



La conservazione elettronica dei documenti fiscalmente rilevanti

Dott. Antonio Nuzzolo

Funzionario Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Ufficio Adempimenti e procedure – Agenzia delle Entrate

Milano, 9 aprile 2009

Riferimenti normativi

- ◆ D.l. 10 Giugno 1994 n 357, art. 7 e 7-*bis*;
- ◆ Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 13 dicembre 1999, n. 1999/93/CE;
- ◆ D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445;
- ◆ Direttiva Comunitaria 2001/115/CE del Consiglio del 20 dicembre 2001;
- ◆ D.M. 23 gennaio 2004;
- ◆ Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11 (e note esplicative);
- ◆ D.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52;
- ◆ D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82;
- ◆ D.lgs. 4 aprile 2006, n. 159;
- ◆ D.l. 28 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – articoli 16 e 16-*bis*.

Riferimenti di prassi

- ◆ Circolare Agenzia Entrate 19 Ottobre 2005 n. 45;
- ◆ Circolare Agenzia Entrate 6 Dicembre 2006 n. 36;
- ◆ Risoluzione 21 dicembre 2006, n. 145;
- ◆ Risoluzione 9 luglio 2007, n. 161;
- ◆ Risoluzione 27 settembre 2007, n. 267;
- ◆ Risoluzione 18 ottobre 2007, n. 298;
- ◆ Risoluzione 7 novembre 2007, n. 318;
- ◆ Risoluzione 21 gennaio 2008, n. 14;
- ◆ Risoluzione 28 febbraio 2008, n. 67;
- ◆ Risoluzione 11 marzo 2008, n. 85;
- ◆ Risoluzione 3 ottobre 2008, n. 364;
- ◆ Risoluzione 6 ottobre 2008, n. 371.

D.l. 10 Giugno 1994 n. 357

L'art. 7 comma 4 ter del d.l. n. 357/1994 prevede che “a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici e' considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, 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”;

segue

D.l. 10 Giugno 1994 n. 357

- ◆ L'art. 7 bis (introdotto dalla legge di conversione 8 Agosto 1994, n. 489), ha introdotto il terzo comma dell'art. 2220 c.c. a norma del quale *"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"*;
- ◆ tale previsione si applica anche *"a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie"* (così comma 9)

... segue

D.l. 10 Giugno 1994 n. 357

- ◆ Il medesimo comma 9 rimandava ad un decreto del Ministero delle finanze la determinazione delle modalità per la conservazione su supporti di immagini delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie;
- ◆ analoga previsione si rinviene nell'art. 10, comma 6, del d.P.R. 445/2000 (testo unico documentazione amministrativa).



Le deliberazioni AIPA - CNIPA



Nelle more dell'adozione del regolamento da parte del MEF sono intervenute:

- ◆ la deliberazione AIPA 31 Dicembre 2001 n. 42;
- ◆ la deliberazione CNIPA 19 Febbraio 2004 n. 11.

D.M. 23 Gennaio 2004

- ◆ Il D.M. 23 Gennaio 2004 ha disciplinato le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto.
- ◆ In realtà già in ambito comunitario la Direttiva n. 115/2001 aveva dettato le regole per la fatturazione elettronica, poi recepite dal legislatore nazionale con il d.lgs. 20 Febbraio 2004 n. 52.
- ◆ Il Decreto Ministeriale deve oggi essere letto in stretta relazione con la delibera CNIPA n. 11/2004 e con il codice dell'amministrazione digitale.

Documenti rilevanti ai fini tributari

- ◆ Le scritture, i libri ed i registri elencati dal d.P.R. n. 633/1972;
- ◆ le scritture, i libri ed i registri elencati dal d.P.R. n. 600/1973;
- ◆ fatture;
- ◆ dichiarazioni fiscali;
- ◆ modulistica relativa ai pagamenti;
- ◆ libri sociali elencati nell'art. 2421 c.c.;
- ◆ relazione sulla gestione;
- ◆ relazione dei sindaci e dei revisori contabili.

Documento informatico rilevante ai fini tributari

- ◆ Documento informatico



rappresentazione informatica di atti,
fatti o dati giuridicamente rilevanti

- ◆ Documento informatico rilevante fini tributari



statico e non modificabile

(non può contenere macroistruzioni e codici eseguibili)

Emissione del documento informatico

Il documento informatico fiscalmente rilevante deve essere emesso con:

riferimento temporale



attestazione della data

sottoscrizione elettronica



autenticità ed integrità



Riferimento temporale



È un'informazione contenente la data e l'ora associata ad uno o più documenti informatici.

