

Fondazione Luca Pacioli



## **TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITÀ INFORMATICHE**

*Documento n. 31 del 23 novembre 2005*

*Adempimenti  
informatici*

Premessa	Pag.	1
<b>1. Le scritture contabili degli imprenditori</b>	“	4
1.1 Funzione economico-sociale e civilistica	“	5
1.2 Funzione tributaria	“	5
1.3 Efficacia	“	6
1.3.1 Nella normativa processuale	“	6
1.3.2 Nella normativa fallimentare	“	8
1.3.3 Nel diritto tributario	“	9
1.4 Tenuta e conservazione	“	10
<b>2. Quadro normativo delle nuove disposizioni sulla contabilita' informatica</b>	“	11
<b>3. La tenuta e la conservazione delle scritture contabili: disciplina codicistica e nuove modalità informatiche</b>	“	14
3.1. La tenuta delle scritture contabili	“	15
3.1.1. Le formalità: come vanno tenute le scritture contabili	“	15
3.1.1.1 La normativa codicistica	“	15
3.1.1.2 Le innovazioni normative che consentono la tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche	“	18
3.1.1.3 Le modalità informatiche utilizzabili per la tenuta della contabilità	“	23
3.1.1.4 L'applicazione delle norme del codice civile e di quelle sull'imposta di bollo alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche	“	30
3.1.2 I termini per le registrazioni	“	33
3.1.2.1 La normativa codicistica	“	34
3.1.2.2 L'applicazione alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche	“	34
3.1.3 Conclusioni: efficacia giuridica delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche	“	34
3.2 La conservazione delle scritture contabili	“	37
3.2.1 Le modalità e i termini	“	37
3.2.1.1. La normativa codicistica	“	37
3.2.1.2. Le innovazioni normative che consentono la conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche	“	39
3.2.1.3. Le modalità informatiche utilizzabili per la conservazione della contabilità	“	42
<i>Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche</i>	“	43
<i>Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o stampate su carta</i>	“	48
<i>Responsabile della conservazione</i>	“	51
3.2.1.4. L'applicazione delle norme del codice civile alle scritture conservate con le nuove modalità informatiche	“	53
3.2.2. Conclusioni: efficacia giuridica delle scritture contabili conservate con le nuove modalità informatiche	“	54
<b>4. La tenuta e la conservazione delle scritture contabili: disciplina fiscale e nuove modalità informatiche</b>	“	58
<i>Disciplina di base</i>	“	60
<i>Disciplina sulle scritture contabili "informatiche"</i>	“	60
4.1. La tenuta delle scritture contabili	“	66
4.1.1. Le formalità prescritte dalle leggi tributarie	“	66
4.1.1.1. Le nuove modalità informatiche utilizzabili per la tenuta delle scritture contabili ai fini fiscali	“	67

4.1.1.2. L'applicabilità delle norme tributarie alle scritture tenute con modalità informatiche	Pag. 73
4.1.2. I termini per la registrazione	" 74
4.1.3. Conclusioni: efficacia tributaria delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche	" 74
4.2. La conservazione delle scritture contabili	" 75
4.2.1. Modalità informatiche di conservazione delle scritture contabili valide ai fini fiscali	" 76
<i>Conservazione delle scritture tenute con le nuove modalità informatiche</i>	" 76
<i>Conservazione delle scritture stampate o tenute su carta (documenti analogici)</i>	" 81
4.2.1.1. Distruzione delle scritture contabili conservate su carta	" 84
4.2.2. I termini di conservazione ai fini fiscali	" 85
4.2.2.1. L'applicazione della norma tributaria alle scritture conservate con modalità informatiche	" 85
4.2.3. Conclusioni: efficacia tributaria delle scritture contabili conservate con le nuove modalità informatiche	" 85
4.3 L'esibizione delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche	" 87
<b>5. Le scritture contabili dei professionisti</b>	" 89
<b>GLOSSARIO</b>	" 90
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	" 96
<b>APPENDICE NORMATIVA</b>	" 97

## TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITÀ INFORMATICHE

### Premessa

1. La crescente diffusione e il potenziamento degli strumenti informatici hanno reso tecnicamente possibile negli ultimi tempi la “smaterializzazione” della contabilità e la sostituzione dei tradizionali libri, registri e bollettari cartacei con supporti elettronici. Il legislatore, superate le iniziali incertezze, ha preso atto di questa possibilità ed è intervenuto a regolamentare la materia.

Già dal 1994 è possibile tenere le scritture contabili con “sistemi meccanografici” (oggi diremmo con modalità informatiche), ma con l’obbligo di stamparle a fine esercizio, in modo da poter conservare per il tempo necessario le scritture così stampate. E’ questo il sistema generalmente adottato.

Di recente è stato fatto di più, riconoscendo *pieno valore legale* alla tenuta e alla conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche, eliminando in sostanza l’obbligo della stampa e della conservazione della carta. La nuova disciplina ha valenza non solo ai fini civilistici ma anche ai fini fiscali.

Nonostante gli indubbi vantaggi che deriverebbero dall’applicazione delle nuove disposizioni, sono ancora pochi gli imprenditori che hanno approfittato della opportunità. Tra i fattori che hanno determinato questo scarso successo possiamo registrare:

- la mancanza di chiarezza del quadro normativo, soggetto a continue modifiche anche per tenere conto della evoluzione della tecnologia;
- la complessità tecnica delle disposizioni, che fanno spesso riferimento a strumenti e processi della moderna tecnologia informatica compiutamente padroneggiati solo dagli specialisti della materia;
- il mancato riconoscimento di valore ai fini tributari. La conservazione della contabilità con modalità informatiche, pur avendo piena efficacia giuridica, fino ad un recente passato non è stata idonea a soddisfare gli obblighi stabiliti dall’ordinamento tributario. Questo ostacolo è stato pienamente superato solo con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 23 gennaio 2004;
- l’assenza di istruzioni applicative che valgano a superare i non pochi aspetti di incerta interpretazione. Le sole istruzioni finora diramate riguardano le modalità di fatturazione elettronica in materia di IVA ([circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005](#)).

Il presente lavoro aspira a ridurre la diffidenza degli operatori nei confronti della “contabilità informatica”. Si vuole fornire una panoramica delle disposizioni norma-

tive attualmente vigenti in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche, in modo da migliorarne la conoscenza e permettere ai soggetti interessati di:

- esercitare l'opzione per la contabilità informatica in maniera consapevole;
- distruggere, ove lo ritengano opportuno, gli archivi cartacei esistenti e sostituirli con archivi informatici,

con la certezza di operare nel pieno rispetto della legge, e di conservare tutti i benefici connessi alla regolare tenuta e conservazione della contabilità.

2. A tal fine, si è ritenuto opportuno inquadrare l'analisi delle disposizioni sulle modalità informatiche utilizzabili per la tenuta e la conservazione delle scritture contabili nell'ambito delle note norme civilistiche e fiscali che regolano la materia. La rilettura di queste norme è infatti utile sia per intendere meglio la *ratio* di talune soluzioni adottate dal legislatore per il caso in cui gli obblighi contabili siano adempiuti mediante l'utilizzo di strumenti informatici, sia per definire con completezza gli stessi obblighi. In questa logica l'analisi delle modalità informatiche di tenuta e conservazione delle scritture contabili è stata sempre preceduta da una veloce ricognizione delle generali norme civilistiche e fiscali applicabili, concepite con riferimento ad una contabilità tenuta e conservata in forma cartacea.

3. Le nuove disposizioni sulla tenuta e conservazione delle scritture con modalità informatiche possono essere suddivise secondo il seguente criterio:

- disposizioni di legge e relative regole tecniche di attuazione, volte a definire le modalità da osservare per conseguire la piena efficacia delle scritture ad ogni effetto di legge, con esclusione del profilo tributario;
- distinte disposizioni, integrative delle prime, che precisano gli obblighi ulteriori da osservare per conseguire la piena efficacia delle scritture anche sotto il profilo tributario.

Pertanto, le disposizioni da applicare ai fini fiscali si aggiungono a quelle rilevanti per ogni altro effetto di legge, rispetto alle quali si configurano come una vera e propria normativa "speciale".

Lo studio considera distintamente i due profili, quello rilevante "per ogni effetto di legge" (che per brevità definiremo "civilistico"), e quello fiscale.

La distinzione, che riflette il dato normativo, è necessaria anche perché alcuni adempimenti dovuti sulla base della disciplina rilevante "ad ogni effetto di legge" non lo sono sotto il profilo tributario. L'anomalia riflette il ritardo con il quale si sono definiti gli obblighi ulteriori da osservare ai fini tributari. Il decreto fiscale risulta infatti costruito su norme di legge e regole tecniche in parte superate dalla successiva evoluzione normativa. Cosicché, per essere sicuri di non incorrere in errori, è necessario rispettare le disposizioni valide ai fini generali e civilistici in particolare, nel loro testo aggiornato, integrate da quelle valide ai fini tributari che prevedano adempimenti aggiuntivi.

La distinzione potrà inoltre essere utile nei casi in cui sia sufficiente adottare le sole formalità previste ai fini civilistici, di regola meno gravose di quelle previste ai fini tributari (ad esempio, nel caso delle scritture contabili di pertinenza di una pubblica amministrazione o di un ente non commerciale che non svolga attività d'impresa in via secondaria).

4. L'analisi di seguito sviluppata è mirata sugli obblighi di tenuta e conservazione della contabilità da parte degli imprenditori (di tutti gli imprenditori, senza distinzioni di categoria); tuttavia, quanto precisato a proposito delle nuove modalità informatiche vale anche per soggetti diversi che abbiano obblighi contabili (ad esempio, le pubbliche amministrazioni). Nella parte conclusiva del lavoro si sono presi in considerazione brevemente anche gli obblighi contabili che fanno carico ai professionisti.

5. Si anticipa subito che, sulla base delle nuove disposizioni:

- nulla è cambiato a proposito delle regole civilistiche e fiscali sulla tenuta e conservazione delle scritture contabili. Pertanto, chi non fosse interessato alla nuova disciplina può tranquillamente continuare a tenere le scritture in maniera informatica, con obbligo di stampa su carta a fine esercizio, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489), e a conservare per il tempo necessario le scritture così stampate;
- non si impone alcun obbligo ma si offrono delle facoltà, delle quali potranno avvalersi coloro che lo riterranno conveniente. Le opportunità previste sono le seguenti:
  - continuare a tenere le scritture in maniera informatica, con obbligo di stampa a fine esercizio, come fatto fino ad oggi, e possibilità di conservare le scritture così stampate non più su carta ma con modalità informatiche (cfr. par. 3.2.1.3 e par. 4.2.1);
  - tenere e conservare le scritture con modalità informatiche, secondo la nuova disciplina (cfr. par. 3.1.1.3, par. 3.2.1.3; par. 4.1 e par. 4.2), continuando a conservare su carta solo le scritture dei precedenti esercizi;
  - tenere e conservare le scritture con modalità informatiche, secondo la nuova disciplina (cfr. par. 3.1.1.3, par. 3.2.1.3; par. 4.1 e par. 4.2), e adottare le modalità informatiche anche per la conservazione delle scritture dei precedenti esercizi (cfr. par. 3.2.1.3 e par. 4.2.1).

Nel corso della trattazione si sono evidenziati alcuni profili di incerta interpretazione, per i quali si auspica un chiarimento da parte delle fonti ufficiali.

## 1. Le scritture contabili degli imprenditori

La contabilità è, in linea di prima approssimazione, il sistema di determinazione ed espressione, in linguaggio matematico, dei fatti e delle operazioni aziendali. Le scritture contabili sono i documenti che contengono la rappresentazione simbolica dell'attività di impresa e dei suoi risultati<sup>1</sup>. Sono contraddistinte dalla stabilità, continuità e standardizzazione delle rilevazioni, caratteristiche che permettono alle stesse di assolvere una duplice funzione: organizzativa ed informativa.

Le imprese infatti, per loro struttura, hanno la necessità di trasformare i dati che scaturiscono dalle operazioni aziendali in informazioni destinate:

- agli organi decisionali interni, che li utilizzano per il controllo della gestione e dell'organizzazione interna; e
- ai soggetti esterni, quali investitori, creditori e terzi.

Preme sottolineare che le scritture contabili sono “documenti derivati”, o di secondo grado<sup>2</sup>, in quanto documentano l'attività d'impresa elaborando con metodo contabile i dati contenuti in altri documenti (es.: fatture, corrispondenza).

Oltre ad essere una necessità strutturale per l'impresa, le scritture sono obbligatorie in virtù di diverse disposizioni normative, sia civilistiche che fiscali, che ne disciplinano specificamente il contenuto e le modalità di tenuta e conservazione. Tanto la normativa civilistica, quanto quella fiscale prescrivono e disciplinano altresì la conservazione dei documenti, non di tipo contabile, che giustificano le annotazioni contabili (fatture, corrispondenza: cfr. [art. 2220 cod. civ.](#) e [art. 22, comma 3](#), del D.P.R. n. 600/1973).

Dette disposizioni normative riflettono i diversi obiettivi ai quali sono finalizzate le scritture contabili. In particolare:

- la *normativa civilistica* prescrive l'obbligo contabile allo scopo di documentare le operazioni dell'impresa e rendere possibile ricostruire, in ogni momento, i fatti di gestione che hanno determinato i risultati economici conseguiti e la consistenza patrimoniale, al fine precipuo di tutelare gli interessi dell'impresa stessa e dei terzi che hanno rapporti con essa.
- la *normativa fiscale* prescrive determinati obblighi contabili come strumento per accertare la corretta determinazione del debito d'imposta da parte dell'impresa.

Sulla base delle diverse funzioni così individuate, il presente documento contiene una rassegna della disciplina normativa, civilistica e fiscale, riguardante tenuta e conservazione della contabilità, utile per analizzare ed apprezzare nel giusto contesto le recenti novità legislative in materia.

---

<sup>1</sup> A. NIGRO, *Le scritture contabili*, in F. GALGANO (diretto da) Trattato di Diritto commerciale e di Diritto pubblico dell'Economia, Padova, 1978, vol. II, pag. 213.

<sup>2</sup> Questa considerazione tornerà utile in seguito, nell'analisi delle modalità informatiche di conservazione delle scritture contabili (cfr. [par. 3.2.1.3](#) e [par. 4.2.1](#)).

## 1.1 Funzione economico-sociale e civilistica

La tenuta e la conservazione delle scritture contabili sono due adempimenti strutturali per l'impresa, nella realtà sociale prima ancora che in quella normativa. La contabilità infatti è elemento necessario per l'organizzazione razionale dell'attività economica.

La complessità e la rilevanza delle scritture contabili cresce con il crescere della struttura organizzativa di riferimento: dove la struttura organizzativa è minima, come nella piccola impresa, la tenuta della contabilità può presentare scarsa utilità (ed infatti i piccoli imprenditori sono esonerati dall'obbligo civilistico di tenuta delle scritture contabili: cfr. **art. 2214, comma 3, cod. civ.**), mentre in imprese dalle forme organizzative complesse, quali le società, le scritture contabili sono un presupposto indispensabile di funzionamento, costituendo un riferimento imprescindibile per la redazione del bilancio e per il controllo interno sulla gestione<sup>3</sup>.

La normativa civilistica assegna alla tenuta della contabilità un duplice ordine di funzioni (corrispondenti alle due categorie di possibili utenti delle scritture), basate sulla finalità comune di rendere ricostruibile a posteriori l'attività dell'impresa:

- una funzione *interna*, e cioè quella di fornire all'imprenditore uno strumento di controllo sulla propria impresa e sull'operato dei collaboratori;
- una funzione *esterna*, e cioè quella di consentire ai terzi che entrano in contatto con l'impresa di disporre di dati significativi e presumibilmente attendibili per valutare la solidità, le caratteristiche economico-patrimoniali e finanziarie, la solvibilità.

## 1.2 Funzione tributaria

La rilevanza tributaria delle scritture contabili costituisce una delle più importanti applicazioni della generale e già ricordata rilevanza esterna della contabilità<sup>4</sup>. Anche in questo caso è possibile distinguere una duplice funzione:

- *sostanziale*, in quanto la presenza di scritture contabili consente, nell'ambito delle imposte sui redditi, di adottare regole specifiche per la determinazione del reddito dei soggetti esercenti attività d'impresa ed, in particolare, di far sì che il reddito imponibile si basi tendenzialmente sul risultato civilistico desumibile dalle medesime scritture (cd. "principio di derivazione" del reddito fiscale dall'utile civilistico, **art. 83** del TUIR);

<sup>3</sup> Per il rilievo della valenza strutturale della contabilità, si veda A. NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., pagg. 267-8; G. FERRI, voce *Scritture contabili*, in Enc. Dir., Milano, 1968, vol. XLI, pag. 819; E. BOCCHINI, *Manuale di diritto della contabilità*, Torino, 1995, *passim*. Si noti, in ogni caso, che l'analisi svolta nel presente documento non riguarda i "libri sociali" (libro dei soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, etc.), che, pur essendo obbligatori per le società ai sensi dell'**art. 2421 cod. civ.**, non sono tuttavia libri "contabili".

<sup>4</sup> Il presente paragrafo 1 analizza la funzione e la disciplina delle scritture contabili con precipuo riferimento all'impresa. Si deve comunque tener presente che ai fini tributari tra i soggetti obbligati alla tenuta della contabilità sono compresi, oltre ai piccoli imprenditori, anche i professionisti (sulle scritture contabili dei professionisti, si veda il **paragrafo 5**).

- *procedimentale*, in quanto i soggetti fiscalmente obbligati alla tenuta delle scritture contabili soggiacciono a specifiche procedure d'accertamento, incentrate sulla verifica dell'attendibilità, regolarità e completezza della contabilità.

Va ricordato che, accanto alle scritture contabili prescritte dalle norme civilistiche, ne esistono alcune la cui tenuta è imposta unicamente da norme tributarie, come ad esempio i registri IVA (cfr. [art. 14](#), D.P.R. 600/73 e [art. 22](#) D.P.R. 633/72).

### 1.3 Efficacia

Così ricostruita sommariamente la funzione delle scritture contabili, è opportuno, ai fini della nostra indagine, specificare quale sia l'efficacia ad esse riconosciuta dalle leggi civili e tributarie.

E' noto che le scritture contabili sono, in linea di principio, destinate a rimanere all'interno dell'impresa, non essendo di regola soggette a forme di controllo esterno né di pubblicità (con la significativa eccezione del bilancio, per il quale, com'è noto, vige il principio opposto). Nelle leggi civili, penali e tributarie si rinvengono tuttavia numerose ipotesi in cui le scritture contabili assumono un'efficacia giuridica, e, quindi, una valenza esterna.

In via di prima approssimazione, si può rilevare come dalla funzione genericamente informativa della contabilità discenda un'efficacia *latu sensu* probatoria, rafforzata anche dalle caratteristiche di sinteticità, standardizzazione, sistematicità e continuità proprie della contabilità regolarmente tenuta. La generale efficacia probatoria delle scritture contro l'imprenditore (su cui vedi *infra*) si basa inoltre sulla regola d'esperienza secondo la quale non si predispone una documentazione a sé sfavorevole se il fatto documentato non si è effettivamente verificato.

Possiamo pertanto distinguere tre piani di rilevanza esterna delle scritture contabili: processuale, fallimentare, tributario<sup>5</sup>.

#### 1.3.1 Nella normativa processuale

Sul piano processuale, le scritture contabili assumono efficacia come mezzi di prova in senso tecnico. Tale efficacia peraltro varia a seconda che si tratti di:

- una lite tra un imprenditore ed un privato<sup>6</sup>: in tal caso, le annotazioni contabili delle imprese soggette a registrazione (quelle di cui all'[art. 2195 cod. civ.](#)) fanno

---

<sup>5</sup> Anche nel *trasferimento di azienda* è attribuita particolare efficacia esterna alle scritture contabili, in quanto esse delimitano la sfera di responsabilità dell'acquirente per i debiti inerenti all'esercizio dell'azienda trasferita: ai sensi del codice civile ([art. 2560, comma 2](#)), nel caso di trasferimento di un'azienda commerciale, anche l'acquirente risponde dei suddetti debiti, "se essi risultano dai libri contabili obbligatori".

<sup>6</sup> Da intendersi come colui che non svolge attività d'impresa, incluse, pertanto, le Pubbliche Amministrazioni.

prova contro l'imprenditore, anche se irregolarmente tenute, ma "chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto" (art. 2709 cod. civ.);

- una lite tra imprenditori: in tal caso, ciascun imprenditore può usare le proprie risultanze contabili anche come mezzo di prova a proprio favore, a condizione che si tratti di libri numerati<sup>7</sup> nelle forme di legge, tenuti in maniera regolare (cfr. par. 3.1), e che si tratti di provare rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa (art. 2710 cod. civ.). Il rispetto delle disposizioni che assicurano la regolarità della tenuta si configura sostanzialmente come un onere di cui l'imprenditore è gravato al fine di potersi avvalere della propria contabilità<sup>8</sup>;
- un procedimento monitorio: la normativa processuale consente all'imprenditore di ottenere un decreto ingiuntivo per i crediti relativi a somministrazioni di merci o denaro, sulla base di estratti autentici delle scritture contabili regolarmente tenute, ed anche nei confronti di soggetti non imprenditori (art. 634 c.p.c.)<sup>9</sup>. Tuttavia, nel caso in cui il debitore proponga opposizione, l'imprenditore dovrà fornire la prova del suo credito, con mezzi diversi dalle proprie registrazioni;
- un'ordinanza-ingiunzione (emessa ai sensi dell'art. 186-ter c.p.c.): gli estratti autentici delle scritture contabili costituiscono prova scritta idonea all'emissione, da parte del giudice, di un'ordinanza-ingiunzione di pagamento o di consegna<sup>10</sup>.

È opportuno segnalare che la rilevanza probatoria delle scritture contabili costituisce una deroga ai principi generali in materia di prove, che negano efficacia probatoria ai documenti predisposti da una delle parti in causa. Tuttavia, la coerenza del sistema è, in qualche misura, salvaguardata dal fatto che, nel caso in cui le scritture contabili siano utilizzate in giudizio a fini probatori, la controparte è sempre ammessa a fornire la prova contraria a quanto in esse risultante.

Dal punto di vista processuale, ad esempio, chi vanta un credito nei confronti dell'imprenditore non dovrà accollarsi l'onere di dimostrare le proprie pretese (conformemente a quanto disposto in via generale dall'art. 2697 cod. civ.), ma gli sarà sufficiente chiedere l'esibizione delle scritture contabili del suo debitore, dalle quali risulti la registrazione del corrispondente debito (si ha un'inversione dell'onere della prova).

7 L'art. 2710 cod. civ. fa testuale riferimento al fatto che i libri siano "bollati e vidimati" nelle forme di legge. Tuttavia, a seguito dell'abrogazione degli obblighi di bollatura e vidimazione (cfr. par. 3.1.1.1), ai fini probatori sembra sufficiente la sola numerazione progressiva delle pagine richiesta dall'attuale testo dell'art. 2214 cod. civ.. Una interpretazione diversa è sostenuta dal Consiglio Nazionale del Notariato che, per il rilascio dell'estratto autentico dei libri contabili da parte del notaio, ritiene ancora necessario accertare anche la sussistenza dei requisiti della bollatura e della vidimazione (cfr. Studio n. 3804 approvato il 10 maggio 2002).

8 In entrambe le ipotesi a) e b), tuttavia, la controparte è ammessa a provare liberamente (con qualsiasi mezzo di prova), che le risultanze delle scritture contabili non corrispondono al vero.

9 Costituisce un'ipotesi particolare quella disciplinata dall'abrogato art. 102 della "legge bancaria" (legge 7 marzo 1938, n. 141), ora sostanzialmente trasfuso nell'art. 50 del T.U.B. (Testo Unico Bancario, D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385), ai sensi del quale "la Banca d'Italia e le banche possono chiedere il decreto d'ingiunzione previsto dall'articolo 633 del codice di procedura civile anche in base all'estratto conto, certificato conforme alle scritture contabili da uno dei dirigenti della banca interessata, il quale deve altresì dichiarare che il credito è vero e liquido".

10 La norma è stata oggetto di una pronuncia della Corte Costituzionale, che ne ha escluso l'illegittimità per violazione dei principi in materia di onere della prova, e con riferimento anche al principio di uguaglianza (C. Cost., sentenza n. 180 del 10 giugno 2004).

Le modalità attraverso le quali è possibile acquisire le scritture contabili al giudizio sono due:

- *esibizione*: può aversi su istanza di parte (attore o convenuto) o su iniziativa del giudice; è in ogni caso disposta dal giudice e si attua normalmente attraverso la produzione in giudizio di estratti notarili delle scritture contabili<sup>11</sup>;
- *comunicazione*: si ha solo su istanza di parte; è disposta dal giudice e si attua permettendo alla parte richiedente di prendere direttamente visione della totalità delle scritture contabili e della documentazione di supporto dell'imprenditore controparte. L'ordine di comunicazione della totalità delle scritture contabili è ammesso in via eccezionale, nelle sole ipotesi tassativamente individuate dall'art. 2711 cod. civ. (controversie relative allo scioglimento di società, alla comunione dei beni e alla successione *mortis causa*).

### 1.3.2 Nella normativa fallimentare

Con riferimento alla *normativa fallimentare*, le scritture contabili assumono rilevanza esterna sotto diversi profili, ma vengono sempre considerate nella loro globalità. I dati contenuti nelle scritture contabili costituiscono infatti il presupposto indispensabile per il proficuo svolgimento delle procedure concorsuali, in quanto consentono di ricostruire con completezza l'attività dell'impresa e la sua situazione patrimoniale<sup>12</sup>.

Vanno lette in quest'ottica le norme in materia di procedure concorsuali che si occupano di contabilità, che ricordiamo brevemente:

- l'imprenditore che chiede il fallimento è obbligato a depositare presso la cancelleria del tribunale le proprie scritture contabili, il bilancio, il conto dei profitti e delle perdite per i due anni precedenti, ovvero dall'inizio dell'impresa se questa ha avuto minore durata (art. 14 R.D. 16 marzo 1942, n. 267, cd. "legge fallimentare");
- nel caso in cui la procedura concorsuale sia avviata su richiesta di un creditore, questi può chiedere al giudice l'esibizione delle scritture a fini probatori, secondo la disciplina generale;
- in ogni caso, il deposito delle scritture contabili è ordinato dalla sentenza che dichiara il fallimento (art. 16 legge fallimentare, d'ora in poi: l. fall.); l'inadempimento a tale obbligo costituisce reato (art. 220 l. fall.);
- la regolare tenuta della contabilità<sup>13</sup> per almeno un biennio è una delle condizioni di ammissione all'amministrazione controllata (art. 187 l. fall.)<sup>14</sup>;

<sup>11</sup> Cfr. art. 212 c.p.c.

<sup>12</sup> A. NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., pag. 246.

<sup>13</sup> Si segnala che anche i soggetti che in regime di contabilità semplificata (art. 18 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) possono richiedere l'ammissione alle procedure di amministrazione controllata solo qualora esibiscano tutti i libri contabili civilisticamente obbligatori (e non le sole scritture IVA): la giurisprudenza infatti ritiene che, poiché l'opzione per il regime di contabilità semplificata ha valenza esclusivamente fiscale, essa non può influire sull'applicazione delle norme civilistiche (e, nel caso di specie, su quelle fallimentari).

<sup>14</sup> A seguito dell'entrata in vigore del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, conv. dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, (cd. "decreto competitività"), la regolare tenuta della contabilità non costituisce più presupposto di ammissione alla procedura del concordato preventivo, come precedentemente previsto dall'art. 160 l.fall.

- quando l'imprenditore fallito non ha tenuto, nei tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento, i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta, può essere indagato per il reato di bancarotta semplice (art. 217 l. fall.). La pena prevista è la reclusione da sei mesi a due anni;
- si ha bancarotta fraudolenta (art. 216 l. fall.) quando l'imprenditore fallito ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori, i libri o le altre scritture contabili, o li ha tenuti in guisa da non poter rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari. In tal caso è punito con la reclusione da tre a dieci anni.

### 1.3.3 Nel diritto tributario

Dal punto di vista tributario infine, la tenuta delle scritture contabili incide essenzialmente sulle modalità di determinazione dell'imposta dovuta dall'imprenditore e, di conseguenza, sulle modalità attraverso le quali l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere ad accertamento nei confronti dello stesso.

Le risultanze delle scritture contabili consentono, in primo luogo, la verifica della congruità di quanto esposto in dichiarazione. In caso di omessa tenuta delle scritture contabili o di irregolarità tali da minarne l'attendibilità complessiva, il soggetto perde il diritto ad essere tassato in base alle risultanze contabili ed il reddito viene determinato dall'ufficio fiscale in base al c.d. "accertamento induttivo", o extracontabile, di natura presuntiva (art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973).

Inoltre, l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili effettuati consapevolmente con l'intento di evadere le imposte dovute costituiscono reato (art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000).

Va tenuto presente che i principi menzionati subiscono ormai vistose deroghe a causa della crescente rilevanza dei cd. "studi di settore", utilizzati dagli uffici per la determinazione dei ricavi degli imprenditori (che abbiano ricavi non superiori a cinque milioni di euro circa). Nel caso di contribuenti rientranti nelle soglie di applicazione degli studi di settore, le risultanze contabili non assumono rilievo ai fini dell'accertamento e l'Amministrazione è legittimata a determinare il reddito sulla base delle caratteristiche strutturali dell'impresa<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Si ricorda che, a decorrere dall'anno 2004, gli studi di settore sono applicati (cfr. art. 1, commi da 399 a 411 della legge 30 dicembre 2004, n. 311; documento della Fondazione Luca Pacioli n. 2 del 11 gennaio 2005, disponibile sul sito [www.fondazioneluca Pacioli.it](http://www.fondazioneluca Pacioli.it)):

- agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata;
- agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, sia questa naturale o per opzione;
- se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;
- quando emergano significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia;
- nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità.

#### 1.4 Tenuta e conservazione

Prima di procedere oltre, sembra opportuno richiamare l'attenzione sul fatto che tenuta e conservazione delle scritture contabili sono due operazioni distinte, oggetto di specifiche disposizioni normative.

Il termine "tenuta" delle scritture contabili è riferito all'annotazione, sotto forma di registrazioni contabili, dei fatti rilevanti per la vita dell'impresa nei relativi registri. Solo una volta che si sia provveduto a "tenere" la contabilità, sarà possibile preoccuparsi della sua conservazione, e quindi delle modalità, dei supporti e del lasso di tempo che la legge ritiene idonei a garantire la permanenza nel tempo e la proficua utilizzazione della documentazione contabile predisposta. È evidente, in ogni caso, che le due operazioni, seppur distinte, sono logicamente complementari.

È bene altresì ricordare che, ai fini civilistici, tanto l'obbligo di tenuta, quanto quello di conservazione delle scritture contabili, non sono assistiti da alcuna specifica sanzione che ne garantisca il rispetto. L'inadempimento dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili, tuttavia, genera conseguenze negative di non poco rilievo (si pensi alle ipotesi di responsabilità penale in materia fallimentare sopra descritte). Diversa è la situazione da un punto di vista fiscale, dove l'omessa tenuta e l'omessa conservazione della contabilità rilevano di per sé come fattispecie che determinano l'applicabilità di apposite sanzioni amministrative tributarie ([art. 9 del D.Lgs. n. 471/1997](#))<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Sul rilievo che hanno le scritture contabili in sede di verifica fiscale, vedi la circolare del Ministero delle finanze n. [7/1496 del 30 aprile 1977](#).

## 2. Quadro normativo delle nuove disposizioni sulla contabilità informatica

Passate in rapida rassegna le diverse funzioni delle scritture contabili, la loro rilevanza sotto molteplici profili e le connesse conseguenze nel caso di irregolare tenuta o conservazione, si può ora iniziare l'esame delle nuove disposizioni sulla tenuta e conservazione della contabilità secondo modalità informatiche.

Si tratta in sostanza di verificare se le nuove modalità informatiche nella tenuta e conservazione della contabilità possano essere adottate con la certezza di conservare sotto ogni profilo la stessa speciale efficacia giuridica riconosciuta nel caso di tenuta e conservazione su carta.

E' opportuno proporre preliminarmente un quadro di sintesi aggiornato delle disposizioni rilevanti, vale a dire:

a) il **D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445**, "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa", che disciplina:

- il "*documento informatico*" e la sua efficacia giuridica (**artt. 8 e 10**). E' stabilito che il documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, soddisfa l'obbligo previsto dagli **artt. 2214 e seguenti** del codice civile: ne deriva una piena legittimazione della tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche, a prescindere dalla stampa delle stesse.

Le regole tecniche per la formazione, trasmissione e conservazione dei documenti informatici sono state definite dal **Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 13 gennaio 2004**;

- la sostituzione dei documenti, delle scritture contabili, della corrispondenza e degli altri atti di cui per legge o regolamento sia prescritta la conservazione "*con la loro riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali*" (**art. 6**): con ciò legittimando anche la sostituzione delle scritture contabili finora conservate su carta o con altro mezzo non idoneo a garantire la conformità agli originali.

Le regole tecniche relative sono state definite dalla **Deliberazione del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (CNIPA) in data 19 febbraio 2004**;

- le modalità di assolvimento degli "*obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*", mediante rinvio ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze: con ciò legittimando anche la tenuta e la conservazione delle scritture contabili ai fini tributari.

Le modalità di assolvimento degli obblighi tributari sono state definite con il **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2004**;

b) il **D.Lgs. 23 gennaio 2002, n. 10**, che, in recepimento della direttiva europea sulla materia<sup>17</sup>, fornisce una nuova disciplina delle firme elettroniche e, per conseguenza, incide sulla forma e sulla efficacia del documento informatico. Il decreto ha modificato l'**art. 10** del citato D.P.R. n. 445 del 2000.

Secondo quanto previsto dallo stesso D.Lgs. n. 10/2002, la relativa disciplina è stata completata con un "Regolamento recante disposizioni di coordinamento in materia di firme elettroniche" (D.P.R. 7 aprile 2003, n. 137), che ha modificato altre disposizioni di rango regolamentare contenute nel D.P.R. n. 445 del 2000.

Tutte le predette disposizioni si sono riflesse sulle regole tecniche per la formazione, trasmissione e conservazione dei documenti informatici, riformulate con il **D.P.C.M. 13 gennaio 2004** citato.

Gran parte della normativa richiamata è stata raccolta e in alcuni punti riformulata nel **D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, cosiddetto "Codice dell'Amministrazione digitale"** (pubblicato in G.U. 16 maggio 2005, n. 112, S.O. n. 93).

Il Codice ha l'obiettivo dichiarato di raccogliere, coordinare e sistematizzare in un testo legislativo, organico ed ispirato a principi comuni, tutte le norme vigenti in materia di uso delle tecnologie informatiche da parte della pubblica amministrazione e dei privati (incluse, pertanto, le norme in materia di tenuta e conservazione della contabilità informatica). Coerentemente, è prevista anche l'abrogazione sia di molte delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 445 del 2000, sia del D.Lgs. 23 gennaio 2002, n. 10.

Le disposizioni del Codice entrano però in vigore solo dal 1° gennaio 2006.

