzino, perché richiesto dalla loro “*dimensione*”.

Con riferimento al libro giornale, sebbene l’art. 2216 del c.c. riporti testualmente che “*Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all’esercizio dell’impresa*”, si è sempre ritenuto che tale requisito non vada interpretato in modo letterale, ma vada interpretato in relazione, oltre che alle esigenze aziendali, anche alla tipologia dei sistemi informativi adottati; quindi, si ritiene che l’azienda debba indicare le operazioni relative all’esercizio dell’impresa “*appena possibile*”, “*quanto prima*”, “*al più presto*”.

In merito a questo particolare aspetto è interessante rilevare come l’informatizzazione dei processi aziendali abbia determinato un sostanziale dipendenza del concetto di “*appena possibile*” dalle variabili dimensionali dell’azienda. Mentre infatti prima dell’avvento dell’informatica era più facile trovare una contabilità aggiornata nelle piccole aziende che non nelle grandi – in quanto queste ultime necessitavano di una notevole attività di raccolta e di elaborazione manuale dei dati (in molti casi con l’ausilio di scritture contabili di raccordo o di collegamento) –, con l’avvento dell’informatica, e, in particolar modo dei sistemi ERP¹¹⁵, che consentono una totale integrazione delle varie funzioni aziendali, è oggi più frequente trovare una contabilità aggiornata nelle aziende di maggiori dimensioni che non nelle piccole imprese, dato che, spesso, le piccole organizzazioni possono incontrare ostacoli di rilievo nell’individuazione e nell’adozione di soluzioni informatiche fortemente integrate.

Il libro degli inventari deve invece contenere l’indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all’impresa, nonché delle attività e delle passività relative all’imprenditore ma estranee all’impresa, e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite¹¹⁶.

2.1.2 VIDIMAZIONE, REGOLARE TENUTA E CONSERVAZIONE

Con riferimento alla regolare “*tenuta*” delle scritture contabili, l’art. 2215 c.c. prevede testualmente che “*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 secondo le disposizioni delle leggi speciali. L’ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell’ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono.*”

¹¹⁵ Enterprise Resource Planning.

¹¹⁶ Si riporta integralmente l’art.2217 del c.c.:

“L’inventario deve redigersi all’inizio dell’esercizio dell’impresa e successivamente ogni anno, e deve contenere l’indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all’impresa, nonché delle attività e delle passività dell’imprenditore estranee alla medesima.

L’inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l’imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.

L’inventario deve essere sottoscritto dall’imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette”.



Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione”.

Le scritture contabili dell'imprenditore, quindi, sebbene vadano numerate progressivamente in ogni pagina, devono essere sottoposte a vidimazione solo se questa è prevista da speciali disposizioni normative, come per esempio nel caso dell'art. 2421 c.c. che regola la tenuta dei libri sociali obbligatori.

La procedura della vidimazione, richiamata dall'art. 2215 c.c., è una procedura che operativamente si compone di tre fasi ben distinte:

1. numerazione progressiva in ogni pagina, che può essere eseguita nella parte alta o bassa di ciascuna pagina;
2. bollatura su ogni foglio (un foglio è composto da due pagine), tramite l'impiego di timbri o sigilli manuali (solitamente ad inchiostro), meccanici o elettro-meccanici (solitamente a pressione);
3. dichiarazione, nell'ultima pagina del libro, del numero di fogli che lo compone.

La vidimazione delle scritture contabili prima della loro messa in uso, compiute dal Registro delle imprese o da un notaio, ha quindi la funzione di:

- a. identificare il soggetto che ha eseguito l'attività di vidimazione iniziale, ovvero garantire nel tempo l'individuazione certa dell'autore della vidimazione (Registro delle imprese o notaio);
- b. identificare l'imprenditore o la società titolare della scrittura contabile, ovvero garantire nel tempo l'individuazione certa del titolare della scrittura contabile;
- c. identificare con certezza la scrittura contabile soggetta a vidimazione;
- d. garantire l'integrità negli anni della scrittura contabile, e quindi garantire l'integrità sia del supporto cartaceo sia di tutte le registrazioni e le informazioni che saranno in essa riportate, evitando così che un'annotazione possa essere modificata, sostituita o integrata.

In tema di valore probatorio delle scritture contabili, l'art.2710 c.c. dispone testualmente che *“I libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono fare prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa”*, introducendo, in sostanza, una diversa efficacia probatoria dei libri a seconda che siano o non siano vidimati.

Premesso quindi che il libro giornale e il libro degli inventari non richiedono obbligatoriamente una loro vidimazione iniziale prima della messa in uso e rilevato che la suddetta vidimazione possa essere adottata facoltativamente nei casi in cui si voglia attribuire alle suddette scritture una efficacia probatoria ai sensi dell'art. 2710 c.c., è possibile concludere in sintesi quanto segue:

1. qualsiasi scrittura contabile deve essere numerata progressivamente in ogni pagina;
2. la vidimazione deve essere adottata solo se richiesta obbligatoriamente dalla legge o da altra disposizione normativa;
3. il libro giornale e il libro degli inventari non sono soggetti a bollatura né a vidimazione;
4. ancorché non esplicitamente previsto, adottando facoltativamente la vidimazione, l'efficacia probatoria della scrittura contabile va individuata secondo quanto disposto dall'art. 2710 c.c.

E' il caso di fare presente che anche nell'ipotesi in cui le scritture contabili non siano state sottoposte alla formalità iniziale della bollatura e della vidimazione, ai sensi dell'articolo 634 c.p.c., esse



consentono comunque la possibilità di ottenere provvedimenti di ingiunzione in sede giudiziaria, a condizione che la tenuta delle scritture sia avvenuta con l'osservanza delle leggi tributarie:

*“Sono prove scritte idonee a norma del numero 1) dell'articolo precedente¹¹⁷ le polizze e promesse unilaterali per scrittura privata e i telegrammi, anche se mancanti dei requisiti prescritti dal Codice civile. Per i crediti relativi a somministrazioni di merci e di danaro nonché per prestazioni di servizi fatte da imprenditori che esercitano un'attività commerciale, anche a persone che non esercitano tale attività, sono altresì prove scritte idonee gli estratti autentici delle scritture contabili di cui agli articoli 2214 e seguenti del Codice civile, purché bollate e vidimate nelle forme di legge e regolarmente tenute, nonché gli estratti autentici delle scritture contabili prescritte dalle leggi tributarie, **quando siano tenute con l'osservanza delle norme stabilite per tali scritture**”.*

Sempre in tema di tenuta delle scritture contabili, l'art. 2219 c.c. fornisce indicazione relative alle modalità in cui le stesse debbano essere tenute:

“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.”.

Con l'avvento dell'informatica, mentre il principio della “ordinata contabilità” continua a essere adottato e applicato, anche perché nella tenuta meccanografica della contabilità con stampa cartacea delle scritture contabili la distribuzione del testo, i rientri, le spaziature e i bordi, normalmente, non consentono la creazione di spazi in bianco, interlinee e trasporti in margine, con riguardo al secondo principio, in molti si chiedono se abbia ancora senso richiedere la garanzia che “*le parole cancellate siano leggibili*”.

A tal proposito è interessante evidenziare che un'attenta interpretazione della disposizione richieda che il sistema informativo di tenuta meccanografica della contabilità non consenta la cancellazione di un'registrazione contabile errata con rinumerazione della stessa nel momento della stampa definitiva (per evitare i buchi di numerazione delle registrazioni); dovrebbe invece eseguire la redazione e la memorizzazione di una registrazione contabile identica a quella da cancellare ma con segno negativo, oppure una registrazione contraria.

E' chiaro che una simile interpretazione non sempre coincida con l'esigenza di semplificazione richiesta dalle piccole e medie aziende e dagli studi professionali; per questo motivo, la prassi adottata da molte software house è quella di consentire entrambe le modalità di gestione, demandando all'azienda o allo studio professionale la decisione su quale modalità adottare.

L'art. 2220 c.c. regola la conservazione, da parte dell'imprenditore, del libro giornale, del libro degli inventari, e di tutte le altre scritture contabili e documenti che questi è tenuto, appunto, a

¹¹⁷ Articolo 633 c.p.c.: *Su domanda di chi è creditore di una somma liquida di danaro o di una determinata quantità di cose fungibili, o di chi ha diritto alla consegna di una cosa mobile determinata, il giudice competente pronuncia ingiunzione di pagamento o di consegna: 1) se del diritto fatto valere si dà prova scritta; 2) se il credito riguarda onorari per prestazioni giudiziali o stragiudiziali o rimborso di spese fatte da avvocati, cancellieri, ufficiali giudiziari o da chiunque altro ha prestato la sua opera in occasione di un processo; 3) se il credito riguarda onorari, diritti o rimborsi spettanti ai notai a norma della loro legge professionale, oppure ad altri esercenti una libera professione o arte, per la quale esiste una tariffa legalmente approvata. L'ingiunzione può essere pronunciata anche se il diritto dipende da una controprestazione o da una condizione, purché il ricorrente offra elementi atti a far presumere l'adempimento della controprestazione o l'avveramento della condizione. L'ingiunzione non può essere pronunciata se la notificazione all'intimato di cui all'articolo 643 deve avvenire fuori della Repubblica.*



conservare: il primo comma¹¹⁸ richiede che le scritture siano conservate per almeno dieci anni dalla data dell'ultima registrazione (e quindi, con riferimento a un libro giornale del 2010, questo potrà essere distrutto il 1° gennaio 2021).

La conservazione delle suddette scritture e documenti potrà poi essere eseguita, oltre che su supporto cartaceo, anche in modalità digitale, dato che lo stesso art. 2220, terzo comma, c.c.¹¹⁹, contempla la possibilità che questi siano *“conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini”*.

Il principio secondo il quale possano essere conservate sottoforma di *“registrazione”* i documenti acquista particolare rilevanza, laddove si consideri che nella categoria *“documenti”* rientrano non soltanto immagini visibili dall'occhio umano, ma anche dati e informazioni in formato diversamente strutturato, quali ad esempio quelli contenuti nelle fatture, nei documenti di trasporto o in altri documenti emessi o ricevuti in formato XML¹²⁰.

Sempre l'art. 2220 c.c richiede poi espressamente che il processo di conservazione digitale sia in grado di garantire che le *“registrazioni”*:

1. *“corrispondano ai documenti”*;
2. *“possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”*.

Con riferimento al primo punto, si richiede la garanzia che le registrazioni conservate contengano gli stessi dati e le stesse informazioni dei documenti emessi o ricevuti. In relazione al secondo punto, è rilevante osservare come la caratteristica di potenziale *“leggibilità”* sia nuovamente richiesta al soggetto che adotti processi di conservazione digitale: l'imprenditore che volesse conservare documenti o scritture contabili in formato strutturato (per esempio in formato XML), avrebbe pertanto l'obbligo di dotarsi di *“visualizzatori”* in grado di rendere i suddetti documenti leggibili anche all'occhio di chi non sia un informatico esperto. Qualora poi l'azienda o lo studio professionale adottasse un servizio in *full outsourcing* nel conservare in solo formato digitale la propria documentazione, la garanzia della leggibilità dovrà essere assicurata dall'operatore che offra il servizio di conservazione, mentre all'azienda o allo studio professionale spetterebbe la verifica dell'adempimento al suddetto obbligo.

¹¹⁸ Si riporta l'art.2220 primo comma del c.c.: *“Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione”*.

¹¹⁹ Si riporta l'art.2220 terzo comma del c.c.: *“Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”*.

¹²⁰ Extensible Markup Language.



2.1.3 NUOVO ARTICOLO 2215/BIS

Con la legge 28 gennaio 2009, n. 2¹²¹, è stato introdotto il nuovo art. 2215-bis c.c., “Documentazione informatica”, successivamente modificato dalla legge 12 luglio 2011, n. 106¹²², , il quale dispone quanto segue:

“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.

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.

Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta all’anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell’imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Qualora per un anno 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 annuale di cui al terzo comma.

I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l’efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710 del codice civile.

Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine di cui al terzo comma opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni.”.

Adottando tali disposizioni nei processi di digitalizzazione, va rilevato che:

- a. la suddetta disposizione è applicabile non solo alle scritture contabili e ai libri sociali, ma a tutti i documenti, come per esempio le fatture di vendita e di acquisto, i documenti di trasporto emessi e ricevuti, ecc.;
- b. le suddette disposizioni riguardano i soli “*obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione*”, e non anche la conservazione sostitutiva, la quale, quindi, necessita di un’ulteriore fase, così come richiesta dalle disposizioni normative in tema di conservazione sostitutiva di documenti informatici;
- c. la suddetta disposizione si applica alle sole scritture contabili, libri sociali ed altra documentazione obbligatoria, nativamente formata in digitale, e non ai suddetti documenti nativamente cartacei e solo successivamente convertiti in digitale al fine di una loro conservazione sostitutiva;

¹²¹ Legge 28 gennaio 2009, n. 2, di conversione in legge con modificazioni del decreto-legge 29 novembre 2008 n. 185, recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale (GU n. 22 del 28-1-2009).

¹²² Legge 12 luglio 2011, n. 106, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, concernente Semestre Europeo - Prime disposizioni urgenti per l’economia (GU n. 160 del 12-7-2011).