Marca temporale

E' un'evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale.

Sottoscrizione elettronica

Per sottoscrizione elettronica si intende l'utilizzo della firma elettronica qualificata, le cui caratteristiche sono:

- 1) la "*connessione univoca al firmatario*" e "*la sua univoca identificazione*";
- 2) i "*mezzi su cui il firmatario può conservare il controllo esclusivo*", che consistono nel dispositivo di firma. Affinché un dispositivo possa dirsi "*sicuro*" occorre che le procedure siano realizzate in modo tale che la chiave resti riservata, non possa essere derivata e sia protetta dall'uso improprio da parte di terzi;
- 3) il "*certificato qualificato*" è l'attestato elettronico che consente di verificare l'identità del titolare e collega al titolare stesso i dati utilizzati per verificare la firma. Esso contiene:
 - i dati identificativi di colui che rilascia il certificato;
 - i dati identificativi del titolare della chiave;
 - la chiave pubblica del titolare;
 - l'indicazione dei termini di validità del certificato.

Documenti fiscali “emessi”

- ◆ Ricevuta fiscale (non consentita l’emissione informatica poiché emessa in duplice esemplare su appositi bollettari a ricalco madre/figlia utilizzando stampati conformi al modello allegato al D.M. 28 Gennaio 1983 n. 761);
- ◆ Scontrino fiscale (non consentita l’emissione informatica poiché deve essere emesso utilizzando esclusivamente apparecchi misuratori fiscali conformi ai modelli approvati ai sensi dell’art. 1, comma 3 D.M. 23 Marzo 1983). Il giornale di fondo può essere conservato in formato digitale;
- ◆ Documento di trasporto (ammissibile l’emissione poiché completo di ogni elemento obbligatorio sin dall’origine, senza che né l’emittente né i successivi riceventi siano tenuti ad eseguirvi ulteriori annotazioni);
- ◆ Fattura elettronica (anche per il lotto di fatture indirizzate ad un unico destinatario).

Documento analogico rilevante ai fini tributari

- ◆ Originale
 - unico
 - non unico
- ◆ Copia (matrice di una manifestazione di volontà che si concretizza con un documento originale).

Documento originale non unico

Documento analogico al cui contenuto è possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi e dunque indifferentemente:

- ◆ 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

Documento analogico il cui contenuto non può essere desunto da altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi.

Esempio:

i titoli all'ordine di cui all'art. 2008 s.s. c.c.

Precisazione:

l'assegno bancario o la cambiale ricevuti dal beneficiario o predatore soggetto IVA rientrano nella categoria dei documenti originali non unici allorquando ne è prescritta l'annotazione in libri o registri obbligatori (e dunque attraverso questi è possibile ricostruire il contenuto del documento).

Le novità del decreto anticrisi

(documento analogico originale unico)

L'articolo 16, comma 12, ha così riscritto l'articolo 23, commi 4 e 5, del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale o CAD):

“4. le copie su supporto informatico di qualsiasi tipologia di documento analogici originali, sostituiscono ad ogni effetto di legge gli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale è assicurata da chi lo detiene mediante l'utilizzo della propria firma digitale nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 71.

5. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri possono essere individuate particolari tipologie di documenti analogici originali unici per le quali, in ragioni di esigenze di natura pubblicistica, permane l'obbligo di conservazione dell'originale analogico oppure, in caso di conservazione ottica sostitutiva, la loro conformità all'originale deve essere autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato con dichiarazione da questi firmata digitalmente ed allegata al documento informatico”.

Ribaltamento totale di prospettiva – analogici originali unici soltanto quelli specificamente indicati con D.P.C.M.

Memorizzazione

Definizione processo di trasposizione su qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici.

La memorizzazione può avvenire mediante



salvataggio dei dati
su supporto ottico

oppure



su ogni altro idoneo supporto
(laser o magnetici).

N.B. E' possibile memorizzare anche le impronte relative ai documenti sia informatici che analogici.

Memorizzazione - conservazione

Conservazione dei documenti informatici:



La memorizzazione consiste nella trasposizione del documento digitale su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo assicurando l'ordine cronologico e senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

Conservazione dei documenti analogici:



È necessaria la previa acquisizione dell'immagine del documento.

Memorizzazione per tipologia di documenti

La memorizzazione può essere delimitata ad una o più tipologie di documenti.