Con il Codice rimane confermato il rinvio ad altro provvedimento per la definizione:

- delle regole tecniche relative al "*documento informatico*" (**art. 20, comma 1**) e di quelle relative alla riproduzione e conservazione dei documenti, delle scritture contabili, della corrispondenza e di ogni altro atto (**art. 43**). Ai sensi dell'**art. 71** dello stesso Codice, dette regole dovranno essere fissate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie<sup>18</sup>. Molto opportunamente è precisato che le regole tecniche vigenti nelle materie considerate dal Codice restano in vigore fino all'adozione delle nuove regole tecniche;
- delle modalità di assolvimento degli "*obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*". Queste modalità dovranno essere fissate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Alla luce di tale complessa normativa, può affermarsi che l'attuale ordinamento contiene già una disciplina, completa anche per quanto riguarda le regole tecniche, che dà la possibilità di tenere e conservare le scritture contabili con modalità informatiche, senza la necessità di procedere alla stampa dei documenti.

---

<sup>17</sup> Direttiva n. 1999/93/CE.

<sup>18</sup> Con il Codice, il CNIPA è destinato a fare parte della Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica, che ha funzioni di consulenza per il Presidente del Consiglio dei ministri o per il Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie (**art. 18, comma 2**).

Un limite di tale normativa va però individuato nella relativa difficoltà di coordinamento, che si traduce in una non sufficiente chiarezza.

Particolarmente importante è sotto questo profilo lo scollamento temporale che si registra nelle disposizioni richiamate.

Così è ad esempio nel caso delle norme in tema di “*documento informatico*”, che sono del 2000 (art. 8 del D.P.R. n. 445/2000), e che hanno continuato per lungo tempo ad avere attuazione nelle regole tecniche definite dal **decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 8 febbraio 1999**, adottato con riferimento a precedenti disposizioni normative, poi recepite nel testo dell’art. 8 del D.P.R. n. 445 del 2000. Le regole tecniche sono state aggiornate solo con il citato **D.P.C.M. 13 gennaio 2004**, attualmente vigente.

Il problema è destinato a riproporsi con l’entrata in vigore del Codice, stante la previsione dell’adozione di nuove regole tecniche con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie destinate a sostituire sia quelle adottate con il **D.P.C.M. 13 gennaio 2004**, sia quelle adottate dal **CNIPA il 19 febbraio 2004**.

L’aggiornamento della norma primaria, senza un contemporaneo aggiornamento delle norme secondarie di attuazione, può provocare problemi interpretativi nell’applicazione della norma secondaria, che sarebbe bene evitare.

\* \* \*

L’analisi sarà condotta approfondendo prima, nel **paragrafo 3**, la disciplina contenuta nel codice civile e nelle nuove disposizioni che permettono l’utilizzo di modalità informatiche, e sviluppando poi, nel successivo **paragrafo 4**, la distinta disciplina fiscale, sulle modalità da osservare per avere una contabilità informatica riconosciuta anche ai fini tributari.

### 3. La tenuta e la conservazione delle scritture contabili: disciplina codicistica e nuove modalità informatiche

Le fonti normative che disciplinano tenuta e conservazione delle scritture contabili, ai fini civilistici, possono essere raggruppate in due categorie:

- disciplina di base: è tuttora quella del codice civile, contenuta negli articoli da 2214 a 2220<sup>19</sup>;
- disciplina sulle scritture contabili “informatiche”: è quella contenuta nell’**art. 7, comma 4-ter** (che è quella al momento generalmente applicata), e nell’**art. 7-bis** del D.L. n. 357/1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489, e quella nuova contenuta nei provvedimenti normativi già elencati nel precedente **paragrafo 2**. La tabella seguente sintetizza il quadro complessivo di questa disciplina.

NORME IN MATERIA DI SCRITTURE CONTABILI INFORMATICHE QUADRO CRONOLOGICO	
Norme legislative	Norme di attuazione
<b>Art. 7, comma 4-ter, D.L. n. 357/1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489</b> La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare, fermo rimanendo l'obbligo della stampa entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.	
<b>Art. 7-bis, comma 4, D.L. n. 357/1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489</b> (modifica l' art. 2220, terzo comma, codice civile) Le scritture contabili possono essere conservate sotto forma di registrazioni su supporti di immagine.	
<b>Art. 15, comma 2, legge 15 marzo 1997, n. 59</b> Gli atti e i documenti formati dalla pubblica amministrazione e dai privati con strumenti informatici, nonché la loro archiviazione, sono validi a tutti gli effetti. Le modalità di applicazione sono stabilite con specifici regolamenti.	
	<b>Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 8 febbraio 1999</b> Regole tecniche per la formazione, trasmissione e conservazione dei documenti informatici.
<b>D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445</b> “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa” <sup>20</sup> . Raccoglie tutta la normativa in materia di documento informatico e relativa conservazione.	
	<b>Deliberazione AIPA 13 dicembre 2001 n. 42, ora sostituita con la Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004 n. 11</b> Regole tecniche per la riproduzione e conservazione dei documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali.
<b>D.Lgs. 23 gennaio 2002, n. 10</b> Nuova disciplina delle firme elettroniche (in attuazione della direttiva 1999/93/CE).	
	<b>Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 13 gennaio 2004 (sostituisce il D.P.C.M. 8 febbraio 1999)</b> Regole tecniche per la formazione, trasmissione e conservazione dei documenti informatici.
<b>D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82</b> “Codice dell'Amministrazione digitale”. Riordina, sistematizza ed amplia tutta la normativa vigente in materia di documenti informatici (in vigore a partire dal 1° gennaio 2006).	

<sup>19</sup> Così come successivamente modificati: cfr. D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, e legge 18 ottobre 2001, n. 382.

<sup>20</sup> Sul quale, si rinvia alla Circolare della Fondazione Luca Pacioli n. 3 del 7 maggio 2001, disponibile sul nostro sito web [www.fondazioneluca Pacioli.it](http://www.fondazioneluca Pacioli.it).

Così brevemente ricostruito il quadro delle fonti, si procede ora ad analizzare nel dettaglio la disciplina vigente, distinguendo gli obblighi di tenuta (cfr. par. 3.1) da quelli di conservazione (cfr. par. 3.2) e illustrando per ciascun paragrafo:

- la disciplina codicistica;
- le norme in materia di nuove modalità informatiche.

### 3.1 La tenuta delle scritture contabili

Com'è noto, la normativa civilistica impone all'imprenditore commerciale non piccolo la tenuta di determinati libri contabili. Ai sensi dell'art. 2214 del codice civile, i libri contabili "obbligatori" sono:

- il libro giornale (registro in cui sono annotate, in ordine cronologico ed in maniera analitica, tutte le operazioni effettuate dall'impresa giorno per giorno);
- il libro degli inventari (che indica le attività e le passività dell'impresa, con il relativo bilancio);
- "le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa" (art. 2214 cod. civ., comma 2)<sup>21</sup>.

Mentre l'art. 2214 pone l'obbligo di tenuta delle scritture contabili ed elenca i libri obbligatori, le modalità ed i termini per la tenuta delle scritture contabili sono disciplinati dagli artt. 2215-2220 cod. civ., come di seguito evidenziato.

#### 3.1.1 Le formalità: come vanno tenute le scritture contabili

La previsione di determinate modalità di tenuta delle scritture contabili è finalizzata a garantire la non alterabilità successiva delle registrazioni contabili, e comunque la possibilità di individuare le eventuali modifiche effettuate.

##### 3.1.1.1 La normativa codicistica

Secondo le disposizioni del codice civile, libri e registri devono essere:

---

<sup>21</sup> Nonostante la terminologia utilizzata dal legislatore ("libri obbligatori"; "deve tenere") il sistema appare flessibile, in quanto adattabile in base alle effettive esigenze dell'impresa e agli eventuali sviluppi della legislazione speciale. Coerente si rivela in tal senso la mancanza, cui sopra si è accennato, di una sanzione specifica per l'inadempimento degli obblighi in esame. Va altresì rilevato che l'obbligo di tenuta delle scritture, e l'eventuale responsabilità connessa, vanno riferiti sempre all'imprenditore, indipendentemente da chi sia il soggetto che materialmente effettua le annotazioni.

Si ribadisce che le società per azioni devono tenere, oltre ai libri contabili di cui all'art. 2214 cod. civ., anche i libri "sociali" prescritti dall'art. 2421 cod. civ.: questi ultimi, tuttavia, non si configurano come scritture contabili, in quanto non si sostanziano in "conti", ovvero in annotazioni matematico-simboliche.

- numerati progressivamente in ogni pagina, ai sensi dell'art. 2215 cod. civ. ("formalità estrinseca", vale a dire relativa ai registri dove vengono effettuate le annotazioni contabili)<sup>22</sup>;
- tenuti secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee, senza trasporti in margine, senza abrasioni ed in modo tale che, nel caso in cui sia necessaria qualche cancellazione, le parole cancellate siano leggibili, come prescrive l'art. 2219 del codice civile ("formalità intrinseche", vale a dire relative al metodo, al contenuto e alle modalità di registrazione delle scritture contabili)<sup>23</sup>.

L'inosservanza delle formalità, estrinseche ed intrinseche, rende la contabilità irregolare.

L'inosservanza delle formalità estrinseche, in particolare, rende la contabilità nel suo complesso giuridicamente inesistente. Le conseguenze dell'inosservanza delle formalità intrinseche, invece, sono diverse a seconda che la mancanza riguardi l'intero libro o la singola registrazione: nel primo caso, il libro dovrà considerarsi inesistente nel suo complesso, nel secondo caso invece la singola scrittura sarà priva di efficacia<sup>24</sup>.

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta più volte in materia (cfr. risoluzione n. 85/E del 12 marzo 2002, e circolare n. 64/E dello stesso anno) chiarendo che, a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 383/2001, non è più necessaria la numerazione preventiva delle pagine dei singoli registri, ma è sufficiente che tale numerazione sia effettuata durante la fase di stampa.

<sup>22</sup> La legge 18 ottobre 2001, n. 383, ha notevolmente semplificato le modalità estrinseche di tenuta delle scritture contabili: i libri obbligatori non sono più soggetti né a vidimazione, né a bollatura iniziale da parte dell'ufficio del registro delle imprese o di un notaio. Tali formalità sono necessarie solo nel caso in cui siano richieste da leggi speciali per particolari categorie di imprese. "Qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, [i libri obbligatori] devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali" (art. 2215 cod. civ.).

<sup>23</sup> E' discusso se l'art. 2219 cod. civ. riguardi esclusivamente le modalità formali di tenuta della contabilità (come sembrerebbe dal riferimento testuale ad interlinea, cancellature, etc.) o se il rinvio alle "norme di un'ordinata contabilità" abbia il significato di un rinvio sostanziale ai principi contabili.

Secondo quest'ultima interpretazione: "In Italia i principi contabili assolvono in sostanza ad una duplice funzione:

- integrativa, laddove le norme di legge risultino insufficienti (es. determinazione dei criteri di valutazione delle attività e passività in valuta, definizione del criterio da adottare nei casi "eccezionali" in cui è obbligatorio operare la deroga generale di cui all'art. 2423, quarto comma, del cod. civ.);

- interpretativa delle norme di legge in chiave tecnica. La legge fissa i principi generali e rinvia implicitamente a regole tecniche per l'applicazione pratica. I principi contabili intervengono, dunque, laddove si tratti di chiarire il corretto significato delle norme (es. il significato di "costi direttamente imputabili al prodotto" art. 2426 n. 1 cod. civ.) ovvero si tratti di definire procedure di calcolo di alcuni principi posti dalla legge (es. determinazione del valore dei lavori in corso su ordinazione sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza)". (Cfr. Osservatorio Principi Contabili Internazionali, *L'armonizzazione contabile nell'Unione Europea*, documento della Fondazione Luca Pacioli n. 13 del 22 maggio 2002, disponibile sul nostro sito web [www.fondazione.lucapacioli.it](http://www.fondazione.lucapacioli.it)).

Per altra dottrina, al contrario, sembra coerente con la scelta di una contabilità flessibile (e ad eccezione delle regole in materia di bilancio, la cui tenuta è minuziosamente regolata) che la legge non dica specificamente quali dati inserire nelle registrazioni contabili, né detti particolari criteri in ordine alla loro determinazione, né prescriva, in generale, l'adozione di un determinato metodo contabile, ma si limiti a rinviare genericamente "alle norme di una ordinata contabilità", affidando le modalità concrete di tenuta delle scritture contabili alla discrezionalità dell'imprenditore, con il solo limite della razionalità del sistema di contabilizzazione prescelto, al fine di mantenere l'idoneità delle scritture ad avere efficacia esterna (A. NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., pag. 241 e ss.).

<sup>24</sup> Cfr. A. NIGRO, voce *Libri e scritture contabili*. *Diritto commerciale*, in Enc. Giur. Treccani, 1989, pag. 3; Cass., sentenza 21 giugno 1984, n. 3664.

L'indicazione dell'anno cui si riferisce la contabilità (e non di quello in cui è effettuata la stampa delle pagine) resta obbligatoria.

In pratica, l'imprenditore (o il commercialista) numererà il libro giornale relativo alla contabilità dell'anno 2005 come segue: 2005/1, 2005/2, 2005/3, ecc.

In caso di registri a fogli mobili, ciascuna pagina deve inoltre essere intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri. È appena il caso di ricordare che, nei registri rilegati (ormai desueti), l'intestazione andava apposta solo sulla prima pagina del libro.

Le pagine dei registri contabili possono essere ancora numerate preventivamente, qualora l'imprenditore lo ritenga più pratico. In questo caso, egli dovrà stimare, anche con riguardo al numero dei movimenti contabili registrati mediamente negli anni precedenti, il numero delle pagine che presumibilmente saranno necessarie per la stampa della contabilità dell'anno. Ove una parte delle pagine non dovesse essere utilizzata in quanto il numero stimato si fosse rivelato maggiore rispetto a quello necessario, l'imprenditore dovrà annullare le pagine residue (già numerate con riferimento ad uno specifico anno) senza che queste possano essere utilizzate nell'anno successivo. La contabilità dell'anno successivo dovrà essere stampata su un nuovo registro recante, pagina per pagina, l'indicazione del nuovo anno<sup>25</sup>.

Sempre con riferimento alle formalità estrinseche, va ricordato che i libri contabili obbligatori ai sensi del codice civile (libro giornale e libro degli inventari) sono soggetti all'imposta di bollo<sup>26</sup>. Si noti che l'imposta di bollo continua ad essere dovuta anche se questi registri non sono più soggetti a "bollatura": il presupposto dell'imposta, infatti, non è l'assolvimento della formalità della bollatura, ma la tenuta dei libri obbligatori ai sensi del codice civile in sé considerata (art. 16, nota 32, della Tariffa dell'imposta di bollo)<sup>27</sup>.

L'assolvimento dell'imposta avviene<sup>28</sup>:

- mediante marche da applicarsi sulla prima pagina numerata, da annullare al momento dell'effettivo utilizzo del libro; oppure
- mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno

<sup>25</sup> Questa è la soluzione indicata dalle Circolari della Fondazione Luca Pacioli n. 10/02 del 19 giugno 2002, e n. 14/02 del 28 dicembre 2002, entrambe disponibili sul nostro sito web: [www.fondazione-lucapacioli.it](http://www.fondazione-lucapacioli.it).

Esiste ancora qualche incertezza circa le scritture di assestamento che avvengono, per esempio, nel 2006 con riferimento al 2005: a nostro parere vanno registrate nel registro dell'anno successivo. Nell'esempio, vanno registrate tra le scritture del 2006, sul registro 2006.

<sup>26</sup> L'imposta di bollo si applica tuttora ai libri obbligatori ai sensi del codice civile, nonostante la soppressione degli obblighi di bollatura e vidimazione. Sono esenti dall'imposta di bollo, al contrario, le scritture contabili la cui tenuta è imposta dalle sole leggi tributarie, per espressa previsione dell'art. 22, comma 1, del D.P.R. 600/1973.

<sup>27</sup> Il mancato assolvimento dell'imposta di bollo non pregiudica la possibilità di avvalersi delle scritture contabili in sede giudiziaria o amministrativa: giudici e funzionari, infatti, non possono rifiutarsi di ricevere o assumere a base dei loro provvedimenti i documenti, gli atti e i registri non in regola con il bollo. Detti documenti, atti o registri devono tuttavia essere inviati, a cura dell'ufficio che li ha ricevuti, al competente ufficio del registro, per la loro regolarizzazione (art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642). La sanzione amministrativa per l'omesso pagamento dell'imposta di bollo va dal 100 al 500% dell'imposta o della maggiore imposta dovuta (art. 25 del D.P.R. n. 642 citato).

<sup>28</sup> Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 92/E del 22 ottobre 2001. Si ricorda che l'imposta di bollo sui libri contabili obbligatori deve essere assolta prima che questi siano messi in uso, e quindi prima di effettuare le registrazioni.

- che sostituisce, a tutti gli effetti, le marche da bollo<sup>29</sup>; oppure
- mediante versamento bancario o postale (con modello F23) e successiva annotazione degli estremi della ricevuta di pagamento sulla prima pagina del libro contabile.

L'imposta dovuta è pari a 14,62 euro<sup>30</sup> per ogni cento pagine o frazione di cento pagine utilizzate (art. 16 della Tariffa all. al D.P.R. n. 642/1972)<sup>31</sup>.

Tutte le disposizioni di cui si è detto sono formulate nel presupposto che le scritture contabili siano tenute utilizzando registri cartacei. Le stesse disposizioni sono applicabili qualora, come avviene normalmente, le scritture siano tenute con modalità informatiche, con obbligo di stampa a fine esercizio (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489).

Va preso atto in proposito che, sulla base della più recente normativa in materia, le imprese possono tenere le loro scritture esclusivamente con modalità informatiche (senza alcun obbligo di stampa a fine esercizio). È utile pertanto verificare come debbano applicarsi le norme del codice civile e quelle relative all'imposta di bollo qualora le scritture contabili siano state tenute in quest'ultima forma.

La materia sarà illustrata in base al seguente ordine:

- innovazioni normative che consentono la tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche (senza obbligo di stampa a fine esercizio);
- esame delle modalità informatiche utilizzabili;
- applicazione delle norme del codice civile e di quelle sul bollo alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche.

### 3.1.1.2 *Le innovazioni normative che consentono la tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche*

L'opzione per la tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche è ammessa dall'ordinamento sin dal 1994<sup>32</sup>, in base alla seguente disposizione:

<sup>29</sup> Possibilità introdotta dall'art. 1-bis, comma 10, lett. a), del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2004, n. 191, in vigore dal 1° agosto 2004. Per le norme attuative che regolano le caratteristiche e le modalità d'uso del contrassegno sostitutivo delle marche da bollo, si veda il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 5 maggio 2005 (G. U. n. 118 del 23 maggio 2005).

<sup>30</sup> La misura dell'imposta è stata da ultimo così modificata dall'art. 1, comma 1 del D.M. 24 maggio 2005 (pubblicato in G.U. n. 123 del 28 maggio 2005).

<sup>31</sup> L'imposta è raddoppiata "se i libri di cui all'art. 2214, primo comma, del codice civile sono tenuti da soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la bollatura e numerazione di libri e registri a norma dell'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641".

<sup>32</sup> La prima disposizione normativa di carattere generale in materia di documento informatico risale, in realtà, al 1968: l'art. 25 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, infatti, stabiliva che sia la Pubblica Amministrazione sia i privati potevano esercitare la facoltà di sostituzione dei documenti cartacei con quelli elettronici, rinviando ad una norma successiva l'individuazione delle modalità operative e precisando che la sostituzione avrebbe avuto valore "a tutti gli effetti". Tale disposizione, tuttavia, è rimasta inattuata ed è attualmente superata dalla successiva disciplina.

*“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 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” (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489)<sup>33</sup>.*

La disposizione consente la tenuta con “sistemi meccanografici”, ivi comprese le modalità informatiche, ma comporta l’obbligo di procedere comunque alla stampa delle scritture nel termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni annuali dei redditi<sup>34</sup>: sistemi meccanografici sì, per tenere conto delle nuove tecnologie di gestione delle registrazioni, ma anche ancoraggio fermo alla stampa su carta, per avere la garanzia della inalterabilità delle scritture. L’adozione di tale criterio di tenuta delle scritture, che è poi quello generalmente utilizzato, determina anche la necessità della loro conservazione su carta<sup>35</sup>.

La disciplina di recente introdotta va ben oltre, in quanto non solo permette di tenere le scritture contabili con modalità informatiche, con piena efficacia giuridica, ma esclude anche l’obbligo di procedere alla stampa a fine esercizio. La inalterabilità delle scritture, propria delle scritture stampate su carta, è realizzata con la apposizione di una “firma elettronica”, una particolare tecnica di validazione elettronica delle registrazioni effettuate che permette di controllare ogni successiva alterazione delle registrazioni stesse<sup>36</sup>.

Le scritture dovranno essere stampate solo e nei limiti in cui ciò sia richiesto dalle autorità competenti, determinandosi in questo caso un obbligo di esibizione delle scritture stampate su carta.

Per avere più chiaro il quadro normativo sul quale si basa la nuova disciplina, va tenuto presente che, a partire dal 1994, il legislatore è intervenuto più volte a disciplinare la materia, con una serie di disposizioni, di vario rango normativo, che sono poi confluite nel D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445, contenente il “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa” (cfr. par. 2).

<sup>33</sup> In materia vedi le circolari del Ministero delle finanze n. 181 del 27 ottobre 1994 e n. 59 del 18 giugno 2001, nonché la risoluzione n. 132 del 28 maggio 1997.

<sup>34</sup> “Si considera regolare la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici, a condizione che i dati contabilizzati secondo i termini di legge siano stampati sui registri bollati entro il termine di presentazione delle dichiarazioni annuali previsto per le singole leggi d’imposta. Tale disposizione ha carattere generale e opera nei confronti di qualsiasi registro contabile tenuto con sistemi meccanografici, non esclusi i registri multiaziendali a striscia continua, la cui tenuta è disciplinata dal D.M. 22 dicembre 1988” (cfr. circolare Agenzia delle entrate del 18 giugno 2001, n. 59).

<sup>35</sup> Salva la possibilità, ora consentita dalle nuove disposizioni, di conservare le scritture con modalità informatiche (cfr. par. 3.2.1.3, *Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o stampate su carta*).

<sup>36</sup> L’argomento è sviluppato nel paragrafo successivo.

Ai nostri fini, le disposizioni rilevanti del Testo unico sono le seguenti:

- “1. Il documento informatico<sup>37</sup> da chiunque formato, la registrazione su supporto informatico e la trasmissione con strumenti informatici, sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se conformi alle disposizioni del presente testo unico” (art. 8, comma 1);
- “2. Le regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici sono definite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o, per sua delega, del Ministro per l’innovazione e le tecnologie, sentiti il Ministro per la funzione pubblica e il Garante per la protezione dei dati personali. Esse sono adeguate alle esigenze dettate dall’evoluzione delle conoscenze scientifiche e tecnologiche, con cadenza almeno biennale” (art. 8, comma 2). Dette regole tecniche sono state da ultimo dettate con D.P.C.M. 13 gennaio 2004;
- “2. Il documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, soddisfa il requisito legale della forma scritta. Sul piano probatorio il documento stesso è liberamente valutabile, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità e sicurezza. Esso inoltre soddisfa l’obbligo previsto dagli articoli 2214 e seguenti del codice civile e da ogni altra analoga disposizione normativa o regolamentare” (art. 10, comma 2);
- “4. Al documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, in ogni caso non può essere negata rilevanza giuridica né ammissibilità come mezzo di prova unicamente a causa del fatto che è sottoscritto in forma elettronica .....” (art. 10, comma 4).

La disposizione dell’art. 10, comma 2, è ribadita dal successivo art. 13, secondo il quale “i libri, i repertori e le scritture, ivi compresi quelli previsti dalla legge sull’ordinamento del notariato e degli archivi notarili di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici in conformità alle disposizioni del presente testo unico e secondo le regole tecniche definite col decreto di cui all’articolo 8, comma 2”.

Alla luce della descritta nuova disciplina non vi può essere dubbio che le scritture contabili tenute con modalità informatiche, quando accompagnate dalla “firma elettronica”, assumono lo stesso rilievo giuridico di quelle tenute su carta (“soddisfano il requisito legale della forma scritta” e “soddisfano l’obbligo previsto dagli articoli 2214 e seguenti del codice civile e da ogni altra analoga disposizione normativa o regolamentare”). Inoltre, l’efficacia giuridica della tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche non è più condizionata alla successiva stampa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi ma dipende esclusivamente dalla sottoscrizione con firma elettronica.

E’ la “firma elettronica” l’elemento essenziale che qualifica le registrazioni informatiche. Questa infatti è costruita in stretta e univoca connessione con le registrazioni alle quali si accompagna. Poiché ogni successiva pur minima variazione delle regi-

<sup>37</sup> Per “documento informatico” si intende “la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti” (art. 1, lett. b), del D.P.R. n. 445/2000). Vedi anche [Glossario](#) in appendice.

strazioni effettuate porterebbe ad una diversa firma elettronica, la verifica della firma permette di controllare la mancanza di successive alterazioni e garantisce in definitiva la inalterabilità delle registrazioni, quella stessa inalterabilità che è tipica delle scritture tenute su carta o delle scritture tenute con modalità informatiche e poi stampate, secondo la disciplina dell'**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357/1994 sopra richiamato<sup>38</sup>.

Se mancasse la "firma elettronica" le scritture contabili tenute con modalità informatiche andrebbero necessariamente stampate. Si tornerebbe ad applicare in sostanza la disposizione dell'**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357/1994: la tenuta del registro contabile sarebbe considerata regolare ma i dati relativi andrebbero stampati entro il termine previsto per la presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

Il quadro normativo qui richiamato è destinato ad essere ulteriormente assestato. A partire dal 1° gennaio 2006, infatti, entrerà in vigore il D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, recante il "Codice dell'Amministrazione digitale" (cfr. **par. 2**), che nelle pagine successive sarà indicato più brevemente come "Codice"<sup>39</sup>.

Si segnala in proposito che con l'entrata in vigore del Codice la disciplina delle scritture contabili informatizzate, pur rimanendo sostanzialmente la stessa, subirà una variazione di rilievo relativamente alla sottoscrizione, per la quale non sarà più sufficiente una generica "firma elettronica", essendo necessaria una "firma elettronica qualificata" o una "firma digitale"<sup>40</sup>.

Ai nostri fini, le disposizioni rilevanti del Codice sono le seguenti:

- *"Il documento informatico<sup>41</sup> da chiunque formato, la registrazione su supporto informatico e la trasmissione con strumenti telematici sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se conformi alle disposizioni del presente codice ed alle regole tecniche di cui all'art. 71" (art. 20, comma 1).*
- *"Il documento informatico sottoscritto con firma elettronica qualificata o con firma digitale soddisfa il requisito legale della forma scritta se formato nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71 che garantiscano l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento (art. 20, comma 2);*
- *"Le regole tecniche per la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione temporale dei documenti informatici sono stabilite ai sensi dell'art. 71; la*

<sup>38</sup> Il rispetto delle regole tecniche previste per la tenuta della contabilità con modalità informatiche consente di considerare queste ultime "inalterabili", nel senso che, nel caso di successive alterazioni, il documento informatico contenente le scritture non sarà più giuridicamente valido (non è infatti tecnicamente possibile "leggere" un file crittografato con firma elettronica se esso ha subito alterazioni successive all'apposizione della firma: vedi paragrafi successivi). Nel caso di scritture cartacee, invece, è sempre possibile correggere successivamente le annotazioni già effettuate, purché la correzione sia tale da lasciare leggibile il testo corretto. Contrariamente a quanto si è portati a credere, pertanto, le scritture contabili informatiche completate con la firma elettronica sono molto più "sicure" ed "inalterabili" di quelle cartacee!

<sup>39</sup> F. DELFINI, *L'evoluzione normativa della disciplina del documento informatico: dal D.P.R. 513/1997 al Codice dell'amministrazione digitale*, in Riv. Dir. Priv., n. 3/2005, pag. 86.

<sup>40</sup> Per un chiarimento circa la nozione relativa, vedi successivo **paragrafo 3.1.1.3** o il **Glossario** in appendice.

<sup>41</sup> Per "documento informatico" si intende "la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti" (**art. 1, lett. p, del Codice**).

- data e l'ora di formazione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle regole tecniche sulla validazione temporale" (art. 20, comma 3).
- "Il documento informatico, cui è apposta una firma elettronica, sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità e sicurezza" (art. 21, comma 1).
  - "Il documento informatico, sottoscritto con firma digitale o con altro tipo di firma elettronica qualificata, ha l'efficacia prevista dall'art. 2702 del codice civile<sup>42</sup>. L'utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che sia data prova contraria" (art. 21, comma 2).
  - "I libri, i repertori e le scritture, ivi compresi quelli previsti dalla legge sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici in conformità alle disposizioni del presente codice e secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'art. 71" (art. 39, comma 1).
  - "Le regole tecniche previste nel presente codice sono dettate, con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con il Ministro per la funzione pubblica e con le amministrazioni di volta in volta indicate nel presente codice, sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, ed il Garante per la protezione dei dati personali nelle materie di competenza, ....." (art. 71, comma 1).
  - "Le regole tecniche vigenti nelle materie del presente codice restano in vigore fino all'adozione delle regole tecniche adottate ai sensi del presente articolo" (art. 71, comma 2).

Riassumendo, la disciplina della tenuta delle scritture contabili mediante le nuove modalità informatiche è data attualmente dalle disposizioni degli artt. 8 e 10 del D.P.R. n. 445 del 2000 e dalle regole tecniche stabilite dal D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

A partire dal 2006 saranno applicati gli artt. 20 e 21 del D.Lgs. 4 marzo 2005, n. 82, il "Codice dell'Amministrazione digitale", con le relative nuove regole tecniche da stabilire con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie. Qualora la definizione di tali nuove regole dovesse ritardare, fino alla loro adozione continuerebbero ad essere applicate le regole tecniche del D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

Con l'entrata in vigore del Codice, i documenti informatici contenenti le scritture contabili dovranno essere sottoscritti con "firma elettronica qualificata" o con "firma digitale" (cfr. art. 20, comma 2, del Codice), nel rispetto delle nuove regole tecniche da emanare e, nel frattempo, nel rispetto delle regole tecniche previste dal D.P.C.M. 13 gennaio 2004. Con ciò sarà garantita l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento. Le scritture contabili informatiche provviste di firma elettronica "qualificata" o "digitale" si vedranno inoltre attribuire anche l'efficacia delle scritture private sottoscritte con firma autografa (cfr. art. 21, comma 2, del Codice). Da ciò deriva

<sup>42</sup> Art. 2702. Efficacia della scrittura privata.

"La scrittura privata fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta."

che i *file* contenenti le scritture contabili non potranno contenere macroistruzioni<sup>43</sup> o codici eseguibili<sup>44</sup>, vale a dire elementi idonei ad alterarne il contenuto durante le fasi di accesso e conservazione<sup>45</sup>. Si tratta, per esempio, delle funzionalità che permettono l'aggiornamento automatico della data di stampa.

### 3.1.1.3 Le modalità informatiche utilizzabili per la tenuta della contabilità

Secondo quanto riferito nel paragrafo precedente, le scritture contabili possono essere tenute nella forma del "documento informatico", sottoscritto con una "firma elettronica" che garantisca l'integrità del documento. Si ricorda che, a partire dal 1° gennaio 2006, sarà necessaria una "firma elettronica qualificata" o una "firma digitale", secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'**articolo 71** del Codice. E' opportuno chiarire questi concetti.

Innanzitutto, per "documento informatico" si intende "la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti"<sup>46</sup> memorizzata su un qualsiasi idoneo supporto, di tipo ottico (ad esempio: CD e DVD) o di tipo non ottico (*floppy*). Ne consegue che per aversi documento informatico non è necessaria l'apposizione di una firma elettronica, salvo che tale adempimento sia imposto dalle specifiche norme di volta in volta applicabili a ciascuna categoria di documenti<sup>47</sup>, come si verifica appunto nel caso del documento informatico contenente le scritture contabili.

La dizione "firma elettronica" designa tutte le procedure di validazione informatica conosciute dall'ordinamento. All'interno di quest'ampia categoria, si distinguono diversi tipi di "firme elettroniche", a seconda della loro sofisticazione<sup>48</sup>:

<sup>43</sup> Vedi *Glossario*.

<sup>44</sup> Vedi *Glossario*.

<sup>45</sup> A questa conclusione si ritiene necessario pervenire in quanto la presenza di macroistruzioni o codici eseguibili impedirebbe l'efficacia giuridica prevista dall'**art. 2702 del codice civile** (cfr. **art. 3, comma 3**, del D.P.C.M. 13 gennaio 2004), propria del documento informatico sottoscritto con "firma digitale" o con altro tipo di "firma elettronica qualificata".

<sup>46</sup> Cfr. **art. 1, lett. b)**, del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, e **art. 1, lett. p)**, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 ("Codice dell'Amministrazione digitale").

<sup>47</sup> Una registrazione contabile predisposta utilizzando un foglio di calcolo elettronico, pertanto, (programma *Ms Excel*) è di per sé un documento informatico, ma ha una rilevanza limitata ai fini civilistici (quella prevista dall'**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357/1994). In altre parole, se manca la firma elettronica, la contabilità informatica ha rilevanza giuridica solo se stampata su carta.

Si segnala che il documento *elettronico* è genericamente un documento predisposto utilizzando apparecchi elettronici, apparecchi cioè che funzionano controllando un flusso di elettroni. I documenti elettronici possono essere analogici (ad esempio, una videocassetta e una audiocassetta) o digitali (quando le elaborazioni si basano sulle sole cifre 0 e 1, e dunque, sul sistema cd. "binario").

Pertanto, l'aggettivo "elettronico" ha un significato più generale dell'aggettivo "informatico" (M. CAMMARATA, E. MACCARONE, *La firma digitale sicura*, Giuffrè, 2003, pag. 47 e ss.). L'informatica infatti è la scienza che studia l'uso dei mezzi elettronici, e cioè delle apparecchiature che utilizzano elettroni per trasmettere dati ed elaborare informazioni. La differenza è evidente se si pensa alle due professioni dell'ingegnere elettronico e del tecnico informatico: mentre il primo è il soggetto che progetta l'apparecchio (p. es.: il *computer*), il secondo è il soggetto che si occupa delle funzioni e delle applicazioni pratiche dello stesso (Cfr. R. BORRUSO e C. TIBERI, *L'Informatica per il giurista. Dal Bit a Internet*, Giuffrè, 2001).

<sup>48</sup> Per una panoramica dei tipi di firma esistenti, vedi anche la Circolare dell'Assonime del 24 marzo 2004, n. 14.

- **firma elettronica** (cd. *firma debole*): “l’insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica”<sup>49</sup>. In altri termini, è una tecnica che, generando un codice associato in modo univoco ad un determinato documento informatico, consente la “validazione” dei dati contenuti nel documento, permettendo di garantirne l’integrità;
- **firma elettronica avanzata**: “la 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”<sup>50</sup>. Trattasi di una funzione matematica che consente di identificare in modo certo ed inalterabile un documento informatico, garantendone l’integrità nel tempo, ed in più consente di risalire, con un certo grado di sicurezza, al soggetto che l’ha apposta;
- **firma elettronica qualificata**: “la firma elettronica avanzata che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma”<sup>51</sup>. Si effettua tramite un’apposita *smart card* da richiedere agli enti emittenti autorizzati e garantisce in maniera sicura l’identificabilità dell’autore e l’integrità del documento.