- d. qualora l'azienda adotti una metodologia di "tenuta" secondo quanto riportato nell'art. 2215-bis c.c., l'efficacia probatoria delle suddette scritture sarà pari a quella di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c.
- e. la modalità di tenuta di cui all'art. 2215-bis c.c. dovrà essere obbligatoriamente applicata nella conservazione sostitutiva dei libri sociali obbligatori elencati all'art. 2421 c.c. (libro soci, libro delle obbligazioni, ecc.), poiché, appunto, per questi libri sociali è richiesta obbligatoriamente l'iniziale vidimazione ex art. 2215 c.c., primo comma¹²³;
- f. è richiesto che le suddette registrazioni "*debbano essere rese consultabili in ogni momento*", e quindi il sistema di conservazione sostituiva dovrà garantire una accessibilità ai documenti conservati e ai relativi certificati di firma, 7 giorni su 7, 24 ore su 24;
- g. la disposizione di cui all'art. 2215-bis c.c. deve essere assicurata "*dall'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato*", e quindi, in caso di servizio di conservazione sostitutiva in *full outsourcing*, l'attività richiesta dal presente articolo potrà essere delegata all'operatore esterno, ricordando che il libro inventari, a norma dell'art. 2217, terzo comma, dovrà comunque essere "*sottoscritto dall'imprenditore*", con la conseguente impossibilità di delega di tale attività da parte dell'imprenditore;
- h. la locuzione "*almeno una volta all'anno*" va intesa nel senso che la tempistica con cui deve essere apposta la firma digitale e la marca temporale dovrà avvenire con cadenza almeno annuale, circostanza per la quale risulta ammissibile l'adozione di una tempistica più breve (per esempio semestrale, trimestrale o mensile);
- i. il termine ultimo entro cui apporre "*almeno una volta all'anno*" la firma digitale e la marca temporale è individuato nello stesso termine in cui operano le norme in materia di conservazione sostitutiva, ovvero entro tre mesi dai termini ultimi di presentazione delle relative dichiarazioni annuali (DL 10 giugno 1994, n. 357¹²⁴); nell'ipotesi in cui la tenuta del libro o della scrittura non sia anche prevista dalle leggi tributarie, la scadenza entro cui apporre la firma digitale e la marca temporale sarà quella di un anno dall'ultima registrazione;
- j. l'impiego della suddetta modalità di tenuta non richiede più l'obbligo di "*numerazione progressiva*", sia perché con l'apposizione "*almeno una volta all'anno*" della firma digitale e della marca temporale si crea un file in grado di garantire l'integrità del documento per tutti gli anni di conservazione, sia perché i formati più comuni utilizzati nella conservazione dei documenti (quali ad esempio i formati PDF e PDF/A) già riportano la numerazione progressiva delle pagine;
- k. diversamente dalla sequenzialità riportata nel quarto comma dell'articolo ("*firma digitale e la marcatura temporale*"), il terzo comma riporta erroneamente la locuzione, "*marcatura temporale e della firma digitale*", e, al fine di evitare una procedura irregolare, la corretta

¹²³ Si riporta il terzo comma dell'art. 2421 del c.c.: "*I libri di cui al presente articolo, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'art. 2215*".

¹²⁴ Si riporta l'art. 7 comma 4/ter del Decreto Legge del 10/06/1994, n. 357: "*4-ter. A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è 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, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza*".



sequenzialità temporale delle azioni da seguire consiste nell'apporre prima la firma digitale e dopo la marca temporale, proprio al fine di non consentire un'eventuale sostituzione successiva della firma digitale¹²⁵;

- I. l'imposta di bollo riguardante le scritture contabili e i libri sociali obbligatori formati e tenuti secondo le disposizioni di cui all'art. 2215-bis c.c. verrà assolta secondo le disposizioni dettate dall'art. 7 del DMEF 23 gennaio 2004 in tema di "Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici", mediante comunicazione preventiva e consuntiva all'Agenzia delle Entrate¹²⁶.

¹²⁵ Possibilità che permarrebbe fino al momento della comunicazione dell'impronta dell'archivio di conservazione all'Agenzia delle Entrate.

¹²⁶ *SI VEDA IN PROPOSITO IL PARAGRAFO "L'ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO".*



Esempio

Di seguito si riportano le due fasi in cui è possibile scomporre l'intero processo sia di tenuta informatica sia di conservazione sostitutiva di un archivio composto da 5 scritture contabili:

Fase 1: apposizione sulle singole scritture contabili della firma digitale e della marca temporale, così come richiesto dall'art. 2215-bis c.c., e calcolo dell'impronta dei singoli file (Figura 1);

Fase 2: chiusura del processo di conservazione sostitutiva, con apposizione della firma digitale del responsabile della conservazione sostitutiva e della marca temporale sull'evidenza informatica che contiene le impronte dei documenti, così come richiesto dal DMEF 23 gennaio 2004 (Figura 2).

Figura 1

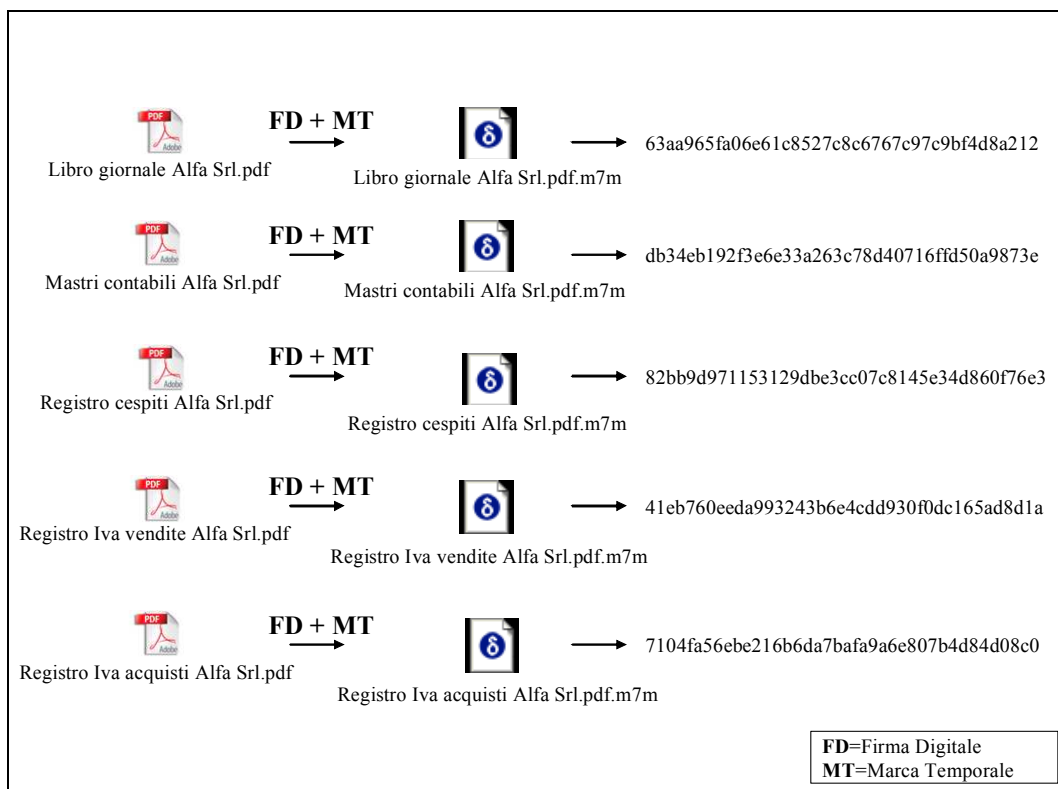




Figura 2

Studio professionale Dott. Paolo Bianchi Evidenza informatica scritture contabili anno 2010 della società Alfa Srl Responsabile della conservazione Dott. Paolo Bianchi	
Scrittura contabile	Impronta
Libro giornale	63aa965fa06e61c8527c8c6767c97c9bf4d8a212
Mastri contabili	db34eb192f3e6e33a263c78d40716ffd50a9873e
Registro cespiti	82bb9d971153129dbe3cc07c8145e34d860f76e3
Registro Iva vendite	41eb760eeda993243b6e4cdd930f0dc165ad8d1a
Registro Iva acquisti	7104fa56ebe216b6da7bafa9a6e807b4d84d08c0

FD + MT

FD=Firma Digitale
MT=Marca Temporale

2.1.4 CONSERVAZIONE DEI LIBRI SOCIALI OBBLIGATORI

Così come richiesto dall'art. 2421, terzo comma, c.c., i libri sociali obbligatori, prima della loro messa in uso, "devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'art. 2215".

Pertanto, qualora si intenda tenere i suddetti libri in solo formato digitale al fine di conservarli successivamente adottando la conservazione sostitutiva di documenti informatici, si dovrà obbligatoriamente applicare una modalità di tenuta secondo quanto disciplinato dall'art. 2215-bis c.c.



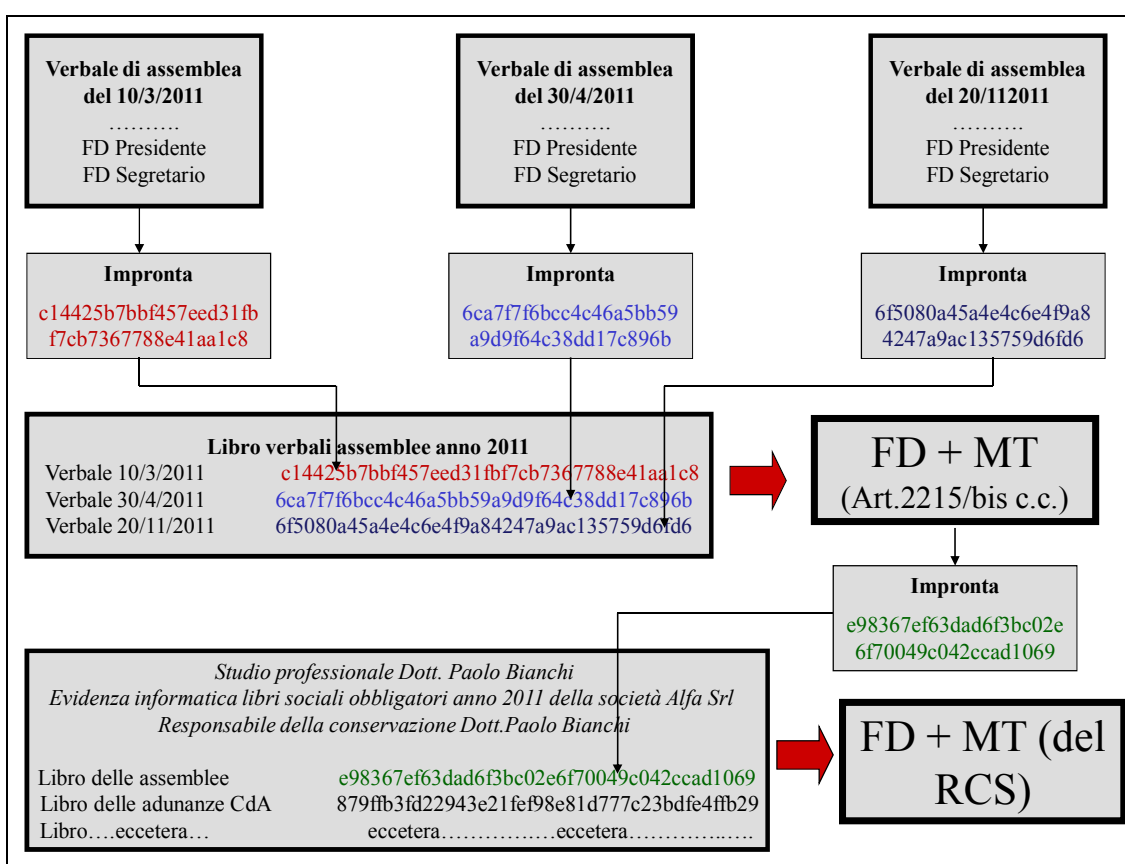
Esempio

Di seguito si riportano le tre fasi in cui è possibile scomporre l'intero processo sia di tenuta informatica sia di conservazione sostitutiva, del libro verbale delle assemblee:

Fase 1: produzione del verbale con apposizione della firma digitale del presidente e del segretario;

Fase 2: apposizione della firma digitale e della marca temporale sull'evidenza informatica che contiene le impronte dei documenti, così come richiesto dall'art. 2215-bis c.c.;

Fase 3: chiusura del processo di conservazione sostitutiva, con apposizione sull'evidenza informatica della firma digitale del responsabile della conservazione sostitutiva e della marca temporale, così come richiesto dal DMEF del 23 gennaio 2004.





2.2 ASPETTI FISCALI

Le scritture contabili che l'imprenditore deve approntare secondo le disposizioni fiscali sono richiamate dagli artt. 13 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n.600, e sono: *libro giornale e libro degli inventari*¹²⁷, *registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*¹²⁸, *scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito*¹²⁹, *scritture ausiliarie di magazzino*¹³⁰, *inventario e bilancio*¹³¹, *registro dei beni ammortizzabili*¹³², *scritture contabili delle imprese di allevamento*¹³³, *scritture contabili degli esercenti arti e professioni*¹³⁴, *scritture contabili degli enti non commerciali*¹³⁵, *scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*¹³⁶, *scritture contabili dei sostituti d'imposta*¹³⁷.