Se infatti l'art. 4 comma 2 del D.M. 23 Gennaio 2004 limita tale previsione ai documenti analogici, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 36/2006, in base ad un'interpretazione logico-sistematica, ha esteso tale previsione anche ai documenti informatici.

Nello specifico, anche per le fatture, è stata ammessa la *convivenza, ai fini della conservazione, di fatture elettroniche e fatture analogiche*, a condizione che le due tipologie siano annotate in apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico, senza soluzione di continuità per periodo d'imposta.

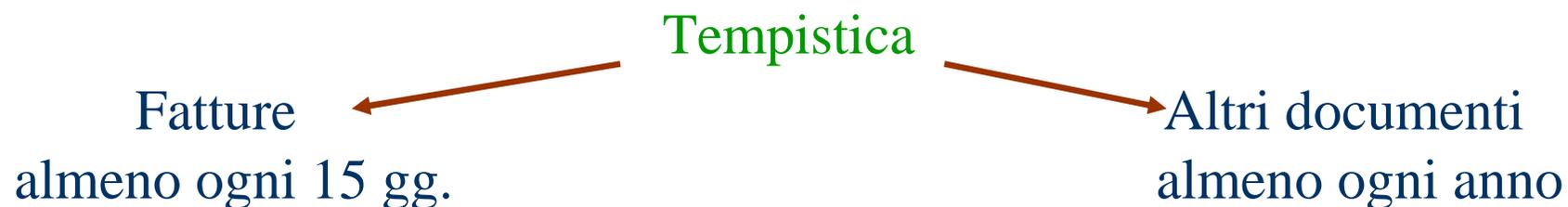
Conservazione elettronica

Il processo **inizia** con la memorizzazione dei documenti o della relativa immagine su supporti ottici (o altri supporti idonei) e **termina** con l'apposizione della firma elettronica qualificata e della marca temporale sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti, ovvero di insiemi di essi.

Il processo di conservazione differisce da quello di **archiviazione**, sia dal punto di vista tecnico sia per le garanzie civilistiche e tributarie che offre.

Il processo di conservazione, diversamente da quello di archiviazione, consente la tenuta nel tempo dei documenti, circostanza essenziale ai fini probatori di opponibilità ai terzi ed ai fini del controllo.

La conservazione nel tempo



Data di inizio della conservazione

La conservazione può essere effettuata a partire dal 3 Febbraio 2004.

Il contribuente, a partire dalla predetta data, può comunque decidere di conservare anche i documenti (o parte di essi) relativi ai periodi di imposta precedente.

Trattandosi di documenti analogici sarà necessario acquisire previamente l'immagine attraverso il processo di memorizzazione.

La conservazione delle fatture elettroniche

Il processo di conservazione delle fatture elettroniche deve essere effettuato entro 15 giorni dal ricevimento/emissione delle stesse, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli art. 23 e 25 del d.P.R. n. 633/1972.

Il processo di conservazione si perfeziona con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei documenti.

La conservazione può avere luogo anche ad intervalli più ravvicinati. Se sono in corso controlli o ispezioni la conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere anticipata.

In caso di fattura inviata in formato crittografato è ammessa la conservazione della stessa soltanto in formato *“in chiaro”*.

Fatture per acquisti intracomunitari

Le fatture elettroniche che certificano acquisti di merce da un operatore intracomunitario devono essere integrate, ai sensi dell'articolo 46 del d.l. n. 331 del 1993, con l'indicazione dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni o servizi acquistati.

Posto che la fattura ricevuta non può essere in alcun modo modificata, l'acquirente deve predisporre un altro documento in cui annotare sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura estera. Detto documento, se emesso in forma elettronica, è allegato alla fattura originaria e reso imm modificabile mediante l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata. Qualora, invece, il documento integrativo sia redatto su supporto cartaceo, si rende necessario materializzare la fattura estera, per conservarla congiuntamente al menzionato documento, ovvero, in alternativa, convertire il documento integrativo analogico in formato elettronico.

La conservazione delle fatture analogiche

La fattura emessa in forma elettronica, ma consegnata o spedita in formato cartaceo, con i mezzi tradizionali o mediante strumenti elettronici (es. e-mail), può essere conservata in formato elettronico o, in alternativa, su supporto cartaceo.

Tanto si desume dall'articolo 39 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui le *"fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica"*.

La fattura ricevuta in forma cartacea deve comunque essere conservata seguendo le procedure previste per la conservazione elettronica dei documenti analogici.

Se il ricevente non ha dato il consenso a ricevere fatture elettroniche, può scegliere di convertire le fatture cartacee in documenti elettronici anche in un momento successivo fino a quando ne sussiste l'obbligo di conservazione.