Il Codice elimina la definizione di “firma elettronica avanzata” e fornisce la seguente definizione di “firma elettronica qualificata”:

- “la 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 l’apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica”<sup>52</sup>;

- **firma digitale**: “un particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi asimmetriche a coppia, una pubblica e una privata, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l’integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici”<sup>53</sup>. Il Codice ne riformula la definizione nel modo seguente:

- “un 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

48 Per una panoramica dei tipi di firma esistenti, vedi anche la Circolare dell’Assonime del 24 marzo 2004, n. 14.

49 Cfr. **art. 1, punto cc)**, del D.P.R. n. 445/2000 e, nella stessa formulazione, **art. 1, punto q)**, del Codice.

50 Cfr. **art. 1, punto dd)**, del D.P.R. n. 445/2000. La definizione è stata eliminata nel Codice e incorporata nella definizione della “firma qualificata”.

51 Cfr. **art. 1, punto ee)**, del D.P.R. n. 445/2000. La definizione è stata riformulata nel Codice in modo da incorporare quella di “firma elettronica qualificata”. Cfr. **art. 1, punto r)**, del Codice.

52 Cfr. **art. 1, punto r)**, del Codice.

53 Cfr. **art. 1, lett. n)**, del D.P.R. n. 445/2000.

chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici"<sup>54</sup>.<sup>55</sup> In altre parole, la firma digitale è un particolare tipo di firma elettronica qualificata, che si caratterizza per l'essere indissolubilmente legata alla persona che ne è titolare. Essa si basa su due "chiavi" (algoritmi) collegate in modo indissolubile: una chiave privata, che è conosciuta solo dal titolare, ed una pubblica, che è facilmente reperibile negli elenchi predisposti dagli enti abilitati a rilasciare firma digitali.

Sulla base delle definizioni sopra riportate risulta chiaro che la "firma elettronica" apposta ai documenti informatici non svolge la stessa funzione della sottoscrizione autografa apposta ai documenti cartacei. Infatti, mentre quest'ultima permette di riferire il documento ad un soggetto univocamente individuato, la firma elettronica ha la sola funzione di garantire la integrità del documento informatico al quale è apposta (o meglio di permettere di verificare che il documento informatico così sottoscritto abbia subito o meno alterazioni). In altri termini, la "firma elettronica" non è un segno distintivo indissolubilmente legato ad una persona, ma una mera funzione matematica che permette la validazione di un documento, e cioè l'attestazione della sua integrità.

Se poi si vuole conseguire un effetto giuridico analogo a quello che consegue alla sottoscrizione autografa del documento cartaceo, è necessaria una firma elettronica più sofisticata, appunto una "firma qualificata", o una "firma digitale". Queste ultime, infatti, sono indissolubilmente legate alla persona che ne è titolare<sup>56</sup>. L'assimilazione del documento informatico provvisto di "firma qualificata" o "digitale" ad una scrittura privata sottoscritta con firma autografa non si ha nel caso in cui il documento informatico contenga "macroistruzioni o codici eseguibili, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati" (art. 3, comma 3, del D.P.C.M. 13 gennaio 2004). Ciò vale, ad esempio, nel caso di un documento che contenga *link* ipertestuali o che sia predisposto in modo da ottenere l'aggiornamento automatico della data di stampa.

<sup>54</sup> Cfr. art. 1, punto s), del Codice.

<sup>55</sup> La letteratura specialistica in materia di "firme elettroniche" è ormai vastissima. Per maggiori approfondimenti, si segnalano, M. CAMMARATA, e E. MACCARONE, *La firma digitale sicura*; M. PAPPALARDO, *Elementi di diritto dell'Informatica*, Giappichelli, 2004; P. RIDOLFI, *Firma elettronica: tecniche, norme, applicazioni*, Milano, 2003, nonché la chiara esposizione di M. CAMMARATA, *La validità giuridica dei documenti informatici: firma digitale, validazione temporale e posta certificata*, in Associazione MAP, *Gestione e archiviazione elettronica dei documenti contabili e fiscali*, Torino 2005, pag. 53 e ss. Cfr. anche il *Glossario* in appendice.

<sup>56</sup> Anche in questo caso la "firma elettronica" si differenzia dalla sottoscrizione autografa in quanto, a differenza di quest'ultima, non è sempre uguale o comunque simile, ma cambia radicalmente a seconda del documento al quale è apposta. Da un punto di vista pratico, infatti, la firma elettronica è una sequenza di caratteri alfanumerici univocamente connessi ad un determinato documento: l'univoca connessione tra la sequenza di *bit* e il documento è data dal fatto che i *bit* rappresentano un estratto crittografato del testo "firmato".

Merita a questo punto di chiarire ulteriormente:

- per quale motivo le scritture contabili debbano essere completate con una firma elettronica;
- quando la firma elettronica debba essere apposta;
- come si fa a firmare;
- chi debba apporre detta firma.

Sul primo punto, per quale motivo le scritture contabili tenute mediante documenti informatici debbano essere completate con una firma elettronica, il dubbio nasce in quanto, com'è noto, le scritture contabili cartacee non vanno sottoscritte (firmate): la necessità di apporre una firma elettronica in calce alle scritture contabili informatizzate potrebbe quindi sembrare incongrua.

Le scritture contabili tenute secondo modalità informatiche debbono essere accompagnate da una "firma elettronica", proprio perché esse debbono soddisfare il requisito di inalterabilità nel tempo e di tracciabilità delle eventuali modifiche apportatevi. Tali requisiti sono garantiti sia dalle scritture tenute su carta, sia da quelle tenute con modalità informatiche e poi stampate, secondo la disciplina del **D.L. n. 357 del 1994**. Gli stessi requisiti sono ora garantiti con l'apposizione di una "firma elettronica".

Modificando l'impostazione adottata dal D.P.R. n. 445 del 2000, il Codice tuttavia non si accontenta più di una semplice "firma elettronica" ma pretende una "firma digitale" o altro tipo di "firma elettronica qualificata", che consenta quindi anche la identificabilità dell'autore<sup>57</sup>.

Sul secondo punto, quando il documento informatico contenente le scritture contabili debba essere completato con l'apposizione della "firma elettronica", nulla dispone la norma. Si ritiene in proposito che la firma debba essere apposta a conclusione dell'esercizio cui le scritture si riferiscono, prima di essere utilizzate per la redazione del bilancio d'esercizio (**art. 2423 cod. civ.**). Il documento informatico contenente le scritture acquista rilevanza giuridica ai fini della regolare tenuta delle scritture stesse solo dopo che è stata apposta la "firma elettronica" (dal 2006, la "firma elettronica qualificata" o la "firma digitale"). Sembra conseguente derivarne che il bilancio di esercizio, da comunicare ai sindaci (**art. 2429 cod. civ.**) e da presentare all'assemblea, debba trovare fondamento in un documento informatico giuridicamente efficace<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Il requisito legale della forma scritta, che il D.P.R. n. 445/2000 considera soddisfatto con l'apposizione della "firma elettronica" (**art. 10, comma 2**), nel sistema del Codice si considera soddisfatto se il documento informatico sia sottoscritto con "firma elettronica qualificata" o con "firma digitale". Il maggior rigore nella sottoscrizione trova fondamento nella considerazione che "il documento informatico, cui è apposta una firma elettronica, sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità e sicurezza" (**art. 21, comma 1. Codice**). Poiché il valore probatorio delle scritture contabili – che trova fondamento nei fatti di gestione e nella documentazione di supporto – è stabilito dalla legge, deve necessariamente escludersi che possa essere sufficiente una sottoscrizione con "firma elettronica". Va preso atto tuttavia che in questa maniera le scritture contabili acquisiscono la efficacia giuridica prevista dall'**art. 2702 cod. civ.**, vale a dire quella propria delle scritture private con sottoscrizione autografa.

<sup>58</sup> La interpretazione proposta porta ad una conclusione notevolmente diversa da quella adottata dalla vigente disciplina di tenuta delle scritture con modalità informatiche con obbligo di stampa a fine esercizio (**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489): in quest'ultimo caso, la stampa va effettuata entro il termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni fiscali.

Nella stessa logica, per gli imprenditori tenuti alla presentazione di un bilancio semestrale, si ritiene che la firma elettronica vada apposta in data precedente a detta presentazione.

Quanto detto non esclude, ove reso necessario o opportuno dalla gestione aziendale, l'apposizione della firma elettronica con riferimento a periodi di tempo più ridotti (ad esempio, a chiusura delle operazioni di ciascun mese).

La dimostrazione del rispetto del termine comporta che il documento informatico contenente le scritture contabili, prima di essere sottoscritto, sia integrato con i dati temporali di formazione. Si distingue in proposito<sup>59</sup>:

- il “*riferimento temporale*” che è “*l’informazione, contenente la data e l’ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici*”<sup>60</sup>. Non esiste un’unica procedura idonea ad apporre il “*riferimento temporale*” ad un documento informatico: ciascun soggetto è tenuto a definire, in via preliminare, una procedura idonea per ogni tipologia di documenti informatici predisposti.

Questa operazione di “*definizione dello standard operativo*” potrà essere effettuata anche dal “*responsabile della conservazione*” (per esempio, il ragioniere o dottore commercialista dell’imprenditore) nominato dall’imprenditore (cfr. par. 3.2.1.3)<sup>61</sup>;

- la “*marca temporale*” che è “*un’evidenza informatica che consente la validazione temporale*”<sup>62</sup>. La “*validazione temporale*” è “*il risultato della procedura informatica con cui si attribuisce, ad uno o più documenti informatici, un riferimento temporale opponibile ai terzi*”<sup>63</sup>. La speciale procedura comporta l’intervento di un certificatore accreditato<sup>64</sup>, che renda appunto il servizio di validazione temporale.

Nella fattispecie, trattandosi di una mera attestazione della data, sembra sufficiente l’apposizione di un “*riferimento temporale*”, come si desume anche dalla soluzione adottata ai fini fiscali (cfr. art. 3, comma 1, lett. b), del D.M. 23 gennaio 2004). La questione potrebbe porsi in termini diversi con l’entrata in vigore del Codice. Poiché a partire dal 2006 il documento informatico contenente le scritture contabili dovrà essere sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale ed avrà l’efficacia giuridica di una scrittura privata opponibile ai terzi, potrebbe derivarne la necessità di adottare una marca temporale.

Sul terzo punto, come si fa a firmare, si segnala che i dispositivi di firma elettronica sono comunemente contenuti in tessere plastificate note come “*smart card*”. Le *smart*

<sup>59</sup> La disciplina relativa è attualmente rinvenibile nell’art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 445 del 2000 e nelle relative regole tecniche per la validazione temporale dei documenti informatici (cfr. D.P.C.M. 13 gennaio 2004).

Secondo il Codice: “*le regole tecniche per la ...validazione temporale dei documenti informatici sono stabilite ai sensi dell’art. 71; la data e l’ora di formazione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle regole tecniche sulla validazione temporale*” (art. 20, comma 3).

<sup>60</sup> Cfr. art. 1, comma 1, lett. g), del D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

<sup>61</sup> A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *La conservazione elettronica dei documenti*, in Associazione MAP, *Gestione e archiviazione elettronica dei documenti contabili e fiscali*, cit., pagg. 77-78.

<sup>62</sup> Cfr. art. 1, comma 1, lett. i), del D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

<sup>63</sup> Cfr. art. 1, comma 1, lett. h), del D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

<sup>64</sup> Cfr. art. 2, comma 4, del D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

*card* hanno dimensioni ed aspetto in tutto simili a quelle delle comuni carte di credito o delle carte Bancomat. Per “firmare” un documento informatico occorrono appunto una *smart card* e un corrispondente dispositivo di lettura (provvisto dell'apposita fessura), da collegare al *computer*.

La generazione di una “firma elettronica”, anche se “qualificata” o “digitale” corrispondente ad un dato documento richiede pochi secondi<sup>65</sup>. Dal punto di vista pratico, il *software* di firma produce una “cartella”, contenente tre *file*:

- un *file* contenente una serie di cifre e numeri, apparentemente senza senso, e che corrisponde all'estratto cifrato (*hash*, cfr. *Glossario*) del documento di partenza. L'estratto è formato in modo tale che, applicandovi la “firma elettronica” (anche se “qualificata” o “digitale”) usata dal soggetto che l'ha creato, il suo contenuto diviene leggibile;
- un *file* contenente il certificato di autenticazione della firma digitale. Il certificato riporta i dati del soggetto cui la “firma” appartiene, quelli dell'ente certificatore che l'ha rilasciata e l'indicazione della data e dell'ora in cui la “firma” è stata apposta;
- il testo integrale del documento firmato “in chiaro”, cioè in formato leggibile.

Ricordiamo che i Consigli nazionali dei Ragionieri e dei Dottori commercialisti hanno già provveduto a dotare i propri iscritti di apposite *smart card* nominative, il cui certificato di abilitazione le rende idonee ad essere utilizzate in tutte le attività proprie della professione (ad esempio, per l'invio telematico della dichiarazione dei redditi). A tal fine, i due Consigli nazionali hanno costituito una propria autorità di certificazione (Consorzio CERTICOMM<sup>66</sup>).

Sul terzo punto, vale a dire la identificazione del soggetto che debba apporre la sottoscrizione elettronica, va fatta una distinzione.

Nel caso della “firma elettronica”, attualmente richiesta, la identificazione del sottoscrittore non rileva, tenuto conto che la “firma elettronica” ha soltanto la funzione di

<sup>65</sup> Le operazioni da effettuare sono le seguenti:

- inserire la carta nella fessura del dispositivo di lettura (come si fa con un comune CD o *floppy*);
- attendere che il *software* all'interno della carta si avvii, e chieda quale documento si intende “firmare”;
- selezionare il documento (o i documenti) da firmare;
- avviare la procedura di firma (cliccare sull'icona corrispondente: “start” o “avvia”);
- attendere la finestra di conferma dell'avvenuta sottoscrizione del documento.

Esistono diversi dispositivi e *software* di firma, strutturati in maniera parzialmente diversa. La procedura descritta deve considerarsi meramente esemplificativa.

<sup>66</sup> Come risulta dal sito *internet* del Consorzio ([www.certicomm.it](http://www.certicomm.it)):

“Certicomm rilascia ad ogni professionista che ne farà richiesta una *smart card* contenente i certificati di autenticazione e di sottoscrizione con il ruolo di esercizio della professione, costantemente aggiornato. Attraverso questo strumento è possibile l'identificazione in rete alle procedure che prevedono l'intervento del professionista, nonché la firma digitale di documenti pubblici e privati. La *smart card*, prenotabile presso ogni collegio ed ogni ordine d'Italia, ha altresì funzione di tessero di riconoscimento di appartenenza all'Albo ed è munita dei dati anagrafici e della fotografia del titolare. Nella tessera è inserita inoltre una banda magnetica per consentire ad ogni collegio di poter facilmente effettuare il riconoscimento del professionista attraverso i lettori delle presenze, ai fini della formazione permanente. Ricordiamo che la legge finanziaria 2004 ha riconosciuto agli iscritti dei due albi professionali, muniti di firma digitale ed incaricati dal legale rappresentante della società, la possibilità di attestare la conformità agli originali degli atti trasmessi al Registro delle Imprese, per la cui redazione la legge non richiede espressamente l'intervento del notaio (es. deposito bilancio, nomina di amministratori, variazione nell'elenco soci). La presenza nella *smart card* del certificato di sottoscrizione associato al ruolo consente quindi, ad esempio, la trasmissione *on line* degli atti societari all'Ufficio del Registro delle Imprese, e a questi di verificare in automatico che il professionista che appone la firma digitale ne abbia titolo e sia iscritto all'Albo professionale”.

validare i dati. L'importante è poter controllare che il documento non abbia subito modificazioni dopo l'apposizione della firma. Non interessa chi abbia provveduto ad apporre la firma.

Diversa è la situazione con l'entrata in vigore del Codice. Poiché dal 1° gennaio 2006 è necessario completare il documento informatico con una "firma elettronica qualificata" o con una "firma digitale" ed entrambe tali firme consentono, oltre alla validazione dei dati, anche quella dell'identità del firmatario, si tratta di identificare il soggetto legittimato alla sottoscrizione<sup>67</sup>. In mancanza di specificazione della norma, si ritiene che l'adempimento possa essere svolto da un qualsiasi soggetto che, anche per incarico dell'imprenditore, tenga di fatto le scritture contabili e pertanto:

- dallo stesso imprenditore cui le scritture contabili sono riferibili;
- da un dipendente o collaboratore dell'imprenditore, appositamente individuato all'interno dell'impresa<sup>68</sup>;
- dal professionista che si occupa abitualmente della tenuta della contabilità (ragioniere, dottore commercialista, esperto contabile);
- da un soggetto terzo, estraneo alla struttura dell'impresa (ad esempio: dipendente della società di servizi informatici specializzata<sup>69</sup>).

Chiarita la funzione e il funzionamento delle firma elettroniche, resta da capire se l'opzione per la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche debba riguardare le scritture dell'intero esercizio, ovvero se ne sia consentita un'adozione in corso di esercizio. Per fare un esempio, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare, va chiarito se l'opzione per la tenuta della contabilità informatica debba essere necessariamente effettuata a partire dalle scritture del 1° gennaio, oppure se possa anche essere effettuata a marzo.

Sulla questione mancano disposizioni specifiche<sup>70</sup>, e le modalità tecniche di tenuta informatica delle scritture non escluderebbero un'attivazione delle modalità informatiche in corso di esercizio.

Tuttavia, sembra consigliabile fare coincidere l'adozione delle nuove modalità informatiche di tenuta delle scritture con l'inizio dell'esercizio. Questa soluzione, infatti, è sicuramente la più aderente al principio generale di "ordinata" tenuta della contabilità e la più funzionale alle esigenze di pronta reperibilità delle informazioni contabili. La stessa soluzione sarebbe vincolante qualora si abbia l'esigenza di tenere le scritture con efficacia anche fiscale.

Si ritiene inoltre che la tenuta delle scritture con modalità informatiche possa riguardare anche soltanto una parte delle stesse (ad esempio, soltanto il libro giornale e

---

<sup>67</sup> Sulla diversa efficacia delle firme elettroniche, vedi M. CAMMARATA, *La validità giuridica dei documenti informatici*, cit., pag. 60 e ss.

<sup>68</sup> Si ritiene che il dipendente debba comunque utilizzare la *smart card* a sé intestata per firmare le scritture, e non quella dell'imprenditore. L'utilizzo della *smart card* di un altro soggetto equivale infatti pressappoco all'apposizione di una firma autografa falsa.

<sup>69</sup> La "firma elettronica qualificata" e la "firma digitale" sono collegate sempre ad una persona fisica.

<sup>70</sup> Diverso è per la normativa fiscale (cfr. par. 4.1.1.1).

non quello degli inventari), mancando in proposito una qualsiasi indicazione normativa in senso contrario.

Una volta fatta la scelta per la contabilità informatica, i principi della ordinata contabilità consiglierebbero di evitare ogni successivo ripensamento.

Un breve accenno, infine, va fatto alle modalità di esibizione delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche: l'imprenditore deve predisporre i documenti in modo tale da consentirne la pronta leggibilità e la stampa su supporto cartaceo.

Il fondamento giuridico di tale ulteriore requisito pare rinvenirsi nell'ormai risalente disposizione contenuta nel citato **art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489, secondo la quale:

*“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 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”.*

La disposizione è stata concepita con riferimento alle scritture tenute con modalità informatiche destinate ad essere successivamente stampate e conservate su carta (mancando all'epoca una disciplina che desse rilievo giuridico alle scritture tenute e conservate con modalità informatiche, a prescindere dalla successiva stampa), ma pare comunque riflettere un principio applicabile anche in relazione alla nuova disciplina. Il principio è confermato per la successiva fase della conservazione delle scritture<sup>71</sup>.

#### 3.1.1.4 *L'applicazione delle norme del codice civile e di quelle sull'imposta di bollo alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche*

Le disposizioni del codice civile in materia di regolare tenuta delle scritture contabili sono state formulate in un contesto nel quale non era neanche concepibile una contabilità tenuta in forma diversa da quella cartacea.

Il cambiamento dello scenario e la emanazione di regole specifiche riferite alla contabilità tenuta con modalità informatiche pone innanzi tutto una esigenza di verifica circa la persistente validità delle norme del codice. Il problema non è nuovo, perché si è già proposto con riferimento alla disciplina di tenuta con modalità informatiche e obbligo di successiva stampa (**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489), ma vale la pena esaminarlo nuovamente alla luce della disciplina più recente.

Si ritiene in proposito che le formalità prescritte dal codice civile per la regolare tenuta delle scritture contabili cartacee (**artt. 2214 e ss.**) siano tuttora applicabili

---

<sup>71</sup> Cfr. **art. 6** della deliberazione CNIPA n. 11/2004, il cui contenuto è riportato al successivo **paragrafo 3.2.1.3**.

anche alle scritture contabili tenute con modalità informatiche, salvi gli adattamenti richiesti dalle peculiarità tecniche dei documenti informatici.

La conferma di ciò si ricava dallo stesso **art. 2220 cod. civ.**, che prevedendo la possibilità di conservare le scritture contabili con modalità informatiche, presuppone evidentemente che le scritture possano essere legittimamente anche tenute con le stesse modalità. In questo senso, lo stesso **art. 2220** fonda e legittima la previsione di peculiari modalità informatiche di tenuta delle scritture contabili. Le disposizioni relative vanno pertanto intese attuative (e non derogatorie) della norma del codice civile.

In altre parole, non c'è alcuna incompatibilità tra le formalità codicistiche di tenuta delle scritture contabili e le disposizioni che ne disciplinano la tenuta con modalità informatiche: queste ultime disposizioni completano le prime, che conservano appieno la loro validità. D'altro canto, tutte le disposizioni in materia (quelle del codice civile e quelle sulle nuove modalità di tenuta informatica) rispondono ad una *ratio* comune, che è quella di garantire la chiarezza e l'inalterabilità nel tempo delle annotazioni contabili.

Fatta questa considerazione preliminare, va ora approfondito come le disposizioni del codice debbano applicarsi nel caso di scritture tenute con modalità informatiche secondo la nuova disciplina.

Le disposizioni codicistiche sulle scritture contabili cartacee si possono dividere in due categorie:

- a)** disposizioni direttamente applicabili anche alle scritture tenute con modalità informatiche. Queste sono:
  - la numerazione progressiva delle pagine (che può essere agevolmente effettuata nell'ambito del programma informatico utilizzato per la tenuta della contabilità, e può essere comunque interpretata come numerazione progressiva dei *file* e dei fogli elettronici predisposti);
  - disposizioni applicabili, sia pure con qualche necessario adattamento. Queste sono:
    - il rispetto delle regole di "un'ordinata contabilità" (assenza di spazi in bianco, interlinee, trasporti in margine, abrasioni, possibilità di leggere cifre e parole cancellate).

Per quanto riguarda quest'ultimo profilo, è necessario fare una distinzione:

- a)** la previsione di regole quali l'assenza di spazi in bianco o di trasporti in margine va interpretata come una mera esemplificazione delle regole generali che permettono di tenere una contabilità "ordinata". Ne deriva che le scritture elaborate con l'ausilio di programmi informatici specifici sono di regola aderenti alla disposizione di legge.

In altri termini, il rispetto della disposizione di cui all'**art. 2219 cod. civ.** che qui si sta commentando va assicurato nella programmazione dei *software* specialistici.

L'acquisto e l'uso di uno specifico *software* contabile già di per sé consentono al professionista di predisporre scritture contabili informatiche che rispettino i requisiti di forma previsti dal codice civile.

Va pure considerato che, in ogni caso, l'apposizione della "firma elettronica" rende inalterabili le registrazioni effettuate, cosicché anche la regola che vuole l'assenza di spazi in bianco, importante per le scritture tenute su carta, perde gran parte del suo significato nel caso delle scritture tenute con modalità informatiche, debitamente sottoscritte con "firma elettronica";

- b) le altre previsioni (assenza di abrasioni e leggibilità delle parole cancellate), volte a garantire che le scritture contabili non vengano alterate, risultano di fatto rispettate con l'apposizione della "firma elettronica" ("firma elettronica qualificata" o "firma digitale", a partire dal 1° gennaio 2006), che ha appunto la funzione di rendere le scritture inalterabili.

Per quanto riguarda infine le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, nel caso in cui i libri obbligatori siano tenuti con modalità informatiche, bisogna seguire la disciplina ora stabilita dall'**art. 7** del D.M. 23 gennaio 2004<sup>72</sup>.

Non essendo materialmente possibile apporre delle marche da bollo per la mancanza di un registro cartaceo, il tributo va assolto in forma virtuale – e cioè mediante versamento effettuato con modello F23 presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi (come previsto in via generale dal **D.Lgs. n. 237 del 1997**) – sulla base di una dichiarazione delle scritture effettuate.

Analogamente, non potendo fare riferimento al numero delle pagine, come avviene nel caso di tenuta della contabilità poi stampata su carta (nella fattispecie l'imposta è dovuta per ogni 100 pagine o frazioni), la misura dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili tenuti secondo le nuove modalità informatiche deve essere commisurata al numero delle registrazioni: il tributo va liquidato ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse (**art. 7, comma 3**, D.M. 23 gennaio 2004).

Per registrazione deve intendersi l'intera annotazione contabile relativa ad una singola operazione, anche se questa si dovesse sviluppare su più righe<sup>73</sup>. L'abbandono

<sup>71</sup> Cfr. **art. 6** della deliberazione CNIPA n. 11/2004, il cui contenuto è riportato al successivo **paragrafo 3.2.1.3**.

<sup>72</sup> Se ne riporta il testo:

*"1. L'imposta di bollo sui documenti informatici è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237. L'interessato presenta all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta.*

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

*3. L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, tenuti su supporto di memorizzazione ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati memorizzati, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse ed è versata nei modi indicati nel comma 1"*

<sup>73</sup> In senso conforme, si veda la Confindustria, circ. dell'Area Strategica Fisco e Diritto d'Impresa del 15 dicembre 2004, n. 18219. Problema analogo si pone per il libro degli inventari. In questo caso, per registrazione dovrebbe intendersi ogni attività e passività riportata nei singoli conti dell'inventario. Sulle modalità di tenuta dei registri contabili ai fini fiscali, vedi la **circolare del Ministero delle finanze n. 7/1496 del 30 aprile 1977**, in materia di *Accertamento ai fini delle imposte sui redditi*, che si riferiva però alla contabilità cartacea). Un chiarimento ufficiale sul punto appare in ogni caso auspicabile.

di un criterio rigidamente formale (quello delle pagine) a favore di uno più sostanziale (quello dell'operazione registrata) si è presumibilmente reso necessario a causa dell'esistenza di diversi *software* contabili, tutti ugualmente validi ai fini di legge, con diverso formato grafico. In questo contesto, infatti, ancorare il pagamento dell'imposta dovuta al numero dei righe utilizzati per le annotazioni contabili avrebbe significato far dipendere, a parità di capacità contributiva espressa, la misura dell'imposta dovuta dal tipo di *software* utilizzato.

Il principio secondo il quale l'imposta di bollo sui libri contabili obbligatori deve essere assolta prima che questi siano messi in uso, e quindi prima di effettuare le registrazioni, vale anche in questo caso.

Pertanto, il contribuente dovrà effettuare due comunicazioni all'ufficio delle entrate competente:

- una comunicazione *preventiva*, da effettuarsi in qualsiasi momento purché antecedente alla effettuazione della prima registrazione informatica. La comunicazione deve contenere l'indicazione del numero presuntivo delle registrazioni contabili che si ritiene potranno essere effettuate nel corso dell'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta;
- una comunicazione *consuntiva*, da presentarsi entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferisce l'imposta di bollo versata. Prima della presentazione della comunicazione consuntiva, dovrà essere calcolata e versata l'eventuale differenza dell'imposta di bollo dovuta; anche gli estremi di questo versamento dovranno essere comunicati all'ufficio, unitamente all'indicazione del numero delle registrazioni contabili effettuate nell'anno precedente.

L'obbligo di una comunicazione preventiva pone il problema della identificazione della data in cui sia stata effettuata la prima registrazione contabile. Deve ritenersi valida al riguardo la data esposta nella registrazione, resa inalterabile a seguito della successiva apposizione sul documento informatico della "firma elettronica" e del relativo riferimento temporale.

### 3.1.2 I termini per le registrazioni

Nel paragrafo precedente abbiamo visto che, sulla base del D.P.R. n. 445 del 2000 e delle relative regole tecniche, le scritture contabili possono essere tenute con modalità esclusivamente informatiche, nel rispetto di talune formalità previste dalla legge: prima tra tutte la sottoscrizione con una "firma elettronica", che a partire dal 2006 dovrà essere una "firma elettronica qualificata" o una "firma digitale".

Si è pure verificato come le norme del codice civile debbano essere applicate alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche (cfr. par. 3.1.1.4). Per completare quest'ultimo profilo, rimane da verificare l'applicazione delle norme del codice civile in materia di termini di registrazione delle operazioni.

### 3.1.2.1 *La normativa codicistica*

La disciplina del codice civile è riferita in particolare alla tenuta del libro giornale che “*deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all’impresa*” (art. 2216 cod. civ.). È di tutta evidenza come un’applicazione letterale di questa disposizione comporterebbe serie difficoltà per l’impresa, soprattutto per l’impresa non piccola, ove costretta a registrare tutte le operazioni che vengono compiute nell’arco della giornata singolarmente ed in concomitanza con la loro effettuazione. La prassi aziendale pertanto già da tempo ha adottato una interpretazione del codice idonea a contemperare le esigenze imprenditoriali di speditezza con quelle legislative di contestualità delle registrazioni: è stata utilizzata la cd. “prima nota”, sulla quale registrare in via di prima approssimazione le operazioni del giorno, che solo in un secondo tempo vengono trasferite sul libro giornale<sup>74</sup>.

Venendo però così a mancare un termine definito per effettuare la registrazione sul libro giornale, di fatto le registrazioni stesse sono state sempre effettuate entro la scadenza del termine stabilito dalle leggi fiscali, ovvero entro 60 giorni dall’effettuazione delle operazioni<sup>75</sup>.

L’esecuzione tempestiva delle registrazioni è semplificata nel caso in cui le scritture contabili siano tenute con modalità informatiche, con obbligo di stampa a fine esercizio (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489). Anche in questo caso, per le scritture cronologiche, resta fermo l’obbligo di procedere alla registrazione entro 60 giorni dall’effettuazione delle operazioni.

### 3.1.2.2 *L’applicazione alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche*

Nel caso di contabilità tenuta con le nuove modalità informatiche, secondo il D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche, i termini di registrazione delle operazioni effettuate non cambiano rispetto al caso in cui la contabilità sia tenuta con le tradizionali modalità (su carta o secondo modalità informatiche con obbligo di stampa). In ogni caso la registrazione va effettuata entro 60 giorni dal momento di effettuazione dell’operazione cui si riferisce.

### 3.1.3 *Conclusioni: efficacia giuridica delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche*

Conclusivamente, ad ogni effetto di legge, ed ai fini civilistici in particolare, la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche (D.P.R. n. 445 del 2000 e relative

---

<sup>74</sup> Si ritiene possibile procedere anche ad annotazioni riassuntive e sintetiche, e non analitiche come richiesto dalla norma, qualora il tipo di attività svolta renda queste ultime estremamente difficili da effettuare: per esempio, nel settore del commercio al dettaglio (G. FERRI, voce *Scritture contabili*, cit.).

<sup>75</sup> La norma tributaria (art. 22, comma 1, D.P.R. 600/1973) precisa che il termine dei 60 giorni vale per tutte le registrazioni da effettuare nelle scritture contabili cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino.

regole tecniche; Codice dell'amministrazione digitale e relative future regole tecniche) è pienamente equipollente alla tenuta della contabilità con modalità tradizionali (registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta; registrazioni manuali su carta), ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

- il documento informatico o i documenti informatici contenente le scritture contabili rispettino le disposizioni del codice civile in materia di numerazione progressiva delle pagine e ordine cronologico ([art. 2215 cod. civ.](#)) e in materia di "ordinata" tenuta della contabilità ([art. 2219 cod. civ.](#)) (da realizzare con un idoneo *software* specialistico);
- il documento informatico sia predisposto in modo da garantire la sua inalterabilità. In sostanza, si richiede che le scritture siano provviste di "firma elettronica" ([artt. 8 e 10](#) del D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche stabilite dal [D.P.C.M. 13 gennaio 2004](#)).

A partire dal 1° gennaio 2006 il documento informatico dovrà essere predisposto in modo da garantire l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento e sarà pertanto necessaria la "firma elettronica qualificata" o la "firma digitale" ([artt. 20 e 21](#) del D.Lgs. 4 marzo 2005, n. 82 "Codice dell'Amministrazione digitale", con le relative nuove regole tecniche, ancora da stabilire con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie). Qualora la definizione di tali nuove regole dovessero ritardare, fino alla loro adozione continuerebbero ad essere applicate le regole tecniche del [D.P.C.M. 13 gennaio 2004](#);

- il documento informatico contenente le scritture contabili, prima di essere sottoscritto, sia integrato con un "riferimento temporale" (contenente la data e l'ora di formazione del documento stesso);
- l'adempimento della sottoscrizione elettronica sia assolto almeno una volta l'anno, al momento della redazione del bilancio d'esercizio, prima della comunicazione del bilancio al collegio sindacale ([art. 2429 cod. civ.](#));
- sia garantita la leggibilità del documento o dei documenti e la possibilità di stamparli, qualora sia richiesto in sede di ispezioni o verifiche<sup>76</sup>.

La piena validità e rilevanza a tutti gli effetti di legge delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche è operante sia sul piano processuale ([cfr. par. 1.3.1](#)), sia ai fini della normativa fallimentare ([cfr. par. 1.3.2](#)), ma non ai fini tributari ([cfr. par. 1.3.3](#)), per i quali è invece necessario applicare anche le ulteriori norme tecniche specificamente dettate dal Ministero dell'economia e delle finanze (vedi successivo [paragrafo 4](#)).

