

Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto: circolare [n. 36/E](#) del 2006 dell'Agenzia delle Entrate

di Daniela D'Agostino

(in "il fisco" n. 2 del 15 gennaio 2007, pag. 1-222)

## 1. Premessa

Con circolare del 6 dicembre 2006, [n. 36/E](#) (in "il fisco" n. 47/2006, fascicolo n. 2, pag. 6898) , l'Agenzia delle Entrate ha fornito istruzioni e chiarimenti in ordine all'applicazione del [D.M. 23 gennaio 2004](#) che disciplina in maniera unitaria la procedura informatica relativa all'emissione, alla conservazione ed alla esibizione dei documenti rilevanti ai fini fiscali.

Prima di procedere all'analisi della circolare è opportuno richiamare le disposizioni che sono intervenute a regolare la materia ovvero:

- *D.L. 10 giugno 1994, [n. 357](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1994, n. 489, ed in particolare l'[art. 7](#), comma 4-ter, che ha previsto espressamente che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, purché i dati stessi siano aggiornati disponibili e stampabili in sede di controlli ed ispezioni.*

L'articolo successivo, ovvero il [7-bis](#), comma 4, ha conseguentemente introdotto, nell'ambito della disciplina delle scritture contabili, il comma 3 nell'[art. 2220](#) del codice civile, prevedendo che le scritture e i documenti possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, subordinandone tuttavia l'efficacia all'emanazione di uno specifico decreto che ne determini le modalità operative.

Ne consegue che, fino alla emanazione dello stesso, l'utilizzo di supporti alternativi a quello cartaceo per la conservazione delle scritture e dei documenti fiscalmente rilevanti è stata esclusa (risoluzione [n. 135/E](#) del 7 settembre 1998; risoluzione [n. 202/E](#) del 4 dicembre 2001, in "il fisco" n. 3/2002, fascicolo n. 2, pag. 404; [art. 10](#), comma 6, del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, ossia testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa).

- *Del. n. 42 del 31 dicembre 2001 dell' "Autorità per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (AIPA) di recente sostituita con la deliberazione del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione 19 febbraio 2004 (CNIPA).*

- *D.Lgs. 23 gennaio 2002, [n. 10](#), di recepimento della direttiva sulla firma elettronica [n. 99/93/CE](#) del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 dicembre 1999 (abrogato integralmente dall'art. 75 del Codice digitale).*

- *[D.P.C.M. 13 gennaio 2004](#), che all'art. 54 ha abrogato il D.P.C.M. 8 febbraio 1999.*

- *[D.M. 23 gennaio 2004](#) che, richiamando la delibera citata, detta le modalità applicative per la conservazione elettronica dei documenti informatici ed analogici ai fini tributari.*

- *D.Lgs. 20 febbraio 2004, [n. 52](#) (e la relativa circolare esplicativa [n. 45/E](#) del 19 ottobre 2005, in "il fisco" n. 40/2005, fascicolo n. 2, pag. 6184) che, attuando la Direttiva n. 2001/115/CE del 20 dicembre 2001,*

in materia di semplificazione ed armonizzazione delle modalità di fatturazione ai fini Iva, ha modificato il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 introducendo, la possibilità di emettere le fatture in formato elettronico e di conservarle su supporti alternativi a quello cartaceo.

- *Codice dell'amministrazione digitale*, in vigore dal 1° gennaio 2006, ovvero il D.Lgs. 7 marzo 2005, [n. 82](#) che ha dettato una disciplina organica ed aggiornata della materia.

## 2. Definizione dei documenti rilevanti ai fini tributari

Le disposizioni del [D.M. 23 gennaio 2004](#) si applicano alle scritture contabili, ai libri, ai registri e, in generale, a ogni documento rilevante ai fini dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (sono quindi esclusi i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle Dogane).

Per quanto attiene ai registri previsti dalla legislazione del lavoro, quali il libro matricola e il libro paga, la relativa conservazione deve essere effettuata nel rispetto delle istruzioni fornite con circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali [n. 33/03](#) del 20 ottobre 2003 (in "il fisco" n. 40/2003, fascicolo n. 2, pag. 6151).