A regolare la loro tenuta e la loro conservazione è l'art. 22 dello stesso decreto; anche ai fini fiscali esiste l'esigenza di una "corretta tenuta" e di una "corretta conservazione". In particolare, si evidenzia come le scritture contabili richiamate vadano "*numerate progressivamente in ogni pagina*" (come già richiesto dall'art. 2215 c.c.) e debbano essere tenute anch'esse a norma dell'art. 2219 c.c.¹³⁸ e come, dal 25 ottobre 2001¹³⁹, non vi sia più l'obbligo di una loro vidimazione così come previsto dall'art. 2215 c.c.

Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino dovranno poi essere eseguite non oltre sessanta giorni¹⁴⁰, mentre la loro conservazione dovrà essere eseguita fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, quindi anche oltre i dieci anni richiesti dalla normativa civile¹⁴¹.

¹²⁷ Art. 14 comma 1, lettera a), D.P.R. 600/1973.

¹²⁸ Art. 14 comma 1, lettera b), D.P.R. 600/1973.

¹²⁹ Art. 14 comma 1, lettera c), D.P.R. 600/1973.

¹³⁰ Art. 14 comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973.

¹³¹ Art. 15, D.P.R. 600/1973.

¹³² Art. 16, D.P.R. 600/1973.

¹³³ Art. 18/bis, D.P.R. 600/1973.

¹³⁴ Art. 19, D.P.R. 600/1973.

¹³⁵ Art. 20, D.P.R. 600/1973.

¹³⁶ Art. 20/bis, D.P.R. 600/1973.

¹³⁷ Art. 21, D.P.R. 600/1973.

¹³⁸ Si riporta l'art.2219 del codice civile: "*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*".

¹³⁹ Art.8, primo comma, Legge 18 ottobre 2001, n.383.

¹⁴⁰ Si riporta l'art. 22, primo comma, del DPR 600/1973: "*Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni*".

¹⁴¹ Si riporta l'art. 22, secondo comma, del DPR 600/1973: "*Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli*



2.3 TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI CON STRUMENTI MECCANOGRAFICI

L'adozione di strumenti meccanografici nella tenuta della contabilità ha introdotto una netta separazione temporale tra il momento in cui avviene la memorizzazione della registrazione contabile nell'elaboratore elettronico e il momento in cui si crea il supporto (cartaceo o digitale) con cui conservare le scritture contabili per gli anni richiesti dalla normativa.

Infatti, laddove per le scritture contabili tenute direttamente su supporto cartaceo il momento della registrazione coincideva con la creazione del supporto stesso, con l'impiego di strumenti meccanografici, la creazione del supporto avviene solo in fase di stampa su cartaceo, che può avvenire anche a distanza di mesi.

Una corretta tenuta del libro giornale, anche qualora l'imprenditore avesse adottato un sistema meccanografico, avrebbe richiesto secondo le disposizioni civili una stampa cartacea "giorno per giorno" o comunque "appena possibile", oppure ogni 60 giorni secondo le disposizioni fiscali.

E' evidente che una tale pratica avrebbe arrecato enormi disagi e inutili aggravii amministrativi. Proprio al fine di introdurre una semplificazione nei processi amministrativi fu emanato il DL 10 giugno 1994, n. 357¹⁴², che espressamente autorizzava "a tutti gli effetti di legge" a tenere qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici in difetto di trascrizione su supporti cartacei, purché vengano stampati entro tre mesi dai termini ultimi di presentazione delle relative dichiarazioni annuali e venga assicurata la possibilità di stampa contestualmente ad eventuali richieste avanzate dagli organi competenti ed in loro presenza.

accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art.2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art.2457 del detto codice".

¹⁴² Si riporta l'art.7, comma 4/ter, del Decreto Legge del 10/06/1994, n. 357: "4-ter. A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è 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, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".



2.4 DIVERSE MODALITÀ OPERATIVE PER LA TENUTA E LA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

Premesso che è sempre ammissibile una loro tenuta meccanografica, ad oggi è consentito conservare le scritture contabili secondo almeno cinque diverse modalità, delle quali due su supporto cartaceo e tre su supporto digitale.

2.4.1 CONSERVAZIONE SU SUPPORTO CARTACEO

1 Scritture contabili conservate su supporto cartaceo con vidimazione

In questo caso, qualora l'imprenditore intenda conservare le scritture contabili conferendo alle stesse un'efficacia probatoria ex art. 2710 c.c., dovrà stamparle su registri e libri vidimati prima della messa in uso secondo le disposizioni di cui all'art. 2215, primo comma, c.c.

Il termine ultimo per la loro stampa su carta è entro tre mesi dal termine ultimo di presentazione delle relative dichiarazioni annuali.

2 Scritture contabili conservate su supporto cartaceo senza vidimazione

In questo caso, qualora l'imprenditore intenda conservare le scritture contabili senza conferire alle stesse un'efficacia probatoria ex art. 2710 c.c., potrà stamparle su registri e libri non vidimati ai sensi dell'art. 2215, primo comma, c.c.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 634 c.p.c. se i libri e le scritture sono previsti dalla normativa tributaria e sono tenuti con l'osservanza dei precetti ivi contenuti, essi possono avere efficacia probatoria nei procedimenti giudiziari finalizzati all'ottenimento dell'ingiunzione di pagamento.

Il termine ultimo per la loro stampa su carta è entro tre mesi dal termine ultimo di presentazione delle relative dichiarazioni annuali.



2.4.2 CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA IN SOLO FORMATO DIGITALE

3 Scritture contabili tenute e conservate in formato digitale adottando una conservazione sostitutiva di documento informatico avente efficacia probatoria pari a quelle conservate su supporto cartaceo con vidimazione iniziale

In questo caso, qualora l'imprenditore intenda conservare le scritture contabili conferendo alle stesse un'efficacia probatoria ex artt. 2709 e 2710 c.c., annualmente (entro tre mesi dal termine ultimo di presentazione delle relative dichiarazioni annuali), dovrà produrre un file privo di macroistruzioni e codici eseguibili, file che dovrà essere prima firmato digitalmente e marcato temporalmente dallo stesso imprenditore o da altro soggetto delegato (così come richiesto dall'art. 2215-bis c.c.) e successivamente conservato in modalità sostitutiva, con apposizione della firma digitale del responsabile della conservazione e della marca temporale (così come richiesto dal DMEF 23 gennaio 2004).

Le scritture contabili che abbiano solo la firma digitale del responsabile della conservazione e la marca temporale, senza che l'imprenditore abbia delegato anche la firma e la marca di cui all'articolo 2215-bis c.c., non hanno l'efficacia probatoria di cui artt. 2709 e 2710 c.c.

4 Scritture contabili conservate in formato digitale adottando una conservazione sostitutiva di documento analogico

In questo caso, qualora l'imprenditore intenda conservare scritture contabili già stampate a suo tempo su supporto cartaceo, potrà sempre provvedere a conservarle solo in formato digitale tramite l'ausilio di un processo di acquisizione dell'immagine digitale con un "*processo di generazione dello spool (o rappresentazione grafica)*", così come previsto dalla risoluzione 15 giugno 2009, n. 158/E, a condizione però che "*l'immagine così acquisita rispecchi in maniera, fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento*"¹⁴³.

Il suddetto processo di conservazione sostitutiva potrà essere adottato in qualsiasi momento, in quanto si tratta appunto di una conservazione sostitutiva di documento analogico; una volta ultimato il processo di conservazione sostitutiva, sarà possibile provvedere alla macerazione del supporto cartaceo.

¹⁴³ Si veda in proposito anche il paragrafo "La digitalizzazione dei documenti analogici".



CAPITOLO III

DEMATERIALIZZAZIONE E RAPPORTO TRA STUDIO PROFESSIONALE E CLIENTI

(a cura di Robert Braga e Luciano Rai)

L'avvento della dematerializzazione può offrire alla professione economico-contabile nuove opportunità di qualificazione professionale.

Come vedremo in questo capitolo, il professionista può assumere diversi ruoli in tale processo, nella prospettiva sia di una specializzazione dell'esercizio di attività professionali già svolte (quale responsabile della conservazione o conservatore accreditato¹⁴⁴) sia di uno sviluppo funzionale dei servizi erogati (ad esempio offrendo ai clienti, oltre che il necessario supporto tecnico-professionale, anche le infrastrutture informatiche hardware e software indispensabili ai fini della conservazione sostitutiva).

Come si è visto nei capitoli precedenti, è possibile dematerializzare la maggior parte dei documenti attualmente utilizzati nelle relazioni economiche: è possibile dematerializzare sia documenti che nascono come informatici o digitali (cui è generalmente associato un processo di dematerializzazione relativamente semplice) sia documenti cartacei di ogni tipo (il cui processo di dematerializzazione presenta generalmente una maggior laboriosità e implica perciò anche una maggiore cautela).

In entrambi i casi i vantaggi della dematerializzazione si manifestano immediatamente nella riduzione o nell'eliminazione di alcuni significativi inconvenienti (e dei relativi oneri) propri dei processi di archiviazione tradizionale, quali ad esempio:

- la dimensione fisica e la modalità di archiviazione;
- la difficoltà e il tempo necessario per reperire "il documento" ai fini di una sua consultazione;

¹⁴⁴ Figura prevista dall'art. 44-bis del Decreto Legislativo 82/2005 (C.A.D.), che recita:

"(Conservatori accreditati) 1. I soggetti pubblici e privati che svolgono attività di conservazione dei documenti informatici e di certificazione dei relativi processi anche per conto di terzi ed intendono conseguire il riconoscimento del possesso dei requisiti del livello più elevato, in termini di qualità e di sicurezza, chiedono l'accreditamento presso DigitPA.

2. Si applicano, in quanto compatibili, gli articoli 26, 27, 29, ad eccezione del comma 3, lettera a) e 31.

3. I soggetti privati di cui al comma 1 sono costituiti in società di capitali con capitale sociale non inferiore a euro 200.000."



- il costo organizzativo dell'archiviazione tradizionale (dimensione, protezione, ecc.).

Diversamente, la dematerializzazione apporta di fatto notevoli benefici, tra i quali:

- la facilità di reperimento, di consultazione, di gestione e di trasportabilità dei documenti;
- l'immediatezza della possibilità di una loro modifica e di un loro invio;
- la semplificazione e la ridotta onerosità delle attività indicate ai punti precedenti.

Queste caratteristiche fanno intuire come lo studio professionale possa di fatto migliorare la propria struttura organizzativa, la propria struttura di costi, l'efficienza dei propri processi, soprattutto considerando che molti dei documenti normalmente gestiti in uno studio professionale nascono in formato digitale.

La dematerializzazione può quindi tradursi in una rilevante opportunità di razionalizzazione e di miglioramento nella gestione della comunicazione (e di conseguenza nei rapporti) con i propri clienti; essa può incidere sia sui documenti generati ed elaborati all'interno dello studio (nel flusso di comunicazione studio/cliente) sia sui documenti generati ed elaborati dal cliente (nel flusso di comunicazione cliente/studio): in questo secondo caso la dematerializzazione può generare impatti indiretti ancor più importanti, in termini di fidelizzazione del cliente e di nuove opportunità di business.

3.1 PERCHÉ DEMATERIALIZZARE

3.1.1 VANTAGGI

Prima di illustrare in dettaglio come possa essere strutturata una soluzione informatica per la dematerializzazione dei documenti, può essere utile illustrare brevemente quali siano i benefici diretti (sia per lo studio professionale sia per il cliente) generati da un processo di dematerializzazione documentale:

- **RIDUZIONE DEI TEMPI DI RICERCA E DI INVIO:** riduzione drastica e immediata del tempo necessario per la ricerca dei documenti e per il loro invio.

Spesso capita che una dichiarazione dei redditi o un altro documento non sia facilmente reperibile negli archivi di studio e ciò comporta una perdita di tempo (e un onere indiretto) associata a una certa dose di stress; talvolta poi la ricerca del documento è finalizzata a fornirne una copia al cliente. Appare evidente quindi il vantaggio immediato di disporre, ad esempio, delle dichiarazioni dei redditi in formato digitale (pdf), che consente l'immediato



reperimento e il contestuale invio del documento e il contemporaneo risparmio di risorse di studio (carta e toner di stampa: è il cliente stesso che provvederà alla stampa del documento).

- **MIGLIORAMENTO DELLE MODALITA' DI RICERCA:** ricerca di un documento dalla propria postazione di lavoro.

Con il proprio computer l'operatore è in grado di recuperare immediatamente un documento o un'informazione senza doversi muovere fisicamente tra gli archivi di studio.

- **ACCESIBILITA':** immediata disponibilità di documenti condivisi e di competenza.

Segreteria, collaboratori e professionisti possono accedere alla documentazione di studio condivisa o di competenza in completa autonomia, direttamente dal computer e in qualsiasi momento, senza dover chiedere l'intervento di altri e con notevole riduzione dei tempi di attesa.

- **MINORI CONSUMI:** riduzione del consumo di carta e toner delle fotocopiatrici.

Obiettivo ormai prioritario in qualunque strategia di razionalizzazione dell'organizzazione aziendale moderna è la sostenibilità ambientale e produttiva della gestione delle attività dello studio, con evidente riduzione dei costi di consumo e di manutenzione delle risorse disponibili.

3.1.2 FORMAZIONE DEL PERSONALE DI STUDIO

Per poter beneficiare dei vantaggi della dematerializzazione, e in particolare dei benefici indicati nel paragrafo precedente, occorre innanzitutto formare il personale di studio a una corretta gestione del processo di dematerializzazione.