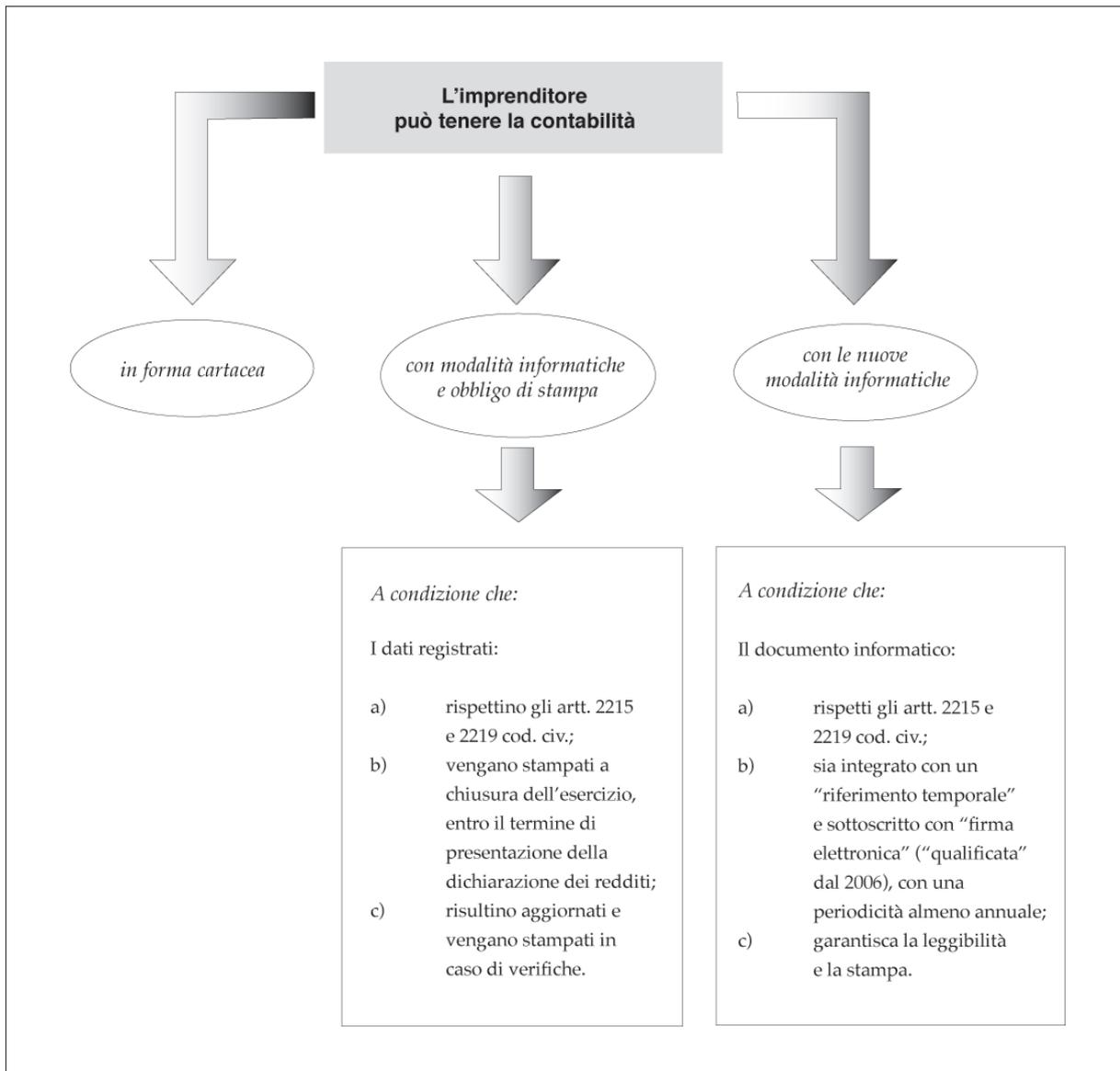
Sulla base di quanto riferito, può constatarsi che la tenuta delle scritture contabili secondo le nuove modalità informatiche, sulla base delle disposizioni del D.P.R. n.

---

<sup>76</sup> Si ricorda che in via preventiva va assolta pure l'imposta di bollo.

445 del 2000 e relative regole tecniche, non differisce sostanzialmente dalla prassi oggi comunemente adottata (tenuta delle scritture con modalità informatiche e obbligo di stampa a fine esercizio).

La differenza fondamentale è che in quest'ultimo caso la inalterabilità delle scritture si ottiene con la stampa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. La nuova disciplina persegue invece la inalterabilità con la "firma elettronica" (dal 2006 dovrà essere una "firma elettronica qualificata" o una "firma digitale"), da apporre entro la data di redazione del bilancio d'esercizio.



## 3.2 La conservazione delle scritture contabili

Della funzione che ha l'obbligo di conservazione delle scritture contabili si è già detto al **paragrafo 1**. In questa sede, va solo ribadito che la mancata conservazione delle scritture contabili equivale a mancata o irregolare tenuta delle stesse e ne produce pertanto i medesimi effetti di giuridica inesistenza.

### 3.2.1 Le modalità e i termini

#### 3.2.1.1 La normativa codicistica

Le modalità di conservazione delle scritture stampate (o tenute) su carta non sono espressamente regolate (non c'è nessuna norma che imponga di conservare i libri allineati su uno scaffale anziché impilati in uno scatolone). Le norme del codice civile si limitano a stabilire il termine di conservazione delle scritture.

Ai sensi dell'**art. 2220 cod. civ.** infatti "le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione"<sup>77</sup>.

L'obbligo di conservazione decennale permane anche nell'ipotesi di cessazione dell'impresa per liquidazione della società (**art. 2312 cod. civ.**)<sup>78</sup>.

L'efficacia probatoria delle scritture contabili permane in ogni caso anche dopo la scadenza del termine decennale di conservazione: l'imprenditore che dimostri di aver conservato le proprie scritture oltre tale termine, infatti, potrà continuare ad avvalersene in giudizio<sup>79</sup>.

Il termine decennale di conservazione delle scritture contabili decorre dalla data dell'ultima registrazione (**art. 2220 cod. civ.**).

Le disposizioni del codice civile che qui si commentano (**art. 2220 cod. civ.**) sono state inizialmente formulate nel presupposto che le scritture contabili siano state tenute e conservate su carta.

Come già illustrato, la successiva evoluzione tecnologica ha indotto il legislatore a consentire la tenuta delle scritture "con sistemi meccanografici", con obbligo di proce-

<sup>77</sup> Si ricorda che, oltre alle scritture contabili vere e proprie, la norma citata sottopone all'obbligo di conservazione anche le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie di quelli spediti, i cd. "documenti ausiliari" (comma 2). È discusso se l'obbligo di conservazione riguardi i soli libri obbligatori, cioè i libri espressamente disciplinati dal codice civile, o anche tutte le scritture contabili che l'imprenditore abbia deciso di tenere. Un'interpretazione estensiva della norma appare preferibile in base alla considerazione che il termine decennale di cui all'**art. 2220 cod. civ.** coincide con il termine di prescrizione ordinaria dei diritti (**art. 2946 cod. civ.**) ed appare pertanto connesso all'efficacia probatoria delle scritture contabili: la conservazione decennale di tutte le scritture contabili è infatti un obbligo posto in primo luogo nell'interesse dell'imprenditore, che si trova così in condizione di avvalersi della documentazione predisposta (A. NIGRO, *Libri e scritture contabili*, cit., pag. 3; *contra* G. FERRI, voce *Scritture contabili*, cit., pag. 144).

<sup>78</sup> E' invece discusso a chi debbano andare le scritture contabili in caso di cessione dell'azienda, se all'alienante o all'acquirente. La seconda soluzione è quella che riscuote maggiori consensi (E. BOCCHINI, *Manuale*, cit., pag. 80).

<sup>79</sup> G. FERRI, voce *Scritture contabili*, cit., pag. 144; E. BOCCHINI, *Manuale*, cit., pag. 80.

dere alla stampa nel termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni fiscali (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994; cfr. par. 3.1.1.2). Poiché tale soluzione lasciava comunque ferma la necessità di conservare le scritture su carta, con lo stesso decreto è stata pure introdotta la possibilità di conservare la contabilità “sotto forma di registrazioni su supporti di immagini” (ad esempio, microfilm) (art. 7-bis, comma 4, del D.L. n. 357/1994).

Sulla base della disciplina descritta, che è poi quella generalmente applicata, gli imprenditori tengono le scritture con modalità informatiche, le stampano a fine esercizio (nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) e poi le conservano su carta. Sarebbe data anche la possibilità di conservare le scritture stampate “sotto forma di registrazioni su supporti di immagine”, ma la facoltà non è di fatto esercitata in quanto quest’ultima modalità di conservazione non trova riconoscimento fiscale<sup>80</sup>.

Come per la tenuta, anche per la conservazione della contabilità, la più recente normativa permette alle imprese di adottare modalità informatiche (evitando la conservazione delle scritture stampate su carta). E ciò vale sia nel caso in cui le scritture siano state tenute su carta, sia nel caso più comune in cui le scritture siano state tenute con modalità informatiche e obbligo di stampa a fine esercizio (invece di conservare la carta o con utilizzo di microfilm, si conservano le scritture mediante documenti informatici), sia nel caso in cui le scritture siano state tenute con le nuove modalità informatiche di cui si è parlato al precedente **paragrafo 3**.

È utile pertanto verificare come l’art. 2220 debba applicarsi qualora le scritture contabili siano conservate appunto con modalità informatiche, secondo la nuova disciplina del D.P.R. n. 445 del 2000 e le relative regole tecniche dettate dal CNIPA.

La materia sarà illustrata secondo il seguente ordine:

- innovazioni normative che consentono la conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche;
- esame delle modalità informatiche da utilizzare con riferimento alle:
  - scritture tenute con le nuove modalità informatiche previste dal D.P.R. n. 445/2000 (cfr. par. 3);
  - scritture tenute mediante modalità informatiche ma con obbligo di stampa a fine esercizio, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489);
  - scritture tenute su carta;
- applicazione delle norme del codice civile alle scritture conservate con modalità informatiche.

<sup>80</sup> Il Ministero delle Finanze ha sempre negato la possibilità di ricorso a sistemi alternativi a quello cartaceo per la conservazione delle scritture, mancando la normativa di riferimento: “non è possibile l’utilizzo di supporti alternativi a quelli cartacei per la conservazione delle scritture contabili e degli altri documenti previsti dalle norme fiscali” (cfr. risoluzioni n. 95/E del 30 aprile 1997; n. 135/E del 7 settembre 1998; n. 202/E del 4 dicembre 2001).

### 3.2.1.2 *Le innovazioni normative che consentono la conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche*

Le prime innovazioni in materia di modalità di conservazione delle scritture contabili risalgono al 1968, quando l'**art. 25 della legge 4 gennaio 1968, n. 15**, ha introdotto nel nostro ordinamento la possibilità di conservare tali documenti anche in forma di riproduzioni fotografiche. La norma tuttavia è rimasta a lungo lettera morta per la mancanza del regolamento di attuazione che dettasse le "modalità operative" necessarie alla sua applicazione pratica.

Successivamente, il legislatore è tornato a regolare la materia intervenendo direttamente sul codice civile. L'**art. 7-bis, comma 4**, del D.L. 357/1994 (conv. con legge 8 agosto 1994, n. 489) ha infatti inserito un comma 3 nell'**art. 2220 cod. civ.**, in base al quale è stata consentita l'archiviazione delle scritture contabili su "*supporti d'immagini*"<sup>81</sup>:

*"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"*.

La norma subordina tale possibilità di conservazione al verificarsi di due condizioni:

- la corrispondenza delle registrazioni riprodotte su supporti d'immagini con i contenuti dei documenti cartacei;
- il fatto che il soggetto che utilizza i supporti metta a disposizione "mezzi idonei" ad assicurare la leggibilità della registrazione (questo perché il legislatore non ha voluto imporre un metodo *standard* di registrazione che consenta una leggibilità "universale" dei supporti).

A partire da questa data, il legislatore è intervenuto più volte a disciplinare la materia, con una serie di disposizioni, di vario rango normativo, che sono poi confluite nel D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445, contenente il "testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa".

Ai nostri fini, le disposizioni rilevanti del Testo unico sono le seguenti:

- *"1. Le pubbliche amministrazioni ed i privati hanno facoltà di sostituire, a tutti gli effetti, i documenti dei propri archivi, le scritture contabili, la corrispondenza e gli altri atti di cui per legge o regolamento è prescritta la conservazione, con la loro riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali (art. 6, comma 1).*

---

<sup>81</sup> Con questa espressione, il legislatore ha voluto includere nel campo di applicazione della normativa sia le riproduzioni fotografiche che quelle su supporti ottici (*scanner*).

- *Gli obblighi di conservazione ed esibizione dei documenti di cui al comma 1 si intendono soddisfatti, sia ai fini amministrativi che probatori, anche se realizzati su supporto ottico quando le procedure utilizzate sono conformi alle regole tecniche dettate dal Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione<sup>82</sup> (art. 6, comma 2).*

Le norme attuative di quest'ultima previsione sono state adottate con **Deliberazione AIPA n. 42 del 13 dicembre 2001**. Tale deliberazione è stata successivamente sostituita con la **Deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004**, n. 11, attualmente vigente.

Si può pertanto constatare che la conservazione delle scritture contabili con le nuove modalità informatiche è regolamentata sotto ogni aspetto, sia normativo che tecnico. Da ciò deriva tra l'altro la possibilità di distruggere le scritture contabili finora tenute su carta.

Il quadro normativo subirà a breve alcune modificazioni. A partire dal 1° gennaio 2006, infatti, entrerà in vigore il D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, recante il "Codice dell'Amministrazione digitale" (cfr. par. 2).

Ai nostri fini le disposizioni rilevanti del Codice sono le seguenti:

- *"1. I documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o per regolamento, ove riprodotti su supporti informatici sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se la riproduzione sia effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'art. 71" (art. 43, comma 1).*
- *"2. Restano validi i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento già conservati mediante riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro processo idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali" (art. 43, comma 2).*
- *"1. Il sistema di conservazione dei documenti informatici garantisce:  
a) l'identificazione certa del soggetto che ha formato il documento;  
b) l'integrità del documento;  
c) la leggibilità e l'agevole reperibilità dei documenti e delle informazioni identificative, inclusi i dati di registrazione e di classificazione originali;  
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"<sup>83</sup> (art. 44, comma 1).*

<sup>82</sup> Il "Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione" (CNIPA) ha sostituito l'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione" (AIPA) per effetto dell'art. 176 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196 (nuovo Codice della privacy).

<sup>83</sup> Si tratta in sostanza del rispetto delle norme in materia informatica contenute nel Codice della "privacy".

- “1. Le regole tecniche previste nel presente codice sono dettate, con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie, di concerto con il Ministro per la funzione pubblica e con le amministrazioni di volta in volta indicate nel presente codice, sentita la Conferenza unificata di cui all’art. 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, ed il Garante per la protezione dei dati personali nelle materie di competenza, .....” (art. 71, comma 1).
- “2. Le regole tecniche vigenti nelle materie del presente codice restano in vigore fino all’adozione delle regole tecniche adottate ai sensi del presente articolo” (art. 71, comma 2).

Volendo riassumere, secondo la nuova disciplina le scritture contabili comunque tenute possono essere conservate mediante riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti all’originale, nel rispetto in ogni caso delle regole tecniche stabilite dalla **deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004, n. 11** (che sostituiscono quelle inizialmente stabilite dall’AIPA).

A partire dal 2006, le scritture contabili comunque tenute possono essere conservate mediante riproduzione su un qualsiasi tipo di supporto informatico, anche se diverso da quello ottico<sup>84</sup>, sempre che la riproduzione sia effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle nuove regole tecniche che dovranno essere stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie. Qualora la definizione di tali nuove regole dovessero ritardare, fino alla loro adozione continuerebbero ad essere applicate le regole tecniche del CNIPA.

Le regole CNIPA sono ispirate al principio che la conservazione con modalità informatiche debba garantire “la conformità dei documenti agli originali”.

Le norme tecniche da stabilire con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie dovranno essere più rigorose, in quanto la conservazione con modalità informatiche deve garantire non solo “la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo”, ma anche:

- l’identificazione certa del soggetto che ha formato il documento;
- l’integrità del documento<sup>85</sup>;
- la leggibilità e l’agevole reperibilità dei documenti e delle informazioni identificative, inclusi i dati di registrazione e di classificazione originali;
- il rispetto della normativa sulla *privacy*.

<sup>84</sup> In realtà questa possibilità è già operante in quanto la deliberazione CNIPA n. 11/2004 dà facoltà di utilizzare un qualsiasi supporto (art. 8). “Si ritiene, infatti, che i tecnicismi della firma digitale e del riferimento temporale siano idonei a garantire l’integrità del documento nel processo di sua conservazione, qualunque sia il tipo di supporto di memorizzazione, anche se diverso da quello ottico” (cfr. *Note esplicative* alla deliberazione CNIPA n. 11/2004).

<sup>85</sup> Si ricorda ancora che il principio di “inalterabilità” delle scritture contabili, desumibile dalle stesse norme del codice civile, è già chiaramente affermato a proposito della tenuta delle scritture contabili (cfr. par. 3.1.1.3). Partendo dalla considerazione della funzione della contabilità e del valore assegnato dall’ordinamento alla veridicità della stessa, la giurisprudenza ha da tempo negato validità alle scritture contabili che, pur essendo memorizzate su supporti informatici (nella specie, si trattava di memorizzazione su dischetti magnetici o su *hard disk*), non presentino le necessarie caratteristiche di intangibilità dei dati registrati ovvero di indelebilità delle informazioni, poiché suscettibili di essere cambiati o addirittura cancellati senza che si possa conservare traccia delle modifiche apportate.

E' da notare infine che il cambiamento di disciplina a partire dal 2006 non incide sulle scritture contabili già conservate secondo le disposizioni della disciplina prima vigente (mediante riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti all'originale, nel rispetto delle regole tecniche CNIPA) che continuano ad essere valide e ad avere piena efficacia giuridica.

### 3.2.1.3 Le modalità informatiche utilizzabili per la conservazione della contabilità

Come già detto, secondo la disciplina vigente le scritture contabili possono essere conservate mediante riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti all'originale, nel rispetto in ogni caso delle regole tecniche stabilite dalla **deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004, n. 11** (che sostituiscono quelle inizialmente stabilite dall'AIPA)<sup>86</sup>.

La deliberazione (che è accompagnata da alcune *Note esplicative*), detta una distinta disciplina di conservazione, a seconda che i documenti di base siano su carta o informatici.

In entrambi i casi, il processo di "conservazione sostitutiva"<sup>87</sup> è applicato a documenti informatici. In altri termini, quello che si conserva sono comunque dei *file* opportunamente trattati per garantirne la conformità agli originali. I *file* da conservare, tuttavia, sono originati in maniera diversa a seconda che il documento di base sia su carta o su *file*.

Sulla base di questa disciplina, all'imprenditore si presentano le seguenti alternative:

- a) se le scritture contabili dell'esercizio sono state tenute con le nuove modalità informatiche, la loro conservazione potrà essere solo informatica. Per quanto riguarda le scritture dei precedenti esercizi tenute e conservate su carta, è data la scelta<sup>88</sup> tra:
  - continuare a conservarle su carta;
  - digitalizzarle<sup>89</sup> e conservarle con le nuove modalità informatiche;
- b) se le scritture contabili dell'esercizio, seppure tenute con il *computer*, sono state obbligatoriamente stampate a fine esercizio (**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489), ovvero sono state tenute su carta, la loro conservazione potrà essere o su carta o con modalità informatiche. Per quanto

<sup>86</sup> La deliberazione CNIPA è riferita genericamente alla conservazione informatica dei *documenti*, siano essi predisposti su carta o con modalità informatiche. Poiché evidentemente le scritture contabili sono dei documenti, la disciplina CNIPA è applicabile anche alla loro conservazione informatica (sia che siano state originariamente predisposte su carta, sia che siano obbligatoriamente stampate su carta, sia che siano state tenute sin dall'inizio con le nuove modalità informatiche).

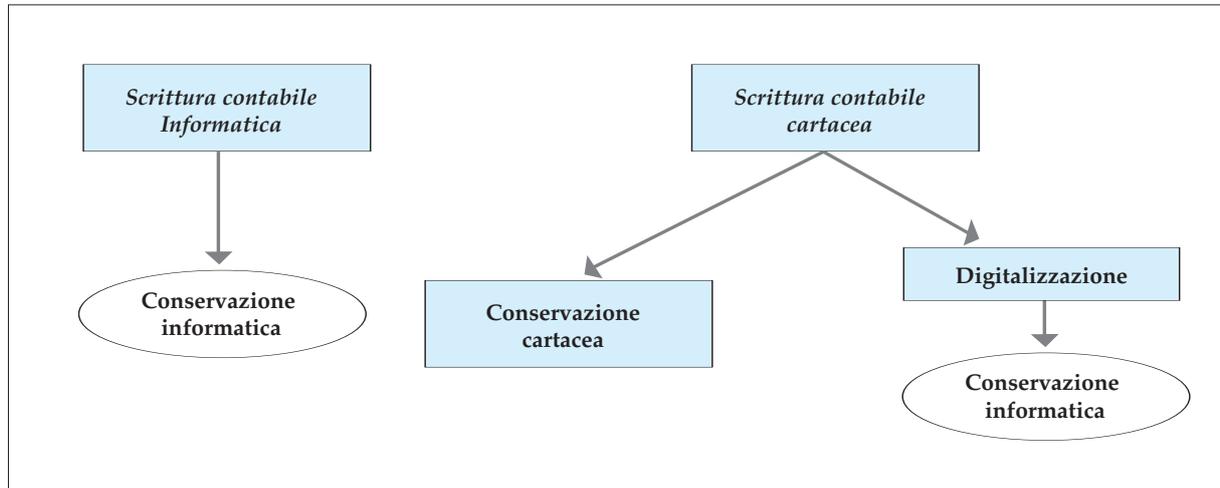
<sup>87</sup> La conservazione è definita "sostitutiva" perché l'**art. 6** del D.P.R. n. 445/2000 dà appunto "facoltà di sostituire, a tutti gli effetti, i documenti dei propri archivi, le scritture contabili, .....

<sup>88</sup> Nella fattispecie la conservazione in maniera informatica rappresenta una mera facoltà. Cfr. **art. 6** del D.P.R. n. 445 del 2000 e **art. 43** del Codice.

<sup>89</sup> Cfr. *Glossario*.

riguarda le scritture dei precedenti esercizi conservate su carta, è data la scelta tra:

- continuare a conservarle su carta;
- digitalizzarle e conservarle con le nuove modalità informatiche.



La seguente illustrazione della disciplina conserva appunto questa impostazione e tratterà:

- in primo luogo, delle modalità di conservazione informatica applicabili alle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche illustrate al **paragrafo 3** (documento informatico e “firma elettronica”);
- successivamente, delle modalità di conservazione informatica delle scritture contabili obbligatoriamente stampate su carta e di quelle tenute su carta, nonché della conseguente possibilità di distruzione degli archivi cartacei preesistenti.

Si avverte subito che il rispetto di questa disciplina conferisce piena efficacia giuridica alle scritture contabili, ma non ai fini fiscali. Per attribuire efficacia fiscale alle scritture è necessario rispettare anche le regole specifiche stabilite dal **D.M. 23 gennaio 2004**, di cui si dirà al **paragrafo 4**. Pertanto, nella generalità dei casi, anche la distruzione degli archivi cartacei preesistenti presuppone una loro conservazione informatica nel rispetto sia delle regole valide ai fini civilistici, che di quelle valide ai fini fiscali.

### *Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche*

Il processo di conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche è disciplinato dall'**art. 3** della deliberazione CNIPA n. 11/2004 e si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

**1° fase:** memorizzazione.

Il documento o la pluralità dei documenti informatici contenenti le scritture contabili che si vogliono conservare<sup>90</sup> devono essere trasposti su un qualsiasi idoneo supporto, atto a garantire la conformità dei documenti riprodotti agli originali<sup>91</sup> ed atto altresì a garantire la effettiva leggibilità dei documenti conservati<sup>92</sup>. L'operazione può essere effettuata anche sulle "impronte" (cfr. *Glossario*) dei documenti informatici.

In questa fase, se ritenuto opportuno, i documenti potranno essere preventivamente essere sottoposti ad una "archiviazione elettronica"<sup>93</sup>. In altri termini, i documenti informatici potranno essere univocamente identificati mediante un codice di riferimento, in modo da consentirne un accesso facile e razionale. Per l'archiviazione elettronica non sono previste particolari modalità operative<sup>94</sup>. L'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale ed è comunque antecedente alla procedura di conservazione.

**2° fase:** attestazione del corretto svolgimento del processo da parte del responsabile della conservazione.

Il corretto svolgimento del processo di memorizzazione è attestato dal "responsabile della conservazione"<sup>95</sup> che a questo fine appone sull'insieme dei documenti informatici memorizzati, oppure su "una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi"<sup>96</sup>:

- il riferimento temporale, vale a dire la informazione, contenente la data e l'ora in cui l'attestazione è effettuata<sup>97</sup>, associata appunto ai documenti informatici memorizzati o alla loro impronta<sup>98</sup>;
- la firma digitale, vale a dire la firma elettronica più sofisticata, "basata su un sistema di chiavi asimmetriche a coppia"<sup>99</sup>, che garantisce la identificazione del firmatario e la integrità del documento informatico.

90 Si ricorda che le scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche sono contenute in documenti informatici da sottoscrivere con "firma elettronica" ("firma elettronica qualificata" o "firma digitale, dal 2006), con periodicità almeno annuale.

91 In realtà l'art. 3 prevede la memorizzazione su un supporto ottico, ma la disposizione è poi contraddetta dal successivo art. 8 che dà facoltà di utilizzare un qualsiasi supporto. "Si ritiene, infatti, che i tecnicismi della firma digitale e del riferimento temporale siano idonei a garantire l'integrità del documento nel processo di sua conservazione, qualunque sia il tipo di supporto di memorizzazione, anche se diverso da quello ottico" (cfr. *Note esplicative* alla Deliberazione CNIPA n. 11/2004).

92 Come si desume dall'art. 5, comma 1, lett. h), della deliberazione CNIPA.

93 L'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale ed è comunque antecedente alla procedura di conservazione (cfr. circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, e par. 3.1.1).

94 Cfr. art. 2, comma 2, della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

95 La figura del "responsabile della conservazione" è disciplinata dall'art. 5 della deliberazione CNIPA n. 11/2004. Il punto sarà sviluppato poco oltre.

96 In altri termini, è possibile sottoporre al responsabile anche solo dei codici informatici atti ad identificare in maniera univoca le scritture da conservare (vedi *Glossario* in appendice).

97 È stato assimilato ad un "timbro postale" (M. CAMMARATA, *La validità giuridica dei documenti informatici*, cit., pag. 65). Vedi *Glossario*.

98 Qualora l'informazione relativa alla data e all'ora sia perfezionata contemporaneamente per più documenti associati, questi ultimi sono contraddistinti dal medesimo riferimento temporale (cfr. circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005).

99 Vedi *Glossario*.

Se ne ricava che le scritture contabili tenute e conservate con modalità informatiche sono “custodite” per ciascun esercizio da due diversi tipi di firme elettroniche, entrambe indispensabili:

- a) la “firma elettronica” (“firma elettronica qualificata” o “firma digitale” dal 2006) apposta nella fase di *tenuta* delle scritture. Essa ha reso inalterabili le registrazioni effettuate ed è stata apposta periodicamente (nel caso di pluralità di documenti) e comunque al momento della redazione del bilancio. Le scritture tenute per un esercizio dovranno quindi avere tante firme elettroniche quanti sono i documenti informatici predisposti per accogliere le scritture dell’esercizio;
- b) la “firma digitale”, apposta da un soggetto qualificato (il “responsabile della conservazione”) per la *conservazione* delle scritture, una sola volta dopo l’approvazione del bilancio (vedi oltre). Essa ha in via immediata lo scopo di attestare il corretto svolgimento delle operazioni di raccolta e memorizzazione dei documenti informatici predisposti nella fase della tenuta delle scritture. In realtà, essa ha una funzione più completa perché, in quanto apposta dal responsabile della conservazione, presuppone appunto la individuazione di questo soggetto e quindi anche l’attivazione degli adempimenti che a questi fanno carico<sup>100</sup>, tutti preordinati a garantire la conservazione nel tempo dei documenti informatici formati nella fase di tenuta delle scritture.

Le due firme hanno quindi due funzioni diverse: la prima assicura la inalterabilità del documento o dei documenti informatici; la seconda assicura la durata nel tempo dei documenti stessi<sup>101</sup>.

L’effetto giuridico del processo di conservazione – che si conclude come detto con l’apposizione della firma digitale da parte del “responsabile” – è che il documento informatico risultante (contenente ad esempio le scritture contabili di un intero esercizio) “sostituisce” il documento o l’insieme dei documenti informatici predisposti nella fase di tenuta delle scritture (che pertanto perdono ogni rilievo e possono essere eliminati) e rappresenta pertanto l’unico documento informatico che soddisfa gli obblighi di conservazione ed esibizione delle scritture contabili<sup>102</sup> che fanno carico all’imprenditore, con validità e rilevanza a tutti gli effetti di legge<sup>103</sup>.

Le regole tecniche CNIPA non chiariscono quando debba essere attivato il processo di conservazione sostitutiva dei documenti informatici<sup>104</sup>. In altri termini, se un imprenditore tiene le proprie scritture con le nuove modalità informatiche, produ-

---

<sup>100</sup> Cfr. art. 5 della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

<sup>101</sup> Più propriamente, presuppone che si siano realizzate le condizioni (la nomina del “responsabile”) per una corretta conservazione dei documenti informatici.

<sup>102</sup> Cfr. art. 6, comma 2, del D.P.R. n. 445/2000.

<sup>103</sup> Cfr. art. 43, comma 1, del Codice.

<sup>104</sup> Una indicazione, per quanto generica, la danno le disposizioni dettate ai fini fiscali, secondo le quali “Il processo di conservazione è effettuato con cadenza .....almeno annuale” (cfr. art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004).

cendo pertanto uno o più documenti informatici per ciascun esercizio, debitamente sottoscritti elettronicamente, deve preoccuparsi (e, se sì, quando) di sottoporre i documenti informatici così prodotti al processo di conservazione sostitutiva?

Si ritiene in proposito che, nel caso delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche, la conservazione sostitutiva sia un adempimento dovuto.

Abbiamo visto che le norme del codice civile impongono all'imprenditore di "tenere" le scritture contabili (art. 2214 cod. civ.) e di "conservarle" per un periodo di 10 anni (art. 2220 cod. civ.). L'obbligo di conservazione è distinto da quello di tenuta. Nel caso delle scritture tenute su carta i due adempimenti sono intimamente connessi: le scritture vanno tenute e poi le stesse scritture vanno conservate. Qualcosa di simile si verifica nel caso delle scritture tenute con modalità informatiche e poi obbligatoriamente stampate a fine esercizio: la conservazione è riferita evidentemente alle scritture così stampate.

La cosa si presenta in termini diversi nel caso in cui le scritture siano tenute con le nuove modalità informatiche. In questo caso, le scritture tenute (che non vanno stampate) non sono da sole idonee ad essere conservate: la loro conservazione presuppone la osservanza di adempimenti ulteriori rispetto alla semplice tenuta che ne garantiscano tra l'altro la durata nel tempo, con il coinvolgimento del "responsabile della conservazione" al quale fanno carico anche verifiche periodiche di leggibilità. Sembra pertanto coerente concludere che le scritture contabili di un determinato esercizio, tenute nel corso dello stesso con le nuove modalità informatiche, debbano necessariamente essere sottoposte al processo di conservazione sostitutiva secondo le regole CNIPA.

Per quanto riguarda il momento in cui si deve procedere alla conservazione sostitutiva, le regole CNIPA nulla dispongono. Sembra tuttavia ragionevole ritenere che le scritture informatiche vadano sottoposte a conservazione sostitutiva a conclusione dell'esercizio cui si riferiscono, dopo essere state utilizzate per la redazione del bilancio e dopo anche che il bilancio sia stato approvato. Con questo documento infatti si quantifica il risultato dell'esercizio, con l'effetto che le scritture relative hanno esaurito la loro funzione di supporto e possono quindi considerarsi utilizzabili per la loro conservazione, che nella fattispecie comporterà appunto la osservanza delle regole CNIPA<sup>105</sup>.

Passando ad altro argomento, poiché una delle finalità prioritarie della conservazione delle scritture contabili è quella di garantirne l'esistenza e la leggibilità nel tempo, la deliberazione CNIPA n. 11/2004 prevede anche le procedure da osservare nel caso di riproduzione o sostituzione del documento informatico "conservato" (contenente ad esempio le scritture contabili di un determinato esercizio). Bisogna distinguere in

---

<sup>105</sup> Manca anche la determinazione di un termine finale per l'adempimento.

proposito il “*riversamento diretto*” dal “*riversamento sostitutivo*” dei *file* contenuti nel supporto originario:

- il *riversamento diretto*: consiste nel “*processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ..... di memorizzazione ad un altro, non alterando la loro rappresentazione informatica*”<sup>106</sup>. Lo spostamento del contenuto di un documento informatico da un supporto ad un altro è realizzato senza che vengano modificati i *bit* che lo compongono: per esempio, ciò avviene nel caso in cui un documento informatico conservato, originariamente “salvato” su un CD, sia poi “salvato” su un altro CD o su un DVD (ad esempio, per la creazione di copie di sicurezza).

Il riversamento diretto non richiede l’adempimento di alcuna formalità: in altri termini, il secondo supporto ha la stessa valenza giuridica del primo, senza che sia necessario un nuovo intervento del “responsabile della conservazione”;

- il *riversamento sostitutivo*: consiste nel “*processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ..... di memorizzazione ad un altro, modificando la loro rappresentazione informatica*”<sup>107</sup>. Lo spostamento del contenuto di un documento informatico da un supporto ad un altro è realizzato con mutamento della sua “rappresentazione informatica” (e cioè della sequenza dei *bit* che lo identificano): è il caso in cui sia necessario adattare i documenti conservati alle modifiche tecnologiche nel frattempo intercorse (ad esempio, trasformare documenti redatti con programma *Ms Word* in documenti leggibili da *Adobe PDF* oppure documenti da *Lotus* ad *Excel*). È esperienza comune, infatti, che il mutamento del programma utilizzato incide sul *file*, modificandone parametri ed impostazioni.

Questo tipo di riversamento consente l’aggiornamento tecnologico dei documenti informatici “conservati” quando non sia possibile o conveniente mantenere nel tempo il formato della rappresentazione informatica dei documenti.

Il riversamento sostitutivo richiede un nuovo intervento del “responsabile della conservazione”, che deve apporre, sul documento informatico “conservato” riversato sul nuovo supporto, il riferimento temporale e la firma digitale.

Alla luce di tali tecniche di “riversamento”, vanno letti gli obblighi di esibizione, secondo quanto stabilito dall’**art. 6** della deliberazione CNIPA n. 11/2004:

- “1. Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione sostitutiva e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo”.
- “2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica”.

In altre parole, una volta terminato il processo di conservazione, il “responsabile della conservazione” deve assicurare la perdurante leggibilità dei *file* conservati<sup>108</sup>, monitorando gli eventuali cambiamenti tecnologici che interessano l’azienda e procedendo eventualmente ad effettuare il “riversamento sostitutivo”<sup>109</sup> dei *file* (cfr.

<sup>106</sup> Cfr. **art. 1, lett. n)**, della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

<sup>107</sup> Cfr. **art. 1, lett. n)**, della deliberazione CNIPA n. 11/2004. Vedi anche il **Glossario**.

<sup>108</sup> Si è già visto nel **paragrafo 3.1.1.3** come la leggibilità dei documenti informatici vada garantita a partire dalla fase di tenuta delle scritture contabili, e quindi anche prima che questa siano “chiuse” e sottoposte al processo di conservazione.

<sup>109</sup> È il procedimento da utilizzare per aggiornare il formato tecnologico dei *file* conservati: cfr. **Glossario** in Appendice.

Deliberazione CNIPA n. 11/2004, **art. 5, comma 1, lett. h**).