Conservazione degli spool di stampa

Lo *spool* è una rappresentazione informatica del documento da conservare che, però, non possiede fin dall'origine i requisiti del documento informatico rilevanti ai fini tributari, ossia non è statico e non modificabile e non viene emesso con l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata.

Ai fini fiscali il documento da cui trae origine lo *spool* non può che essere un documento analogico

Se il documento è formato utilizzando una grandezza fisica occorrerà acquisire l'immagine della suddetta grandezza fisica (ad es. carta, film, nastro magnetico)

La garanzia dell'ordine cronologico senza soluzione di continuità

- ◆ Ai sensi dell'articolo 4, comma 2 del Dm, la memorizzazione dei documenti analogici può essere limitata ad una o più tipologie di documenti; la stessa regola vale, in via interpretativa, anche per i documenti elettronici.
- ◆ Questa regola, così come quella che consente al contribuente di scegliere la procedura di conservazione da seguire per le fatture consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea, va coordinata con quella secondo la procedura va eseguita rispettando l'ordine cronologico dei documenti, senza soluzione di continuità per periodo d'imposta.
- ◆ Ciò significa che qualora il contribuente decida di procedere alla conservazione elettronica di alcune fatture dovrà operare uniformemente per tutte le fatture relative al medesimo periodo.

(segue)

La garanzia dell'ordine cronologico senza soluzione di continuità

- ◆ Questo principio può trovare una diversa e meno rigida applicazione tutte le volte in cui il contribuente non è nelle condizioni di dare o ricevere l'assenso per la ricezione o la trasmissione elettronica delle fatture.
- ◆ In questo caso la conservazione nel rispetto delle garanzie richieste dalla legge può essere effettuata individuando all'interno di ciascuna categoria (fatture attive/fatture passive) diverse tipologie distinguibili tra di loro (fatture elettroniche/fatture analogiche) distinte da diverse serie di numerazione progressiva e registrate in appositi registri sezionali, come peraltro già consentito in passato dalla prassi amministrativa.

Sezionali e sotto-sezionali

L'alternativa tra l'istituzione di appositi registri sezionali o la creazione di blocchi sezionali distinti di un unico registro è rimessa alla scelta del contribuente, a condizione che le fatture siano annotate e numerate progressivamente con distinta serie numerica (alfabetica o alfanumerica) in ordine cronologico e senza soluzioni di continuità per periodo d'imposta.

Tale soluzione trova conforto nei chiarimenti resi con la circolare 23 febbraio 1994, n. 13/E, in relazione alla registrazione delle operazioni intracomunitarie.

Risoluzione 27 settembre 2007, n. 167/E.

Premessa: la separazione delle varie attività svolte e l'adozione di distinte contabilità IVA, comporta, di regola, l'assolvimento, in relazione a ciascuna attività esercitata separatamente dalle altre, degli obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione del tributo.

Ogni qualvolta un soggetto eserciti più attività gestite con contabilità separata, è consentito emettere nei confronti del medesimo cliente sia fatture in formato analogico riferite ad un settore omogeneo di attività, da trasmettere attraverso i canali tradizionali, annotare in appositi registri sezionali e conservare in formato analogico, sia fatture elettroniche relative a diverso ed altrettanto omogeneo settore di attività, da trasmettere elettronicamente o attraverso canali tradizionali, annotare in sezionali distinti e conservare in formato elettronico.

Risoluzione 13 marzo 2008, n. 85/E

Le società c.d. multiutility (operanti nei settori della somministrazione di acqua, gas ed energia elettrica) hanno la facoltà di emettere bollette fatture in unico esemplare; il secondo esemplare della fattura viene sostituito con l'annotazione dei dati in una distinta meccanografica.

A tali società, diversamente da quanto avveniva nel settore delle telecomunicazioni, non era consentito sostituire il secondo esemplare con supporti magnetici o di immagini riportanti tutti gli elementi indicati in ciascuna fattura.

Con l'avvento del D.M. 23 gennaio 2004 deve ritenersi ammessa la conservazione sostitutiva anche delle distinte meccanografiche.

La conservazione delle distinte meccanografiche deve avvenire con le scadenze annuali, così come previsto per i registri contabili e non con cadenza quindicinale, come previsto per le fatture.

E' facoltà della parte anticipare con scadenze più ravvicinate la conservazione.