In primo luogo è necessario che siano previste procedure al fine di definire:

- a. un comportamento uniforme da parte di tutti gli operatori;
- b. i requisiti essenziali di standardizzazione dei documenti:
 - formato A4;
 - standardizzazione dei file/scansioni: risoluzione max 300 dpi;
 - in bianco e nero;
 - in formato PDF;
- c. la configurazione del programma dello scanner per salvare i documenti in una cartella predefinita del server.

Spesso non si presta la dovuta attenzione ai parametri di scansione e questo può moltiplicare inutilmente la dimensione degli archivi informatici. Ad esempio, è inutile salvare in modalità "fotografia colori" un atto costitutivo che riporta solo caratteri in colore nero: anziché ottenere un file di 100/200 Kbyte (cioè 100.000/200.000 byte) potremmo inutilmente generare un file di 10/20 Mbyte (cioè 10.000.000/20.000.000 byte).



A regime, la ricerca di un documento deve essere effettuata dalla propria postazione di lavoro, il documento non deve essere stampato (il documento è digitale e tale dovrà rimanere).

Risulta quindi fondamentale poter effettuare le “ricerche informatiche” dei documenti digitali, al fine di evitare di trovarsi nella situazione iniziale (di origine) in cui risultava difficoltoso ricercare i documenti cartacei.

La possibilità di una ricerca informativa dipende dalle modalità con le quali sono salvati i documenti digitali, ovvero dal sistema di denominazione dei file adottato nello studio e dal luogo (nel server) in cui i file vengono salvati.

Solo una corretta architettura/organizzazione di salvataggio permette poi un’agevole ricerca e un immediato reperimento dell’informazione elettronica.

A tal fine e nella prospettiva di facilitare in uno studio professionale il passaggio dall’analogico al digitale – nella consapevolezza che esistono diverse logiche e molteplici architetture di conservazione documentale nei singoli studi professionali – può risultare utile conservare inizialmente la logica di “archiviazione cartacea” già utilizzata: ad esempio, all’interno degli armadi di studio (cioè il SERVER) sono archiviati i faldoni dei clienti (vale a dire le CARTELLE o directory); all’interno dei faldoni dei clienti si trovano le cartelline, ad esempio, della dichiarazione dei redditi, del bilancio, del ricorso in commissione tributaria, dello statuto e atto costitutivo, ecc. (cioè le SOTTOCARTELLE); all’interno delle cartelline, infine, si trovano i documenti cartacei (ovvero i FILE).

Con tutta probabilità, preservando la continuità della “logica di archiviazione” nella fase di avvio, la dematerializzazione sarà recepita più facilmente e più velocemente anche da parte di quanti non siano in possesso di conoscenze informatiche avanzate.

In pratica è necessario che lo studio adotti delle “istruzioni” scritte da consegnare a ciascun utilizzatore, istruzioni dettagliate sulle modalità operative per procedere all’archiviazione dei documenti digitali con la logica appena descritta.

Inoltre, occorre anche predisporre delle istruzioni su come vadano denominati i file (il nome da assegnare al documento digitale). Quest’ultimo aspetto risulta di enorme importanza: infatti, archiviare ordinatamente dei documenti informatici non agevola del tutto la successiva ricerca laddove tale archiviazione non sia associata a una coerente modalità di assegnazione dei nomi ai file: **l’uniformità è un requisito fondamentale**. Tutti devono sapere che un file contenente, ad esempio, un modello di pagamento F24 sarà nominato “F24 ...” e non “doc1.pdf” o “file1 ...”. Altrimenti, anche visivamente – e al contrario di quanto risulta immediatamente evidente osservando l’ordine degli F24 contenuti in una cartellina di un determinato cliente –, non si avrà un’informazione immediata di cosa ci sia all’interno di una determinata cartella del computer. L’esperienza visiva digitale deve essere il più possibile simile all’esperienza visiva analogica.

Quindi, riprendendo l’esempio degli F24, i file si potranno chiamare con “F24 ...” seguiti dalla data di pagamento (consigliamo in formato AAMMGG), e cioè “F24110116.pdf”, “F24110216.pdf”, “F24110316.pdf”, e così via. Si consiglia di indicare anche il nominativo del cliente nel nome del file. Infatti, limitandosi a denominare il file come “F24110616” e conservandolo in una directory/cartella impropria, sarà molto più difficile ritrovare quel documento. Questa modalità di denominazione dei file è consigliata anche nel caso in cui ci si appoggi a un software che consenta la immissione di metadati.



Gli accorgimenti cui si è accennato sono volti a far apprendere all'operatore le logiche informatiche di archiviazione; peraltro esistono sul mercato numerosi software gestionali di gestione documentale, sia a pagamento sia freeware (gratuiti).

Nel proseguo sarà illustrato come procedere alla dematerializzazione con i più comuni mezzi informatici già a disposizione degli studi.

3.2 STRUTTURA INFORMATICA

Per rendere operative soluzioni informatiche che permettano la dematerializzazione dei documenti occorre in primo luogo che tutti i documenti soggetti all'archiviazione sostitutiva siano resi "omogenei", trasformando, quindi, in digitali (dematerializzazione) quelli che nascono e siano attualmente in formato cartaceo.

Questa operazione si realizza attraverso una prima operazione di "scansione" e indicizzazione; la successiva "gestione" del documento (o del flusso documentale) così ottenuto può essere attuata anche attraverso un qualsiasi programma di gestione documentale.

L'efficacia del processo dipende dalla velocità degli strumenti e delle procedure di scansione e dalla razionalità delle modalità con cui è organizzata l'archiviazione dei documenti cartacei (dall'ordine e dalla congruità degli archivi, dalla predisposizione di fascicolazione e/o graffatura dei documenti, ecc.)¹⁴⁵.

Gli oneri connessi a questa fase sono sostanzialmente legati ai costi organizzativi relativi alle risorse umane, poiché non richiede particolari investimenti in risorse strumentali, considerate la diffusione e la disponibilità di hardware efficienti e veloci a costi decisamente contenuti.

Solo per dare un'idea dei valori di cui si parla, la dematerializzazione di un intero archivio di documenti contabili di un anno di una piccola/media azienda può richiedere 5/6 Dvd (ca. 29 GByte) o un qualsiasi supporto di memorizzazione esterno e portatile (dotati ormai tutti di capacità di memoria decisamente superiori a questi valori).

¹⁴⁵ Spesso l'attività di scansione risulta alquanto lunga e dispersiva perché gli scanner ed i relativi software in dotazione non sono finalizzati a scansioni massive o, comunque, dedicate. Inoltre lo scanner deve essere molto versatile per quanto riguarda il formato di acquisizione (fronte/retro, A3), e il software altrettanto versatile nel richiedere i metadati necessari alla corretta classificazione del documento. L'ideale sarebbe poi se il documento contabile, una volta digitalizzato, andasse a legarsi con la contabilità, in modo da poter avere visione dei documenti aziendali consultando i mastri. Tale collegamento, oltre che utile, diventa necessario nel momento in cui si procede alla creazione dell'archivio informatico, in cui le fatture devono consentire le funzioni di ricerca previste dall'articolo 3 del DM 23 gennaio 2004.



3.3 SOLUZIONI ORGANIZZATIVE E OPPORTUNITÀ DI BUSINESS

Dal punto di vista organizzativo, è possibile indicare quattro diverse opzioni di scelta per implementare un processo di dematerializzazione nella gestione aziendale o di studio, scelta che, nel secondo caso, può dipendere anche dai servizi che i professionisti intendano offrire ai propri clienti:

- A. soluzione in house per l'organizzazione delle attività dello studio (IHS);
- B. soluzioni in outsourcing per l'organizzazione delle attività dello studio (OS);
- C. soluzione in house per l'organizzazione delle attività di studio e per fornire servizi di archiviazione anche ai propri clienti (IHSC);
- D. soluzioni in outsourcing per l'organizzazione delle attività dello studio e per fornire servizi di archiviazione anche ai propri clienti (OSC).

	<i>per lo studio</i>	<i>per lo studio e per i clienti</i>
<i>In house</i>	A	C
<i>Outsourcing</i>	B	D

“In house”: è la soluzione mediante la quale è lo studio professionale si interfaccia con il cliente sia a livello hardware (server di sistema) sia a livello software (programmi gestionali), gestendo e archiviando i dati dei propri clienti. In pratica, tutta la tecnologia hardware e software è installata sui server di studio. In questo caso il cliente si collega direttamente ai server di studio appositamente configurati, per ottenere le informazioni e per gestire i documenti. Se da una parte questa soluzione richiede investimenti rilevanti in tecnologia, licenze software e personale dedicato, dall'altra assolve alle esigenze di garanzia di sicurezza e di privacy dei dati archiviati.

“In outsourcing”: è la soluzione per cui lo studio professionale si appoggia a un fornitore di servizi specializzato esterno, dove i dati sono salvati e gestiti in grandi database (server farm). I vantaggi e gli svantaggi di questa soluzione sono verosimilmente invertiti rispetto alla soluzione “in house”.

Nell'esaminare le varie soluzioni, per ciascuna di esse potremo verificare, secondo una consueta metodologia ispirata a una rappresentazione di tipo matriciale, che, passando dalla situazione di stato “A” fino a quella di stato “D”, aumentano la complessità, le competenze e la struttura organizzativa necessarie ad implementare le relative “attività”.



Di seguito sono indicati le variabili operative relative alle quattro diverse opzioni e le problematiche che ciascuna scelta implica dal punto di vista dello studio professionale (si tralascia invece il punto di vista degli erogatori di servizi esterni nelle soluzioni in outsourcing):

A. soluzioni **“in house”** per gli archivi dello studio:

- gestione interna delle problematiche relative all’organizzazione degli archivi;
- gestione interna della totalità delle problematiche relativamente all’implementazione della struttura di sicurezza;
- definizione di accordi/gestione in autonomia relativamente all’assistenza tecnica hardware e software;
- definizione di regole e procedure per le varie fasi del processo;
- istruzione del personale per l’implementazione del processo;

B. soluzioni **“in outsourcing”** per gli archivi dello studio:

- benefici legati alla disponibilità di risorse umane esterne esperte, che possono accompagnare lo studio nell’implementazione dei processi in oggetto;
- superamento delle criticità senza necessità di distogliere le risorse dal loro ambito lavorativo;
- possibilità di delega all’esterno di alcune scelte organizzative;
- necessità di una fase di studio preliminare nell’identificazione dei soggetti/fornitori di servizi per il deposito/stoccaggio ordinato di dati digitali (di qualsiasi formato) che devono essere disponibili in qualsiasi momento ai fini di una loro consultazione/gestione (c.d. “repository”);
- necessità di individuazione di standard qualitativi e relative problematiche di definizione contrattuale;
- modalità e definizione delle procedure nei rapporti utente/fornitori;

C. soluzione **“in house”** per lo studio e per i clienti dello studio:

- necessità di definizione del perimetro operativo del rapporto coi clienti nell’ambito della gestione di un servizio (possibilità di accesso diretto ai propri archivi/necessità di intermediazione degli incaricati dello studio; disponibilità a rispondere a ogni richiesta/limitazione della consulenza nell’ambito di determinati servizi, ecc.);
- necessità di un’adeguata progettazione dimensionale delle infrastrutture informatiche e di sicurezza dello studio;
- necessità di implementazione di un adeguato sistema contrattuale riguardante i rapporti e le valutazioni del servizio offerto;
- necessità di strutturare soluzioni software che rendano possibile la gestione dimensionale del servizio, laddove occorra fornire un servizio che garantisca la funzionalità anche in situazioni di “stress” (ad esempio nel caso di richieste contemporanee di informazioni al database da più utenti, tra i quali vanno inclusi sia gli operatori interni allo studio sia i clienti dello stesso), la dimensione stessa del database e la velocità di accesso ai dati;



D. Soluzioni “**in outsourcing**” per lo studio e per i clienti dello studio¹⁴⁶:

- possibilità di una maggiore complessità nella gestione delle variabili e dei perimetri organizzativi rispetto alle altre soluzioni generata dalla dipendenza da terze economie;
- possibilità che la scelta del servizio da parte del cliente dipenda dalla maggiore (probabile) rigidità derivante dalle condizioni contrattuali delle più diffuse soluzioni alternative

¹⁴⁶ Relativamente ai vantaggi e agli svantaggi di questa soluzione, si veda anche il capitolo successivo.



CAPITOLO IV

CAMBIAMENTI NELLA COMUNICAZIONE COL CLIENTE

(a cura di Robert Braga)

Poiché oramai moltissimi studi hanno un proprio sito internet, occorre cogliere l'opportunità di una interazione del cliente con lo studio anche attraverso questo canale di comunicazione.

Per fare questo occorre contattare (preferibilmente) una realtà imprenditoriale specializzata nella creazione di siti web “dinamici” (nei quali le pagine possano essere modificate a seconda della richiesta del visitatore, nel nostro caso il cliente) in cui far confluire quella messaggistica routinaria (invio di documenti per fax o email, richiesta di conferma di ricezione) che solitamente richiede un notevole dispendio di energie all'interno degli studi, soprattutto in termini di tempo; si tratta in particolare di attività che spesso si accompagnano a una scadenza, quali ad esempio l'invio al cliente di un F24 oppure di una qualsiasi altra documentazione che periodicamente il cliente richieda allo studio (ad esempio il bilancio, la dichiarazione dei redditi e così via).