È il caso, ad esempio, che si verifica quando i file della contabilità relativa all'anno 2006 vengano redatti grazie ad un *software* X che l'imprenditore provvede a sostituire, nell'anno 2007, con il più aggiornato *software* Y. In tal caso, il "responsabile della conservazione" dovrà:

- verificare se il *software* Y legge i *file* della contabilità relativa all'anno 2006;
- in caso negativo, decidere se:
  - conservare una copia del *software* X nell'archivio dei *software*, in modo da garantire la futura leggibilità della contabilità 2006;
  - procedere al "riversamento sostitutivo" dei *file* contenenti la contabilità 2006 in modo da riscriverli in un formato leggibile dal *software* Y.

### *Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o stampate su carta*

Sappiamo che nella prassi più diffusa le scritture contabili sono tenute con modalità informatiche, sono stampate a fine esercizio (obbligatoriamente nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) e sono conseguentemente conservate su carta.

Ebbene anche questi documenti cartacei (cd. "analogici": vedi il *Glossario* in appendice) possono essere conservati con modalità informatiche, seguendo una procedura simile a quella sopra descritta.

L'operazione presuppone la preventiva "smaterializzazione" del documento, attraverso una procedura di "digitalizzazione", che consiste nella scansione elettronica dell'immagine del documento cartaceo (per esempio, attraverso un apparecchio *scanner*<sup>110</sup>), in modo da ricavarne un documento informatico. Si procede poi nel rispetto delle stesse fasi di cui si è detto al paragrafo precedente (*Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche*).

Il processo di conservazione sostitutiva dei documenti "analogici" e quindi anche delle scritture contabili tenute o stampate obbligatoriamente su carta è disciplinato dall'**art. 4** della deliberazione CNIPA n. 11/2004 e si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

**1° fase:** *scannerizzazione dell'immagine delle scritture contabili.*

L'immagine delle scritture stampate (o scritte) su carta va tradotta in uno o più documenti informatici.

**2° fase:** *memorizzazione.*

Il documento informatico o la pluralità dei documenti informatici contenenti l'immagine delle scritture contabili che si vogliono conservare devono essere trasposti

---

<sup>110</sup> Per la definizione di questi termini, si rinvia ancora una volta al *Glossario*.

su un qualsiasi idoneo supporto, atto a garantire la conformità dei documenti riprodotti agli originali<sup>111</sup> ed atto altresì a garantire la effettiva leggibilità dei documenti conservati<sup>112</sup>. L'operazione può essere effettuata anche sulle "impronte" dei documenti informatici.

Secondo quanto riferisce lo stesso CNIPA, è necessario procedere preliminarmente alla predisposizione del materiale documentale, mantenendone l'ordine fisico. Per i documenti cartacei questa operazione è conosciuta come "cartellinatura" e consiste nella preparazione dei documenti cartacei, già raccolti fisicamente in un fascicolo, attraverso procedure definite dall'utente. Vengono quindi approntati strumenti di consultazione ed eventuali codificazioni aggiuntive cosicché, una volta registrati sul supporto di memorizzazione, sia possibile rilevare collegamenti fra gli atti e i documenti riprodotti e reperire quanto oggetto di consultazione, duplicazione o esibizione<sup>113</sup>.

**3° fase:** *attestazione del corretto svolgimento del processo da parte del responsabile della conservazione.*

Il corretto svolgimento del processo di memorizzazione è attestato dal "responsabile della conservazione"<sup>114</sup> che a questo fine appone sull'insieme dei documenti informatici memorizzati, oppure su "una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi"<sup>115</sup>:

- *il riferimento temporale*, vale a dire la informazione, contenente la data e l'ora in cui l'attestazione è effettuata<sup>116</sup>, associata appunto ai documenti informatici memorizzati o alla loro impronta;
- *la firma digitale*<sup>117</sup>, che garantisce la identificazione del firmatario e la integrità del documento informatico.

Va segnalato che, ai sensi dell'**art. 4, comma 2**, della deliberazione CNIPA, il processo di conservazione sostitutiva dei documenti analogici originali "unici" richiede un ulteriore adempimento, in quanto si conclude con l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale (di regola un notaio), per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento di origine.

Si ritiene tuttavia che le scritture contabili debbano essere considerate documenti "non unici". Il documento analogico originale è definito "non unico" se "sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi" (**art. 1, lett. c**), deliberazione CNIPA n.

<sup>111</sup> L'**art. 4** prevede la memorizzazione su un supporto ottico ma la disposizione, come già segnalato, è poi contraddetta dal successivo **art. 8** che dà facoltà di utilizzare un qualsiasi supporto.

<sup>112</sup> Come si desume dall'**art. 5, comma 1, lett. h**), della deliberazione CNIPA.

<sup>113</sup> Cfr. *Note esplicative* alla Delib. CNIPA n. 11/2004.

<sup>114</sup> La figura del "responsabile della conservazione" è disciplinata dall'**art. 5** della deliberazione CNIPA n. 11/2004. Il punto sarà sviluppato poco oltre.

<sup>115</sup> In altri termini, è possibile sottoporre al responsabile anche solo dei codici informatici atti ad identificare in maniera univoca le scritture da conservare (vedi *Glossario* in appendice).

<sup>116</sup> Come già segnalato, questo adempimento è stato assimilato ad un "timbro postale" (M. CAMMARATA, *La validità giuridica dei documenti informatici*, cit., pag. 65). Vedi *Glossario*.

<sup>117</sup> Vedi *Glossario*.

11/2004). Come ricordato in precedenza (cfr. par. 1), le scritture contabili sono “documenti di secondo grado” che si fondano sempre su documenti precedenti, generalmente di tipo non contabile. Nel caso delle scritture contabili di un imprenditore dovrebbe quindi essere sempre possibile risalire al contenuto delle registrazioni attraverso, ad esempio, le fatture o le scritture contabili del fornitore<sup>118</sup>. Sul punto sarebbe auspicabile che le autorità competenti facessero chiarezza.

Anche in questo caso l'effetto giuridico del processo di conservazione – che si conclude come detto con l'apposizione della firma digitale da parte del “responsabile” – è che il documento informatico risultante, contenente ad esempio le scritture contabili di un intero esercizio, “sostituisce” i documenti analogici sottostanti. In altri termini, sostituisce le scritture contabili, tenute con modalità informatiche, stampate obbligatoriamente su carta e fino a quel momento conservate su carta (o sostituisce le scritture contabili tenute e conservate su carta). Queste scritture cartacee perdono ogni rilievo e possono essere eliminate. Il documento informatico risultante dal processo di conservazione sostitutiva rappresenta pertanto l'unico documento informatico che soddisfa gli obblighi di conservazione ed esibizione delle scritture contabili<sup>119</sup> che fanno carico all'imprenditore, con validità e rilevanza a tutti gli effetti di legge<sup>120</sup>.

Valgono per il resto le stesse regole che sono state illustrate al paragrafo precedente (*Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche*), sia per quanto riguarda gli obblighi di esibizione<sup>121</sup>, sia per quanto riguarda le procedure da osservare nel caso di riproduzione o sostituzione del documento informatico conservato<sup>122</sup>.

Una volta portato a termine il processo di conservazione sostitutiva delle scritture contabili in origine conservate su carta, con il rispetto degli adempimenti sopra descritti, è possibile procedere alla distruzione degli archivi cartacei sostituiti (come espressamente previsto dall'art. 4 della Deliberazione CNIPA)<sup>123</sup>.

<sup>118</sup> Si segnala che sono state espresse anche opinioni diverse: la Confindustria, ad esempio, nella Circolare n. 18219, cit., ritiene dubbia la classificazione delle scritture contabili e consiglia di considerarle documenti “unici” per ragioni prudenziali, auspicando, peraltro, una diversa presa di posizione da parte del legislatore o dell'Amministrazione.

<sup>119</sup> Cfr. art. 6, comma 2, del D.P.R. n. 445/2000.

<sup>120</sup> Cfr. art. 43, comma 1, del Codice.

<sup>121</sup> “1. Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione sostitutiva e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo”.

“2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica” (art. 6 della deliberazione CNIPA n. 11/2004).

<sup>122</sup> Anche in questo caso va distinto il “riversamento diretto” dal “riversamento sostitutivo” dei file contenuti nel supporto originario. Va solo notato che, nel caso di riversamento sostitutivo, “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 di quanto riversato al documento originale” (art. 4, comma 4, deliberazione CNIPA n. 11/2004). L'adempimento non dovrebbe riguardare le scritture contabili che, come già detto, si ritiene debbano essere considerate documenti originali “non unici”.

<sup>123</sup> “Sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività culturali sugli archivi delle amministrazioni pubbliche e sugli archivi privati dichiarati di notevole interesse storico, ai sensi delle disposizioni del Capo II del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490” (art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 445/2000).

Per fare un esempio, l'imprenditore che decida di tenere le scritture contabili, in tutto o in parte, con modalità informatiche (in ipotesi, a partire dall'esercizio 2006) può decidere se lo ritiene opportuno di conservare con modalità informatiche anche le scritture contabili cartacee relative alle annualità precedenti (1996-2005), distruggendo gli archivi cartacei relativi.

Si ribadisce che, per attribuire efficacia fiscale alle scritture è necessario rispettare anche le regole specifiche stabilite dal **D.M. 23 gennaio 2004**, di cui si dirà al **paragrafo 4**. Pertanto, nella generalità dei casi, anche la distruzione degli archivi cartacei preesistenti presuppone una loro conservazione informatica nel rispetto delle regole valide sia ai fini civilistici che ai fini fiscali.

Si ritiene che la stessa possibilità sia data anche se, per continuare nell'esempio, l'imprenditore dovesse continuare a tenere le scritture secondo l'attuale prassi prevalente (con modalità informatiche e stampa obbligatoria a fine esercizio), in quanto la disciplina di conservazione sostitutiva degli archivi cartacei (**art. 6** del D.P.R. n. 445/2000 e **art. 4** della Deliberazione CNIPA) è del tutto autonoma rispetto alla disciplina di tenuta delle scritture contabili (**art. 8** e **art. 10** del D.P.R. n. 445/2000 e **D.P.C.M. 13 gennaio 2004**).

Si ritiene infine che la conservazione sostitutiva degli archivi cartacei possa riguardare singole scritture contabili (ad esempio, soltanto il libro giornale), mancando in proposito una qualsiasi indicazione normativa in senso contrario<sup>124</sup>. Meno sicuro è se, nell'ambito di un tipo di scrittura, la conservazione possa essere limitato a singole annualità, potendo la soluzione essere considerata in contrasto con il principio della ordinata contabilità<sup>125</sup>.

### *Responsabile della conservazione*

Qualora si voglia procedere alla sostituzione delle scritture contabili conservate su carta<sup>126</sup> con scritture contabili conservate mediante documenti informatici (conservazione sostitutiva) è necessario nominare un "responsabile della conservazione", figura disciplinata dall'**art. 5** della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

La norma non individua i soggetti che possano assumere tale incarico. Si ritiene che il responsabile della conservazione possa essere:

- l'imprenditore cui le scritture contabili sono riferibili;
- un dipendente dell'imprenditore;

---

<sup>124</sup> Le disposizioni valide ai fini tributari confermano espressamente questa possibilità (cfr. **art. 4, comma 2**, del D.M. 23 gennaio 2004).

<sup>125</sup> Una indicazione nel senso che la conservazione con modalità informatiche possa riguardare anche singole annualità pare desumersi dalla **circolare n. 45/E** del 19 ottobre 2005, nella quale l'Agenzia delle entrate ha ammesso tale possibilità nel caso delle fatture consegnate o spedite in formato elettronico.

<sup>126</sup> Comunque le scritture siano state tenute (su carta, con modalità informatiche con obbligo di stampa o con le nuove modalità informatiche).

- il professionista che si occupa abitualmente della tenuta della contabilità (ragioniere o dottore commercialista, esperto contabile);
- un soggetto terzo, estraneo alla struttura dell'impresa (es.: società di servizi informatici specializzata<sup>127</sup>).

Il responsabile della conservazione, oltre ad attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione sostitutiva delle scritture contabili<sup>128</sup>, deve garantire la efficienza e la durata nel tempo dei documenti informatici che le contengono (sono i documenti informatici risultanti dal processo di conservazione sostitutiva), per consentirne l'eventuale esibizione. Egli deve provvedere tra l'altro a verificare periodicamente, con cadenza non superiore a 5 anni, l'effettiva leggibilità dei documenti conservati<sup>129</sup>:

Dalla disciplina descritta si ricava che, se manca l'individuazione del "responsabile della conservazione", non è possibile procedere alla conservazione sostitutiva. Ne consegue che, di regola, è necessario che il conferimento dell'incarico risulti da una lettera d'incarico e da una corrispondente accettazione, a meno che l'incarico non risulti compreso nell'ambito di un più ampio rapporto di servizio relativo alla tenuta della contabilità nell'interesse dell'imprenditore (rapporto professionale, rapporto di lavoro). Si è già detto che la veste di "responsabile della conservazione" può essere assunta anche dallo stesso imprenditore.

Il responsabile della conservazione può comunque "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" (art. 5, comma 2, Deliberazione CNIPA n. 11/2004).

<sup>127</sup> La "firma digitale" del responsabile della conservazione è però sempre riferita ad una persona fisica, ad esempio un dipendente della società di servizi.

<sup>128</sup> Cfr. artt. 3 e 4 della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

<sup>129</sup> I compiti del "responsabile" sono dettagliatamente elencati dal comma 1 dell'art. 5 della deliberazione CNIPA, che qui si riporta:

"1. Il responsabile del procedimento di conservazione sostitutiva:

- 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:
  - descrizione del contenuto dell'insieme dei documenti;
  - estremi identificativi del responsabile della conservazione;
  - estremi identificativi delle persone eventualmente delegate dal responsabile della conservazione, con l'indicazione dei compiti alle stesse assegnati;
  - indicazione delle copie di sicurezza;
  - mantiene e rende accessibile un archivio del software dei programmi in gestione nelle eventuali diverse versioni;
  - verifica la corretta funzionalità del sistema e dei programmi in gestione;
  - 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;
  - 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".

### 3.2.1.4 *L'applicazione delle norme del codice civile alle scritture conservate con le nuove modalità informatiche*

Il codice civile non prescrive alcuna modalità circa la conservazione delle scritture contabili stampate su carta: risultano soltanto stabiliti il termine minimo di durata (dieci anni) per l'obbligo di conservazione e la facoltà di conservazione con modalità informatiche (**art. 2220 cod. civ.**).

Diversamente da quanto riferito per la tenuta, pertanto, non si pone un vero e proprio problema di compatibilità delle norme del codice civile dettate per le scritture contabili conservate su carta con quelle applicabili alle scritture contabili conservate con le nuove modalità informatiche.

Posto che la scelta di conservare le scritture contabili in archivi informatici non incide sulla lunghezza del periodo minimo di conservazione, che rimane comunque pari a dieci anni, bisogna invece verificare l'applicabilità della previsione codicistica che fissa il *dies a quo* (ovvero, il termine iniziale), per il calcolo di tale periodo obbligatorio. Si ricorderà, infatti, che, ai sensi dell'**art. 2220 cod. civ.**, il termine di dieci anni decorre a partire dal momento di "*effettuazione dell'ultima registrazione*" in un determinato libro contabile. Ne consegue che un registro contabile stampato su carta nel quale la prima registrazione sia stata effettuata il 2 gennaio 2004 ma l'ultima il 30 dicembre 2004, potrà essere legittimamente distrutto solo il 31 dicembre 2014.

Poiché nel caso di opzione per la conservazione delle scritture contabili con le nuove modalità informatiche, viene a mancare il "registro" da conservare, si tratta di definire come applicare la norma del codice. Al riguardo, sembra necessario fare una distinzione:

#### *a) Scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche*

In questo caso, si ritiene che la decorrenza decennale del termine di conservazione debba legarsi al momento in cui i documenti informatici contenenti le registrazioni contabili siano corredati degli elementi ulteriori necessari a completare il processo di "conservazione sostitutiva". Solo in questo momento infatti i documenti informatici sono idonei ad essere conservati, con efficacia giuridica a tutti gli effetti.

In questo senso, il termine iniziale del periodo decennale va riferito alla data risultante dal riferimento temporale e firma digitale apposti dal "responsabile della conservazione". Nessun rilievo assume il momento in cui è effettuata la registrazione contabile.

### **Esempio**

Un imprenditore, che tenga le scritture con modalità informatiche, secondo la nuova disciplina del D.P.R. n. 445 del 2000, ha registrato contabilmente le operazioni dell'esercizio 2006, dal 2 gennaio 2006 al 15 gennaio 2007. Il documento informatico relativo all'esercizio 2006, completato con "firma elettronica qualificata" o "firma digitale", è sottoposto al processo di "conservazione sostitutiva" (memorizzazione, riferimento temporale e firma digitale del "responsabile") che è completato il 10 maggio 2007.

Il documento informatico sottoposto a processo di conservazione va conservato fino al 10 maggio 2017 (dieci anni a partire dal momento di chiusura del processo di conservazione sostitutiva).

### *b) Scritture contabili stampate obbligatoriamente su carta (o tenute su carta)*

In questo caso, si ritiene che la decorrenza decennale del termine di conservazione debba continuare ad essere legata al momento di "effettuazione dell'ultima registrazione", in quanto registrazione pienamente efficace "a tutti gli effetti di legge". La conservazione sostitutiva su supporto informatico non dovrebbe incidere, tenuto conto che essa è realizzata mediante memorizzazione dell'immagine delle scritture stampate su carta (o tenute su carta).

In altre parole, nella fattispecie il termine decennale ha già cominciato a decorrere con l'effettuazione dell'ultima registrazione e la conservazione sostitutiva non può incidere su questo effetto, appunto perché sostitutiva.

### **Esempio**

Un imprenditore, che abbia tenuto le scritture con modalità informatiche, con obbligo di stampa a fine esercizio, ha registrato contabilmente le operazioni dell'esercizio 2006, dal 2 gennaio 2006 al 15 gennaio 2007. Il file dell'esercizio 2006 è stampato il 10 giugno 2007.

Lo stesso imprenditore decide successivamente di sottoporre la contabilità del medesimo esercizio 2006 a "conservazione sostitutiva" (scannerizzazione, memorizzazione, riferimento temporale e firma digitale del "responsabile"), che è completata il 25 settembre 2007.

Il documento informatico contenente l'immagine della contabilità dell'esercizio 2006, così sottoposto al processo di conservazione sostitutiva, va conservato fino al 15 gennaio 2017 (dieci anni a partire dal momento di effettuazione dell'ultima registrazione).

### *3.2.2 Conclusioni: efficacia giuridica delle scritture contabili conservate con le nuove modalità informatiche*

In conclusione, la conservazione delle scritture contabili con le nuove modalità informatiche è pienamente equipollente, ai fini civilistici, alla conservazione in forma cartacea, purché:

- a) le scritture siano sottoposte al processo di “conservazione sostitutiva” secondo le regole dettate dal CNIPA (**deliberazione n. 11/2004**) e poi conservate nel tempo secondo le stesse regole. Si tratta in sostanza di effettuare i seguenti adempimenti:
- *per le scritture tenute con le nuove modalità informatiche*
    - memorizzazione su idoneo supporto informatico;
    - attestazione del corretto svolgimento del processo di conservazione da parte del “responsabile della conservazione” (che vi appone il riferimento temporale e la propria firma digitale);
  - *per le scritture tenute con il computer e obbligatoriamente stampate (e per quelle tenute su carta)*
    - scannerizzazione delle scritture cartacee (che vengono così trasformate in *file* di tipo “immagine”);
    - memorizzazione dei *file* “immagine” su idoneo supporto informatico;
    - attestazione del corretto svolgimento del processo di conservazione da parte del “responsabile della conservazione” (che vi appone il riferimento temporale e la propria firma digitale).

A partire dal 2006, le scritture contabili possono essere conservate mediante riproduzione su un qualsiasi tipo di supporto informatico, anche se diverso da quello ottico<sup>130</sup>, sempre che la riproduzione sia effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle nuove regole tecniche stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie. Qualora la definizione di tali nuove regole dovessero ritardare, fino alla loro adozione continuerebbero ad essere applicate le regole tecniche del CNIPA.

- b) i documenti informatici relativi siano conservato per dieci anni, che decorrono:
- per le scritture tenute con le nuove modalità informatiche, dal momento di chiusura del processo di conservazione sostitutiva;
  - per le scritture stampate obbligatoriamente su carta (o tenute su carta), dal momento di effettuazione dell’ultima registrazione per ciascun esercizio.

Va inoltre tenuto presente che:

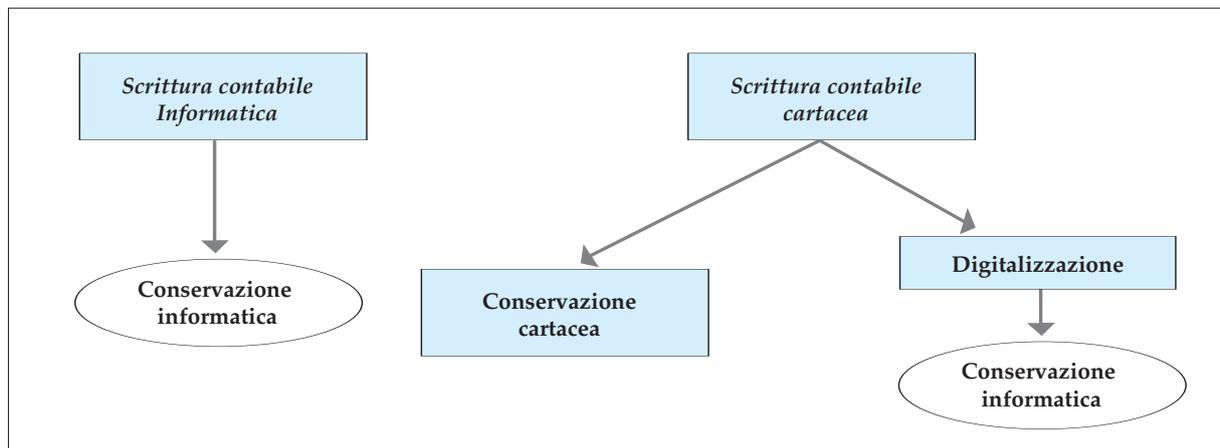
- se le scritture contabili dell’esercizio sono state tenute con le nuove modalità informatiche, la loro conservazione potrà essere solo informatica.  
Per quanto riguarda le scritture dei precedenti esercizi conservate su carta, è data la scelta tra:
  - continuare a conservarle su carta; oppure,
  - digitalizzarle<sup>131</sup> e conservarle con le nuove modalità informatiche;
- se le scritture contabili dell’esercizio, seppure tenute con il *computer*, sono state obbligatoriamente stampate a fine esercizio (**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357

<sup>130</sup> In realtà questa possibilità è già operante in quanto la deliberazione CNIPA n. 11/2004 dà facoltà di utilizzare un qualsiasi supporto (**art. 8**). Vedi **paragrafo 3.2.1.3**.

<sup>131</sup> Cfr. **Glossario**.

del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489), ovvero sono state tenute su carta, la loro conservazione potrà essere o su carta o con le nuove modalità informatiche. Per quanto riguarda le scritture dei precedenti esercizi conservate su carta, è data la scelta tra:

- continuare a conservarle su carta; oppure,
- digitalizzarle e conservarle con le nuove modalità informatiche.



La piena validità e rilevanza a tutti gli effetti di legge delle scritture contabili conservate con le nuove modalità informatiche è operante sia sul piano processuale (cfr. par. 1.3.1), sia ai fini della normativa fallimentare (cfr. par. 1.3.2) ma non ai fini tributari (cfr. par. 1.3.3), per i quali è invece necessario applicare anche le ulteriori norme tecniche specificamente dettate dal Ministero dell'economia e delle finanze (cfr. par. 4).

Sulla base di quanto riferito, può constatarsi che la conservazione delle scritture contabili secondo le nuove modalità informatiche, sulla base delle disposizioni del D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche dettate dal CNIPA, differisce sostanzialmente dalla prassi oggi comunemente adottata (conservazione su carta delle scritture obbligatoriamente stampate a fine esercizio).

Le nuove disposizioni danno la possibilità di evitare la stampa e di evitare la conservazione delle scritture stampate. Per l'imprenditore che abbia optato per le nuove modalità di tenuta e conservazione tutta la gestione delle scritture è realizzata con modalità informatiche, cosicché la stampa delle stesse rappresenta una eventualità connessa ad eventi particolari (ispezioni o verifiche, richiesta di esibizione).

Va pure apprezzata la possibilità di eliminare gli archivi cartacei relativi agli esercizi già trascorsi. In questo caso tuttavia la esigenza di scannerizzare preliminarmente le scritture stampate rappresenta indubbiamente un onere, che potrà risultare particolarmente pesante nel caso delle grandi imprese. La contropartita, non di poco rilievo, sta nella possibilità di sgombero dei locali adibiti ad archivi.

Per concludere questa terza sezione, può essere utile fare un esempio di applicazione pratica delle nuove norme in materia di contabilità informatizzata.

### **Esempio**

Un imprenditore che tenga e conservi la contabilità con le nuove modalità informatiche deve riscuotere un credito da un suo cliente e vuole utilizzare le proprie scritture contabili per ottenere un decreto ingiuntivo. Ai sensi della normativa processuale, il decreto ingiuntivo può essere ottenuto sulla base degli “estratti autentici delle scritture contabili [...], purché bollate e vidimate nelle forme di legge e regolarmente tenute” (art. 634 c.p.c.). L'imprenditore dovrà pertanto produrre in giudizio un estratto autentico, poniamo, del libro giornale in cui ha registrato a credito le somme dovute dal cliente, senza che la prestazione corrispondente sia stata adempiuta.

In caso di libri contabili cartacei, l'imprenditore avrebbe dovuto portare la stampa delle scritture e le copie (estratti) da autenticare delle registrazioni da produrre in giudizio da un notaio o da altro pubblico ufficiale (ad esempio il funzionario del Comune). Questi, verificata la formale corrispondenza tra l'originale e le copie presentatigli, avrebbe apposto il proprio timbro e la firma e avrebbe così autenticato gli estratti contabili.

Nel caso di scritture contabili tenute e conservate con modalità informatiche, cosa deve essere portato al notaio per l'autenticazione ?

Sicuramente non va portata la stampa del documento informatico contenente le scritture\*: in tal caso, si porterebbe ad autenticare una copia, e non un originale. Ed è fin troppo noto che il pubblico ufficiale autentica solo documenti originali. Si dovrà invece portare il documento informatico contenente le scritture contabili in questione, sottoposto a “conservazione sostitutiva” (e quindi con il riferimento temporale e la firma digitale del “responsabile della conservazione”).

Il pubblico ufficiale dovrà quindi:

- o verificare l'integrità del documento informatico;
- o verificare la legittimazione del “responsabile della conservazione”;
- o estrarre copia cartacea del documento così verificato;
- o autenticare, nei modi tradizionali (timbro e firma autografa) la copia cartacea delle scritture contabili, attestandone così la conformità all'originale.

L'imprenditore sarà pertanto in grado di produrre in giudizio la copia cartacea (stampa) del documento informatico. La copia cartacea conterrà la stampa delle scritture contabili da produrre in giudizio e la stampa del riferimento temporale e della firma digitale, tutti “autenticati” (con timbro e firma autografa) dal pubblico ufficiale\*\*.

\* E' chiaro che, nel caso di contabilità tenuta con il mero ausilio di programmi informatici e poi stampata e conservata in registri a fogli mobili, saranno proprio gli “stampati” a dover essere presentati al pubblico ufficiale: in questo caso, infatti, sono proprio gli “stampati” a dover essere considerati i documenti originali. È noto, tuttavia, che ciò ha creato alcuni problemi nella prassi, in quanto alcuni pubblici ufficiali hanno rifiutato l'autenticazione degli stampati, per il motivo che non si potrebbe considerare “originale” un documento che non è distinguibile dalla copia, per l'assenza di bolli, inchiostri colorati o simili contrassegni.

Va rilevato in proposito che la qualifica di “originale” non discende dalle qualità intrinseche del documento ma dalla sua priorità storico-giuridica rispetto a successivi documenti riproduttivi. Come avrebbero altrimenti fatto i notai dell'Ottocento ad autenticare la copia, vergata a mano, di un documento parimenti vergato dalla stessa mano? Anzi, proprio l'intervento del pubblico ufficiale vale, tra l'altro, a fissare una volta per tutte quale sia il documento “originale” rispetto alla copia.

\*\* Il documento informatico sottoscritto con forma elettronica, infatti, consta di tre distinti *file* o documenti: si veda, in proposito, il paragrafo 3.1.13.

#### 4. La tenuta e la conservazione delle scritture contabili: disciplina fiscale e nuove modalità informatiche

Come abbiamo visto, la necessità di una regolare ed ordinata tenuta della contabilità nasce al di fuori del settore tributario, come obbligo che caratterizza l'attività dell'imprenditore commerciale non piccolo nella disciplina del codice civile.

La *ratio* delle norme codicistiche che regolano la contabilità dell'imprenditore è ancorata all'esigenza di documentazione dell'attività svolta, sia all'interno che all'esterno dell'apparato produttivo, nei riguardi di tutti coloro che ne vengano in contatto (cfr. par. 1.3).

Con riferimento a quest'ultimo profilo, la funzione di documentazione è importante anche ai fini tributari. Esistono infatti disposizioni che attribuiscono rilevanza fiscale alle scritture contabili civilisticamente obbligatorie (con la specificazione di alcune poche regole aggiuntive) e che disciplinano le conseguenze della mancata o irregolare tenuta delle medesime scritture.

Oltre a ciò, le norme tributarie impongono la tenuta e la conservazione di ulteriori scritture, rilevanti ai soli fini tributari (cd. scritture contabili fiscali).

Il quadro normativo di riferimento pertanto risulta notevolmente più articolato di quanto non sia sulla base delle sole norme del codice civile.

A ciò vanno ora aggiunte le ulteriori disposizioni che permettono la tenuta e conservazione delle scritture contabili secondo le nuove modalità informatiche illustrate al **paragrafo 3**.

A quest'ultimo proposito, può notarsi che le scritture contabili tenute con l'ausilio del *computer* e conservate su carta nel rispetto delle disposizioni previste dal codice civile hanno il pregio di essere rilevanti in quanto tali anche ai fini tributari. Le norme tributarie in materia di accertamento confermano in sostanza che le scritture valide ai fini civilistici lo sono pure ai fini tributari.

Non è così per le scritture contabili tenute e conservate con modalità informatiche, in quanto il rispetto delle disposizioni specifiche, di cui si è detto nel precedente **paragrafo 3**, non è da solo sufficiente ad attribuire alle scritture valenza anche tributaria. Per ottenere quest'ultimo effetto è necessario infatti che nella tenuta e conservazione delle scritture con le nuove modalità informatiche, in aggiunta alle disposizioni del D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche, siano rispettate anche le ulteriori regole dettate per attribuire alle scritture valenza anche tributaria.

In altri termini, il legislatore ha stabilito che le scritture contabili tenute e conservate con modalità informatiche per essere opposte al fisco debbono essere predisposte con il rispetto di cautele ulteriori rispetto a quelle che vengono osservate nella predisposizione delle stesse scritture "a tutti gli effetti di legge" e ai fini civilistici in particolare.

Questa soluzione, confermata anche dal "Codice dell'amministrazione digitale" (che, si ricorda, entrerà in vigore il 1° gennaio 2006), suscita perplessità.

Non si vede poi per quale motivo le scritture contabili debbano rispettare regole diverse a seconda del soggetto destinato a farne uso. Se le scritture contabili sono destinate per loro natura ad essere opponibili ai terzi, sembrerebbe coerente garantire una parità di trattamento a tutti i terzi, senza creare distinzioni per il fisco, così come già avviene sulla base delle norme sull'accertamento tributario, che sostanzialmente si limitano a dichiarare applicabili le stesse regole di tenuta e conservazione previste ai fini civilistici.

Il punto meriterebbe una riconsiderazione da parte degli organi competenti, anche in vista della prevedibile futura rielaborazione del "decreto fiscale", alla luce delle disposizioni contenute nel nuovo Codice e delle relative regole tecniche da definire.

Il rilievo trova ulteriore supporto nella considerazione che, come si avrà modo di constatare nelle pagine successive, molti degli obblighi ulteriori definiti ai fini tributari dal **D.M. 23 gennaio 2004** sono solo apparenti, in quanto riproducono spesso con terminologia diversa gli stessi adempimenti che vanno osservati per ottenere la piena efficacia giuridica ai fini "civilistici". Ne deriva che molte delle disposizioni che dovrebbero essere osservate ai fini tributari, oltre ad essere inutili, diventano fonte di incertezze interpretative e non giovano sicuramente alla chiarezza della disciplina, risultando in contraddizione col principio di semplificazione al quale dovrebbero ispirarsi le norme fiscali.

Ciò premesso, le norme che disciplinano tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini tributari possono riassumersi come segue:

- disciplina di base: è tuttora quella prevista dal Titolo II del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per quanto riguarda le imposte sui redditi, e dal D.P.R. 633/1972, per quanto riguarda l'IVA;
- disciplina sulle scritture contabili "informatiche": il riconoscimento ai fini tributari delle scritture contabili tenute con modalità informatiche è desumibile:
  - dall'**art. 7, comma 4-ter**, della legge n. 489/1994;
  - dall'**art. 10, comma 6**, del D.P.R. n. 445 del 2000, che rinvia alle modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Una disposizione analoga è contenuta nel **D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82** ("Codice dell'Amministrazione digitale"), con effetto dal 1° gennaio 2006;
  - dal **D.M. 23 gennaio 2004**, "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto" che, a sua volta, richiama integralmente le disposizioni valide ai fini civilistici (**D.P.R. n. 445 del 2000**, **D.P.C.M. 8 febbraio 1999**, **deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42**), integrandone la portata con alcune ulteriori disposizioni.

Può dunque constatarsi che la disciplina tributaria – sia quella di base che quella sulle nuove modalità informatiche – va necessariamente integrata con la corrispondente disciplina valida "a tutti gli effetti di legge", pur restandone distinta.

## Disciplina di base

Nell'ambito della normativa tributaria, è necessario operare una distinzione tra le disposizioni applicabili ai fini delle imposte dirette e quelle dettate in materia di IVA.

Ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina delle scritture contabili è contenuta nel **Titolo II del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, ed ha ad oggetto:

- l'individuazione dei soggetti obbligati (**art. 13**)<sup>132</sup>;
- l'individuazione, per ciascuno di essi, delle scritture contabili obbligatorie (**artt. 14-21: cfr. par. 4.1**);
- l'individuazione delle modalità e dei termini di tenuta e conservazione delle stesse (**art. 22**);
- la previsione di un regime di contabilità semplificata per i contribuenti minori (**art. 18**).

Gli obblighi contabili IVA, oltre a quello di fatturazione tipico del meccanismo di applicazione di tale imposta, si sostanziano nella tenuta e conservazione dei registri IVA<sup>133</sup> prescritti dagli **articoli 23** (registro delle fatture), **24** (registro dei corrispettivi), **25** (registro degli acquisti) del D.P.R. 633/1972, nonché tenuta e conservazione del bollettario dei contribuenti minori di cui all'art. 32.