Risoluzione 23 giugno 2008, n. 260/E

Viene ammessa la conservazione delle fatture analogiche ed elettroniche tramite l'utilizzo di registri sezionali anche in assenza di una contabilità separata per ciascuna attività, purché sia garantita l'omogeneità della conservazione per tipologie documentali con riferimento alle diverse linee di attività

L'Agenzia delle entrate precisa tuttavia che il contribuente è tenuto all'adozione di un'unica modalità di conservazione per ciascuno cliente (o fornitore) quando ciò sia materialmente possibile e non comprometta le scelte operative e gestionali ovvero non comporti oneri eccessivi.

La necessità dell'adozione di un'unica modalità di conservazione, infatti, non può essere intesa in senso rigido quando, ad esempio, il destinatario della fattura potrebbe prestare il consenso a ricevere fatture elettroniche soltanto per alcune tipologie di operazioni ovvero anche nel corso del periodo d'imposta, quando i registri sezionali risultano già istituiti e, dunque, le fatture inviate o ricevute da un dato cliente o fornitore già annotate in un sezionale (o in un blocco sezionale) piuttosto che in un altro.

Risoluzione 28 febbraio 2008, n. 67/E

Il vettore o lo spedizioniere è soggetto terzo rispetto all'operazione documentata con la fattura o il d.d.t.

Pertanto non è soggetto alle regole dettate dal combinato disposto degli articoli 21 e 39 del d.P.R. n. 633, del 1972, in materia di emissione e conservazione delle fatture, che disciplinano gli obblighi specifici posti a carico del cedente/prestatore e del cessionario/committente.

Tuttavia fatture e d.d.t. sono documenti giustificativi delle prestazioni rese e, quindi, rientranti nell'obbligo generale di "conservazione delle scritture contabili" di cui all'articolo 2220 c.c., quindi le copie dei documenti in argomento sono conservate anche dai soggetti incaricati del trasporto.

Il termine per il perfezionamento del procedimento di conservazione non è quello quindicinale, previsto per le fatture, ma quello annuale previsto per i restanti documenti rilevanti ai fini fiscali.

Luogo di conservazione delle fatture

Le fatture possono essere conservate in uno stato diverso da quello del soggetto emittente a condizione che:

- tra i due Paesi deve esistere uno strumento giuridico di reciproca assistenza per quanto concerne le imposte indirette;
- il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio nazionale, deve assicurare l'accesso automatizzato all'archivio, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sua sede;
- il soggetto passivo deve assicurare l'integrità dei dati e la loro leggibilità durante tutto il periodo di conservazione ai sensi del D.M. 23 gennaio 2004;
- il soggetto passivo deve garantire che tutti i documenti e i dati contenuti nell'archivio elettronico, compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Conservazione dei documenti diversi dalle fatture

La cadenza della conservazione deve essere almeno annuale.

Libri obbligatori ed altre scritture contabili “formati su supporti informatici”. Si tratta di documenti che non sono “emessi”, ma sono soggetti ad aggiornamento continuo.

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.

Soluzione desunta dall'articolo 7, comma 4-ter, del d.l. 357/1994, convertito dalla legge 489/1994.

segue...

Conservazione dei documenti diversi dalle fatture

I libri e i registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, "*formati su supporti informatici*", dovranno soddisfare il requisito della staticità e dell'immodificabilità entro la data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo così registrati.

Tuttavia in sede di controllo, tutti i documenti resi leggibili o disponibili agli organi competenti, ai sensi dell'articolo 6 del D.M., debbano essere sottoposti a conservazione elettronica, indipendentemente dalla cadenza annuale e dall'eventuale stampa su supporto cartaceo.

Dunque, in sede di accesso è rimessa al contribuente la scelta tra:

- ◆ effettuare la conservazione dei libri e dei registri rilevanti ai fini tributari, oggetto di ispezione documentale, aggiornati al momento della verifica;
- ◆ effettuare copia cartacea degli stessi documenti.

Si ricorda che l'esecuzione dei controlli non deve essere di ostacolo al regolare aggiornamento dei libri e dei registri, che continuerà ad essere effettuato anche in corso di ispezione. Resta ferma, ovviamente, l'immodificabilità delle annotazioni già effettuate fino alla data dell'ispezione sui libri e sui registri oggetto della conservazione medesima.

Le novità del decreto anticrisi

(La tenuta dei registri)

L'articolo 16, comma 12-*bis*, ha inserito un nuovo articolo 2215-*bis* nel codice civile, il cui terzo comma recita:

“gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri obblighi previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture, ivi compreso quello di regolare tenuta dei medesimi, sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, ogni tre mesi a far data dalla messa in opera, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato, inerenti al documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti”.