Predisponendo un apposito sito web strutturato – con le opportune politiche di privacy e di sicurezza informatica – accessibile tramite username e password dedicate per ciascun cliente, da una parte, questi ottiene l'accesso ad un disco remoto (cloud) in cui trovare tutta la documentazione messa a disposizione dallo studio e, dall'altra, il professionista ha la prova di ricezione di prelievo dal sito della documentazione messa a disposizione del cliente (la disponibilità di un nuovo documento nell'apposita area riservata del cliente sul sito Internet di studio è automaticamente comunicata al cliente stesso dal sistema tramite un messaggio di posta elettronica). Un sistema così organizzato permette anche di inviare informative e messaggi periodici ai clienti, creando uno storico di tutti gli invii effettuati e consultabili in ogni momento oppure di controllare chi, a pochissimi giorni da una scadenza, non abbia ancora scaricato dal sito, ad esempio, un F24 che dovrà pagare, permettendo così un sollecito mirato per onorare la scadenza.

In tal modo è possibile sostituire la classica messaggistica effettuata tramite posta elettronica (“semplice”), con la quale solitamente non è garantita la certezza di ricezione del messaggio da parte del cliente, e dove risulta proibitiva la ricerca di messaggi inviati negli anni precedenti (magari necessaria per evitare un eventuale contenzioso col cliente per “malintesi nella comunicazione”).

Si è testé citata la posta elettronica “semplice” allo scopo di distinguerla dalla posta elettronica certificata (PEC), che dalla prima differisce per la “certezza” (alla stessa stregua di una raccomandata



con ricevuta di ritorno”) di ricezione del messaggio inviato al cliente; unica condizione per l'utilizzo di tale strumento è che sia il mittente sia il destinatario siano titolari di un indirizzo PEC.

Nel caso in cui si dovesse inviare a un cliente un'email con la PEC di studio a un indirizzo di posta elettronica NON PEC, il server del gestore PEC di studio invierà al mittente un'email, con allegata l'email originale, con oggetto:

*"ANOMALIA MESSAGGIO: Return receipt" was sent by "indirizzo pec di studio" and addressed to: "destinatario cliente non PEC" - The original message is attached with the name postacert.eml or **ANOMALIA MESSAGGIO: Return receipt.***

oppure:

Anomalia nel messaggio

Il giorno 25/06/2010 alle ore 09:11:06 (+0200) è stato ricevuto il messaggio "prova di invio" proveniente da "nome@dominio.it" e indirizzato a: nominativo@dominiopec.it¹⁴⁷.

*Tali dati non sono stati certificati per il seguente errore: **Il messaggio non proviene da Posta Certificata.***

Il messaggio originale è incluso in allegato.

*Il messaggio **non** è valido a tutti gli effetti come **posta elettronica certificata.***

Identificativo messaggio:

Si noti che la PEC certifica unicamente il mittente, il destinatario, il giorno e l'ora di invio e di ricezione; essa non certifica il contenuto inviato: pertanto, per avere la certezza che quanto inviato corrisponda effettivamente a quanto poi ricevuto dal destinatario, occorre preventivamente apporre la propria firma digitale al documento, in modo da garantirne l'autenticità e la immodificabilità.

4.1 OUTSOURCING: CONCETTI DI “CLOUD COMPUTING”

Lo studio professionale, attento alle novità legislative e ai continui cambiamenti della tecnologia, ha la possibilità di fidelizzare i propri clienti diventando un fornitore di servizi.

Di seguito si sintetizzano alcuni concetti del c.d. “cloud computing”, conseguenza diretta della soluzione “in outsourcing” del paragrafo precedente.

¹⁴⁷ “nome@dominio.it” è da sostituirsi con il Vostro indirizzo di posta elettronica “semplice”; “nominativo@dominiopec.it” è da sostituirsi con il Vostro indirizzo di posta elettronica certificata.



In [informatica](#), con il termine “cloud computing” si intende un insieme di tecnologie informatiche che permettono l'utilizzo di risorse [hardware](#) ([storage](#), [CPU](#)) o [software](#) distribuite in remoto (def. Wikipedia). E' cioè l'insieme di tecnologie che consentono di utilizzare potenza di calcolo e altre risorse informatiche attraverso internet.

Di fatto si possono distinguere tre figure:

- *fornitore di servizi*: è il provider internet che mette a disposizione i server e le applicazioni a uso dei clienti; tali server, tuttavia, sono distribuiti su più punti della rete internet (“la nuvola”) che gestiscono servizi, eseguono applicazioni e archiviano documenti;
- *studio professionale*: sceglie e configura i servizi offerti dal fornitore e mette quindi a disposizione dei clienti di studio applicazioni, documenti e altri servizi;
- *cliente finale*: è il cliente di studio che usufruisce, in qualsiasi momento, dei servizi forniti dallo studio professionale.

VANTAGGI:

Sostanzialmente i vantaggi possono essere così raggruppati:

- **accessibilità**: i server possono essere raggiunti/utilizzati in qualsiasi momento da qualunque parte del mondo;
- **riduzione dei costi**: per avere i server di studio tecnologicamente sempre aggiornati in termini hardware e software occorre effettuare investimenti in risorse finanziarie, in personale dedicato e con costi di manutenzione molto elevati; la soluzione cloud permette, con pochissime risorse finanziarie, di poter utilizzare server tecnologicamente all'avanguardia e software capaci di soddisfare le esigenze dello studio e della relativa clientela;
- **aggiornamento costante**: hardware e software sono sempre aggiornati con le ultime novità;
- **scalabilità**: il sistema cloud permette una certa “democratizzazione informatica”, permettendo di pagare ciò che si usa, e, in base alle future necessità, calibrare la richiesta del servizio pagandone il relativo prezzo;
- **sicurezza**: gestione centralizzata della sicurezza.

SVANTAGGI:

Gli svantaggi possono essere riferiti:

- al luogo di tenuta delle scritture contabili;
- alla sicurezza e alla tutela della privacy;
- all'accessibilità della documentazione.

Di fatto uno svantaggio sta nel fatto di non sapere dove si trovi il dato/documento. Anche se il fornitore del servizio fosse italiano, lo stesso potrebbe avere subappaltato il servizio cloud a una società estera con sede in un Paese con il quale non esistano rapporti di reciprocità¹⁴⁸; oppure il fornitore del servizio è una società italiana che ha però dislocato i propri server in uno Stato estero.

¹⁴⁸ La Circolare Ministeriale n.45/E del 19 ottobre 2005 ha descritto la possibilità di conservare le fatture in forma elettronica in un Paese estero, “con il quale esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza”.



Pertanto, potrebbe accadere di usufruire dei servizi cloud di un provider italiano che però ha situato i propri server in Australia e con un backup degli stessi su un altro server operativo in Cina.

Si suggerisce di controllare che sul contratto di fornitura del servizio sia ben specificato dove sia dislocato il server contenente i dati di studio (e dei clienti) nonché il divieto di subappaltare il servizio fornito. In ogni caso, qualsiasi modifica contrattuale dovrà essere preventivamente accettata e sottoscritta da entrambe le parti.

Si richiama l'attenzione del lettore sul dettato normativo sancito dall'art. 6 DM 23 gennaio 2004: in caso di verifiche, controlli od ispezioni, il documento informatico deve essere reso LEGGIBILE e DISPONIBILE presso il LUOGO DI CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE. In tale contesto l'art. 5, comma 2, della delibera CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11, prevede che "Il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva può delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone che, per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate."

Nell'ottica in cui il professionista assuma il ruolo di responsabile della conservazione per conto del contribuente, la disposizione testé richiamata consente di delegare le operazioni a un soggetto terzo, e quindi anche a un fornitore di servizi di cloud; l'unica condizione è che il terzo sia effettivamente in grado, per comprovate capacità tecniche ed esperienza, di garantire il corretto svolgimento delle operazioni delegate. Al riguardo, quindi, occorrerà prestare molta attenzione alle condizioni generali del servizio che definiscono il Service Level Agreement (SLA); tali condizioni, infatti, dovranno essere adeguate rispetto al risultato che si intende raggiungere: la corretta conservazione delle scritture contabili ai sensi del DM 23 gennaio 2004.

Se il professionista è quindi tenentario delle scritture contabili del proprio cliente soggetto a verifica ha il preciso obbligo di esibire le scritture contabili con tutte le conseguenze di legge¹⁴⁹. In sintesi, nel momento in cui affida a un terzo (fornitore del servizio cloud) il servizio di gestione dei dati contabili di studio (in genere) o la conservazione sostitutiva¹⁵⁰ di cui agli artt. 3 e 4 del predetto decreto, non potrà esimersi dalla c.d. "responsabilità del terzo", assunta nei confronti del contribuente al momento del conferimento dell'incarico ovvero con riferimento al possibile concorso del responsabile con il contribuente negli illeciti amministrativi che possano configurarsi come conseguenza della "non corretta" tenuta delle scritture contabili obbligatorie.

Strettamente legato a questa problematica è il rischio di tutela dei dati (e quindi della privacy). Il fornitore del servizio deve garantire il rispetto della normativa italiana in materia di tutela dei dati personali¹⁵¹.

Ad esempio se il dato è salvato in un server situato in uno Stato estero soggetto alla normativa americana contro il terrorismo emanata dopo l'11 settembre (c.d. "Patriot-act"), qualsiasi autorità governativa americana potrebbe accedere – avendone il potere – ai dati conservati in quel server e,

¹⁴⁹ Art. 32, c. 4 D.P.R. 600/1973: "Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

In difesa del contribuente la sentenza della Cassazione n.13404/1999 che postula l'INTENZIONALITA' del comportamento omissivo.

¹⁵⁰ Deliberazione CNIPA n. 11/2004 del 19 febbraio 2004, art. 5 punto 3: "Il procedimento di conservazione sostitutiva può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare quanto previsto dalla presente deliberazione"

¹⁵¹ Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, Codice in materia di protezione dei dati personali.



conseguentemente, anche a quelli dello studio e dei suoi clienti, senza nessuna preventiva comunicazione e autorizzazione.

Sono quindi due gli aspetti principali da tenere in considerazione:

- la localizzazione geografica: presenza fisica dei dati di studio su di un server sito in un determinato Stato;
- l'applicabilità del d.lgs. 196/2003 al cloud provider: accettazione da parte del fornitore dei servizi del rispetto della normativa di tutela dei dati vigente nel Paese del richiedente il servizio (lo studio professionale).

In merito alla gestione dei dati, di documenti e della contabilità, è inoltre necessario che il fornitore dei servizi di cloud assicuri:

- la crittazione del dato durante la sua trasmissione dal computer dello studio al cloud (server remoto): è una procedura relativamente semplice e sufficientemente sicura con un protocollo in formato https simile a quelli utilizzati pressoché da tutti i servizi di remote-banking attualmente in funzione e verificabile con l'icona del "lucchetto chiuso" presente sul navigatore/browser;
- la conservazione/gestione criptata dei dati: nel cloud i dati sono salvati insieme a quelli di altri clienti del provider (fornitore del servizio di cloud); al fine di garantire la massima riservatezza ai documenti di studio ivi gestiti occorre che gli stessi vengano criptati (ovvero salvati con un certificato di firma dello studio) in modo univoco (solo lo studio professionale vi potrà accedere). Eventuali intrusi potranno solamente copiare i file ma non leggerli.

Sostanzialmente, il sistema di encryption appena descritto è l'unico modo per poter mettere al sicuro i propri dati gestiti e salvati nella nuvola (cloud) ed è sicuramente più sicuro di qualsiasi altro sistema di sicurezza installato nello studio per la soluzione "in house".

Solo per dare un'idea dei diversi livelli di sicurezza tra la soluzione "in house" e quella "della nuvola" (cloud), sarebbe possibile paragonare il primo con un sistema di porta blindata e di allarme del proprio studio, e il secondo con il caveau di una banca. Senza garantirne la sicurezza al 100% (oltre ai furti negli studi professionali possono verificarsi, ancorché in rare occasioni, furti anche nelle banche) è probabilmente più sicura una soluzione "cloud" che una "in house".

In effetti, risulta in molti casi tecnicamente più semplice superare la barriera del firewall¹⁵² di studio piuttosto che intromettersi in un sistema cloud¹⁵³; se a ciò si aggiunge il fatto che è molto improbabile che i dati presenti sui server degli studi professionali siano criptati (e siano quindi di facile lettura), si intuisce come la gestione del tema in questione possa dipendere anche dalla percezione da parte del singolo professionista della sicurezza dei dati.

In realtà solo la consapevolezza dei potenziali rischi di Internet permette di individuare modalità e strumenti laddove si voglia evitarli.

Un ulteriore possibile rischio legato al servizio cloud consiste nella difficoltà di trasferire i dati memorizzati e gestiti presso un provider a un'altra azienda fornitrice dello stesso tipo di servizio (c.d. "lock-in risk"). In pratica, più l'applicazione utilizzata in remoto è stata personalizzata a servizio dello

¹⁵² Si veda in proposito il paragrafo "Sicurezza informatica".

¹⁵³ Almeno nei casi di piccoli studi che non possono sopportare i costi di una corretta analisi sui sistemi di protezione.



studio (e dei suoi clienti), più sarà difficoltoso trasferire i dati ad un altro fornitore di servizi (e, laddove sia possibile, lo sarebbe solo a costi elevati). Tale trasferimento risulta poi impossibile quando i dati siano parte integrante dell'applicazione (c.d. *“metadati”*): tali dati, qualora eventualmente estrapolati, non sarebbero utilizzabili da un'altra applicazione. E' di fatto lo stesso rischio che si incorre quando in studio si decida di passare da un gestionale contabile ad un altro.