La disposizione di riferimento per le norme in materia di tenuta e conservazione della contabilità ai fini IVA è in ogni caso l'**art. 39** del D.P.R. 633/1972.

## Disciplina sulle scritture contabili "informatiche"

Per quanto riguarda la tenuta delle scritture con modalità informatiche, in prima approssimazione valgono le stesse disposizioni applicabili ad ogni effetto di legge e ai fini civilistici in particolare.

La norma di riferimento è sempre l'**art. 7, comma 4-ter**, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489, secondo il quale la tenuta delle scritture contabili "*con sistemi meccanografici*" si considera regolare, anche ai fini fiscali, sempre che nel caso

<sup>132</sup> I soggetti fiscalmente obbligati alla tenuta della contabilità sono più numerosi di quelli su cui grava l'obbligo civilistico.

Ai sensi del citato **art. 13**, infatti, devono tenere le scritture fiscalmente obbligatorie:

- le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (oggi IRES);
- gli enti pubblici o privati diversi dalle società, soggetti anch'essi all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (oggi IRES), che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- le società in nome collettivo, in accomandita semplice e le società equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR;
- le persone fisiche che esercitano attività commerciale ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- le persone fisiche che esercitano arti o professioni, ai sensi dell'art. 49, comma 1 e 2, del TUIR;
- le società o associazioni tra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c), del TUIR;
- gli enti non commerciali soggetti ad IRES;
- i sostituti d'imposta;
- i soggetti che svolgono, al di fuori dell'ipotesi di cui all'art. 32 del TUIR, attività di allevamento di animali.

Per le scritture contabili dei professionisti, si rinvia al successivo **paragrafo 5**.

<sup>133</sup> I registri in esame rispondono a due specifiche finalità: non solo, infatti, consentono la determinazione dell'imposta da versare allo Stato, ma assolvono, più in generale, alla funzione tipica dei libri contabili.

di controlli le scritture risultino aggiornate e vengano stampate contestualmente alla richiesta fatta dagli organi competenti<sup>134</sup>.

La disposizione consente la tenuta con “sistemi meccanografici” ma comporta l’obbligo di procedere comunque alla stampa delle scritture di ciascun esercizio nel termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni fiscali<sup>135</sup>, per avere la garanzia della inalterabilità delle scritture<sup>136</sup>. L’adozione di tale criterio di tenuta delle scritture, che è poi quello attualmente più utilizzato, comporta anche la necessità della loro conservazione su carta<sup>137</sup>.

Per porre rimedio alla onerosità della conservazione su carta, abbiamo visto che, sotto il profilo civilistico, è stabilito che: “*le scritture ed i documenti possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti d’immagine, 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*” (art. 2220, ultimo comma, del codice civile, introdotto art. 7-bis, comma 4, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489).

Di riflesso, venne disposto che: “*le disposizioni di cui all’ultimo comma dell’art. 2220 del codice civile, [...] si applicano a tutte le scritture e ai documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie. Con Decreto del Ministro delle finanze sono determinate le modalità per la conservazione su supporti d’immagine delle scritture e dei documenti di cui al presente articolo*” (art. 7-bis, comma 9, del D.L. n. 357/1994 conv. in legge n. 489/1994). Poiché detto decreto non è stato successivamente emanato<sup>138</sup>, gli imprenditori si sono visti

134 “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 non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorché 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” (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489).

135 “Si considera regolare la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici, a condizione che i dati contabilizzati secondo i termini di legge siano stampati sui registri bollati entro il termine di presentazione delle dichiarazioni annuali previsto per le singole leggi d’imposta. Tale disposizione ha carattere generale e opera nei confronti di qualsiasi registro contabile tenuto con sistemi meccanografici, non esclusi i registri multiaziendali a striscia continua, la cui tenuta è disciplinata dal D.M. 22 dicembre 1988” (cfr. circolare Agenzia delle entrate del 18 giugno 2001, n. 59). E’ stabilito anche che “Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge” (art. 22 del D.P.R. 600 del 1973, come modificato dalla legge 18 ottobre 2001, n. 383).

136 La inalterabilità e la tracciabilità delle modifiche è fondamentale affinché le scritture contabili mantengano la loro tradizionale efficacia probatoria, come rilevato più volte dalla giurisprudenza (cfr. Cass. sez. III, sent. 6 ottobre 1987, dep. 10 dicembre 1987, n. 1701, in materia di reati tributari). Nello stesso senso del testo si esprime anche E. NUZZO, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in Dig. IV, Disc. Priv., sez. comm., IX, Torino, 1995, pagg. 38-39). Per il passato, in assenza di norme tecniche che regolassero specificamente la tenuta e conservazione della contabilità con modalità informatiche, i giudici hanno più volte negato la possibilità di sostituire validamente la contabilità cartacea con una contabilità informatica, basandosi proprio sul rilievo che i documenti informatici non erano di per sé provvisti di quelle caratteristiche di inalterabilità indispensabili per mantenere la funzione probatoria delle scritture contabili.

137 Salva la possibilità, ora consentita dalle nuove disposizioni, di conservare le scritture con modalità informatiche (cfr. par. 3.2.1.3, *Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o stampate su carta*).

138 Nelle more dell’emanazione del Decreto, il Ministero delle Finanze ha sempre negato la possibilità di ricorso a sistemi alternativi a quello cartaceo per la conservazione delle scritture, mancando la normativa di riferimento: “non è possibile l’utilizzo di supporti alternativi a quelli cartacei per la conservazione delle scritture contabili e degli altri documenti previsti dalle norme fiscali” (cfr. risoluzione n. 95/E del 30 aprile 1997; risoluzione n. 135/E del 7 settembre 1998; risoluzione n. 202/E del 4 dicembre 2001).

costretti a conservare le loro scritture esclusivamente su carta e questo comportamento è tuttora quello seguito nella assoluta generalità dei casi.

La materia ha successivamente trovato una specifica disciplina in altri provvedimenti normativi, raccolti in una seconda fase nel D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (“Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa”), più volte modificato, il quale ancora una volta per i profili fiscali rinvia alle modalità da definire con specifico decreto del Ministro dell’economia e delle finanze (art. 10, comma 6, del D.P.R. n. 445 del 2000). Si è prodotta pertanto una situazione che per lungo tempo ha visto operante una disciplina civilistica della tenuta e conservazione delle scritture contabili secondo modalità informatiche, senza alcun rilievo sotto il profilo tributario.

Soltanto di recente si è provveduto a colmare la lacuna, con l’emanazione del **D.M. 23 gennaio 2004**, recante appunto “Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto”.

Dall’ambito di applicazione di tale decreto sono espressamente escluse “*le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell’Agenzia delle dogane*” (art. 2, comma 2). L’Agenzia delle Dogane, tuttavia, con una propria circolare<sup>139</sup>, ha sostanzialmente consentito l’applicazione del D.M. 23 gennaio 2004 anche alle scritture relative ai tributi di sua competenza, con determinate cautele<sup>140</sup>.

Circa la disciplina contenuta nel **D.M. 23 gennaio 2004**, può rilevarsi che essa richiama integralmente le disposizioni valide ai fini generali (e quindi, anche civilistici), vale a dire il D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, e le relative “regole tecniche”: il **D.P.C.M. 8 febbraio 1999**, per il documento informatico, e la **deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42**, per la “conservazione sostitutiva”. Tali disposizioni di base sono integrate da altre disposizioni che precisano adempimenti ulteriori da osservare per ottenere che le scritture contabili abbiano effetto anche ai fini tributari. In questo senso si può dire che le disposizioni dettate agli effetti tributari sono “speciali” rispetto a quelle dettate ai fini generali: le prime, infatti, contengono sostanzialmente le stesse previsioni delle seconde, più alcune ulteriori.

In altri termini, per ottenere che le scritture tenute e conservate con modalità informatiche abbiano effetto anche ai fini tributari, occorre innanzi tutto rispettare le regole generali (D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, e le relative “regole tecniche”: il **D.P.C.M. 8 febbraio 1999** e la **deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42**) e

---

<sup>139</sup> Circolare 25 gennaio 2005, n. 5/D. Sull’argomento, vedi pure la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 45/E del 19 ottobre 2005, paragrafo 2.7.3.

<sup>140</sup> Per una risposta della DRE Lombardia ad un interpello sulla materia, vedi F. ROSCINI VITALI, *Per le accise sì alla bolla “digitale”*, in *Il Sole 24 Ore* dell’8 marzo 2005.

rispettare poi anche le ulteriori regole precisate dal **D.M. 23 gennaio 2004**. La disciplina tributaria appare pertanto in qualche misura più rigorosa di quella civilistica, perché impone il rispetto di un maggior numero di adempimenti<sup>141</sup>.

A proposito delle regole civilistiche da rispettare, può notarsi ancora che il “decreto fiscale” D.M. 23 gennaio 2004, nel richiamare le “regole tecniche” che completano le norme del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, menziona il D.P.C.M. 8 febbraio 1999 e la deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42. Entrambi questi provvedimenti sono superati: il D.P.C.M. 8 febbraio 1999 è stato sostituito dal **D.P.C.M. 13 gennaio 2004** e la deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42 è stata sostituita dalla **deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004, n. 11**.

Si ritiene in proposito che, nonostante il tenore letterale del D.M. 23 gennaio 2004, le “regole tecniche” da tenere presenti anche ai fini fiscali siano quelle aggiornate e in questo senso sarà svolta la successiva trattazione dell’argomento.

Il quadro normativo così ricostruito è destinato ad essere ulteriormente assestato. A partire dal 1° gennaio 2006, infatti, entrerà in vigore il D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, recante il “Codice dell’Amministrazione digitale” (**cf. par. 2**).

Con il Codice, rimane confermato il rinvio ad altro provvedimento per la definizione:

- delle regole tecniche relative al “documento informatico” (**art. 20**) e di quelle relative alla riproduzione e conservazione dei documenti, delle scritture contabili, della corrispondenza e di ogni altro atto (**art. 43**). Ai sensi dell’**art. 71**, dette regole dovranno essere fissate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e le tecnologie, secondo criteri parzialmente diversi dai precedenti;
- delle modalità di assolvimento degli “obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto” (le modalità dovranno essere fissate con un nuovo decreto del Ministro dell’economia e delle finanze).

Pertanto, in relazione al prospettato parziale cambiamento delle regole civilistiche, a seguito della futura definizione delle regole tecniche di attuazione del Codice si porrà anche l’esigenza di adattare opportunamente il contenuto del **D.M. 23 gennaio 2004**.

La tabella seguente sintetizza il quadro normativo di riferimento per la tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche ai fini tributari:

---

<sup>141</sup> Fermo rimanendo che molte di queste regole ulteriori si limitano a ripetere adempimenti già previsti dalla normativa generale.

NORME IN MATERIA DI SCRITTURE CONTABILI INFORMATICHE QUADRO CRONOLOGICO	
<i>Norme legislative</i>	<i>Norme di attuazione</i>
<p><b>Art. 7, comma 4-ter, D.L. n. 357/1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489</b> La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare, fermo rimanendo l'obbligo della stampa entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi</p>	
<p><b>Art. 7-bis, comma 4, D.L. n. 357/1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489</b> (modifica l' art. 2220, terzo comma, codice civile) Le scritture contabili possono essere conservate sotto forma di registrazioni su supporti di immagine</p>	
<p><b>Art. 7-bis, comma 9, D.L. n. 357/1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489</b> Le disposizioni dell'art. 2220, terzo comma, cod. civ. si applicano anche a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini tributari</p>	
	<p><b>Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 8 febbraio 1999</b> Regole tecniche per la formazione, trasmissione e conservazione dei documenti informatici</p>
<p><b>D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445</b> "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa"<sup>142</sup> Raccoglie tutta la normativa in materia di documento informatico e relativa conservazione</p>	
	<p><b>Deliberazione AIPA 13 dicembre 2001 n. 42, ora sostituita con la Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004 n. 11</b> Regole tecniche per la riproduzione e conservazione dei documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali</p>
<p><b>D.Lgs. 23 gennaio 2002, n. 10</b> Nuova disciplina delle firme elettroniche (in attuazione della direttiva 1999/93/CE)</p>	
	<p><b>Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 13 gennaio 2004 (sostituisce il D.P.C.M. 8 febbraio 1999)</b> Regole tecniche per la formazione, trasmissione e conservazione dei documenti informatici</p>
	<p><b>D.M. 23 gennaio 2004</b> "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto" Detta le modalità informatiche di tenuta e conservazione delle scritture contabili che valgono ad attribuire loro piena efficacia ai fini tributari.</p>
<p><b>D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82</b> "Codice dell'Amministrazione digitale" Riordina, sistematizza ed amplia tutta la normativa vigente in materia di documenti informatici (in vigore a partire dal 1° gennaio 2006)</p>	

<sup>142</sup> Sul quale si rinvia alla Circolare della Fondazione Luca Pacioli n. 3 del 7 maggio 2001, disponibile sul nostro sito web [www.fondazioneluca Pacioli.it](http://www.fondazioneluca Pacioli.it).

Così brevemente ricostruito il quadro delle fonti, si procede ora ad analizzare nel dettaglio la disciplina vigente, distinguendo gli obblighi di tenuta (cfr. par. 4.1.) da quelli di conservazione (cfr. par. 4.2.) e illustrando per ciascun paragrafo:

- le note disposizioni vigenti in materia di accertamento tributario;
- le recenti disposizioni circa le nuove modalità di utilizzo dei documenti informatici.

Queste ultime disposizioni sono riferite genericamente ai documenti informatici ma sono applicabili anche alle scritture contabili. Anche queste infatti possono essere tenute e conservate con le nuove modalità informatiche e il rispetto delle disposizioni del **D.M. 23 gennaio 2004** ne garantisce appunto la piena efficacia anche ai fini tributari.

Il Decreto fiscale contiene anche alcune disposizioni in ordine alle modalità di *esposizione* delle scritture contabili tenute e conservate con modalità informatiche (art. 6): dal punto di vista fiscale, infatti, il rilievo della eventuale fase di controllo da parte dell' Agenzia delle Entrate comporta la necessità di regolamentare anche l'accesso dei verificatori alla documentazione contabile, prevedendo specifiche regole per il caso in cui la contabilità sia "smaterializzata". Si provvederà pertanto ad analizzare brevemente anche queste ultime disposizioni (cfr. par. 4.3).

Si propone qui di seguito un quadro sintetico delle disposizioni contenute nel **D.M. 23 gennaio 2004**.



#### 4.1 La tenuta delle scritture contabili

Ai fini tributari, le disposizioni del D.P.R. n. 600/1973 e del D.P.R. n. 633/1972 prevedono l'obbligo di tenere le seguenti scritture:

- il libro giornale e il libro degli inventari, completo del bilancio;
- i registri IVA;
- le scritture ausiliarie contenenti gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati per categorie omogenee;
- le scritture ausiliarie di magazzino;
- il registro dei beni ammortizzabili.

La normativa tributaria ([art. 18 D.P.R. 600/1973](#)) prevede altresì la possibilità di tenere una contabilità semplificata (di tenere, cioè, i soli registri IVA) per le imprese i cui ricavi non siano superiori a 310.000 euro circa (600 milioni di lire), se imprese che hanno per oggetto la prestazione di servizi, e a 516.000 euro circa (un miliardo di lire), se imprese svolgenti altre attività.

##### 4.1.1 Le formalità prescritte dalle leggi tributarie

Le scritture contabili prescritte dalle norme tributarie devono essere tenute a norma dell'[art. 22 del D.P.R. 600/1973](#) (per le imposte sui redditi) e dell'[art. 39 del D.P.R. 633/1972](#) (per l'IVA). Questi due articoli tuttavia rinviano, in linea di massima, alle norme del codice civile. Ai fini tributari, pertanto:

- per il libro giornale ed il libro degli inventari, le modalità di tenuta stabilite dal codice civile sono valide anche sotto il profilo tributario;
- per i libri e i registri previsti dalle leggi speciali, valgono le norme del codice civile, come integrate dalle regole specifiche eventualmente previste;
- per le scritture contabili previste dalle leggi tributarie, valgono, per rinvio, le disposizioni del codice civile ([art. 2219 cod. civ.](#)).

In sostanza, anche ai fini tributari le scritture dovranno essere numerate progressivamente in ogni pagina. Sarà altresì necessario tenere tutte le scritture contabili, fiscali e non, secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee, senza trasporti in margine, senza abrasioni ed in modo tale che, nel caso in cui sia necessaria qualche cancellazione, le parole cancellate siano leggibili.

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, si ricorda che sono esenti tutte le scritture contabili previste solo dalle leggi fiscali (ad esempio, i registri IVA o il registro dei beni ammortizzabili). L'imposta va pagata sui libri obbligatori disciplinati dal codice civile (libro giornale e libro degli inventari), come è sintetizzato nella tabella seguente:

Scritture contabili	Imposta di bollo
Libro giornale	sì
Libro degli inventari	si
Libri IVA	no
Registro dei beni ammortizzabili	no

Anche le disposizioni in materia di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini tributari, di cui si è detto, sono formulate nel presupposto che le scritture contabili siano tenute utilizzando registri cartacei.

Poiché, come abbiamo visto (cfr. par. 3), le imprese possono tenere le loro scritture anche con nuove modalità informatiche, è utile verificare come debbano applicarsi le norme delle leggi fiscali qualora le scritture contabili siano state tenute appunto in quest'ultima forma.

La materia sarà illustrata in base al seguente ordine:

- esame delle nuove modalità informatiche utilizzabili;
- applicazione delle norme tributarie alle scritture tenute con le nuove modalità informatiche;
- efficacia delle scritture contabili fiscalmente obbligatorie tenute con le nuove modalità informatiche.

#### 4.1.1.1 *Le nuove modalità informatiche utilizzabili per la tenuta delle scritture contabili ai fini fiscali*

Si è già evidenziato (cfr. par. 3.1.3) che, ai fini generali (e dunque, anche a quelli civilistici), la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche è pienamente equipollente alla tenuta della contabilità con modalità tradizionali (registrazioni manuali su supporto cartaceo, o registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere obbligatoriamente stampate su carta) ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

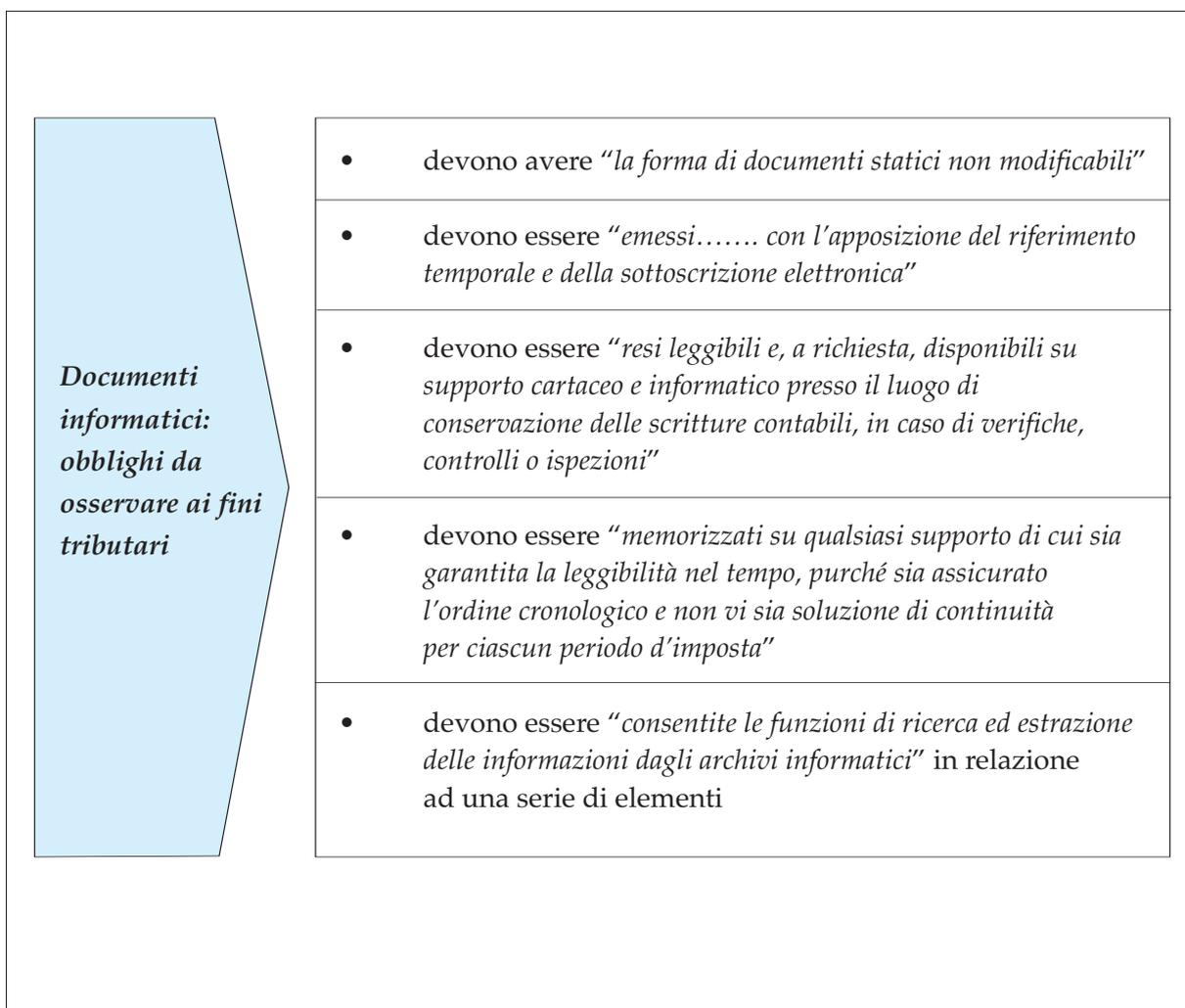
- il documento informatico rispetti le disposizioni del codice civile in materia di numerazione progressiva delle pagine e ordine cronologico (art. 2215 cod. civ.) e in materia di "ordinata" tenuta della contabilità, da realizzare con un idoneo *software* specialistico (art. 2219 cod. civ.);
- il documento informatico sia predisposto in modo da garantire la sua inalterabilità. In sostanza, si richiede che le scritture siano provviste di "firma elettronica" (artt. 8 e 10 del D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche stabilite dal D.P.C.M. 13 gennaio 2004).

A partire dal 1° gennaio 2006 il documento informatico dovrà essere predisposto in modo da garantire l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento e sarà pertanto necessaria la "firma elettronica qualificata" o la "firma digitale"

(artt. 20 e 21 del D.Lgs. 4 marzo 2005, n. 82, “Codice dell’Amministrazione digitale”<sup>143</sup>);

- il documento informatico contenente le scritture contabili, prima di essere sottoscritto, sia integrato con un “riferimento temporale” (contenente la data e l’ora di formazione del documento stesso);
- l’adempimento della sottoscrizione elettronica sia assolto almeno una volta l’anno, al momento della redazione del bilancio d’esercizio, prima della comunicazione del bilancio al collegio sindacale (art. 2429 cod. civ.);
- sia garantita la leggibilità dei documenti e la possibilità di stamparli, qualora sia richiesto in sede di ispezioni o verifiche.

Queste regole vanno integrate ai fini tributari dagli ulteriori obblighi da osservare previsti dall’art. 3, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2004 che qui di seguito si elencano:



<sup>143</sup> E relative nuove regole tecniche, che dovranno essere stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato per l’innovazione e la tecnologia. Qualora la definizione di tali nuove regole dovessero ritardare, fino alla loro adozione continuerebbero ad essere applicate le regole tecniche del D.P.C.M. 13 gennaio 2004.

E' utile analizzare i singoli obblighi.

***I documenti informatici contenenti le scritture contabili devono avere la forma di documenti statici non modificabili.***

Per "documento statico non modificabile" si intende un "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 tale fine il documento informatico non deve contenere macroistruzioni<sup>144</sup> o codice eseguibile<sup>145</sup>, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati"<sup>146</sup>.

Per esempio, un documento che contenga *link* ipertestuali o che sia predisposto in modo da ottenere l'aggiornamento automatico della data di stampa non è un documento "statico".

Si tratta di un obbligo al momento non previsto dalle disposizioni valide ai fini civilistici per la fase di tenuta delle scritture. La situazione sembra destinata però a cambiare con l'entrata in vigore del Codice (1° gennaio 2006). Poiché i documenti informatici dovranno essere accompagnati da "firma elettronica qualificata" o "firma digitale" e avranno la efficacia giuridica delle scritture private con sottoscrizione autografa (art. 21, comma 2, del Codice), non dovrebbe essere consentito inserire nei documenti stessi elementi che possano produrre successive alterazioni<sup>147</sup>. La disciplina civilistica delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche verrà quindi a coincidere con quella fiscale.

Se l'immodificabilità del contenuto è assicurata, è indifferente il formato informatico (.doc, .pdf o altro) concretamente utilizzato<sup>148</sup>.

***I documenti informatici contenenti le scritture contabili devono essere emessi, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica.***

L'apposizione di un riferimento temporale è già necessaria ai fini della corretta tenuta della contabilità ai fini civilistici (cfr. par. 3.1.1.3). Il riferimento temporale è un'informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici: svolge la funzione di attestare appunto la data e l'ora.

L'apposizione della sottoscrizione elettronica è cosa diversa dall'apposizione della "firma elettronica" attualmente prevista ai fini civilistici. Come precisato dal D.M. 23 gennaio 2004, essa comporta l'apposizione della "firma elettronica qualificata", che si effettua tramite un'apposita *smart card* da richiedere agli enti emittenti autorizzati

<sup>144</sup> Le "macroistruzioni" sono comandi interni che, al verificarsi di determinati eventi, possono generare automaticamente modifiche o variazioni dei dati contenuti nel documento (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 45/E del 19 ottobre 2005).

<sup>145</sup> I "codici eseguibili" sono istruzioni, non sempre visibili all'utente, che consentono all'elaboratore di modificare il contenuto del documento informatico (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 45/E del 19 ottobre 2005).

<sup>146</sup> Cfr. art. 1, comma 2, lett. a), del D.M. 23 gennaio 2004.

<sup>147</sup> L'assimilazione del documento informatico provvisto di "firma qualificata" o "digitale" ad una scrittura privata sottoscritta con firma autografa non si ha nel caso in cui il documento informatico contenga "macroistruzioni o codici eseguibili, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati" (art. 3, comma 3 del D.P.C.M. 13 gennaio 2004).

<sup>148</sup> Conforme anche la Confindustria, Circ. n. 18219 cit.

(cfr. *Glossario* e par. 3.1.1.3 per le carte CERTICOMM). Con questa sottoscrizione si garantisce l'autenticità (la riferibilità soggettiva) e l'integrità (la mancanza di alterazioni) del documento informatico.

Trattasi di un obbligo più rigoroso di quello previsto per la rilevanza delle scritture ai fini civilistici, per le quali è richiesta la sola "firma elettronica". Una "firma elettronica qualificata" sarà però necessaria ai fini civilistici dal 2006 con l'entrata in vigore del "Codice dell'amministrazione digitale". Pertanto, anche per questo aspetto si produrrà una coincidenza tra disposizioni valide ai fini civilistici e disposizioni valide ai fini fiscali.

Va qui rilevato che, sebbene il decreto riferisca testualmente l'obbligo di apporre il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica ai documenti "emessi", l'interpretazione logico-sistematica del testo normativo e il richiamo da questo fatto alle disposizioni valide ai fini civilistici induce a riferire tali obblighi anche alle scritture contabili che, a rigore, non sono tecnicamente "emesse" (come le fatture), ma solo formate o predisposte. È fondato ritenere, infatti, che, trattandosi di disposizioni di prevalente contenuto tecnico-informatico, il legislatore non si sia attenuto rigorosamente alla terminologia tributaria, ed in specie a quella in materia di IVA, che riserva la qualificazione di documenti emessi ai soli documenti che, come le fatture, sono destinati a fuoriuscire dalla sfera di disponibilità del soggetto che li predispose. Sul punto si auspica una conferma dell'Agenzia delle Entrate<sup>149</sup>.

Un'ultima precisazione riguarda la periodicità dell'apposizione della "sottoscrizione elettronica". Per le scritture obbligatorie ai fini civilistici, si è già detto, l'adempimento va assolto almeno una volta l'anno, prima della comunicazione del bilancio al collegio sindacale (art. 2429 cod. civ.). Per le scritture prescritte dalle disposizioni tributarie (ad esempio, i registri IVA), va sempre assolto almeno una volta l'anno ma, considerato che le registrazioni effettuate danno fondamento alle dichiarazioni da produrre per la relativa imposta, sembra corretto che l'adempimento venga svolto in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione fiscale<sup>150</sup>.

Resta naturalmente confermata la possibilità di apporre la firma elettronica qualificata con riferimento a periodi di tempo più ridotti (ad esempio, a chiusura delle operazioni di ciascun mese).

La "sottoscrizione elettronica" va in ogni caso anticipata nei casi in cui l'amministrazione finanziaria proceda ad accesso, ispezione o verifica. Anzi, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, in questi casi è necessario sottoporre i documenti informatici, dall'inizio dell'anno fino alla data dell'ispezione, anche al processo di conservazione (di cui si dirà al successivo paragrafo 4.2.1), a nulla rilevando l'eventuale stampa degli stessi su supporto cartaceo<sup>151</sup>.

<sup>149</sup> Vedi anche la Circ. Confindustria n. 18219, cit.

<sup>150</sup> L'art. 3, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2004 non dà indicazioni sul punto. Una regola è invece stabilita per il processo di conservazione delle scritture, che va effettuato con cadenza almeno annuale (cfr. art. 3, comma 2).

<sup>151</sup> Cfr. circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, paragrafo 4.

*I documenti informatici contenenti le scritture contabili devono essere predisposti in modo da essere resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili, in caso di verifiche, controlli o ispezioni*<sup>152</sup>.

Trattasi di obblighi in parte già previsti dalle disposizioni valide ai fini civilistici per la fase di tenuta delle scritture.

E' stato chiarito innanzi tutto che i requisiti della leggibilità e della eventuale disponibilità debbono avere un'efficacia immediata già per la fase di tenuta delle scritture<sup>153</sup>.

Questi requisiti appunto sono già previsti dalle disposizioni applicabili ai fini civilistici<sup>154</sup>.

In aggiunta è stato specificato che il documento deve essere reso disponibile non solo su carta ma anche su supporto informatico<sup>155</sup>.

Si è già segnalato che, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, in caso di controllo è necessario sottoporre i documenti informatici, dall'inizio dell'anno fino alla data dell'ispezione, anche al processo di conservazione (cfr. par. 4.2.1)<sup>156</sup>.

*I documenti informatici contenenti le scritture contabili devono essere memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.*

Gli obblighi sono tre:

- la memorizzazione su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo;
- il rispetto dell'ordine cronologico nella memorizzazione;
- il rispetto della continuità nella memorizzazione per ciascun periodo d'imposta.

La "memorizzazione" consiste nella trasposizione dei documenti informatici su un qualsiasi supporto idoneo, attraverso un processo di elaborazione, (art. 1, lett. f), deliberazione CNIPA n. 11 del 19 febbraio 2004). Si vuole in sostanza che il documento informatico contenente le scritture, perfezionato con l'apposizione della "sottoscrizione elettronica", sia memorizzato su un qualsiasi supporto che garantisca la

<sup>152</sup> L'art. 3, primo comma, del D.M. 23 gennaio 2004, nell'elencare gli obblighi da osservare per i documenti informatici, menziona alla lett. c), anche la osservanza delle modalità stabilite per la esibizione (di cui all'art. 6). Interpretiamo la disposizione nel senso che i documenti informatici, e quindi anche quelli predisposti nella fase di tenuta delle scritture contabili, debbano avere i requisiti previsti dal medesimo art. 6.

<sup>153</sup> Il professionista che predisporre la contabilità informatica, ad esempio, non potrà utilizzare un programma leggibile solo da software Mac se nei locali in cui le scritture contabili sono conservate ci sono computer predisposti per leggere solo file creati in ambiente Windows.

<sup>154</sup> L'imprenditore deve predisporre i documenti in modo tale da consentirne la pronta leggibilità e la stampa su supporto cartaceo (cfr. art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489, da ritenere applicabile anche nel caso delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche; vedi alla fine del paragrafo 3.1.1.3). Il principio è confermato per la successiva fase di conservazione delle scritture (cfr. art. 6 e art. 5, lett. h), della deliberazione CNIPA n. 11/2004).

<sup>155</sup> Come si vedrà poco oltre, il documento "conservato" nelle forme previste dal D.M. 23 gennaio 2004 può essere esibito anche in via telematica (art. 6, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004).

<sup>156</sup> Cfr. circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, paragrafo 4.

leggibilità nel tempo. Il requisito della leggibilità nel tempo pertanto è operante ai fini fiscali già nella fase della tenuta delle scritture.

Non risulta chiaro la *ratio* della disposizione e come si coordini con quella precedente.

Se i documenti informatici (anche quelli contenenti le scritture) devono già essere predisposti in modo da essere leggibili in caso di verifiche, la previsione che essi devono essere “memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo” aggiunge un requisito ulteriore che, in realtà, sembra proprio dei documenti informatici da conservare<sup>157</sup>. I documenti informatici (anche quelli predisposti nella fase di tenuta delle scritture) sono destinati ad essere sottoposti al processo di “conservazione sostitutiva” e quindi ad essere sostituiti dai documenti informatici predisposti per la conservazione. Sembra conseguente richiedere il requisito della conservazione nel tempo solo per questi ultimi documenti informatici.

Il rispetto dell'ordine cronologico e della continuità nella memorizzazione, in modo da evitare periodi non memorizzati, riflette ed esplicita nella tenuta delle scritture con le nuove modalità informatiche quelle stesse esigenze di ordinata contabilità richieste dal codice civile per le scritture tenute su carta. In altri termini, il mancato rispetto dell'ordine cronologico e della continuità, prima ancora di assumere rilievo fiscale, incidono sulla corretta tenuta della contabilità ai fini generali e civilistici in particolare. In vista della prossima revisione della disciplina a seguito dell'entrata in vigore del Codice, sarebbe quindi opportuno che gli stessi obblighi siano esplicitati nelle regole tecniche da emanare ai fini generali, in modo da evitare di menzionarli nell'ambito del decreto da emanare ai fini fiscali.

Circa la portata della prescrizione, per fare un esempio, non è possibile memorizzare le registrazioni sul libro giornale relative al mese di gennaio, poi quelle del mese di marzo e di seguito quelle di febbraio. Così come non è possibile memorizzare le registrazioni relative al mese di gennaio, febbraio, marzo e poi quelle del mese di luglio (perché le registrazioni di aprile/giugno sono state fatte su carta). Il principio di continuità comporta quindi che una volta fatta la scelta per la tenuta delle scritture con modalità informatiche, alla memorizzazione del documento informatico contenente le scritture della prima parte dell'esercizio debba necessariamente seguire la memorizzazione dei documenti contenenti le scritture della restante parte dell'esercizio, altrimenti si verificherebbe un buco nella tenuta della contabilità. Se, a partire dal mese di gennaio 2007, si opta per la tenuta del registro dei corrispettivi in maniera informatica, nel mese successivo non sarà possibile creare un registro cartaceo contenente le annotazioni del mese di febbraio.