*Le disposizioni in questione si applicano quindi, ad esempio, ai seguenti documenti:*

- libro giornale ed inventari;
- scritture ausiliarie che registrano elementi patrimoniali e reddituali;
- scritture ausiliarie di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- bilancio d'esercizio, composto da stato patrimoniale ([art. 2424](#) del codice civile), conto economico ([art. 2425](#) del codice civile) e nota integrativa ([art. 2427](#) del codice civile);
- registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (registro degli acquisti, registro dei corrispettivi, registro delle fatture emesse, eccetera);
- dichiarazioni fiscali;
- modulistica relativa ai pagamenti (ad esempio, i Modelli F23 ed F24), alle fatture e documenti simili;
- libri sociali elencati nell'[art. 2421](#) del codice civile (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, la relazione sulla gestione ([art. 2428](#) del codice civile), la relazione dei sindaci ([art. 2429](#) del codice civile) e dei revisori contabili ([art. 209](#), comma 3, del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58), che per legge devono essere allegate al bilancio d'esercizio.

In ordine alle *tipologie di documenti* cui sono applicabili le disposizioni del decreto, occorre distinguere tra:

- *documenti informatici*, ovvero la "... rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti", in relazione ai quali vengono previste le modalità di emissione, conservazione ed esibizione;
- *documenti analogici*, formati o emessi secondo le modalità tradizionali, per i quali è comunque possibile, in alternativa alla conservazione cartacea, la conservazione elettronica.

### 3. Documento informatico rilevante ai fini tributari

Con riguardo alla *forma*, il documento informatico rilevante ai fini tributari deve essere "statico non modificabile" e quindi non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione. Pertanto non deve contenere "macroistruzioni" (comandi che permettono l'aggiornamento automatico della data) o "codici eseguibili" (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).

Nella fase di emissione il documento informatico deve garantire l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale (informazione che associa al documento la data e l'ora) e la sottoscrizione elettronica (firma elettronica qualificata).

A più documenti può essere applicato il medesimo riferimento temporale.

I documenti rilevanti ai fini tributari per i quali è prevista l'emissione sono, a titolo esemplificativo, la fattura, anche sotto forma di conto, nota, parcella e simili, la ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale, il documento di trasporto. Ma alcuni di essi non sono suscettibili di emissione con le modalità di cui all' art. 3, comma 1, lettera b), del decreto poiché vi sono alcune peculiarità.

#### *Ricevuta fiscale*

Tenuto conto che la ricevuta fiscale deve:

- essere emessa in duplice esemplare su appositi bollettari a ricalco "madre" "figlia";
- contenere "una numerazione progressiva prestampata per anno solare"; potrà essere emessa solo in formato analogico ed eventualmente conservata in formato digitale

Tuttavia, poiché l'[art. 1](#) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, ha sancito l'equiparazione dell'emissione dello scontrino fiscale a quella della ricevuta fiscale e viceversa, anche ai fini della deducibilità del costo del bene o del servizio da parte dell'acquirente, il contribuente può liberamente decidere di emettere lo scontrino fiscale (circolare [n. 97/E](#) del 4 aprile 1997).

#### *Scontrino fiscale*

Lo scontrino fiscale deve essere emesso utilizzando esclusivamente apparecchi misuratori fiscali conformi ai modelli approvati a norma del D.M. 23 marzo 1983 e muniti di bollo fiscale, e quindi l'emissione in forma cartacea dello scontrino resta impregiudicata.

Tuttavia, come già previsto dal D.M. 30 marzo 1992, [art. 16-bis](#), comma 1, *il giornale di fondo può essere conservato in formato digitale purché sia garantita la non alterabilità delle informazioni memorizzate*. Su ciascun supporto elettronico deve essere riportata un'opportuna informazione, in forma elettronica, che permetta di stabilire un'associazione logica tra i dati memorizzati e il misuratore fiscale su cui il supporto elettronico medesimo è impiegato.

#### *Documento di trasporto*

La circolare 11 ottobre 1996, [n. 249/E](#), ha chiarito che i beni viaggianti non devono essere più obbligatoriamente accompagnati dal ddt previsto dall'[art. 1](#), comma 3, del D.P.R. n. 472 del 14 agosto 1996..

Dal momento che il documento di trasporto è completo di ogni elemento obbligatorio sin dall'origine, senza che né il soggetto emittente né i successivi soggetti riceventi siano tenuti ad eseguire su di esso ulteriori annotazioni, deve ritenersi ammissibile l'emissione del ddt sotto forma di documento informatico, come peraltro qualsiasi altro documento avente lo

stesso contenuto (nota di consegna, lettera di vettura, polizza di carico).