Occorre poi ricordare che tutti i sistemi cloud permettono di visualizzare gli accessi effettuati dallo studio e dai suoi clienti (c.d. *“log”*). In questo contesto è opportuno però specificare subito insieme al provider quali dovranno essere le componenti di *“log”* che potranno essere consultate.

Dall'altra parte, però, nessun sistema cloud permetterà di fare dei test di affidabilità dei propri sistemi (c.d. *“penetration-test”*), perché tale attività implicherebbe la verificare di tutti i dati del provider e quindi anche di quelli di terzi. Peraltro, è lo stesso provider (avendo a disposizione la tecnologia più avanzata) ad avere interesse affinché i dati siano leggibili e consultabili in ogni momento e solo dalle persone autorizzate.

Infine, esistono poi rischi legati alla disponibilità del servizio: ad esempio la linea ADSL di studio potrebbe non funzionare (si consiglia di avere sempre almeno 2 linee ADSL con operatori telefonici differenti).

In definitiva, non bisogna temere il cloud: sebbene non possa rappresentare la risposta a tutte le esigenze informatiche di uno studio professionale, esso può rivelarsi un'utile risorsa laddove il suo impiego segua ad un'attenta analisi delle necessità dello studio.

4.2 SICUREZZA INFORMATICA

Nell'ambito del continuo sviluppo ed utilizzo delle tecnologie informatiche per il lavoro di studio, come la dematerializzazione, si ritiene opportuno soffermarsi sul tema della sicurezza informatica, che molto spesso non viene tenuto nella debita considerazione, anche perché non sono tecnicamente noti il funzionamento delle reti di computer e le logiche mediante le quali i computer colloquiano tra di loro.

Per poter meglio intuire a quali pericoli si vada incontro con un uso *“non consapevole”* del computer e della rete internet, si elencano di seguito degli esempi posti a raffronto con accadimenti di comune vita quotidiana:

1) PASSWORD di sistema:

Ogni qualvolta facciamo rientro a casa la sera ci assicuriamo che i cancelli, le porte e le finestre siano ben chiuse, magari con una porta blindata a quadrupla mandata, in modo da sentirci al sicuro da eventuali ladri.



Ribaltando il discorso nel mondo virtuale (computer/internet), occorre fare in modo di avere la stessa “sensazione” di sicurezza appena descritta, dotandosi di una password che blocchi l'accesso ai dati registrati nel computer. Quanto più una password sarà strutturata tanto più assomiglierà alla porta blindata a quadrupla mandata.

Molte password possono risultare difficili da ricordare. Un metodo pratico per ovviare a questa problematica può essere quello di utilizzare una password di base (porta blindata a una sola mandata), cui poi aggiungere ulteriori aggiuntivi caratteri ogni qualvolta aumenti il grado di riservatezza/importanza di ciò che si voglia proteggere (porta blindata a doppia, tripla e quadrupla mandata).

Facciamo un esempio: se devo digitare una password per accedere a un sistema dove risiedono dati non particolarmente importanti, userò una prima password che, in ogni caso, deve garantire almeno alcuni standard minimi di sicurezza quali quelli previsti anche dal Garante della privacy, vale a dire¹⁵⁴: *ciascuna password deve essere composta da almeno otto caratteri oppure, nel caso in cui lo strumento elettronico non lo permetta, da un numero di caratteri pari al massimo consentito; la password non deve contenere riferimenti agevolmente riconducibili all'incaricato (pertanto non si devono utilizzare nome e cognome o date particolari) e deve essere modificata con cadenza almeno semestrale o trimestrale nel caso di trattamento di dati sensibili.*

Ogni qualvolta accedo a un “sistema di informazioni” più importanti rispetto al precedente, allora posso strutturare la password aggiungendo ulteriori caratteri a quella utilizzate per accedere al sistema di informazioni relativamente meno importanti.

Ad esempio, la password solitamente utilizzata “*asdoiut12*” potrebbe essere modificata con due caratteri aggiuntivi (“*asdoiut12-£=*”) per accedere al server di rete dello studio e, magari, con ulteriori caratteri (“*asdoiut12-£=@@tre*”) per accedere all'internet banking. Quindi, più aumento il grado di importanza dell'informazione e dell'uso che ne potrebbe fare un estraneo, più rendo la password complessa.

Ovviamente posso costruire un sistema di password molto sofisticato, il quale però non servirà a nulla se poi alla prima occasione di accesso tramite il computer di un collega/conoscente o addirittura di un hotel (ad esempio in una trasferta di lavoro) digiterò la password senza assicurarmi delle politiche e degli strumenti di sicurezza adottate dal sistema informatico da cui mi sto collegando: non sono rari i casi di furti di identità generati dalla digitazione di user e password da postazioni internet di bar o di hotel).

Quindi, così come generalmente non si lasciano le chiavi di casa in mano a uno sconosciuto, la stessa cautela va adottata per le password personali.

La costruzione di una password integrata a step successivi garantisce, da un lato, una maggiore difficoltà per poterla scoprire e, dall'altro, un minore sforzo per poterla memorizzare.

2) FIREWALL:

Per evitare che un malintenzionato si avvicini/entri nella propria casa, solitamente ci si tutela mediante l'installazione di un antifurto; nel mondo virtuale occorre dotarsi di un firewall (letteralmente “muro di fuoco”) con il quale vengano controllate tutte le connessioni in entrata e in uscita dal computer.

¹⁵⁴ Si veda il Disciplinare tecnico in materia di misure di sicurezza, Allegato B al Decreto Legislativo n. 196/2003.



Se da casa si utilizza il computer solo per giocare su internet, con tutta probabilità è possibile “sopportare” il rischio che qualche malintenzionato possa accedervi per curiosare tra i miei dati. Invece, utilizzando il computer dallo studio è essenziale non pregiudicare i dati e le informazioni di lavoro personali e tantomeno quelli dei clienti: un sistema firewall è una condizione minima di garanzia.

Esistono firewall sia hardware (ovvero apparecchi esterni) sia software (programmi da installare sul computer). I primi sono preferibili ai secondi perché questi ultimi sono soggetti alla vulnerabilità del sistema operativo su cui sono installati.

Se lo studio è connesso tramite ADSL alla rete internet, si consiglia di installare un sistema firewall hardware di proprietà, anche nel caso in cui l'operatore telefonico che abbia fornito la linea ADSL ne abbia già installato uno proprio.

3) PHISHING:

Il *phishing* consiste in sostanza nell'ingannare la persona collegata alla rete facendole credere di essere all'interno della pagina della propria banca o della propria casella di posta elettronica, al fine di impossessarsi delle sue credenziali di accesso. In pratica, si sfrutta il punto debole delle persone: la *preparazione informatica* o meglio l'*impreparazione informatica*.

Ma per quale motivo una persona deve reinserire i dati? Li avrà già comunicati con una trentina di firme e controfirme di ricevuta e accettazione in banca! Se arrivasse a casa una persona spacciandosi per direttore/funzionario della banca per avere conferma dei codici di accesso, chi glieli darebbe? Non si farebbe prima una telefonata in banca per sicurezza? I computer eseguono solo le istruzioni impartite da qualcuno: è l'utente che deve accertarsi della “identità” del soggetto con cui comunica.

Lo stesso vale con il computer: non bisogna mai cliccare sul link di un messaggio email, ancorché apparentemente ricevuto dalla propria banca (se solo si posiziona il puntatore sopra lo stesso, si noterà che il link visualizzato non ha nulla a che vedere con quello di della banca). Tale link porta direttamente su un sito GEMELLO/fotocopia di quello della propria banca o carta di credito o email, e dopo aver inseriti il proprio username e la propria password (credendo di eseguire un normale login), le credenziali saranno state comunicate a degli sconosciuti che le useranno, con tutta probabilità, per delinquere e sottrarre tutte le informazioni personali cui potranno accedere.

Con la posta elettronica occorre sempre essere sospettosi, nel dubbio, anzi, è opportuno ritenere l'email falsa!

Lo stesso discorso vale per gli allegati alle email: se l'utente sa di non dover ricevere allegati da alcun conoscente diretto, significa che l'email ricevuta è al 99,99% non desiderata: essa andrebbe cancellata immediatamente.

Il sistema internet è un SISTEMA di "n" sistemi collegati insieme: aziende, enti pubblici, soggetti privati.

Mentre le grandi aziende e gli enti pubblici hanno generalmente risorse adeguate per investire in sicurezza informatica, i privati ne sono generalmente sprovvisti. Per questo motivo è più facile trovare personal computer di privati cittadini collegati alla rete con bassi livelli di protezione e utilizzarli come “macchine infette” (c.d. BOTNET), cioè macchine da cui far partire gli attacchi di virus, di spam e di phishing.

Considerato che il numero dei collegamenti alla rete internet di privati continua ad aumentare in modo progressivo, il problema del phishing non va in definitiva gestito a livello dei grandi sistemi aziendali) ma a livello di personal computer domestici.



5) SPAM:

Il principale scopo dello spamming è la pubblicità, il cui oggetto può andare dalle più comuni offerte commerciali a proposte di vendita di materiale pornografico o illegale (come software pirata e farmaci senza prescrizione medica), da discutibili progetti finanziari a veri e propri tentativi di truffa. Uno spammer, cioè l'individuo autore dei messaggi spam, invia messaggi identici (o con una qualche specifica personalizzazione) a migliaia di indirizzi email.

Purtroppo è un fenomeno in continua evoluzione; secondo il report mensile di Kaspersky Lab di maggio 2011 (www.kaspersky.com) l'Italia ha raggiunto il quarto posto nella classifica mondiale dei Paesi con la più alta percentuale di spam.

La protezione dallo spamming dipende dalla disponibilità di:

- un antivirus aggiornato;
- un sistema operativo aggiornato;
- un browser con installate delle barre di navigazione che al loro interno contengano database con la lista dei siti inaffidabili.

Inoltre, bisogna fare molta attenzione ai siti non attendibili: se si vuole proprio andare su siti c.d. "border-line" (dove è facile ricevere un virus/trojan), è opportuno utilizzare un computer che non sia lo stesso con il quale ci si colleghi alla banca o con il quale si lavori sui documenti di studio!

4.3 ESEMPI DI ISTRUZIONI OPERATIVE DI SALVATAGGIO DOCUMENTALE DIGITALE

Come accennato nei precedenti paragrafi, di seguito si riportano fac-simili di videate di possibili schemi/logiche di archiviazione e modalità di salvataggio dei file (si tratta solo di una indicazione di massima, a titolo puramente esemplificativo e non esaustivo, che vuole illustrare al lettore la logica informatica di archiviazione).

ISTRUZIONI PER L'ARCHIVIAZIONE DEI FILE

LOGICA DI ARCHIVIAZIONE

1. Occorre creare una cartella di lavoro **nominativa per ogni cliente** e, previa valutazione dell'opportunità con il responsabile preposto, una cartella per ogni tipo di argomento/pratica di particolare rilievo ed importanza;
2. All'interno di ciascuna cartella occorre creare delle SOTTOCARTELLE, ciascuna con nome riferito all'argomento di cui si tratta;



3. All'interno della sottocartella vengono salvati e, quindi, archiviati, i singoli file/documenti, in qualsiasi formato essi siano.

PROCEDURA DI SALVATAGGIO/ARCHIVIAZIONE

GENERALE

La procedura da seguire per il salvataggio di un qualsiasi documento, ad esempio in formato pdf, word, excel, può essere la seguente:

1. collegamento al server di rete nella directory condivisa "nome cartella dati di studio", collegata al PC con **unità logica "indicare lettera"**;
2. ricerca della cartella con il nome del cliente cui si riferisce il documento (se non esiste, allora occorre creare la cartella con il nome del cliente chiedendolo al responsabile preposto);
3. salvataggio del documento utilizzando il metodo logico di cui sopra.



Esempio:

Nota: i dati personali di ciascun operatore vengono salvati nella propria omonima cartella.

Occorre collegarsi al server di rete nella directory condivisa COMUNE/ARCHIVIAZIONE, che è collegata al PC con unità logica "x".

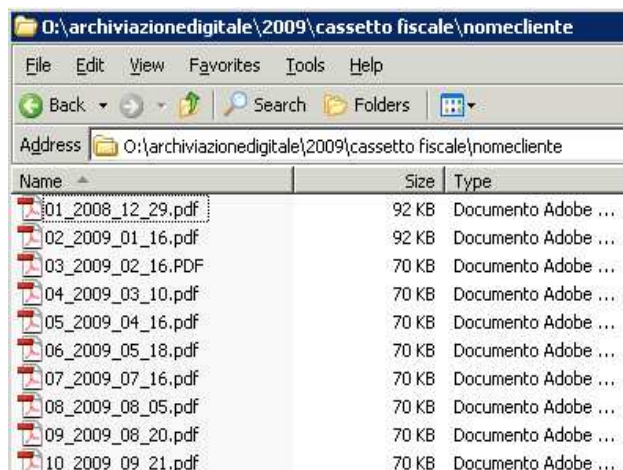
Regola generale: i nomi dei file che riportano una data devono avere questa sintassi: due (o quattro) cifre per l'anno due cifre per il mese e due cifre per il giorno.