Si ritiene inoltre che il riferimento ad una continuità di tenuta per ciascun periodo d'imposta comporti anche la esigenza che l'eventuale opzione per la tenuta della contabilità con modalità informatiche operi per un intero periodo d'imposta. In altri termini, i contribuenti che riterranno di effettuare tale opzione per le scritture dell'anno 2006, dovranno prepararsi alle formalità relative nel corso del 2005 in modo

---

<sup>157</sup> Vedi art. 5, lett. h), deliberazione CNIPA e l'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004.

da poter effettuare le registrazioni secondo modalità informatiche già a partire dal 1° gennaio 2006. La scelta effettuata avrà effetto per l'intero periodo d'imposta. Non sarà pertanto possibile, una volta optato per la contabilità informatizzata, tornare alla contabilità cartacea nel medesimo periodo d'imposta (nel nostro esempio, a marzo 2006).

*I documenti informatici contenenti le scritture contabili devono essere predisposti in modo da consentire le funzioni di ricerca e di estrazione dei dati.*

Trattasi di obbligo al momento non previsto dalle disposizioni valide ai fini civilistici, le quali fanno menzione delle funzioni di ricerca e reperimento dati solo per la successiva fase di conservazione delle scritture contabili e comunque con adempimenti da adottare in via facoltativa (cfr. **art. 2, comma 2**, deliberazione CNIPA).

Il Ministero dell'economia e delle finanze si è preoccupato di garantire la possibilità di ricercare dati all'interno dei registri contabili informatizzati già nella fase della tenuta delle scritture. A tal fine, il **D.M. 23 gennaio 2004** indica i dati che deve essere possibile utilizzare per effettuare la ricerca e la estrazione delle informazioni, vale a dire:

- il cognome;
- il nome;
- la denominazione;
- il codice fiscale;
- la partita IVA;
- la data;
- le associazioni logiche dei dati suddetti.

Solo le scritture contabili tenute con modalità informatiche rispondenti a *tutte* le caratteristiche tecniche sopra elencate assumono rilevanza ai fini tributari. Se i documenti informatici risultano carenti anche di uno solo dei predetti requisiti, le scritture contabili si considerano non tenute correttamente e non assumono rilevanza ai fini tributari.

Si ritiene che la tenuta delle scritture con modalità informatiche con efficacia anche tributaria possa riguardare anche soltanto una parte delle stesse (ad esempio, soltanto il libro giornale e non quello degli inventari), secondo quanto già precisato in sede di commento delle regole tecniche CNIPA, valide ai fini generali e civilistici in particolare (cfr. **par. 3.1.1.3**).

#### 4.1.1.2 *L'applicabilità delle norme tributarie alle scritture tenute con modalità informatiche*

Poiché le formalità prescritte dalle leggi tributarie per la regolare tenuta delle scritture contabili cartacee (stampate su carta o tenute su carta) richiamano il rispetto di quel medesimo **art. 2220 cod. civ.** applicabile in materia di tenuta delle scritture contabili ai fini civilistici (**art. 22 del D.P.R. n. 600/1973**), valgono in proposito le stesse osservazioni già formulate nel **paragrafo 3.1.1.4**, al quale pertanto si rinvia.

#### 4.1.2 I termini per la registrazione

Per quanto riguarda i termini per la registrazione delle annotazioni contabili, la normativa tributaria ne prevede diversi. Per fare qualche esempio:

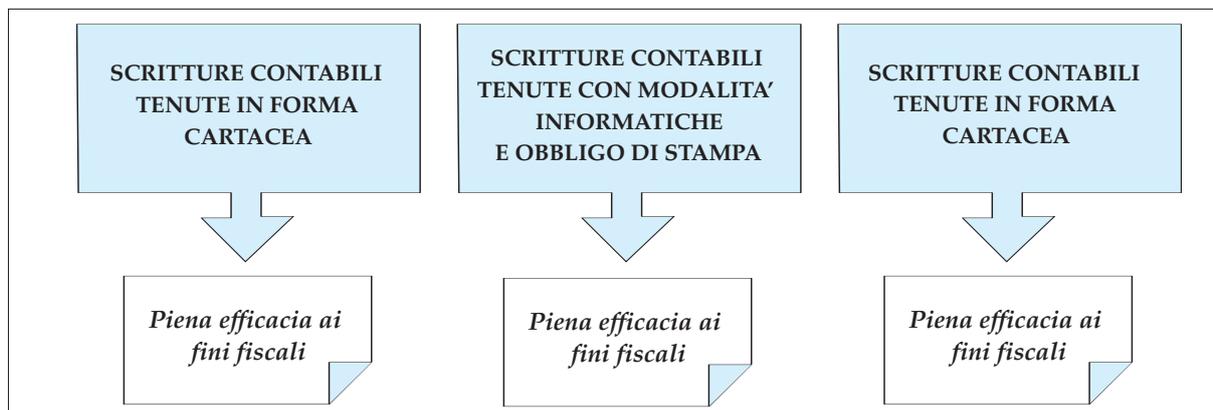
- ai fini delle imposte sui redditi, la registrazione delle operazioni nelle scritture cronologiche deve avvenire entro 60 giorni (**art. 22, comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973**);
- ai fini IVA, la registrazione delle fatture emesse deve essere effettuata entro 15 giorni (**art. 23 D.P.R. n. 633 del 1972**), quella dei corrispettivi da parte dei commercianti al minuto entro il giorno non festivo successivo (**art. 24 D.P.R. n. 633 del 1972**), quella delle fatture ricevute anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta (**art. 25 D.P.R. n. 633 del 1972**).

L'opzione per la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche non modifica la disciplina dei termini quale definita dalle singole leggi d'imposta.

#### 4.1.3 Conclusioni: efficacia tributaria delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche

Conclusivamente, ai fini tributari, la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche è pienamente equipollente alla tenuta della contabilità con modalità tradizionali (registrazioni manuali su supporto cartaceo, o registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta), ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

- siano rispettate le disposizioni da applicare per conferire efficacia giuridica ad ogni effetto ai documenti informatici contenenti le scritture (**D.P.R. n. 445 del 2000** e relative regole tecniche: **D.P.C.M. 13 gennaio 2004**), quali illustrate nel precedente **paragrafo 3.1.3**;
- siano rispettate le ulteriori regole precisate dal **D.M. 23 gennaio 2004**, quali illustrate nel presente paragrafo 4.1 (tenendo conto peraltro che talune di queste ultime regole non comportano adempimenti specifici, in quanto riprodotte delle regole già previste per conferire efficacia giuridica ad ogni effetto ai documenti informatici contenenti le scritture).



Quanto detto vale non solo per le scritture contabili obbligatorie sulla base delle norme del codice civile ma anche per le scritture contabili obbligatorie ai soli fini tributari (ad esempio i registri IVA). Anche per questi ultimi, la eventuale opzione per la tenuta con le nuove modalità informatiche è pienamente equipollente alla tenuta della contabilità con modalità tradizionali.

In questo senso, non v'è dubbio che le disposizioni del D.M. 23 gennaio 2004 integrano le norme vigenti in materia di tenuta delle scritture contabili (art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973; art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972; art. 7, comma 4-ter del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489). Nel caso delle scritture tenute con modalità informatiche cambiano per conseguenza anche le modalità tecniche di ispezione da parte dell'amministrazione finanziaria, in occasione di accessi e verifiche<sup>158</sup> (cfr. par. 4.3).

#### 4.2 La conservazione delle scritture contabili

Per quanto riguarda la conservazione delle scritture contabili, le disposizioni fiscali in materia di accertamento si richiamano alla disciplina dettata in proposito dal codice civile. In deroga, è stabilito soltanto che le scritture contabili obbligatorie ai sensi del codice civile e delle leggi tributarie vanno conservate "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" (art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972).

La disciplina del codice civile in materia – lo abbiamo ripetuto più volte – è stata di recente integrata in modo da permettere la conservazione delle scritture con modalità informatiche "ad ogni effetto di legge". Il successivo D.M. 23 gennaio 2004 ha provveduto a stabilire gli ulteriori da osservare per attribuire alle scritture così conservate anche efficacia fiscale.

Nel precedente paragrafo 3.2 si sono illustrate le regole da osservare per la conservazione delle scritture con modalità informatiche. E' necessario ora passare in rassegna le disposizioni del D.M. 23 gennaio 2004.

La materia sarà illustrata secondo il seguente ordine:

- modalità informatiche da utilizzare per la conservazione delle scritture contabili con efficacia anche fiscale;
- applicazione delle norme tributarie alle scritture conservate con modalità informatiche.

---

<sup>158</sup> Cfr. circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, paragrafo 4.

#### 4.2.1 Modalità informatiche di conservazione delle scritture contabili valide ai fini fiscali

Si è già evidenziato (cfr. par. 3.2.2) che, ai fini generali (e quindi, anche ai fini civilistici), la conservazione della contabilità con modalità informatiche è pienamente equipollente alla conservazione della contabilità con modalità tradizionali (conservazione su carta), ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché le scritture siano sottoposte al processo di "conservazione sostitutiva" secondo le regole dettate dal CNIPA (deliberazione n. 11/2004), e poi conservate nel tempo secondo le stesse regole CNIPA.

La disciplina CNIPA distingue:

- la conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche (documenti informatici);
- la conservazione sostitutiva delle scritture contabili stampate (o tenute) su carta (documenti analogici).

#### *Conservazione delle scritture tenute con le nuove modalità informatiche*

Il processo di conservazione sostitutiva dei documenti informatici contenenti le scritture contabili è disciplinato dall'art. 3 della deliberazione CNIPA n. 11/2004 e si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

- memorizzazione su idoneo supporto informatico;
- attestazione del corretto svolgimento del processo di conservazione da parte del "responsabile della conservazione" (che vi appone il "riferimento temporale" e la propria "firma digitale").

L'argomento è stato esaminato al [paragrafo 3.2.1.3](#).

Queste regole vanno integrate *ai fini tributari* dagli ulteriori obblighi previsti dall'art. 3, secondo comma, del D.M. 23 gennaio 2004. Il processo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti può sintetizzarsi come segue:

<p><b>Conservazione dei documenti informatici: obblighi da osservare ai fini tributari</b></p>	<p><b>Memorizzazione.</b> I documenti informatici contenenti le scritture devono essere <i>“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”</i>, in modo tale che siano <i>“consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici”</i> in relazione ad una serie di elementi.</p>
	<p><b>Sottoscrizione e marca temporale.</b> Il responsabile della conservazione di cui all’<b>art. 5</b> della deliberazione AIPA n. 42 del 2001<sup>159</sup> deve apporre la propria <i>“firma elettronica qualificata”</i> e la <i>“marca temporale”</i> sull’insieme dei documenti informatici <i>“ovvero su un’evidenza informatica contenente l’impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi”</i>.</p>
	<p><b>Cadenza.</b> Il processo di conservazione deve essere effettuato <i>“con cadenza almeno ...annuale”</i>.</p>
	<p><b>Leggibilità.</b> I documenti conservati devono essere <i>“resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili, in caso di verifiche, controlli o ispezioni”</i>.</p>

Va inoltre tenuto presente che lo stesso D.M. 23 gennaio 2004, all’**art. 5**, stabilisce l’obbligo di trasmettere alle competenti Agenzie fiscali ogni anno, entro il mese successivo alla scadenza dei termini previsti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’IRAP e all’IVA<sup>160</sup>, l’impronta dell’archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale. L’adempimento coinvolge evidentemente, oltre agli altri documenti informatici compresi nell’archivio (per esempio, la corrispondenza o le fatture), anche i documenti informatici contenenti le scritture contabili.

E’ utile analizzare i singoli obblighi.

### Memorizzazione

Per quanto riguarda gli obblighi connessi alla fase della *“memorizzazione”*, sono richiamati gli stessi obblighi stabiliti per la tenuta delle scritture. Si rinvia dunque al precedente **paragrafo 4.1.1.1**. In altri termini, si vuole che valgano anche per la conservazione delle scritture:

- la memorizzazione della pluralità dei documenti informatici su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo;
- il rispetto dell’ordine cronologico nella loro memorizzazione;

<sup>159</sup> Ora **art. 5** della Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11.

<sup>160</sup> Cfr. **D.P.R. n. 322 del 1998**.

- il rispetto della continuità nella loro memorizzazione per ciascun periodo d'imposta in modo tale che siano "consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici" in relazione ad una serie di elementi.

### Sottoscrizione e marca temporale

Trattasi in sostanza degli stessi obblighi che le disposizioni valide ai fini civilistici pongono a carico del responsabile per la conservazione, con queste particolarità:

- è prevista la "sottoscrizione elettronica", che viene definita come "apposizione della firma elettronica qualificata"<sup>161</sup>. Poiché ai fini civilistici le regole tecniche CNIPA esigono ora una firma digitale, che è "un particolare tipo di firma elettronica qualificata"<sup>162</sup>, va da sé che l'apposizione della firma digitale vale come adempimento anche dell'obbligo previsto ai fini fiscali dal **D.M. 23 gennaio 2004**.

Merita però di essere evidenziato che in questo caso l'obbligo ai fini tributari è meno rigoroso di quello previsto ai fini civilistici. L'effetto anomalo è la conseguenza del fatto che il D.M. 23 gennaio 2004 è costruito su norme di legge e regole tecniche in parte superate dalla successiva evoluzione normativa.

Ne deriva che la corretta tenuta delle scritture contabili comporta la necessaria applicazione della disposizione valida ai fini civilistici (applicazione della "firma digitale"), con pieno effetto anche ai fini tributari;

- il responsabile della conservazione deve provvedere a far apporre la "marca temporale" sull'insieme dei documenti conservati, in luogo del "riferimento temporale" previsto dalle regole tecniche CNIPA.

La marca temporale è la "evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale"<sup>163</sup> ed ha pertanto un'efficacia giuridica maggiore rispetto a quella del riferimento temporale. Può essere apposta solo dagli enti certificatori, che agiscono in veste di cd. *Time Stamping Authority*: per ottenere la marca, il responsabile dovrà pertanto curare l'invio della documentazione da conservare, completata con la propria sottoscrizione elettronica, ad uno degli enti certificatori iscritti all'Albo del CNIPA ed abilitati a prestare il servizio di marcatura temporale.

### Cadenza

La prescrizione manca nelle disposizioni valide ai fini civilistici. Si è però evidenziato che la esigenza di sottoporre annualmente a conservazione sostitutiva i documenti informatici contenenti le scritture contabili si desume in via interpretativa dalla

<sup>161</sup> Cfr. **art. 1, lett. q)**, del D.M. 23 gennaio 2004. La "firma elettronica qualificata" è la *firma elettronica avanzata che sia basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma* (**art. 1, lett. h)**, del D.M. 23 gennaio 2004). La "firma elettronica avanzata" è la *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 sono stati successivamente modificati* (**art. 1, lett. g)**, del D.M. 23 gennaio 2004).

<sup>162</sup> Cfr. **art. 1, lett. n)**, del D.P.R. n. 445 del 2000.

<sup>163</sup> Cfr. **art. 1, lett. q)**, del D.M. 23 gennaio 2004.

necessità di adottare uno specifico procedimento per rendere i documenti informatici idonei alla conservazione (cfr. par. 3.2.3.3).

Il D.M. 23 gennaio 2004 è in proposito esplicito, ponendo l'obbligo di effettuare il processo di conservazione almeno una volta l'anno<sup>164</sup>.

Il decreto non precisa il termine entro il quale effettuare l'adempimento. Sotto il profilo civilistico, si è già espressa l'opinione che le scritture contabili di un determinato esercizio, tenute nel corso dell'esercizio con le nuove modalità informatiche, vadano sottoposte a conservazione sostitutiva a conclusione dell'esercizio cui si riferiscono, dopo essere state utilizzate per la redazione del bilancio e dopo anche che il bilancio sia stato approvato (cfr. par. 3.2.1.3).

Un criterio attendibile per individuare un termine finale, desumibile da un'interpretazione sistematica, potrebbe essere quello di ancorare detto termine a quello previsto dall'art. 5 del D.M. 23 gennaio 2004 per la comunicazione annuale dell'archivio informatico alle competenti Agenzie fiscali (entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti per la presentazione delle dichiarazioni fiscali). Infatti, considerato che la comunicazione ha per oggetto *"l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione"*, sembrerebbe coerente che il processo di conservazione dei documenti informatici contenenti le scritture contabili dell'intero esercizio debba essere ultimato in tempo utile per poter successivamente comunicare, con l'impronta dell'archivio informatico, anche i documenti stessi debitamente sottoposti al processo di conservazione (e dunque, *"cristallizzati"* con la sottoscrizione elettronica, firma digitale, e la marca temporale)<sup>165</sup>. La soluzione andrebbe confermata dall'Agenzia delle entrate<sup>166</sup>.

In difetto della ripetizione almeno annuale del processo di conservazione sostitutiva delle scritture contabili, l'obbligo di conservazione non può dirsi regolarmente adempiuto. Non sono chiare, tuttavia, le conseguenze derivanti dall'inosservanza dell'obbligo. Auspichiamo l'introduzione di una disciplina specifica che regoli gli effetti di modesti ritardi nell'adempimento. Sembra infatti eccessivo che un ritardo di pochi giorni nell'effettuazione del processo di conservazione possa determinare l'irregolarità della contabilità nel suo complesso, e dunque la sua inesistenza.

L'obbligo di sottoporre le scritture contabili al processo di conservazione almeno una volta l'anno vale anche per le scritture tenute ai soli fini tributari (ad esempio i registri IVA).

<sup>164</sup> È evidente che l'obbligo di effettuare il processo di conservazione con cadenza periodica non influenza in nessun modo i termini previsti dalla leggi tributarie per l'esecuzione degli adempimenti tributari (emissione di fatture, annotazioni nei registri contabili, etc.). Vedi in proposito il [paragrafo 4.1.2](#).

<sup>165</sup> Si vedano anche A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *La conservazione elettronica dei documenti*, cit., pag. 79, e la Circ. Confindustria n. 18219 del 15 dicembre 2004. Facendo coincidere il termine per la ripetizione annuale del processo di conservazione informatica delle scritture contabili con il termine per la presentazione delle dichiarazioni fiscali si avrebbe inoltre un unico termine sia per la conservazione informatica delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche, sia per la stampa delle scritture contabili tenute con l'ausilio di *computer* ma con l'obbligo della stampa (cfr. [art. 7-bis](#) D.L. n. 357 del 1994). Oltre a costituire una semplificazione, tale coincidenza verrebbe incontro alle esigenze del contribuente che avesse deciso di conservare parte delle scritture contabili in forma cartacea e parte in forma digitale.

<sup>166</sup> L'Agenzia delle entrate dovrebbe chiarire altresì quale termine si debba seguire nel caso di divergenza tra termine di presentazione della dichiarazione IVA e termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (che avviene, ad esempio, per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare).

Poiché la norma richiede una cadenza “almeno” annuale, è possibile ripetere il processo di conservazione ad intervalli più brevi di quello prescritto. L’obbligo di conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere anticipato, rispetto alla cadenza stabilita dalla norma, nell’ipotesi in cui siano in corso controlli ed ispezioni da parte degli organi competenti (cfr. **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 45/E** del 19 ottobre 2005, e **par. 3.1.1**).

### **Leggibilità**

Si tratta di obblighi già previsti dalle disposizioni valide ai fini civilistici per la fase di conservazione delle scritture. Vedi in proposito l’**art. 6, comma 1**, della deliberazione CNIPA n. 11/2004 che così disciplina l’obbligo di esibizione:

*“1. Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione sostitutiva e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo”.*

Rispetto a questa disposizione, il decreto fiscale ha aggiunto che il documento deve essere reso disponibile non solo su carta ma anche su supporto informatico.

In conformità alla disposizione valida ai fini civilistici (**art. 6, comma 2**, della deliberazione CNIPA n. 11/2004), il decreto fiscale conferma che le scritture contabili conservate possono essere esibite anche in via telematica. E’ precisato però che ciò deve avvenire “secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali” (**art. 6, comma 2**, D.M. 23 gennaio 2004).

Poiché questi provvedimenti non sono stati ancora adottati, la facoltà di esibire le scritture in via telematica è al momento inoperante ai fini fiscali. Per ulteriori approfondimenti sulle modalità di esibizione delle scritture informatiche, si rinvia al successivo **paragrafo 4.3**.

### **Comunicazione alle Agenzie fiscali**

Il D.M. 23 gennaio 2004 prevede, all’**art. 5**, un ulteriore adempimento: l’obbligo per il soggetto interessato o per il responsabile della conservazione, ove designato, di trasmettere alle competenti Agenzie fiscali ogni anno, entro il mese successivo alla scadenza dei termini previsti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’IRAP e all’IVA<sup>167</sup>, l’impronta (cfr. **Glossario**) dell’archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale. In altri termini, l’impronta dell’archivio deve essere accompagnata da una specifica sottoscrizione elettronica (“firma elettronica qualificata”) e da una specifica marca temporale.

Per gli imprenditori che tengano e conservino le scritture contabili con le nuove modalità informatiche, l’archivio informatico conterrà evidentemente anche i documenti informatici relativi alle scritture. La comunicazione dell’impronta dell’archivio prescritta dall’**art. 5** citato comporterà quindi anche la comunicazione dell’impronta delle scritture.

---

<sup>167</sup> Cfr. D.P.R. n. 322 del 1998.

Il decreto riserva alle singole Agenzie fiscali la possibilità di individuare, con proprio decreto, ulteriori dati ed elementi identificativi da comunicare (art. 5, comma 2, D.M. 23 gennaio 2004). L’Agenzia rende disponibile per via telematica la ricevuta della comunicazione effettuata ed il relativo numero di protocollo (art. 5, comma 2, D.M. 23 gennaio 2004).

Non è chiaro il rilievo giuridico da attribuire all’adempimento<sup>168</sup>. Nel dubbio è prudente considerarlo adempimento ulteriore necessario ad ottenere la piena efficacia delle scritture sotto il profilo tributario. In questo senso, l’adempimento va assolto in ogni caso, anche se al momento le Agenzie fiscali non hanno adottato i provvedimenti con la indicazione degli ulteriori dati ed elementi da comunicare<sup>169</sup>. Sarà sufficiente che il responsabile della conservazione comunichi all’Agenzia i dati richiesti dal D.M. 23 gennaio 2004 (impronta dell’archivio, sottoscrizione elettronica e marca temporale).

#### *Conservazione delle scritture stampate o tenute su carta (documenti analogici)*

Ai fini generali e civilistici in particolare, il processo di conservazione sostitutiva dei documenti “analogici” e quindi anche delle scritture contabili stampate obbligatoriamente su carta (o tenute su carta) è disciplinato dall’art. 4 della deliberazione CNIPA n. 11/2004 e si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

- scannerizzazione delle scritture cartacee (che vengono così trasformate in file di tipo “immagine”);
- memorizzazione dei file “immagine” su idoneo supporto informatico;
- attestazione del corretto svolgimento del processo di conservazione da parte del “responsabile della conservazione” (che vi appone il “riferimento temporale” e la propria “firma digitale”).

L’argomento è stato sviluppato al [paragrafo 3.2.1.3](#).

Per attribuire efficacia tributaria alle scritture così conservate, è necessaria la osservanza degli ulteriori obblighi previsti dall’art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, che disciplina appunto il “processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari”.

Premesso che la locuzione “conservazione digitale” deve intendersi equivalente a quella adottata dalla deliberazione CNIPA (“processo di conservazione sostitutiva”)<sup>170</sup>, sulla base dell’art. 4 citato, il processo di conservazione con modalità informatiche delle scritture contabili stampate o tenute su carta:

<sup>168</sup> Il dubbio nasce in quanto la norma precisa che la comunicazione va fatta “al fine di estendere la validità dei documenti informatici”.

<sup>169</sup> In senso contrario, A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *La conservazione elettronica dei documenti*, cit., pag. 84.

<sup>170</sup> La locuzione “processo di conservazione digitale” riproduce quella adottata dall’art. 4 della deliberazione AIPA n. 42 del 2001. Si è già detto però che questa deliberazione è oggi sostituita dalla [deliberazione CNIPA n. 11 del 2004](#) che adotta appunto la locuzione “processo di conservazione sostitutiva”, in aderenza al testo del D.P.R. n. 445 del 2000.

- a) deve essere svolto *“mediante memorizzazione della relativa immagine, secondo le modalità di cui all’art. 3, commi 1 e 2”*, vale a dire le modalità di tenuta e conservazione dei documenti informatici;
- b) può essere limitato a una o più tipologie di scritture;
- c) deve essere concluso con l’ulteriore apposizione del *“riferimento temporale”* e della *“sottoscrizione elettronica”* da parte di un pubblico ufficiale.

Per quanto riguarda il primo punto, il richiamo alla osservanza delle modalità di cui all’**art. 3** dello stesso D.M. 23 gennaio 2004 comporta che i documenti informatici contenenti le immagini delle scritture contabili stampate su carta devono essere prima formati e poi sottoposti a processo di conservazione sostitutiva nel rispetto di quegli stessi obblighi che vanno osservati per attribuire rilevanza fiscale ai documenti informatici, di cui si è diffusamente parlato nelle pagine precedenti, vale a dire:

- ◇ Al momento della loro formazione, i documenti informatici contenenti le immagini:
  - devono avere *“la forma di documenti statici non modificabili”*;
  - devono essere *“emessi..... con l’apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica”*;
  - devono essere *“resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili, in caso di verifiche, controlli o ispezioni”*;
  - devono essere *“memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l’ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d’imposta”*;
  - devono essere *“consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici”* in relazione ad una serie di elementi.
- ◇ Nella successiva fase di conservazione sostitutiva, i documenti informatici contenenti le immagini:
  - devono essere *“memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l’ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d’imposta”*, in modo tale che siano *“consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici”* in relazione ad una serie di elementi;
  - devono essere provvisti della *“firma elettronica qualificata”* e della *“marca temporale”* del responsabile della conservazione di cui all’**art. 5** della deliberazione AIPA n. 42 del 2001<sup>171</sup>, che le appone sull’insieme dei documenti informatici *“ovvero su un’evidenza informatica contenente l’impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi”*;

---

<sup>171</sup> Ora **art. 5** della Deliberazione CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11.

- devono essere sottoposti al processo di conservazione “con cadenza almeno ...annuale”);
- devono essere “resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili, in caso di verifiche, controlli o ispezioni”<sup>172</sup>.

Per quanto riguarda quest’ultima serie di obblighi, si ritiene debba essere escluso l’obbligo di effettuare il processo di conservazione “con cadenza almeno ...annuale”. Tale adempimento infatti è sempre necessario nel caso di scritture tenute in maniera informatica, che comportano registrazioni successive continue nel tempo, da “conservare” periodicamente con la osservanza degli ulteriori adempimenti previsti appunto per la conservazione informatica. Non si giustifica invece nel caso delle scritture tenute e conservate su carta, la cui immagine, una volta sottoposta al processo di conservazione digitale, rimane fissata e non subisce alcuna successiva modificazione.

Secondo quanto previsto dall’**art. 4, comma 2**, del D.M. 23 gennaio 2004, il processo di conservazione, svolto nel rispetto degli obblighi ulteriori di cui si è detto, “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 d’imposta”.

La possibilità di limitare la conservazione con modalità informatiche soltanto ad alcune scritture non è espressa dalle disposizioni valide ai fini civilistici, anche se desumibile in via interpretativa (**cf. par. 3.2.1.3**).

Ai fini tributari, la disposizione citata toglie ogni dubbio in proposito. Pertanto, ad esempio, il processo di conservazione potrebbe riguardare i soli registri IVA.

La opzione esercitata per una tipologia di scrittura non dovrebbe coinvolgere necessariamente tutti i periodi d’imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini dell’obbligo di conservazione. A questa conclusione sembra debba pervenirsi sulla base di quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate a proposito della conservazione delle fatture (**Circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005**, **cf. par. 3.1.2.**). Nella conservazione va comunque rispettato l’ordine cronologico delle registrazioni e la continuità per ogni periodo d’imposta.

Per i documenti analogici originali, il processo di conservazione “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 originale” (**art. 4, comma 3**).

Poiché le scritture contabili tenute e conservate su carta sono senza dubbio degli originali, la loro conservazione con modalità informatiche richiede, in aggiunta e a con-

<sup>172</sup> L’obbligo di trasmettere alle competenti Agenzie fiscali ogni anno l’impronta dell’archivio informatico (**art. 5 del D.M. 23 gennaio 2004**) coinvolge evidentemente anche i documenti informatici contenenti le immagini delle scritture.

clusione del processo di conservazione di cui si è detto, l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale.

L'adempimento non è richiesto dalle disposizioni valide ai fini civilistici, che esigono l'intervento del pubblico ufficiale solo per la conservazione dei documenti su carta originali "unici" e si ritiene che le scritture contabili non possano considerarsi tali (cfr. par. 3.2.1.3).

Questo intervento del pubblico ufficiale ai fini tributari suscita perplessità. Non risulta chiaro infatti il motivo del maggiore rigore che dovrebbe essere adottato rispetto alle cautele già previste ai fini civilistici. Andrebbe considerato tra l'altro che nei confronti del fisco le scritture contabili, oltre a trovare fondamento nei documenti sottostanti, trovano ulteriore riscontro nelle dichiarazioni fiscali prodotte. D'altro canto, l'adempimento ulteriore non vale da solo a mettere al riparo da un'eventuale volontà di alterazione delle scritture (che può essere effettuata sulle scritture stam-pate, prima della trasposizione sul supporto informatico).

Le ulteriori formalità richieste nella fattispecie dalla norma valida ai fini fiscali (apposizione di un ulteriore riferimento temporale e sottoscrizione del pubblico ufficiale) rischiano quindi di scoraggiare la conservazione con modalità informatiche delle scritture. Sarebbe pertanto auspicabile una modifica delle disposizioni del decreto che elimini questi adempimenti.

#### 4.2.1.1 *Distruzione delle scritture contabili conservate su carta*

La distruzione dei documenti analogici di cui sia obbligatoria la conservazione, e quindi anche delle scritture contabili conservate su carta, "è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di conservazione digitale" (art. 4, comma 4, del D.M. 23 gennaio 2004), di cui si è detto sopra.

Si tratta, giova ripeterlo:

- a) di sottoporre le scritture contabili stampate obbligatoriamente su carta (o tenute su carta) al processo di conservazione sostitutiva prevista dall'art. 4 della deliberazione CNIPA n. 11/2004, passando per le seguenti fasi:
  - scannerizzazione delle scritture cartacee (che vengono così trasformate in file di tipo "immagine");
  - memorizzazione dei file "immagine" su idoneo supporto informatico;
  - attestazione del corretto svolgimento del processo di conservazione da parte del "responsabile della conservazione" (che vi appone il "riferimento temporale" e la propria "firma digitale");
- b) di osservare inoltre gli ulteriori obblighi previsti dall'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, che disciplina appunto il "processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari", in modo da concludere il processo di conservazione con l'apposizione del "riferimento temporale" e la "firma elettronica qualificata" del pubblico ufficiale.

#### 4.2.2 I termini di conservazione ai fini fiscali

La finalità dell'obbligo di conservazione dei documenti contabili, dal punto di vista tributario, è quella di permettere: all'Amministrazione, di controllare la veridicità e la correttezza della dichiarazione del contribuente; a quest'ultimo, di disporre di un mezzo di prova opponibile agli eventuali accertamenti.

In tale ottica si capisce perché, in deroga a quanto disposto dal codice civile ([art. 2220](#)), nel diritto tributario il termine finale per la conservazione delle scritture contabili è spostato al momento in cui l'accertamento diviene definitivo. Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del codice civile e delle leggi tributarie vanno conservate "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine (di dieci anni) stabilito dall'[art. 2220 del codice civile](#)" ([art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973](#) e [art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972](#))<sup>173, 174</sup>.

##### 4.2.2.1 L'applicazione della norma tributaria alle scritture conservate con modalità informatiche

Per quanto riguarda i termini di conservazione delle scritture contabili previsti ai fini tributari, l'opzione per la conservazione digitale non importa alcuna modifica. Pertanto, anche le scritture contabili conservate con modalità informatiche debbono essere conservate per dieci anni o per il maggior termine necessario per la definizione dell'accertamento.

Per quanto riguarda il termine iniziale, dal quale va calcolato tale periodo obbligatorio, vale quanto detto a proposito delle disposizioni applicabili ai fini civilistici ([cfr. par. 3.2.1.4](#)).

#### 4.2.3 Conclusioni: efficacia tributaria delle scritture contabili conservate con le nuove modalità informatiche

Conclusivamente, ai fini tributari, la conservazione della contabilità con modalità informatiche è pienamente equipollente alla conservazione della contabilità con

<sup>173</sup> Per lo stesso periodo di tempo devono essere conservati anche i registri IVA (i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture, le bollette doganali ed in genere i documenti previsti dal [D.P.R. 633/1972](#)). Infatti l'[art. 39](#) del [D.P.R.](#) citato, al comma 3, richiama l'[art. 22](#) del [D.P.R. n. 600/1973](#).

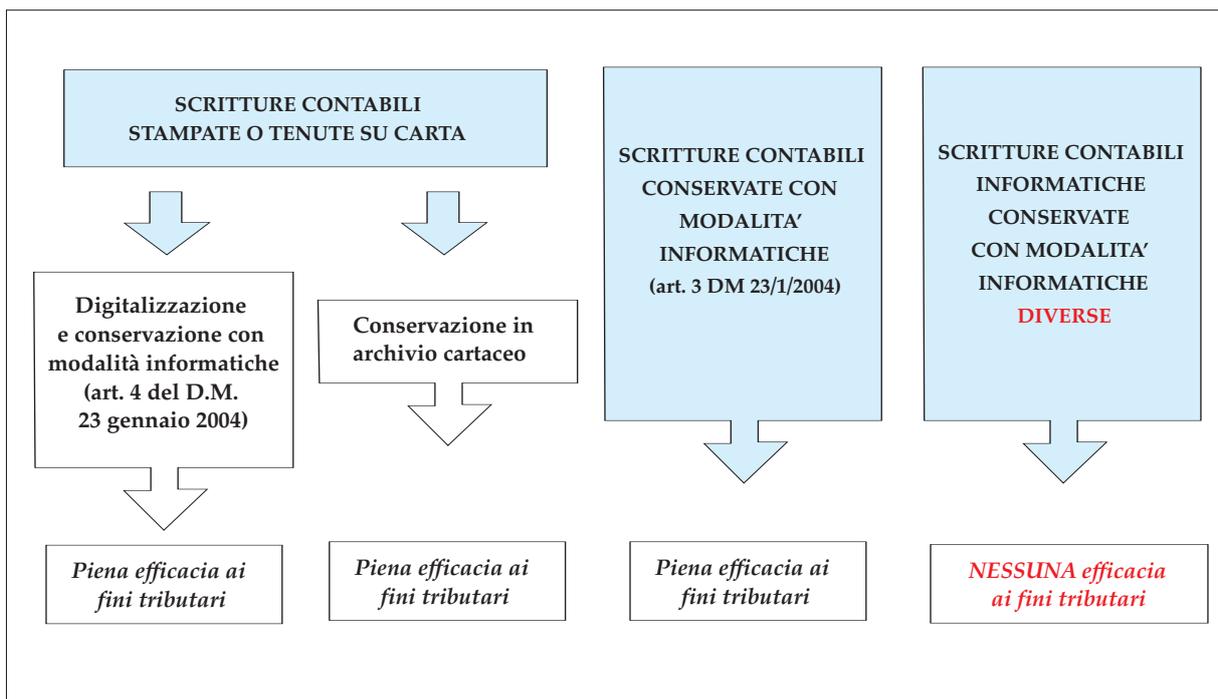
<sup>174</sup> Le disposizioni testé ricordate, tuttavia, vanno coordinate con quanto previsto dall'[art. 8, comma 5](#), dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), il quale prevede che l'obbligo di conservazione stabilito per gli atti e i documenti ai soli effetti tributari non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o formazione.