#### *Fattura elettronica*

La trasmissione elettronica della fattura o del lotto di fatture è consentita previa apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata da parte del soggetto emittente su ciascun documento o sul lotto di fatture, al fine di garantirne l'autenticità, l'origine e l'integrità (in alternativa, è ammesso l'utilizzo di sistemi EDI).

Sull'argomento è sufficientemente esaustiva la circolare [n. 45/E](#) del 19 ottobre 2005.

#### **4. Documento analogico rilevante ai fini tributari**

Si considerano analogici tutti i documenti formati utilizzando grandezze fisiche che assumono valori continui e che, quindi, si materializzano su supporti cartacei (lo scritto, il dattiloscritto, la fotocopia), o su pellicole fotografiche, cinematografiche, microfiche o microfilm, su lastre o pellicole radiologiche, su cassette e nastri magnetici audio e video.

Il documento analogico si distingue in *documento originale* (che può essere "non unico" e "unico") e *copia*.

*Documento originale non unico* è quello cui è possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi.

Sono documenti originali non unici, a titolo esemplificativo, il libro giornale e il libro degli inventari, poiché il loro contenuto può essere integralmente ricostruito sulla base delle schede di mastro. Anche il contenuto delle ricevute fiscali e degli scontrini fiscali può essere integralmente ricostruito sulla base dei libri e registri.

Al contrario, il contenuto del *documento originale unico* non può essere desunto da altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la tenuta (ad esempio, assegno e cambiale). È evidente, tuttavia, che, nel momento in cui tali documenti vengono ricevuti dal beneficiario, rientrano nella categoria dei documenti originali non unici.

Anche i libri sociali si devono considerare documenti originali unici, a meno che non vengano depositati presso terzi, per esempio presso i repertori e gli archivi notarili o il Registro delle imprese.

Per quanto concerne, invece, la nozione di *copia* occorre riferirsi alle note esplicative alla delibera CNIPA che chiariscono che la copia può essere considerata la matrice di una manifestazione di volontà che si concretizza con un documento originale e ne consente la veicolazione, sempre nel rispetto dell'autenticità ed integrità del contenuto dell'originale.

#### **5. Memorizzazione digitale**

La memorizzazione, ovvero il processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto di documenti analogici o informatici, rappresenta la fase iniziale del processo di conservazione, che si conclude con l'apposizione della sottoscrizione elettronica e della marca temporale.

La memorizzazione può avvenire mediante salvataggio dei dati su supporto ottico o su ogni altro idoneo supporto o attraverso la memorizzazione delle impronte [\(1\)](#) relative ai documenti, sia informatici che analogici.

#### *Supporti di memorizzazione*

È possibile utilizzare i seguenti supporti:

- dischi ottici e magneto-ottici;
- dischi ottici WORM (riscrivibili dall'utente),
- CD-R (non modificabili una volta scritti);
- DVD;
- *floppy disk*;
- *hard disk*;

- dat (nastri magnetici a cartucce, che vengono utilizzati per effettuare i *back up*),

nonché ogni altro supporto purché sia garantita:

- la *conformità* dei documenti agli originali;
- la leggibilità nel tempo;
- la garanzia dell'ordine cronologico, senza soluzione di continuità, che comporta l'obbligo di procedere secondo regole uniformi, nel medesimo periodo d'imposta, in modo da evitare che vi siano intervalli temporali nella memorizzazione dei documenti o nell'aggiornamento delle registrazioni.

La memorizzazione dei documenti analogici può essere limitata ad una o più tipologie di documenti formati o emessi a partire dall'inizio del periodo di imposta [\(2\)](#).

## 6. Archiviazione dei documenti informatici

L'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale e antecedente alla conservazione elettronica e, conseguentemente, è una procedura libera non soggetta a particolari modalità operative anche se vengono fornite precisazioni al riguardo nella circolare n. 45/E (paragrafo 3.1.1.).

## 7. Conservazione elettronica

La conservazione elettronica comincia con la memorizzazione, di cui si è detto in precedenza, e termina con l'apposizione della sottoscrizione elettronica e della marca temporale sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti di insiemi di essi (artt. 3, comma 2, e 4 del decreto). La conservazione deve essere eseguita almeno ogni quindici giorni per le fatture (entro i quindici giorni dal ricevimento per il destinatario ovvero dall'emissione per l'emittente) e almeno ogni anno per i restanti documenti, e può essere effettuata a partire dal 3 febbraio 2004 anche solo per parte dei documenti relativi ai periodi d'imposta precedenti il 2004.