Le novità del decreto anticrisi

(la tenuta dei registri)

Per il libro giornale ed il libro degli inventari bollatura (art. 7-*bis* del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357 convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489) e vidimazione iniziale (art. 8 della legge 18 ottobre 2001, n. 383) non sono più obbligatorie.

Inoltre, l'articolo 22 del d.P.R. n. 600 del 1973 consente di effettuare le registrazioni nei registri cronologici entro sessanta giorni.

La nuova, dovrebbe riguardare, dunque, soltanto i libri e registri sottoposti ancora agli obblighi di bollatura e vidimazione, non quelli per cui tale obbligo non esiste più. In caso contrario gli svantaggi sarebbero superiori ai benefici.

Le dichiarazioni fiscali

Con la risoluzione 21 dicembre 2006, n. 145 l' Agenzia delle entrate ha ammesso la possibilità di consegnare ai dipendenti il modello CUD esclusivamente in formato elettronico “... *purché sia garantita al dipendente la possibilità di entrare nella disponibilità della stessa e di poterla materializzare per i successivi adempimenti. Tale modalità di consegna, pertanto, potrà essere utilizzata solo nei confronti di quanti siano dotati degli strumenti necessari per ricevere e stampare la certificazione rilasciata per via elettronica*”.

Le dichiarazioni fiscali

(Risoluzione 18 ottobre 2007, n. 298)

Con la risoluzione è stata ammessa la possibilità per i CAF di conservare le copie delle dichiarazioni elaborate, anche se sulle stesse non risulta la firma del contribuente in virtù del disposto dell'articolo 3, comma 9-*bis*, del d.P.R. 1998, n. 322, secondo cui:

“i soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato (...)”.

La risoluzione specifica che è necessario che ricorra la condizione che vi sia perfetta identità di contenuto tra la copia consegnata al contribuente, quella inviata all'Amministrazione finanziaria e quella conservata dal CAF.

Le dichiarazioni fiscali

(Risoluzioni 18 ottobre 2007, n. 298 e 8 agosto 2008, n. 354)

La risoluzione n. 298 del 2007, precisa inoltre che le dichiarazioni fiscali sono documenti rilevanti ai fini tributari e, dunque, per la loro conservazione è necessario rispettare le prescrizioni del D.M. 23 gennaio 2004; tuttavia, è irrilevante che la copia della dichiarazione sia creata tramite il file trasmesso all'Amministrazione Finanziaria, ovvero venga generato un documento in formato .pdf che riproduca il modello di dichiarazione.

Infine, che il processo di conservazione deve essere completato entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'intermediario (non nel termine di presentazione della dichiarazione del contribuente, di cui il CAF detiene copia).

Con la successiva risoluzione 8 agosto 2008, n. 354, tali possibilità sono state estese agli altri intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Conservazione elettronica dei documenti analogici

Si realizza mediante trasposizione della loro immagine su supporti di memorizzazione, anche non ottici, a condizione che il processo di conservazione adottato garantisca la conformità dei documenti stessi agli originali, nonché la loro leggibilità nel tempo.

Nessuna disciplina delle fasi preliminari, solo le note esplicative della delibera AIPA parlano di “*cartellinatura*”.

segue...

Conservazione elettronica dei documenti analogici

L'art. 4 del D.M., al comma 1, rinvia alle modalità previste per la conservazione elettronica dei documenti informatici che dunque valgono anche per quelli analogici.

Il citato art. 4 del D.M., nel richiedere l'intervento del pubblico ufficiale per la conservazione dei documenti analogici, non distingue tra documenti analogici originali unici o non unici.

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 36/2006, ha valorizzato la distinzione contenuta nella delibera CNIPA e, argomentando anche in base al disposto dell'art. 23 del Codice dell'Amministrazione digitale, ha previsto l'intervento del pubblico ufficiale per la sola conservazione dei documenti analogici originali unici.

N.B. La conservazione può essere limitata a tipologie di documenti.

Irregolarità nella conservazione

In linea di principio, se non vengono rispettate le previsioni del D.M., i documenti conservati non sono validamente opponibili all'Amministrazione Finanziaria.

E' demandato comunque alla stessa di valutare le irregolarità commesse al fine di orientare l'eventuale attività di accertamento e di rettifica.

Nel caso in cui le irregolarità siano gravi, numerose e ripetute e dunque tali da rendere le scritture, nel loro complesso, inattendibili l'Amministrazione potrà procedere ad accertamento induttivo.