La cartella di archiviazione presenta la seguente struttura, divisa per anno e per i seguenti argomenti.



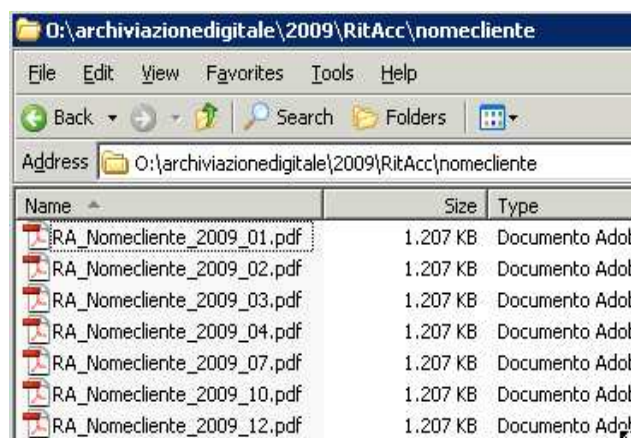
Esempio:

CASSETTO FISCALE: viene salvato il file delega reperito dal sito ENTRATEL – per annualità – in base al nominativo del contribuente – il modello (F24 o F23) e in base alla data di pagamento, seguendo lo stesso numero d'ordine attribuito dal cassetto fiscale. La struttura del file si evince dalla seguente immagine:



In pratica, si dovranno scaricare tutti gli F24 presenti nel cassetto fiscale di ciascun cliente con cadenza mensile o trimestrale a seconda della liquidazione IVA di ciascun cliente.

RITENUTE D'ACCONTO: viene diviso per annualità e per cliente oltre che per salvataggio file con periodo di competenza del pagamento. In pratica, per i documenti analogici (cartacei) – ovvero le parcelle professionali – si dovrà procedere alla scansione di tali documenti (se non già in formato elettronico) e al successivo salvataggio nella cartella corrispondente al cliente. Il nome inizierà con le quattro cifre dell'anno seguite da quelle del mese di competenza della RA, come da immagine seguente:





ALLEGATO A

ELENCO DEI TIPI DI DOCUMENTO DI CUI ALL'ALLEGATO 1 DEL "PROVVEDIMENTO ATTUATIVO DELLA COMUNICAZIONE DELL'IMPRONTA RELATIVA AI DOCUMENTI INFORMATICI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI, AI SENSI DELL'ARTICOLO 5 DEL DECRETO 23 GENNAIO 2004" DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 25 OTTOBRE 2010 (PROT. 2010/143663)

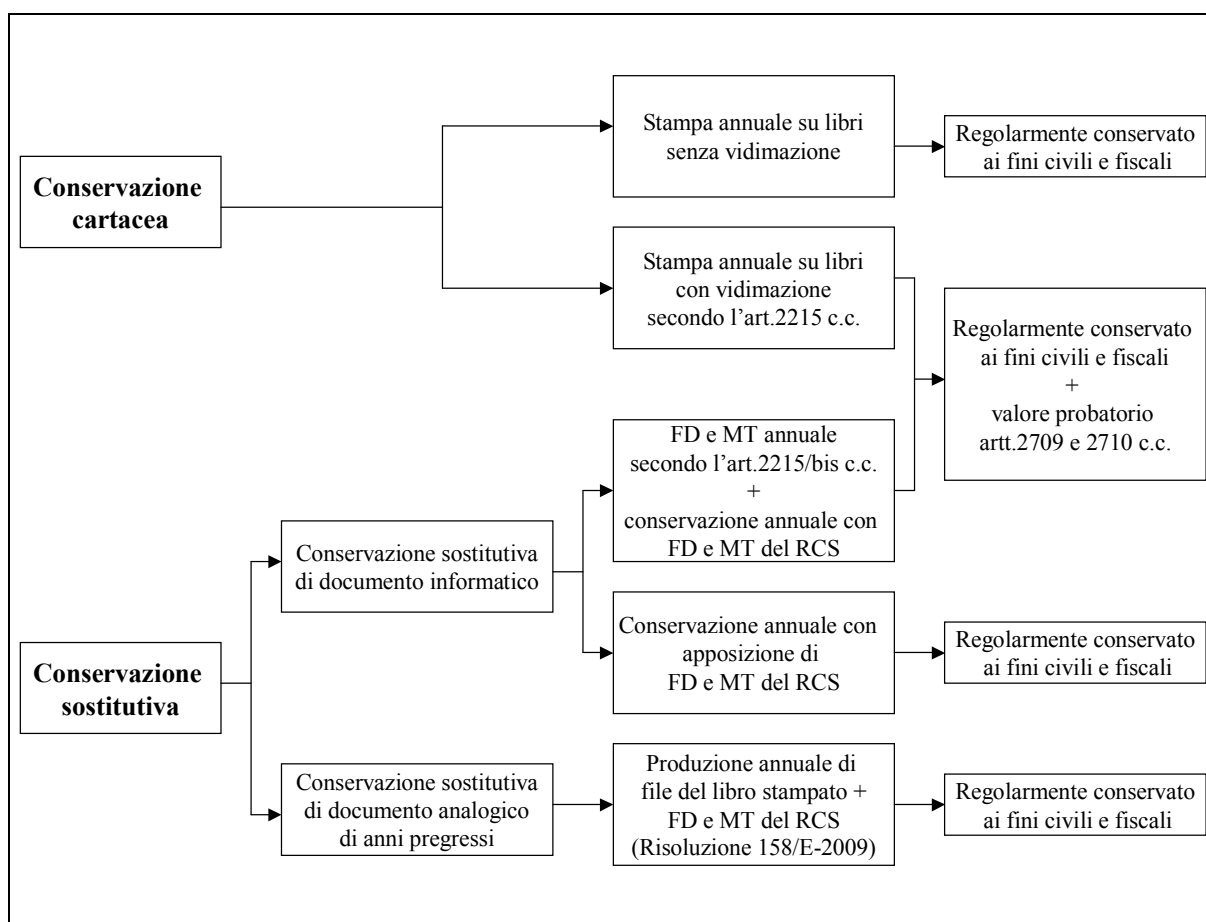
01 FattureEmesse
02 FattureRicevute
03 NotaVariazioneAumento
04 NotaVariazioneDiminuzione
05 DocumTrasporto
06 Scontrino
07 Ricevuta
08 Bolla
09 LibroGiornale
10 LibroInventari
11 LibroMastro
12 RegistroCronologico
13 LibroCespiti
14 RegistroIrpéf
15 RegistroFattureAcquisto
16 RegistroAcquistiAgenzieViaggio
17 RegistroFattureEmesse
18 RegistroFattureInSospeso
19 RegistroCorrispettivi
20 GiornaleFondo>
21 RegistroCorrispettiviAgenzieViaggio
22 RegistroEmergenzaIva
23 Bollettario
24 RegistroPrimaNota
25 RegistroUnicoIva
26 RegistroRiepilogativoIva
27 RegistroSezionaleIvaAcquisitiIntraUe
28 RegistroAcquistiIntraUeNonComm
29 RegistroTrasferimentiIntraUe
30 RegistroDichIntentiEmesse
31 RegistroDichIntentiRicevute
32 RegistroOmaggi
33 RegistroMemoriaProdContrassegno
34 RegistroLavorazioneProdContrassegno
35 RegistroCaricoProdContrassegno
36 RegistroScaricoProdContrassegno
37 RegistroBeniInDeposito
38 RegistroBeniInContoLavorazione
39 RegistroBeniComodato
40 RegistroBeniProva
41 RegistroSezionaleIvaInterno
42 RegistroCaricoStampatiFiscali
43 RegistroSocControllantiControllate

44 RegistroCaricoScaricoRegimeMargineMetodoAnalitico
45 RegistroAcquistiRegimeMargineMetodoGlobale
46 RegistroVenditeRegimeMargineMetodoGlobale
47 RegistroCaricoCentriElabDati
48 RegistroScaricoCentriElabDati
49 RegistroSommeRicevuteDeposito
50 RegistroEditori
51 LibroSoci
52 LibroObbligazioni
53 LibroAdunanzeDelibAssemblee
54 LibroAdunanzeDelibConsiglioAmministrazione
55 LibroAdunanzeDelibCollegioSindacale
56 LibroAdunanzeDelibComitatoEsecutivo
57 LibroAdunanzeDelibAssembleeAzionisti
58 AltriRegistri
59 UnicoPersoneFisiche
60 UnicoSocietaPersone
61 UnicoSocietaCapitale
62 UnicoEntiNonCommerciali
63 IrapPersoneFisiche
64 IrapSocietaPersone
65 IrapSocietaCapitale
66 UnicoEntiNonCommercialiEdEquiparati
67 IrapAmministrazioniEdEntiPubblici
68 Modello730
69 ModelloConsolidatoNazionaleEMondiale
70 Modellolva
71 ModellolvaVrRichiestaRimborsoCreditoIva
72 Modellolva26Lp2006ProspettoLiquidazioniPeriodiche
73 Modellolva74Bis
74 ComunicazioneAnnualeDatiIva
75 ModelloRichiestaRimborsoCreditoIvaTrimestrale
76 ModelloDatiContenutiDichiarazioneIntentoRicevute
77 Modello770Semplificato
78 Modello770Ordinario
79 ModelloCertificazioneCud
80 ModelloF23
81 ModelloF24
82 ModelliAllegatiDichiarazioneRedditiModelloUnico
83 ModelliAnnotazioneSeparata
84 RicevutaPresentazioneModelliDichiarazione
85 AltriDocumenti



ALLEGATO B

PROSPETTO RIASSUNTIVO DELLE 4 DIVERSE MODALITÀ OPERATIVE NELLA TENUTA E NELLA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI





APPENDICE A

SCHEDE OPERATIVE

(a cura di Salvatore De Benedictis e Robert Braga)

La conservazione sostitutiva è un processo che interessa una miriade di “documenti” . Come verrà più dettagliatamente esaminato nel presente lavoro, salvo qualche rarissima eccezione – peraltro scarsamente rilevante¹⁵⁵ (1) - tutti i “documenti” possono costituire oggetto di conservazione sostitutiva.

Vi sono tuttavia modalità e termini diversi per ciascun gruppo omogeneo di “documenti”.

Con l'intento di voler fare chiarezza con una certa "sistemicità" d'insieme nella miriade di “documenti” passibili di dematerializzazione (e successiva conservazione sostitutiva), verranno qui di seguito rappresentate varie schede operative, raggruppate in macroaree.

La fonte da cui sono stati attinti tutti i tipi di “documento” è il provvedimento del Direttore della Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2010, relativo all’obbligo di trasmissione dell’impronta dei file soggetti a conservazione sostitutiva, il cui allegato “1”, denominato “Elenco tipi documento”.

Si è quindi proceduto ad una riclassificazione, individuando per ciascuna tipologia 7 campi, così composti:

- 1) descrizione del documento: modello-atto-libro-registro-fattura-dichiarazione-ecc
- 2) tipo di documento
- 3) termini temporali per effettuare la conservazione sostitutiva
- 4) modalità con cui procedere alla conservazione sostitutiva
- 5) riferimenti normativi
- 6) riferimenti interpretativi
- 7) note a commento

Le schede allegate non hanno un contenuto esaustivo, ma vogliono fornire una risposta immediata e sintetica a chi vuole individuare per grandi linee il percorso da seguire ed entrare in possesso delle informazioni necessarie per approfondire l’argomento.

¹⁵⁵ Documenti in materia doganale.



Registro/libro/documento
Fatture Emesse, Fatture Ricevute, Nota Variazione Aumento, Nota Variazione Diminuzione, Documenti Trasporto, Scontrino, Ricevuta, Bolla
Tipologia
Documenti
Dati già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria
No
Termine per conservazione sostitutiva
<p>In qualunque momento; la conservazione può essere limitata 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.</p> <p>Per le fatture elettroniche, sia emesse che ricevute, la conservazione deve avvenire con cadenza almeno quindicinale. Il termine di quindici giorni si riferisce, rispettivamente, alla data di emissione e alla data di ricevimento.</p> <p>Il contribuente che abbia dato l'assenso a ricevere le fatture in formato elettronico, è obbligato a conservarle sostitutivamente assieme alle altre fatture d'acquisto, con le modalità e i termini sopra indicati. La conservazione può essere limitata alle sole fatture ricevute in formato elettronico nella ipotesi in cui istituisce un apposito registro sezionale acquisti.</p>
Modalità effettuazione conservazione sostitutiva
Digitalizzazione (solo se il documento è analogico) e apposizione della firma digitale e della marca temporale, sull'insieme dei documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione.
Riferimenti normativi
Artt. 3 e 4, D.M. 23.1.2004.
Riferimenti interpretativi
Circ. AE 6.12.2006, n. 36/E, punto 7.2; per le fatture elettroniche Circ. 19.10.2005, n. 45/E.
NOTE
Nel caso di registrazione ad fini IVA di fatture sia in formato cartaceo sia in formato elettronico, occorrerà annotare le medesime in appositi registri sezionali IVA separati. (Circ. AE 6.12.2006, n.36/E, e Ris. AE 9.7.2007, n.161/E).