I documenti diversi dalle fatture (i libri obbligatori e le altre scritture contabili "formati su supporti informatici) in quanto "non emessi, sono soggetti per definizione ad aggiornamento continuo e pertanto devono soddisfare il requisito della staticità e dell'immodificabilità alla data in cui è effettuata l'ultima registrazione del periodo e comunque non oltre il termine per la presentazione della relativa dichiarazione.

In caso di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'[art. 52](#) del D.P.R. n. 633 del 1972 e [33](#), comma 1, del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, il contribuente, su richiesta dei verificatori, sarà tenuto ad effettuare la conservazione dei libri e dei registri rilevanti ai fini tributari o ad effettuare copia cartacea degli stessi documenti.

L'esecuzione dei controlli non deve comunque ostacolare il regolare aggiornamento dei libri e dei registri, ferma restando l'immodificabilità delle annotazioni già effettuate fino alla data dell'ispezione sui libri e sui registri.

Per i documenti analogici valgono le medesime regole indicate per i documenti informatici, e sarà quindi possibile la conservazione elettronica solo di alcuni libri o solo di una tipologia di fatture (ad esempio: attive) sempre nel rispetto dell'ordine cronologico.

Il processo di conservazione elettronica dei documenti analogici originali si perfeziona con "l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale ...". Tale disposizione si riferisce comunque alla sola conservazione dei documenti analogici originali unici, per i quali le caratteristiche di non ricostruibilità del documento richiedono maggiori cautele in fase di conservazione.

Per quanto concerne le copie, la conformità all'originale viene assicurata:

- per le copie su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporti cartacei, dal responsabile della conservazione mediante l'utilizzo della propria firma digitale;
- per le copie di documenti originali unici, da un notaio o da altro pubblico ufficiale.

La distruzione del documento cartaceo potrà avvenire solo successivamente al completamento del processo di conservazione.

La violazione degli obblighi di conservazione, è demandata all'Amministrazione finanziaria che, in sede di controllo, valuterà se sussistono le condizioni per procedere ad accertamento induttivo (3) o si limiterà all'irrogazione delle sanzioni di cui all'[art. 9](#) del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997.

Qualora ne ricorrano i presupposti, anche nei casi di conservazione digitale delle scritture contabili, al contribuente potrà essere contestato il reato di cui all'[art. 10](#) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ("Occultamento o distruzione di documenti contabili").

Come detto, la procedura di conservazione termina con l'apposizione, da parte del responsabile della conservazione della firma elettronica qualificata (cosiddetta: sottoscrizione elettronica).

Il responsabile della conservazione di norma si identifica con il contribuente, salva la facoltà di quest'ultimo di designare un terzo; per le persone giuridiche il responsabile potrà essere sia un soggetto legato da un rapporto qualificato (un socio o un amministratore) sia un terzo esterno alla società, all'associazione o all'ente.

Il responsabile, a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni a persone competenti ed esperte.

In particolare, il responsabile della conservazione ha il compito di:

- 1) attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione;
- 2) gestire il sistema nel suo complesso e garantire l'accesso alle informazioni;
- 3) verificare la corretta funzionalità del sistema e dei programmi utilizzati;
- 4) predisporre le misure di sicurezza del sistema;
- 5) richiedere, ove prevista, la presenza di un pubblico ufficiale;
- 6) definire e documentare le procedure per l'apposizione della marca temporale;
- 7) verificare, con periodicità non superiore ai 5 anni, la leggibilità dei documenti provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo.

La *marca temporale* è un'evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale, che, a sua volta, è un'informazione contenente la data e l'ora associata ad uno o più documenti informatici.

La *sottoscrizione elettronica* consiste nell'apposizione sul documento della firma elettronica qualificata, al fine di garantire la certezza sull'identità del firmatario e sull'integrità del documento.

Occorre precisare che per *firma elettronica* si intende "l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica".

La *firma elettronica qualificata* si ottiene attraverso una procedura informatica:

- che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca autenticazione informatica mediante il certificato in cui sono registrati i dati del titolare;
- che si avvale di un dispositivo di firma che consente al firmatario un controllo esclusivo (programma informatico adeguatamente configurato ovvero un apparato strumentale, come la *smart*, cioè una scheda elettronica

che consente di generare la firma). Per motivi di sicurezza la generazione della firma deve avvenire all'interno del dispositivo ed essere collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire la rilevazione di eventuali modifiche;

- che sia basata su un "certificato qualificato" ovvero un attestato elettronico che consente di verificare l'identità del titolare e collega al titolare stesso i dati utilizzati per verificare la firma.