Se però le irregolarità sono tali da non compromettere l'attendibilità nel loro complesso dei documenti rispettando le garanzie proprie di una contabilità sistematica, la sanzione potrebbe anche essere soltanto quella prevista dall'art. 9 del D.lgs. n. 471/1997 (da € 1.032,00 a € 7.746,00).

Il responsabile della conservazione (natura del rapporto)

Il rapporto esistente tra responsabile della conservazione e soggetto che gli conferisce l'incarico è di natura eminentemente privatistica e pertanto Il soggetto che conferisce l'incarico al responsabile della conservazione 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 del responsabile della conservazione non potranno essere opposte all'Amministrazione finanziaria.

Il responsabile della conservazione (adempimenti)

- ◆ Conservazione sostitutiva dei documenti informatici – apposizione della marca temporale e della firma digitale sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi. Effetto: **attestare il corretto svolgimento del processo**
- ◆ Riversamento sostitutivo dei documenti informatici già conservati – apposizione del riferimento temporale e della firma digitale sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi. Effetto: **attestare il corretto svolgimento del processo di riversamento**
- ◆ Conservazione sostitutiva dei documenti analogici – apposizione del riferimento temporale e della firma digitale sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi. Effetto: **attestare il corretto svolgimento del processo**
- ◆ Riversamento sostitutivo dei documenti analogici – apposizione del riferimento temporale e della firma digitale sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi. Effetto: **attestare il corretto svolgimento del processo di riversamento**
- ◆ Invio dell'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione.

Il responsabile della conservazione (compiti)

- ◆ 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.
- ◆ Archivia e rende disponibili, con l'impiego di procedure elaborative, relativamente ad ogni supporto di memorizzazione utilizzato, le seguenti informazioni:
- ◆ Mantiene e rende accessibile un archivio del software dei programmi in gestione nelle eventuali diverse versioni
- ◆ Adotta le misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema preposto al processo di conservazione sostitutiva ed alle copie di sicurezza dei supporti di memorizzazione
- ◆ 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
- ◆ Definisce e documenta le procedure di sicurezza da rispettare per l'apposizione del riferimento temporale
- ◆ 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.

(art. 5 deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004, n. 11, in G.U. 9 marzo 2004, n. 57 che ha sostituito la deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42).

Outsourcing e facoltà di delega

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 delibera CNIPA 11/2004.

Il responsabile della conservazione a sua volta può delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone che, per competenza ed esperienza, garantiscono la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate.

Con la risoluzione 3 ottobre 2008, n. 364, l' Agenzia delle entrate, oltre alla facoltà di delega, ha riconosciuto la possibilità di nominare anche più di un responsabile della conservazione (nel caso di specie uno per le fatture attive e l'altro le fatture passive il libro giornale e il libro degli inventari).

Riversamento diretto e sostitutivo

Riversamento diretto:

trasferimento di un documento già conservato da un supporto di memorizzazione ad un altro senza alterarne la rappresentazione digitale.

Può essere attuato liberamente.

Riversamento sostitutivo:

trasferimento di un documento già conservato da un supporto di memorizzazione ad un altro modificando la rappresentazione informatica del suo contenuto.

Se ha ad oggetto documenti elettronici sottoscritti con firma digitale o firma elettronica qualificata ovvero documenti analogici originali unici è necessario l'intervento del pubblico ufficiale.

Comunicazione dell'impronta e distruzione dei documenti analogici

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 devono trasmettere 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.

segue...

Comunicazione dell'impronta e distruzione dei documenti analogici

Finalità della trasmissione è quella di estendere la validità dei documenti conservati nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Fino all'approvazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia con cui saranno approvate le specifiche tecniche necessarie alla trasmissione telematica il contribuente non è tenuto ad effettuare la comunicazione.

N.B. Il processo di conservazione elettronica si considera completato al momento in cui vengono apposti la marca temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale e del responsabile della conservazione. Pertanto, è possibile distruggere i documenti analogici oggetto di conservazione pur in assenza dell'invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate.

Assolvimento dell'imposta di bollo

Fatture



Per “fatture, note, conti e simili documenti recanti addebitamenti [...] ricevute e quietanza rilasciate dal creditore [...]” quando l'importo supera € 77,47 l'imposta di bollo è dovuta nella misura di € 1,81 per ciascun documento anche se tali documenti sono emessi in formato elettronico

Libri e registri



L'imposta è dovuta per ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse.