Registro/libro/documento
Modello F23, Modello F24, Unico Persone Fisiche, Unico Società Persone, Unico Società Capitale, Unico Enti Non Commerciali, Irap Persone Fisiche, Irap Società Persone, Irap Società Capitale, Unico Enti Non Commerciali Ed Equiparati, Irap Amministrazioni Ed Enti Pubblici, Modello 730, Modello Consolidato Nazionale e Mondiale, Modello 770 Semplificato, Modello 770 Ordinario, Modello Certificazione Cud, Modelli Allegati Dichiarazione Redditi Modello Unico, Modello Iva Vr Richiesta Rimborso Credito Iva, Modello Iva 26 Lp 2006 Prospetto Liquidazioni Periodiche, Comunicazione Annuale Dati Iva, Modello Richiesta Rimborso Credito Iva Trimestrale, Modello Dati Contenuti Dichiarazione Intento Ricevute, Ricevuta Presentazione Modelli Dichiarazione, Modello Iva, Modelli Annotazione Separata, Modelli Studi di Settore
Tipologia
Modelli di dichiarazione, versamento, ecc.
Dati già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria
Si
Termine per conservazione sostitutiva
Con cadenza almeno annuale. Il requisito della staticità e dell'immodificabilità dovranno essere assicurati entro i tre mesi successivi alla data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali.
Modalità effettuazione conservazione sostitutiva
Apposizione della firma digitale e della marca temporale, sull'insieme dei documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione.
Riferimenti normativi
Artt. 3 e 4, D.M. 23.1.2004.
Riferimenti interpretativi
Ris. AE 18.10.2007, n. 298/E.
NOTE
L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione sopra indicata, è dell'avviso che le dichiarazioni fiscali siano da assoggettare a conservazione sostitutiva nei termini previsti dal comma 2 dell'articolo 3 del Decreto. Riguardo la sussistenza dell'obbligo, si rinvia a quanto riportato nel presente documento al paragrafo 1.2.2.



Registro/libro/documento

Registro Cronologico Professionisti⁽¹⁾, Registro Somme Ricevute in Deposito⁽²⁾, Registro Unico Irpef-IVA⁽³⁾, Registro Soc. Controllanti / Controllate⁽⁴⁾, Registro Sezionale Iva⁽⁵⁾, Registro Carico Scarico Regime Margine Metodo Analitico⁽⁶⁾, Registro Acquisti Regime Margine Metodo Globale⁽⁷⁾, Registro Vendite Regime Margine Metodo Globale⁽⁸⁾, Registro Multiaziendale per Centro Elaborazione Dati⁽⁹⁾, Registro Editori⁽¹⁰⁾, Registro Fatture Acquisto⁽¹¹⁾, Registro Acquisti Agenzie Viaggio⁽¹²⁾, Registro Fatture Emesse⁽¹³⁾, Registro Fatture In Sospeso⁽¹⁴⁾, Registro Corrispettivi⁽¹⁵⁾, Giornale di Fondo⁽¹⁶⁾, Registro Corrispettivi Agenzie Viaggio⁽¹⁷⁾, Registro dei Corrispettivi di Emergenza⁽¹⁸⁾, Bollettario "a madre e figlia"⁽¹⁹⁾, Registro Prima Nota⁽²⁰⁾, Registro Unico Iva⁽²¹⁾, Registro Riepilogativo Iva⁽²²⁾, Registro Sezionale Iva Acquisiti Intra Ue⁽²³⁾, Registro Acquisti Intra Ue enti non Commerciali⁽²³⁾, Registro Trasferimenti Intra Ue (non traslativi di proprietà)⁽²⁴⁾, Registro Dichiarazioni Intento Emesse⁽²⁵⁾, Registro Dichiarazioni Intento Ricevute⁽²⁶⁾, Registro degli Omaggi⁽²⁷⁾, Registro Memoria Prodotti Contrassegno⁽²⁸⁾, Registro Lavorazione Prodotti Contrassegno⁽²⁸⁾, Registro Carico Prodotti Contrassegno⁽²⁸⁾, Registro Scarico Prodotti Contrassegno⁽²⁸⁾, Registro Beni In Conto Deposito⁽²⁹⁾, Registro Beni In Conto Lavorazione⁽²⁹⁾, Registro Beni Comodato⁽²⁹⁾, Registro Beni Prova⁽²⁹⁾, Registro degli imballaggi non restituiti⁽³⁰⁾, Libretto di dotazione fiscale⁽³¹⁾, Registro Movimentazione beni nei Depositi IVA⁽³²⁾, Registro delle Variazioni IVA⁽³³⁾, Registro di carico e scarico degli animali allevati per le aziende di allevamento⁽³⁴⁾

Tipologia

Libri e registri fiscali

Dati già in possesso della Amministrazione Finanziaria

No

Termine per conservazione sostitutiva

Con cadenza almeno annuale. Il requisito della staticità e dell'immodificabilità dovranno essere assicurati entro i tre mesi successivi alla data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali.

Modalità effettuazione conservazione sostitutiva

Apposizione di firma digitale e di marca temporale sull'insieme dei documenti, o su un'evidenza informatica con l'impronta o le impronte degli stessi o di insiemi di essi, da parte del responsabile della conservazione.

Riferimenti normativi

Artt. 3 e 4, D.M. 23.1.2004.

Riferimenti interpretativi

Circ. AE 6.12.2006, n. 36/E.

NOTE

⁽¹⁾ Art. 3, c. 2, lett. a, DPR 695/1996. ⁽²⁾ Liberi professionisti, art. 3, DM 31.10.1974. ⁽³⁾ Art. 39, c. 2, DPR 633/1972 e Ris. Min. 11.2.1983, n. 352405. ⁽⁴⁾ Art. 73, c. 3, DPR 633/1972. ⁽⁵⁾ Artt. 23, 24 e 25, DPR n.633/1972. ⁽⁶⁾ Artt. 36, c. 1, e 38, DL 41/1995. ⁽⁷⁾ Artt. 36, c. 6, e 38, DL 41/1995. ⁽⁸⁾ Artt. 36, c. 6, e 38, DL 41/1995. ⁽⁹⁾ Circ. AE 30.7.2002, n.60/E. ⁽¹⁰⁾ Tirature, DM 9.4.1993. ⁽¹¹⁾ Art. 25, DPR 633/1972. ⁽¹²⁾ Art. 5, DM 30.7.1999, n. 340. ⁽¹³⁾ Art. 23, DPR 633/1972. ⁽¹⁴⁾ (Art. 6, c. 5, DPR 633/1972, e Circ. Min. 24.12.1997, n.328/E. ⁽¹⁵⁾ Art. 24, DPR 633/1972. ⁽¹⁶⁾ Reg. di cassa, art. 16-bis, DM 30.3.1992. ⁽¹⁷⁾ Art. 6, DM 30.7.1999, n. 340. ⁽¹⁸⁾ Art. 11, DM 23.3.1983. ⁽¹⁹⁾ Art. 32, DPR 633/1972. ⁽²⁰⁾ Art. 24, c. 4, DPR 633/1972, e art. 6, c. 3, DPR 695/1996. ⁽²¹⁾ Art. 39, c. 2, DPR 633/1972. ⁽²²⁾ Circ. Min. 21.11.1972, n. 27/522432. ⁽²³⁾ Art. 25 e 39, DPR 633/1972. ⁽²⁴⁾ Art. 41, c. 2, DL 331/1993. ⁽²⁵⁾ Art. 1, c. 2, DL 29.12.1983, n.746. ⁽²⁶⁾ Art. 2, c. 3, L. 28/1997. ⁽²⁷⁾ Circ. Min. 27.04.1973, n. 32/501388. ⁽²⁸⁾ Art. 73-bis, DPR 633/1972. ⁽²⁹⁾ Art. 53, c. 4, DPR 633/1972. ⁽³⁰⁾ Art. 1, D.M. 11.8.1975. ⁽³¹⁾ Art. 2, DM 23.3.1983. ⁽³²⁾ Artt. 3 e 4, DM 20.10.1997, n. 419. ⁽³³⁾ Circ. Min. 21.11.1972, n. 27/522432. ⁽³⁴⁾ Art. 18-bis, D.P.R. 600/1973.



Registro/libro/documento
Libro Giornale, Libro Inventari, Libro Mastro, Libro Cespiti, Libro Soci, Libro Obbligazioni, Libro Adunanze Deliberazioni delle Assemblee, Libro Adunanze Deliberazioni del Consiglio Amministrazione, Libro Adunanze Deliberazioni del Consiglio di Gestione, Libro Adunanze Deliberazioni del Collegio Sindacale, Libro Adunanze Deliberazioni del Consiglio di Sorveglianza, Libro Adunanze Deliberazioni del Comitato per il controllo di gestione, Libro Adunanze Deliberazioni del Comitato Esecutivo, il libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'articolo 2447-sexies C.C.
Tipologia
Libri previsti dal Codice Civile e richiamati dalle norme fiscali ¹⁵⁶ .
Dati già in possesso della Amministrazione Finanziaria
No
Termine per conservazione sostitutiva
Con cadenza almeno annuale. Il requisito della staticità e dell'immodificabilità dovranno essere assicurati entro i tre mesi successivi alla data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali.
Modalità effettuazione conservazione sostitutiva
<i>Secondo le norme fiscali</i>
Apposizione della firma digitale e della marca temporale, sull'insieme dei documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione.
<i>Secondo le norme civilistiche</i>
L'articolo 2215-bis del codice civile disciplina la formazione e la tenuta, che, a norma del primo comma, può avvenire anche con documenti informatici.
Gli obblighi di numerazione e bollatura, che hanno lo scopo – tra l'altro – di attribuire il requisito della staticità e della immodificabilità, sono assolti mediante apposizione, su ciascun documento , della firma digitale dell'imprenditore o di un suo delegato e della marca temporale con cadenza almeno annuale. Per i libri e registri la cui tenuta è obbligatoria ai fini tributari, l'apposizione della firma digitale e della marca temporale deve avvenire entro i tre mesi successivi alla data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali.
Riferimenti normativi
Art. 2215-bis, c.c. e artt. 3 e 4, D.M. 23.1.2004.
Riferimenti interpretativi
Circ. AE 6.12.2006, n. 36/E.
NOTE
Come verrà approfondito in prosieguo, il rispetto della procedura dettata dal D.M. 23.1.2004 per l'ambito tributario potrebbe non essere conforme al dettato dell'articolo 2215-bis c.c.

¹⁵⁶ Articolo 14, commi 1 e 2, Dpr 600/1973.



Registro/libro/documento
Corrispondenza emessa e ricevuta (lettere varie, fax, offerte, ordini, conferme d'ordine, e-mail), contratti di ogni genere, bilancio d'esercizio, bilanci infrannuali, libro unico del lavoro, altri documenti,
Tipologia
Documenti originali unici e non unici
Dati già in possesso della Amministrazione Finanziaria
No
Termine per conservazione sostitutiva
In qualunque momento; la conservazione può essere limitata 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.
Modalità effettuazione conservazione sostitutiva
Digitalizzazione (solo se il documento è analogico) e apposizione della firma digitale e della marca temporale, sull'insieme dei documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione. Per i documenti <i>'analogici originali unici'</i> è necessaria l'ulteriore firma e riferimento temporale del pubblico ufficiale.
Riferimenti normativi
Artt. 1, lett. c), 3 e 4, D.M. 23.1.2004.
Riferimenti interpretativi
Circ. AE 6.12.2006, n. 36/E, punti 7.1 e 7.2; per libro unico del lavoro risposta interpello Min. Lavoro e Prev. Sociale, prot. n. 25/l/0001742.
NOTE
Per la differenza tra documento originale "unico" e "non unico", Si riporta estratto della Circ. AE n.36/E: "Documento originale non unico: è quel documento analogico al cui contenuto è <i>"possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi"</i> (articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto). In sostanza, si può dire che un documento è originale non unico quando, indifferentemente: <ul style="list-style-type: none">• deve essere emesso per legge in duplice esemplare e la relativa annotazione e conservazione sono obbligatorie per almeno un soggetto;• deve essere annotato e conservato per legge da almeno un soggetto in libri o registri obbligatori;• il suo contenuto è riprodotto in altri documenti, ovvero il suo contenuto riproduce quello di altri documenti che devono essere conservati obbligatoriamente, anche presso terzi." "Documento originale unico: è quel documento analogico il cui contenuto non può essere desunto da altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la tenuta, anche presso terzi e che non soddisfa, dunque, alcuna delle condizioni sopra elencate."



APPENDICE B

UN'ANALISI EMPIRICA SUL RUOLO DEI PROGETTI DI DEMATERIALIZZAZIONE NEGLI STUDI PROFESSIONALI DI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

Sommario

PREMESSA.....	II
LE CARATTERISTICHE DEGLI STUDI ANALIZZATI	III
IL LIVELLO DI INFORMATIZZAZIONE DEGLI STUDI DI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI	V
<i>La gestione dei documenti</i>	V
<i>Le comunicazioni verso la PA</i>	vi
LA DEMATERIALIZZAZIONE NEGLI STUDI	VII
<i>La Conservazione Sostitutiva</i>	viii
<i>Lo scambio di documenti in formato elettronico strutturato</i>	ix
IL RUOLO DEGLI STUDI COME STRUMENTO DI SUPPORTO ALLA DIFFUSIONE DEI PROGETTI DI DEMATERIALIZZAZIONE TRA LE IMPRESE ITALIANE.....	X
NOTA METODOLOGICA.....	XII
<i>Il Gruppo di Lavoro</i>	xii
L'OSSERVATORIO ICT & COMMERCIALISTI	XIII