I documenti conservati in formato digitale, sia analogici che informatici, possono essere riprodotti mediante le procedure del:

- *riversamento diretto*, che consiste nel libero trasferimento di un documento, già conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, senza alterarne la rappresentazione digitale [ad esempio: la generazione di copie di sicurezza previste dal processo di conservazione di cui all'art. 5, comma 1, lettere b), e) ed h), della delibera CNIPA].

- *riversamento sostitutivo* che consiste in un processo che trasferisce un documento, già conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, modificando la rappresentazione informatica del suo contenuto, ovvero una sorta di aggiornamento tecnologico dell'archivio informatico quando non è possibile o conveniente mantenere il formato della rappresentazione digitale. Tale processo di riversamento sostitutivo è disciplinato espressamente dalla delibera e termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata (sottoscrizione elettronica) e della marca temporale sull'insieme dei documenti.

Se il processo di riversamento sostitutivo ha per oggetto un documento informatico sottoscritto ai sensi dell'[art. 10](#), commi 2 e 3, del D.P.R. n. 445/2000, è prevista l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale (notaio, segretario comunale, funzionario incaricato dal sindaco o, per le pubbliche amministrazioni, un soggetto della stessa amministrazione ma "diverso" dal dirigente dell'ufficio responsabile della conservazione dei documenti).

Anche per il documento analogico originale unico conservato è richiesto l'ulteriore intervento del pubblico ufficiale che attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine.

La *distruzione dei documenti analogici* può avvenire solo dopo il processo di memorizzazione e la sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale nel caso di documenti analogici originali unici.

## **8. Comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'impronta dell'archivio informatico**

Entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'Irap e all'Iva, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione trasmettono per via telematica all'Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale [\(4\)](#).

L'impronta dell'archivio informatico, la sottoscrizione e la marca temporale possono essere trasmessi anche una volta l'anno entro il termine sopra individuato, a condizione che la marca temporale non sia già scaduta.

Detta comunicazione attribuisce specifica rilevanza fiscale ai documenti conservati secondo le regole del decreto costituendo garanzia, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, di avvenuto rispetto delle prescrizioni previste per la conservazione dei documenti, anche ai fini del controllo da parte degli uffici.

In caso di accessi, ispezioni e verifiche, qualora non sia ancora decorso il termine di legge per l'effettuazione della comunicazione o non sia ancora decorso il termine di legge per l'effettuazione del processo di conservazione, rimane impregiudicata la possibilità, per il contribuente, di

esibire la comunicazione o i documenti informatici non ancora conservati.

Il contribuente, nelle more dell'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate contenente le specifiche tecniche necessarie per la trasmissione telematica della comunicazione, non è tenuto ad effettuare alcuna comunicazione, pur potendo optare per la conservazione elettronica dei documenti.

## **9. Esibizione dei documenti rilevanti ai fini tributari**

In caso di controllo, documento informatico e documento analogico conservato su supporto informatico, devono essere resi leggibili e, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, disponibili su carta o su supporto informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili.

Al riguardo si richiamano le norme che regolano la tenuta della contabilità:

- [art. 52](#) del D.P.R. n. 633 del 1972, e [art. 33](#), comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 che stabiliscono che l'ispezione documentale si estende a tutti i documenti che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria;

- [artt. 22](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, in base ai quali le scritture contabili obbligatorie, i registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture e gli altri documenti previsti dalla normativa Iva devono essere conservati "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'[art. 2220](#) del codice civile o da altre leggi tributarie ...";

- circolare 30 luglio 2002, [n. 60/E](#) (in "il fisco" n. 32/2002, fascicolo n. 2, pag. 4700) che precisa che per luogo di tenuta e di conservazione delle scritture contabili s'intende il luogo o i luoghi in cui viene esercitata l'attività, ovvero il luogo in cui vengono appositamente tenute le scritture contabili, come, ad esempio, i centri elaborazioni dati;

- [art. 35](#), comma 10, del D.P.R. n. 633 del 1972 che prevede l'obbligo di comunicazione, da parte del soggetto Iva, del luogo o dei luoghi di conservazione e tenuta delle scritture;

- [art. 2220](#) del codice civile, in base al quale le scritture e i documenti conservati "sotto forma di registrazioni su supporti di immagini ..." devono essere, in qualsiasi momento, resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti per la conservazione.