Imposta di bollo su libri e registri

Se libri e registri sono tenuti su supporti di memorizzazione che ne garantiscano la durata nel tempo e la non modificabilità dei dati memorizzati, pur essendo rilevanti e validamente tenuti ai fini fiscali, non possono essere vidimati

Tale circostanza non comporta il venir meno dell'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo, poiché non è la modalità di tenuta dei registri o di emissione dei documenti a determinare tale obbligo quanto piuttosto la natura di registri e documenti.

L'imposta sarà dovuta in relazione al numero di registrazioni e non in relazione al numero di pagine, come per i registri cartacei.

Definizione del concetto di registrazione ai fini dell'imposta di bollo

Principio: per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalla righe di dettaglio.

Libro degli inventari: accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite, nonché la registrazione della nota integrativa.

Libro giornale: ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate.

La risoluzione 6 ottobre 2008, n. 371

Premessa: “si ritiene che il presupposto impositivo ricorre relativamente alle registrazioni presenti nel libro giornale, anche se le stesse - per esigenze di sistematicità della rappresentazione contabile - vengono riprese nelle scritture ausiliarie. Queste ultime, invece, non rilevano ai fini dell'applicazione dell' imposta di bollo (tranne che siano effettuate in un registro bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del codice civile)”.

La risoluzione 6 ottobre 2008, n. 371

Conclusioni:

- *“il DM 23 gennaio 2004 non ha modificato i presupposti impositivi, né ha ampliato il novero degli atti, documenti e registri soggetti all'imposta di bollo, ma ne ha individuato le modalità di applicazione qualora il documento sia riprodotto su supporto informatico;*
- *secondo costante indirizzo di prassi, la scelta dell'imprenditore di tenere il libro giornale in forma sintetica, secondo modalità di per sé esaustive dell'esigenza affermata dall'articolo 2216 del codice civile di "...indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa", non è in contrasto con le vigenti disposizioni in materia di imposta di bollo;*
- *qualora, invece, l'obbligo di tenuta del libro giornale venga soddisfatto mediante utilizzazione congiunta e di un libro giornale secondo criteri sintetici, e di "libri giornali sezionali", ai fini della determinazione dell'imposta di bollo in base all'articolo 7, comma 3, del DM 23 gennaio 2004, rilevano non solo le registrazioni effettuate nel libro giornale ma anche quelle effettuate nei libri giornali sezionali, che siano parte integrante del libro giornale al fine della sua regolare tenuta;*
- *non sono soggetti all'imposta di bollo, fin dall'origine, le diverse scritture contabili sistematiche, tenute con modalità e secondo fini diversi da quelli propri del libro giornale (quali, ad esempio, le c.d. scritture ausiliarie), anche se definite in senso atecnico "sezionali del libro giornale".*

Comunicazione preventiva

Contenuto:

1. Il numero di atti e documenti informatici che si presume saranno emessi entro l'anno (occorrerà distinguere documenti ed atti per tipologia secondo la classificazione della tariffa allegata al d.P.R. n. 642 del 1973);
2. l'imposta dovuta per ogni singolo documento;
3. l'importo globale dell'imposta relativo ad ogni articolo della tariffa;
4. la somma complessivamente dovuta;
5. gli estremi dell'avvenuto pagamento.

Finalità: stabilire, presuntivamente, l'imposta dovuta in tutto l'anno.

Comunicazione consuntiva

Entro il mese di gennaio dell'anno successivo, deve essere inviata una comunicazione consuntiva da presentare al medesimo ufficio e con le medesime modalità.

Contenuto:

1. Il numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza;
2. se dal conguaglio risulta un'imposta versata in eccedenza il contribuente deve richiederne il rimborso o la compensazione.

Valore:

La comunicazione effettuata a consuntivo è assunta come base di commisurazione dell'imposta dovuta in via provvisoria per il periodo successivo (quello nel corso del quale è effettuata la comunicazione consuntiva).

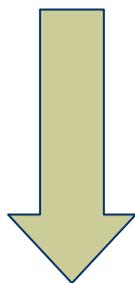


Versamento dell'imposta

Le modalità di versamento dell'imposta sono quelle stabilite dal d.lgs. 9 luglio 1997, n. 237.

Soggetti già autorizzati al pagamento del bollo in modo virtuale

Per soggetti che fossero già stati autorizzati al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale dovranno seguire la procedura descritta per i documenti informatici e le disposizioni dell'articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1973 per i documenti analogici per i quali sia già stata rilasciata l'autorizzazione.



Le due procedure restano autonome e distinte.