L'esibizione del documento conservato può avvenire anche per via telematica secondo le modalità che verranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Se il documento conservato viene esibito su carta, fuori del luogo in cui sono conservate le scritture contabili, è richiesta l'attestazione di conformità da parte del pubblico ufficiale se si tratta di documento per il quale è previsto il suo intervento.

Infine, occorre rammentare che il luogo di "archiviazione", o meglio, di "conservazione" delle fatture può essere "situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza" (circolare [n. 45/E](#) del 2005).

## **10. Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici rilevanti ai fini tributari**

Sui documenti contabili rilevanti ai fini tributari è dovuta l'imposta di bollo come regolata dagli [artt. 13](#), comma 1, e [16](#), comma 1, lettera a), della Tariffa, Parte Prima, Allegato A, al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 ([5](#)).

L'[art. 7](#), comma 3, del D.M. 23 gennaio 2004, prevede una diversa modalità di determinazione di detta imposta.



Stabilendo che sia corrisposta nella misura di euro 14,62 per "... ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse", senza fare riferimento, quindi, al numero delle pagine e facendo venir meno, tra l'altro, l'obbligo di vidimazione.

Per quanto concerne le modalità di assolvimento il soggetto interessato deve presentare all'ufficio delle Entrate competente una comunicazione contenente il 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.

Tale comunicazione deve indicare:

- il numero di atti e documenti informatici, distinti per tipologia, che si presume saranno emessi nel corso dell'anno;
- l'imposta dovuta su ogni singolo documento;
- l'importo globale dell'imposta relativo ad ogni articolo della tariffa;
- la somma complessivamente dovuta;
- gli estremi dell'avvenuto pagamento.

Il versamento deve essere eseguito tramite Modello F23 utilizzando il codice-tributo 458T.

Entro il mese di gennaio dell'anno successivo si deve presentare all'ufficio delle Entrate competente una comunicazione (consuntiva) contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente, e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza di imposta (che verrà corrisposta contestualmente all'acconto per l'anno in corso), ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione.

Tutte le comunicazioni di cui all'art. 7 possano essere spedite tramite raccomandata con avviso di ricevimento all'ufficio dell'Agenzia dell'Entrate competente.

È opportuno precisare che per i documenti, atti e registri informatici rilevanti ai fini tributari, l'imposta di bollo deve essere assolta solo con le modalità stabilite dal decreto.

Se il contribuente è autorizzato al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale, deve osservare le disposizioni di cui al decreto relativamente ai documenti informatici, e le disposizioni di cui all'[art. 15](#) del D.P.R. n. 642 del 1972 per tutti gli altri documenti per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione.

#### ALLEGATO

##### **ELENCO DELLE DEFINIZIONI MUTUATE DAL DECRETO, DAL TESTO UNICO E DALLA DELIBERA CNIPA E DAL CODICE**

1. "Documento": rappresentazione analogica o digitale di atti, fatti e dati, intelligibili direttamente o attraverso un processo di elaborazione elettronica, che ne consenta la presa di conoscenza a distanza di tempo;

2. "documento analogico": si distingue in originale e copia ed è formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui, come le tracce su carta, le immagini su film, le magnetizzazioni su nastro;

3. "documento analogico originale": documento analogico che può essere unico e non unico se, in questo secondo caso, sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi;

4. "documento digitale": testi, immagini, dati strutturati, disegni, programmi, filmati formati tramite una grandezza fisica che assume valori binari, ottenuti attraverso un processo di elaborazione elettronica, di cui

sia identificabile l'origine;

5. "documento informatico": rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;

6. "firma elettronica": l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica;

7. "firma elettronica avanzata": firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca identificazione, creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati;

8. "sottoscrizione elettronica": apposizione della firma elettronica qualificata;

9. "firma elettronica qualificata": firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca autenticazione informatica, creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati, che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma, quale apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica;

10. "firma digitale": particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare l'autenticità e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici;

11. "certificato qualificato": certificato elettronico conforme ai requisiti di cui all'[allegato I](#) della Direttiva n. 99/93/CE, rilasciato da certificatore rispondente ai requisiti fissati all'allegato II della medesima Direttiva.

Il certificatore è colui che presta servizi di certificazione delle firme elettroniche o che fornisce altri servizi connessi con queste ultime;

12. "impronta": sequenza di simboli binari (*bit*) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di *hash*;

13. "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;

14. "evidenza informatica": sequenza di simboli binari (*bit*) che può essere elaborata da una procedura informatica;

15. "riferimento temporale": 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 elettronica ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso;

16. "marca temporale": evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale;

17. "processo di conservazione": processo effettuato con le modalità di cui agli artt. 3 e 4 del decreto;

18. "documento statico non modificabile": documento informatico redatto 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 macroistruzioni o codice eseguibile, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i

fatti o i dati nello stesso rappresentati;

19. "supporto ottico": di memorizzazione: mezzo fisico che consente la memorizzazione di documenti digitali mediante l'impiego della tecnologia laser (quali, ad esempio, dischi ottici, magneto-ottici, DVD);

20. "memorizzazione": processo di trasposizione in formato digitale su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o digitali, anche informatici;

21. "archiviazione elettronica": processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione;

22. "processo di conservazione": processo effettuato con le modalità di cui agli artt. 3 e 4 del decreto;

23. "esibizione": operazione che consente di visualizzare un documento conservato e di ottenerne copia;

24. "riversamento diretto": processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, non alterando la loro rappresentazione digitale. Per tale processo non sono previste particolari modalità;

25. "riversamento sostitutivo": processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, modificando la loro rappresentazione digitale. Per tale processo sono previste le modalità descritte nell'art. 3, comma 2, e nell'art. 4, comma 4, della delibera CNIPA;

26. "pubblico ufficiale": oltre al notaio, anche i cancellieri, i segretari comunali, o altri funzionari incaricati dal sindaco [art. 1, comma 1, lettera q), della delibera CNIPA e art. 18, comma 2, del testo unico].

---

#### Note:

(1) Per impronta si intende una sequenza di *bit* di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione di una funzione matematica ("funzione di *hash*") ad una generica sequenza di bit in modo tale che risulti di fatto impossibile determinare, a partire da questa, sia una sequenza di simboli binari (*bit*) che la generi sia una coppia di sequenze di simboli binari per le quali la funzione matematica generi impronte uguali [art. 1, lettere m) e n), del decreto].

(2) Se il contribuente, per il periodo d'imposta 2005, conserva in formato digitale i libri contabili obbligatori, le registrazioni dovranno essere effettuate ed aggiornate secondo l'ordine cronologico delle operazioni. Nel caso in cui il contribuente intenda adottare la conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche, è consentita la conservazione con le modalità tradizionali delle fatture in formato analogico a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico, senza soluzione di continuità per periodo di imposta. Per ogni singolo cliente o fornitore dovrà quindi essere eseguita un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta, in modo che le fatture emesse o ricevute risultino annotate tutte nello stesso registro.

(3) Si richiamano le norme che disciplinano gli accertamenti induttivi relativamente all'Iva ed alle imposte dirette. Ai sensi dell'[art. 39](#), comma 2, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973 si procede ad accertamento induttivo quando "... le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica ...". In materia di Iva, ai sensi dell'[art. 55](#), comma 2, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972 si procede ad accertamento induttivo "quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente ... non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse" oppure quando "... le irregolarità formali dei registri e delle altre

scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente" [art. 55, comma 2, n. 3), del medesimo decreto].

(4) Le persone fisiche, le società e le associazioni di cui all'[art. 6](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 che devono presentare il Modello UNICO entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, i soggetti Ires (cfr. [art. 2](#), commi 1 e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, il termine per l'invio dell'impronta in esame deve essere collegato alle singole date previste per le differenti dichiarazioni, pertanto si dovrà procedere a distinti invii dell'impronta, con riferimento, rispettivamente, alla contabilità conservata rilevante ai fini iva ed a quella rilevante ai fini delle imposte dirette.

(5) L'art. 13, comma 1, prevede l'imposta nella misura di euro 1,81 per "Fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti ... ricevute e quietanze rilasciate dal creditore ..." quando l'importo degli stessi supera euro 77,47, pertanto, anche nel caso della loro emissione sotto forma di documenti informatici è dovuta l'imposta di bollo nella stessa misura. L'art. 16, comma 1, lettera a), prevede che sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine i "... libri di cui all'[art. 2214](#), primo comma, del codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli [articoli 2215](#) e [2216](#) del codice civile ..." nella misura di euro 14,62 per ogni cento pagine o frazione di cento pagine.