In assenza di una chiara presa di posizione tanto da parte dell'Amministrazione finanziaria, quanto da parte della giurisprudenza, sono possibili varie interpretazioni. Secondo una dottrina, l'obbligo di conservazione delle scritture contabili deriva da due norme distinte, entrambe riconducibili all'[art. 22](#) del [D.P.R. 600/73](#), ma rispondenti ciascuna ad una propria *ratio* ed operanti su piani diversi. A ciascuna di queste due norme corrisponderebbe un diverso termine di conservazione: l'uno, che non può eccedere i dieci anni in virtù dell'[art. 8, comma 5](#), dello Statuto, valido sul piano procedimentale dell'accertamento; l'altro, che, in quanto espressione di principi esclusivamente processuali (ed, in particolare, del dovere di lealtà e probità delle parti in giudizio di cui all'[art. 88 c.p.c.](#)), non è vincolato al termine decennale previsto dallo Statuto e diviene applicabile solo nel caso in cui sia pendente un giudizio tributario, imponendo la conservazione della contabilità per tutta la durata di quest'ultimo. (cfr. A. MULA, *L'obbligo di conservazione di atti e documenti*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè, 2005).

modalità tradizionali (registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta; registrazioni manuali su supporto cartaceo) ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

- siano rispettate le regole per conferire efficacia giuridica ad ogni effetto ai documenti informatici contenenti le scritture, quali illustrate nel precedente [paragrafo 3.2](#);
- siano rispettate le ulteriori regole precisate dal [D.M. 23 gennaio 2004](#), quali illustrate nel presente paragrafo 4.2. (tenendo conto peraltro che talune di queste ultime regole non comportano adempimenti specifici, in quanto riprodottrici delle regole già previste per conferire efficacia giuridica ad ogni effetto ai documenti informatici contenenti le scritture).

Le disposizioni del [D.M. 23 gennaio 2004](#) integrano pertanto le norme vigenti in materia di conservazione delle scritture contabili ([art. 22](#) del D.P.R. n. 600 del 1973; [art. 39](#) del D.P.R. n. 633 del 1972). Nel caso delle scritture conservate con modalità informatiche cambiano per conseguenza anche le modalità tecniche di ispezione da parte dell'amministrazione finanziaria, in occasione di accessi e verifiche<sup>175</sup> ([cfr. par. 4.3](#)).



Quanto detto vale anche per le scritture contabili relative ad anni precedenti l'entrata in vigore del [D.M. 23 gennaio 2004](#), con conseguente possibilità di sostituire l'archivio cartaceo esistente con un archivio informatico, non solo per le scritture contabili obbligatorie sulla base delle norme del codice civile ma anche per le scritture contabili obbligatorie ai soli fini tributari (ad esempio i registri IVA).

<sup>175</sup> Cfr. circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005, paragrafo 4.

### 4.3 L'esibizione delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche

La normativa fiscale prevede l'obbligo di tenuta e conservazione delle scritture contabili al fine specifico di consentire il proficuo svolgimento degli accertamenti tributari nei confronti dei soggetti che determinano il proprio reddito imponibile in base alle risultanze contabili (e sono quindi obbligati alla *tenuta* delle stesse) (cfr. par. 1.3.3).

Per conseguenza, il legislatore regola anche i poteri degli uffici fiscali impegnati nelle verifiche presso i contribuenti e le procedure da seguire, stabilendo, con riferimento alle ispezioni documentali, che queste si estendono *“a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali”* (art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972<sup>176</sup>).

In relazione a tale disciplina, nel caso in cui le scritture contabili siano tenute con *“sistemi meccanografici”* (cfr. art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489), con obbligo di stampa a fine esercizio, il contribuente sottoposto a verifica fiscale:

- deve essere in grado di stampare i dati relativi *“contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza”*;
- deve mettere in grado i verificatori di consultare i *file* mediante le apparecchiature informatiche installate nei locali in cui è eseguito l'accesso, l'ispezione o la verifica.

Qualora invece le scritture contabili siano tenute e conservate con le nuove modalità informatiche (deliberazione CNIPA n. 11/2004 e D.M. 23 gennaio 2004) la disciplina di cui si è detto è integrata dalle disposizioni dell'art. 6 del D.M. 23 gennaio 2004, che qui si riporta:

- *“1. Il documento di cui all'art. 3 (il documento informatico) è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni.*
- *2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali”.*

Sull'argomento la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 45/E del 19 ottobre 2005, al paragrafo 4, fornisce le seguenti precisazioni:

- in caso di controllo, le scritture contabili tenute sotto forma di documenti informatici devono essere rese statiche e immodificabili, dall'inizio dell'anno sino alla data dell'ispezione, mediante la conservazione elettronica. In questo caso, infatti, la stampa delle scritture su supporto cartaceo non ha valore legale;

- resta confermato che il contribuente deve sempre essere in grado di stampare i documenti contestualmente alla richiesta degli organi competenti;
- le conseguenze negative derivanti dal rifiuto di esibire le scritture contabili (impossibilità di avvalersene in seguito e legittimazione degli uffici fiscali a procedere ad accertamento induttivo) si applicano anche nel caso in cui le scritture contabili siano tenute con modalità informatiche<sup>177</sup>. Si ha rifiuto anche nel caso in cui il contribuente non renda possibile l'accesso ai dati (ad esempio, nel caso in cui non abbia installato delle apparecchiature elettroniche, non riveli i codici di accesso agli archivi elettronici ovvero abbia apposto delle protezioni *hardware* come ad esempio un lucchetto fisico);
- l'obbligo per il contribuente che abbia affidato a terzi la tenuta della contabilità – di esibire un'attestazione dalla quale si evidenzi la designazione del terzo depositario della stessa – sussiste anche nel caso in cui il terzo tenga la contabilità in formato elettronico.

Si ricorda infine che, in conformità alla disposizione valida ai fini civilistici (**art. 6, comma 2**, della deliberazione CNIPA n. 11/2004), il decreto fiscale conferma che le scritture contabili conservate possono essere esibite anche in via telematica. E' precisato però che ciò deve avvenire *"secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali"* (**art. 6, comma 2**, D.M. 23 gennaio 2004).

Poiché questi provvedimenti non sono stati ancora adottati, la facoltà di esibire le scritture in via telematica è al momento inoperante ai fini fiscali.

---

<sup>177</sup> **Circ. n. 45/E**, citata, paragrafo 4.1.2.

## 5. Le scritture contabili dei professionisti

I professionisti non sono obbligati alla tenuta della contabilità civilistica (ed, in particolare, alla tenuta del libro giornale e degli inventari, sopra descritti), ma solo alla tenuta delle scritture contabili che si sono definite come “fiscali” (e cioè, quelle che sono istituite e disciplinate dalle leggi fiscali).

Essi sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, ai fini dell'accertamento tributario (art. 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, primo comma, lett. e) ed f). Le scritture da tenere sono indicate dall'art. 19 dello stesso D.P.R. n. 600. Essi sono altresì obbligati a tenere i registri previsti dalla normativa IVA.

Pertanto, anche per loro vale la disciplina che consente la tenuta e la conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche, quale illustrata nel precedente [paragrafo 4](#).

La tenuta e la conservazione delle loro scritture contabili con modalità informatiche è pienamente equipollente alla tenuta con modalità tradizionali (registrazioni manuali su supporto cartaceo, o registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta), ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

- siano rispettate le regole civilistiche, quali illustrate nel [par. 3.1](#) e nel [par. 3.2](#);
- siano rispettate le ulteriori regole precisate dal [D.M. 23 gennaio 2004](#), quali illustrate nel [paragrafo 4](#).

## GLOSSARIO

<b>Archiviazione elettronica</b>	Processo con il quale i documenti informatici vengono univocamente identificati mediante un codice di riferimento, in modo da consentirne un accesso facile e razionale (nel caso di documenti <i>Ms Word</i> , si tratta dell'operazione "salva con nome") e memorizzati su qualsiasi idoneo supporto. L'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale ed è comunque antecedente alla procedura di conservazione. Per l'archiviazione elettronica non sono previste particolari modalità operative (cfr. <b>art. 2, comma 2</b> , Deliberaz. CNIPA n. 11/2004).
<b>Certificatori Accreditati (CA)</b>	Gli enti "certificatori" sono soggetti pubblici o privati che forniscono i servizi di certificazione inerenti le firme elettroniche. Sono "accreditati" quelli che, ai sensi della normativa vigente, hanno richiesto ed ottenuto il riconoscimento del possesso dei requisiti del livello più elevato, in termini di qualità e di sicurezza, tramite l'iscrizione all'apposito albo del CNIPA.
<b>Conservazione</b>	Operazione finalizzata a rendere un documento disponibile almeno per tutto il periodo durante il quale è obbligatoria la conservazione secondo le disposizioni civilistiche e fiscali.
<b>Conservazione (sostitutiva o digitale)</b>	Procedimento di conservazione dei documenti informatici disciplinato dalla Delib. CNIPA n. 11/2004 ("conservazione sostitutiva") valido ai fini civilistici. Detta conservazione è definita "sostitutiva" perché sostituisce i documenti informatici e gli archivi cartacei. Lo stesso procedimento di conservazione è definito "digitale" dagli <b>artt. 3 e 4 del D.M. 23 gennaio 2004</b> ed è valido ai fini fiscali, nel rispetto degli ulteriori obblighi previsti da queste disposizioni.
<b>Digitalizzazione</b>	È il termine usato in informatica per designare la trasposizione del contenuto di un qualsiasi documento analogico (un libro, una fotografia, una canzone) in formato digitale, e cioè, in un formato leggibile da un <i>computer</i> (perché composto da cifre binarie: i cd. <i>bit</i> ). Il termine deriva dall'inglese " <i>to digit</i> ", che può essere tradotto come "trasformare in cifra numerica".
<b>Documento</b>	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.
<b>Documento analogico</b>	Documento formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui, come le tracce su carta, le immagini su film, le magnetizzazioni su nastro. Si distingue in documento "originale" e "copia" ( <b>art. 1, comma 1, lett. b</b> ) del D.M. 23 gennaio 2004).

<p><b>Documento analogico originale</b></p>	<p>Documento analogico che può essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>unico</i>, se non sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi;</li> <li>• <i>non unico</i> se sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi.</li> </ul> <p>(Cfr. <b>art. 1, comma 1, lett. c</b>) del D.M. 23 gennaio 2004).</p>
<p><b>Documento elettronico, digitale, informatico: distinzione</b></p>	<p>I tre termini sono distinti e si trovano tra di loro in un rapporto di genere a specie.</p> <p>Il “documento elettronico” è il documento predisposto utilizzando apparecchi elettronici, apparecchi cioè che funzionano controllando un flusso di elettroni. I documenti elettronici possono essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- analogici (ad esempio, dati registrati su una videocassetta e una audiocassetta); oppure</li> <li>- digitali (quando le elaborazioni si basano sulle sole cifre 0 e 1, e dunque, sul sistema cd. “binario”: è il caso dei dati registrati su CD, su <i>floppy</i>, su DVD).</li> </ul> <p>Il “documento digitale”, pertanto, è una sottocategoria del documento elettronico.</p> <p>Il “documento informatico”, a sua volta, è un documento digitale caratterizzato dall’ulteriore requisito di essere “giuridicamente rilevante” (come dispone testualmente l’<b>art. 1, comma 1, lett. p</b>) del D.Lgs. n. 82/2005): da un punto di vista giuridico, pertanto, un brano musicale di intrattenimento registrato su CD è un “documento digitale” ma non un “documento informatico”; una fattura registrata sul medesimo CD è invece un documento informatico.</p>
<p><b>Documento digitale</b></p>	<p>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 (<b>art. 1, comma 1, lett. d</b>), D.M. 23 gennaio 2004).</p>
<p><b>Documento informatico</b></p>	<p>Rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti (<b>art. 1, comma 1, lett. e</b>) del D.M. 23 gennaio 2004, e <b>art. 1, comma 1, lett. p</b>) del D.Lgs. n. 82/2005).</p>
<p><b>Documento statico non modificabile</b></p>	<p>Documento informatico redatto in modo tale per cui il suo 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 codici eseguibili, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati (es: <i>link</i> interattivi, o data ad aggiornamento automatico). Se queste caratteristiche sono rispettate, è indifferente il formato utilizzato (.txt, .doc, .xml, etc.) (cfr. <b>art. 1, comma 2, lett. a</b>), del D.M. 23 gennaio 2004).</p>

<b>Evidenza informatica</b>	Sequenza di simboli binari ( <i>bit</i> ) che può essere elaborata da una procedura informatica ( <b>art. 1, comma 1, lett. o</b> ), del D.M. 23 gennaio 2004).
<b>Firma elettronica</b>	<p>L'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica (cfr. <b>art. 1, comma 1, lett. f</b>), del D.M. 23 gennaio 2004 e <b>art. 1, comma 1, lett. q</b>) del D.Lgs. n. 82/2005).</p> <p>Viene generata in base ad un algoritmo che associa ad un determinato documento un preciso codice matematico, che si modifica se il documento viene anche minimamente alterato dopo l'apposizione della "firma".</p> <p>Le norme prevedono diverse forme di firme elettroniche, con un diverso grado di sicurezza.</p> <p>L'apposizione della firma elettronica (cd. semplice o debole) garantisce l'integrità dei documenti, ma non la loro origine. In altri termini, la firma elettronica "semplice" svolge soltanto una funzione di validazione del documento informatico. La funzione è diversa dalla "sottoscrizione" del documento, che implica anche la riferibilità giuridica di quanto sottoscritto al sottoscrittore. In questo senso, per il documento informatico l'effetto di "sottoscrizione" si ottiene mediante la "firma elettronica qualificata" o la "firma digitale" (contenute in una <i>smart card</i> nominale ed intrasferibile).</p>
<b>Firma elettronica qualificata</b>	<p>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 l'apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica (<b>art. 1, comma 1, lett. r</b>) del D.Lgs. n. 82/2005).</p> <p>Garantisce l'integrità dei documenti e dà informazioni certe rispetto all'origine degli stessi.</p>
<b>Firma digitale</b>	<p>E' un 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 la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici (<b>art. 1, comma 1, lett. s</b>) del D.Lgs. n. 82/2005).</p> <p>Il documento provvisto di firma digitale ha la stessa efficacia legale di una scrittura privata (cfr. <b>art. 10, comma 2</b> e art. 23 del T.U. n. 445 del 2000): apporre la firma digitale ad un documento informatico equivale, a tutti gli effetti di legge, a sottoscrivere un documento ...</p> <p style="text-align: right;"><i>(segue)</i></p>

<p>(segue) Firma digitale</p>	<p>... cartaceo con firma autografa. Nel caso di utilizzo della firma digitale si parla infatti di "autenticazione forte" del documento, o anche di "autenticazione a due fattori", in quanto la sua apposizione comporta l'attestazione sia dell'integrità del documento, che della sua riferibilità soggettiva. Con l'entrata in vigore del Codice, l'effetto di sottoscrizione si ha anche con la apposizione della "firma elettronica qualificata". L'utilizzo del dispositivo di firma digitale si presume riconducibile al titolare, salvo che sia data prova contraria (art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 82/2005).</p>
<p>Funzione di hash</p>	<p>Funzione matematica che genera a partire da una generica sequenza di simboli binari un'impronta informatica (vedi voce corrispondente), in modo tale che risulti impossibile, a partire da questa, ricavare l'originaria sequenza di numeri binari o un'altra sequenza di numeri binari per le quali la funzione generi un'impronta uguale (art. 1, comma 1, lett. n), del D.M. 23 gennaio 2004).</p>
<p>Impronta informatica</p>	<p>È una sequenza di simboli binari (<i>bit</i>) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla sequenza di <i>bit</i> che costituiscono un determinato documento di un'opportuna funzione di <i>hash</i> (vedi art. 1, comma 1, lett. m), del D.M. 23 gennaio 2004). Serve ad identificare in maniera univoca il documento informatico da cui è ricavata (è in un certo senso il "codice fiscale" del documento informatico). L'impronta è composta da un numero standard di <i>bit</i>, ed ha lunghezza di norma inferiore rispetto al documento cui si riferisce. Sebbene l'impronta sia inequivocabilmente collegata ad un determinato documento, non è possibile risalire in base alla sola impronta al contenuto del documento di partenza.</p>
<p>Marca temporale</p>	<p>Evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale (art. 1, comma 1, lett. q), del D.M. 23 gennaio 2004). Va apposta a cura di specifici soggetti, cd. <i>Time Stamping Authority</i> (TSA). L'apposizione della marca temporale equivale sostanzialmente all'apposizione del timbro postale su una lettera. Di fatto, la marca è una firma digitale, apposta da uno specifico certificatore attraverso un sistema che, in maniera immediata, fornisce indicazioni di tempo controllate.</p>
<p>Memorizzazione</p>	<p>Processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici, anche sottoscritti (art. 1, lett. f), della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004). Consiste nella fissazione del contenuto del documento su supporto idoneo a permanere nel tempo (es. DVD). Può essere accompagnata dall'aggiunta di strumenti di consultazione (ad esempio, codificazioni aggiuntive) che, una volta registrati sul supporto di memorizzazione, rendano possibile rilevare collegamenti fra gli atti e i documenti riprodotti e reperire quanto oggetto di consultazione. (segue)</p>

<p>(segue) <b>Memorizzazione</b></p>	<p>(segue) Per i documenti cartacei questa operazione è conosciuta come “cartellinatura” e consiste nella preparazione dei documenti cartacei, già raccolti fisicamente in un fascicolo, attraverso procedure definite dall’utente.</p>
<p><b>Riferimento temporale</b></p>	<p>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 (<b>art. 1, comma 1, lett. p</b>), del D.M. 23 gennaio 2004). A differenza della “marca temporale” (vedi), il riferimento temporale non è opponibile ai terzi.</p>
<p><b>Riversamento diretto</b></p>	<p>Processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto di memorizzazione ad un altro, non alterando la loro rappresentazione informatica (<b>art. 1, comma 1, lett. m</b>), della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004). Non è espressamente regolato né dalle norme civilistiche, né da quelle fiscali.</p>
<p><b>Riversamento sostitutivo</b></p>	<p>Processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto di memorizzazione ad un altro (o all’interno dello stesso supporto), modificando la loro rappresentazione informatica (<b>art. 1, comma 1, lett. o</b>), della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004). Il riversamento sostitutivo va effettuato nel caso sia necessario adattare i documenti conservati alle modifiche tecnologiche nel frattempo intercorse nell’ambito dell’impresa (es: se bisogna cambiare il formato dei documenti da <i>Ms Word</i> ad <i>Adobe PDF</i> oppure da <i>Lotus</i> ad <i>Excel</i>).</p>
<p><b>Scannerizzazione</b></p>	<p>Termine atecnico: deriva dal nome dell’apparecchio <i>scanner</i>, che consente di tradurre oggetti, documenti o immagini in formato digitale, tramite “scansione” fotografica (in inglese: <i>scanner</i>) delle stesse. I <i>file</i> prodotti dalla scannerizzazione di un documento sono pertanto sempre <i>file</i> “immagine” (appaiono, quindi, come fotografie dell’originale). Ne deriva che la scannerizzazione è un tipo di digitalizzazione.</p>
<p><b>Smart card</b> (carta intelligente)</p>	<p>Tessera in materiale plastico di dimensioni <i>standard</i> (pari a quelle delle carte di credito o delle carte Bancomat), contenente un microprocessore e una memoria. Nelle <i>smart card</i> utilizzate per l’apposizione delle firme elettroniche, la memoria contiene essenzialmente l’algoritmo necessario per produrre la firma elettronica e l’<i>hash</i> (“riassunto”) del documento da “firmare”. Le <i>smart card</i> utilizzate per l’apposizione della firma digitale sono nominative e intrasferibili, e contengono informazioni circa l’identità dell’autore e dell’ente certificatore dal quale sono rilasciate.</p>

<b><i>Smaterializzazione</i></b>	Termine atecnico: indica genericamente la trasformazione di un documento o di un immagine in un <i>file</i> informatico. Secondo la comune valutazione, il <i>file</i> informatico non ha nulla di “materiale”, né è univocamente collegato ad un supporto fisico (si può sempre trasferire un <i>file</i> dal <i>pc</i> , al <i>floppy</i> , e da questo ad un CD-Rom, e via dicendo). In tal senso, il <i>file</i> informatico appare assimilabile ad un contenuto intellettuale privo di supporto “materiale”.
<b><i>Sottoscrizione elettronica</i></b>	Ai fini fiscali, equivale alla apposizione della firma elettronica qualificata ( <b>art. 1, comma 2, lett. b</b> ), del D.M. 23 gennaio 2004).
<b><i>Supporto ottico</i></b>	Mezzo fisico che consente la memorizzazione di documenti informatici mediante l’impiego della tecnologia <i>laser</i> (sono supporti ottici, ad esempio, i CD, i dischi magneto-ottici, i DVD) ( <b>art. 1, comma 1, lett. e</b> ), della deliberazione CNIPA n. 11 del 2004).
<b><i>Time Stamping Authority (TSA)</i></b>	E’ la denominazione da attribuire agli enti certificatori, quando sono abilitati a prestare anche il servizio di marcatura temporale (vedi).

## BIBLIOGRAFIA

ASSONIME, Circolare del 24 marzo 2004, n. 14

BOCCHINI, E., *Manuale di diritto della contabilità*, II ed., Giappichelli, 1995

BORRUSO, R., e TIBERI, C., *L'Informatica per il giurista. Dal Bit a Internet*”, Giuffré, 2001

CAMMARATA, M., *La validità giuridica dei documenti informatici: firma digitale, validazione temporale e posta certificata*, in Associazione MAP, *Gestione e archiviazione elettronica dei documenti contabili e fiscali*, Torino 2005

CAMMARATA, M., e MACCARONE, E., *La firma digitale sicura*, Giuffré, 2003

CONFINDUSTRIA, Circolare dell'Area Strategica Fisco e Diritto d'Impresa del 15 dicembre 2004, n. 18219

CONSIGLIO NAZIONALE del NOTARIATO, *Studio n. 3804*, approvato il 10 maggio 2002

DELFINI, F., *L'evoluzione normativa della disciplina del documento informatico: dal D.P.R. 513/1997 al Codice dell'amministrazione digitale*, in Riv. Dir. Priv., n. 3/2005, 86

FERRI, G., voce *Scritture contabili*, in *Enciclopedia del Diritto*, Giuffré, 1968, vol. XLI

MASTROMATTEO, A, e SANTACROCE, B., *La conservazione elettronica dei documenti*, in Associazione MAP, *Gestione e archiviazione elettronica dei documenti contabili e fiscali*, Torino 2005

MULA, A., *L'obbligo di conservazione di atti e documenti*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffré, 2005

NIGRO, A., voce *Libri e scritture contabili. Diritto commerciale*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 1989

NIGRO, A., *Le scritture contabili*, in F. GALGANO (diretto da) *Trattato di Diritto commerciale e di Diritto pubblico dell'Economia*, CEDAM, 1978, vol. II

NUZZO, E., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in Dig. IV, Disc. Priv., sez. comm., IX, UTET, 1995

PAPPALARDO, P., *Elementi di diritto dell'Informatica*, Giappichelli, 2004

RIDOLFI, P., *Firma elettronica: tecniche, norme, applicazioni*, Giuffré, 2003

ROSCINI VITALI, F., *Per le accise si alla bolla "digitale"*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 2005

## APPENDICE NORMATIVA (in ordine cronologico)

### NORMATIVA

REGIO DECRETO 28 OTTOBRE 1940, N. 1443 [CODICE DI PROCEDURA CIVILE] (ESTRATTO)

(...omissis...)

**Art. 186-ter.** (*Istanza di ingiunzione*) — Fino al momento della precisazione delle conclusioni, quando ricorrano i presupposti di cui all'articolo 633, primo comma, numero 1), e secondo comma, e di cui all'articolo 634, la parte può chiedere al giudice istruttore, in ogni stato del processo, di pronunciare con ordinanza ingiunzione di pagamento o di consegna.

L'ordinanza deve contenere i provvedimenti previsti dall'articolo 641, ultimo comma, ed è dichiarata provvisoriamente esecutiva ove ricorrano i presupposti di cui all'articolo 642, nonché, ove la controparte non sia rimasta contumace, quelli di cui all'articolo 648, primo comma. La provvisoria esecutorietà non può essere mai disposta ove la controparte abbia disconosciuto la scrittura privata prodotta contro di lei o abbia proposto querela di falso contro l'atto pubblico. L'ordinanza è soggetta alla disciplina delle ordinanze revocabili di cui agli articoli 177 e 178, primo comma.

Se il processo si estingue l'ordinanza che non ne sia già munita acquista efficacia esecutiva ai sensi dell'articolo 653, primo comma.

Se la parte contro cui è pronunciata l'ingiunzione è contumace, l'ordinanza deve essere notificata ai sensi e per gli effetti dell'articolo 644. In tal caso l'ordinanza deve altresì contenere l'espreso avvertimento che, ove la parte non si costituisca entro il termine di venti giorni dalla notifica, diverrà esecutiva ai sensi dell'articolo 647.

L'ordinanza dichiarata esecutiva costituisce titolo per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale.

(...omissis...)

**Art. 212.** (*Esibizione di copia del documento e dei libri di commercio*). — Il giudice istruttore può disporre che, in sostituzione dell'originale, si esibisca una copia anche fotografica o un estratto autentico del documento.

Nell'ordinare l'esibizione di libri di commercio o di registri al fine di estrarne determinate parti, il giudice, su istanza dell'interessato, può disporre che siano prodotti estratti, per la formazione dei quali nomina un notaio e, quando occorre, un esperto affinché lo assista.

(...omissis...)

**Art. 634.** (*Prova scritta*). — Sono prove scritte idonee a norma del numero 1) dell'articolo precedente 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.

(...omissis...)

**R.D. 16 MARZO 1942, N. 262. [CODICE CIVILE]**

(...omissis...)

**Art. 2195** (*Imprenditori soggetti a registrazione*). — Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

(...omissis...)

**Art. 2214.** (*Libri obbligatori e altre scritture contabili*). — 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.

**Art. 2215.** (*Modalità di tenuta delle scritture contabili*). — 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.

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

**Art. 2216.** (*Contenuto del libro giornale*). — Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.

**Art. 2217.** (*Redazione dell'inventario*). — 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.

**Art. 2218.** (*Bollatura facoltativa*). — L'imprenditore può far bollare nei modi indicati nell'articolo 2215 gli altri libri da lui tenuti.

**Art. 2219.** (*Tenuta della contabilità*). — 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.

**Art. 2220.** (*Conservazione delle scritture contabili*). — Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.

Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

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.

(...omissis...)

**Art. 2312.** (*Cancellazione della società*). — Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi.

Le scritture contabili ed i documenti che non spettano ai singoli soci sono depositati presso la persona designata dalla maggioranza.

Le scritture contabili e i documenti devono essere conservati per dieci anni a decorrere dalla cancellazione della società dal registro delle imprese.

(...omissis...)

**Art. 2421.** (*Libri sociali obbligatori*). — Oltre i libri e le altre scritture contabili prescritti nell'articolo 2214, la società deve tenere:

- 1) il libro dei soci, nel quale devono essere indicati distintamente per ogni categoria il numero delle azioni, il cognome e il nome dei titolari delle azioni nominative, i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi e i versamenti eseguiti;
- 2) il libro delle obbligazioni, il quale deve indicare l'ammontare delle obbligazioni emesse e di quelle estinte, il cognome e il nome dei titolari delle obbligazioni nominative e i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi;
- 3) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- 4) il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione;
- 5) il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione;
- 6) il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, se questo esiste;
- 7) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti, se sono state emesse obbligazioni;
- 8) il libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'articolo 2447sexies.

I libri indicati nel primo comma, numeri 1), 2), 3), 4) e 8) sono tenuti a cura degli amministratori o dei componenti del consiglio di gestione, il libro indicato nel numero 5) a cura del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, il libro indicato nel numero 6) a cura del comitato esecutivo e il libro indicato nel numero 7) a cura del

rappresentante comune degli obbligazionisti.

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'articolo 2215.

(...omissis...)

**Art. 2423.** (*Redazione del bilancio*). — Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro

(...omissis...)

**Art. 2429.** (*Relazione dei sindaci e deposito del bilancio*). — Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.

Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma. Analoga relazione è predisposta dal soggetto incaricato del controllo contabile.

Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato del controllo contabile, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione.

Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime.

(...omissis...)

**Art. 2560.** (*Debiti relativi all'azienda ceduta*). — L'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito.

Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

(...omissis...)

**Art. 2702.** (*Efficacia della scrittura privata*). — La scrittura privata fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta.

(...omissis...)

**Art. 2709.** (*Efficacia probatoria contro l'imprenditore*). — I libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore. Tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto.

**Art. 2710.** (*Efficacia probatoria tra imprenditori*). — 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.

**Art. 2711.** (*Comunicazione ed esibizione*). — La comunicazione integrale dei libri, delle scritture contabili e della corrispondenza può essere ordinata dal giudice solo nelle controversie relative allo scioglimento della società, alla comunione dei beni e alla successione per causa di morte. Negli altri casi il giudice può ordinare, anche d'ufficio, che si esibiscano i libri per estrarne le registrazioni concernenti la controversia in corso. Può ordinare altresì l'esibizione di singole scritture contabili, lettere, telegrammi o fatture concernenti la controversia stessa.

(...omissis...)

**Art. 2697.** (*Onere della prova*). — Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

(...omissis...)

**Art. 2946.** (*Prescrizione ordinaria*). — Salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni.

(...omissis...)

**R.D. 16 MARZO 1942, N. 267 [LEGGE FALLIMENTARE] (STRALCIO)**

(...omissis...)

**Art. 14.** (*Obbligo dell'imprenditore che chiede il proprio fallimento*). — L'imprenditore che chiede il proprio fallimento deve depositare presso la cancelleria del tribunale le scritture contabili, il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite per i due anni precedenti ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata. Deve inoltre depositare uno stato particolareggiato ed estimativo delle sue attività, l'elenco nominativo dei creditori e l'indicazione dei rispettivi crediti, l'elenco nominativo di coloro che vantano diritti reali mobiliari su cose in suo possesso e l'indicazione delle cose stesse e del titolo da cui sorge il diritto.

(...omissis...)

**Art. 16. (Sentenza dichiarativa di fallimento)** - 1. La sentenza dichiarativa di fallimento è pronunciata in camera di consiglio.

2. Con la sentenza il tribunale:

- 1) nomina il giudice delegato per la procedura;
- 2) nomina il curatore;
- 3) ordina al fallito il deposito dei bilanci e delle scritture contabili, entro ventiquattro ore, se non è stato ancora eseguito a norma dell'articolo 14;
- 4) assegna ai creditori e ai terzi, che vantano diritti reali mobiliari su cose in possesso del fallito, un termine non maggiore di giorni trenta dalla data dell'affissione della sentenza per la presentazione in cancelleria delle domande;
- 5) stabilisce il luogo, il giorno e l'ora dell'adunanza in cui, nel termine di giorni 20 da quello indicato nel numero precedente, si procederà all'esame dello stato passivo.

3. La sentenza è provvisoriamente esecutiva.

4. Con la stessa sentenza o con successivo decreto il tribunale ordina la cattura del fallito o degli altri responsabili a carico dei quali sussistano le circostanze indicate dall'art. 7 o altri indizi di colpevolezza per i reati previsti in questa legge. La sentenza o il decreto è comunicato al procuratore del Re Imperatore, che ne cura l'esecuzione.

(...omissis...)

**Art. 160. (Condizioni per l'ammissione alla procedura)**. - 1. L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere:

- a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, acollo, o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote, ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni, o altri strumenti finanziari e titoli di debito;
- b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assuntore; possono costituirsi come assuntori anche i creditori o società da questi partecipate o da costituire nel corso della procedura, le azioni delle quali siano destinate ad essere attribuite ai creditori per effetto del concordato;
- c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;
- d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

(...omissis...)

**Art. 187. (Domanda di ammissione alla procedura)**. - 1. L'imprenditore che si trova in temporanea difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, se ricorrono le condizioni previste dai numeri 1, 2 e 3 del primo comma dell'articolo 160 e vi siano comprovate possibilità di risanare l'impresa, può chiedere al tribunale il controllo della gestione della sua impresa e dell'amministrazione dei suoi beni a tutela degli interessi dei creditori per un periodo non superiore a due anni.

2. La domanda si propone nelle forme stabilite dall'articolo 161.

(...omissis...)

**Art. 216. (Bancarotta fraudolenta)**. - 1. È punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che:

- 1) ha distratto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, ha esposto o riconosciuto passività inesistenti;

2) ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

2. La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato fallito, che, durante la procedura fallimentare, commette alcuno dei fatti preveduti dal n. 1 del comma precedente ovvero sottrae, distrugge o falsifica i libri o le altre scritture contabili.

3. È punito con la reclusione da uno a cinque anni il fallito, che, prima o durante la procedura fallimentare, a scopo di favorire, a danno dei creditori, taluno di essi, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione.

4. Salve le altre pene accessorie, di cui al capo III, titolo II, libro I del codice penale, la condanna per uno dei fatti previsti nel presente articolo importa per la durata di dieci anni l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità per la stessa durata ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa.

**Art. 217. (Bancarotta semplice)** 1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che, fuori dai casi preveduti nell'articolo precedente:

1) ha fatto spese personali o per la famiglia eccessive rispetto alla sua condizione economica;

2) ha consumato una notevole parte del suo patrimonio in operazioni di pura sorte o manifestamente imprudenti;

3) ha compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare il fallimento;

4) ha aggravato il proprio dissesto, astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra grave colpa;

5) non ha soddisfatto le obbligazioni assunte in un precedente concordato preventivo o fallimentare.

2. La stessa pena si applica al fallito che, durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta.

3. Salve le altre pene accessorie di cui al capo III, titolo II, libro I del codice penale, la condanna importa l'inabilitazione all'esercizio di un'impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a due anni.

(...omissis...)

**Art. 220. (Denuncia di creditori inesistenti e altre inosservanze da parte del fallito).** - 1. È punito con la reclusione da sei a diciotto mesi il fallito, il quale, fuori dei casi preveduti all'articolo 216, nell'elenco nominativo dei suoi creditori denuncia creditori inesistenti od omette di dichiarare l'esistenza di altri beni da comprendere nell'inventario, ovvero non osserva gli obblighi imposti dagli artt. 16, nn. 3 e 49.

2. Se il fatto è avvenuto per colpa, si applica la reclusione fino ad un anno.

(...omissis...)

#### **LEGGE 4 GENNAIO 1968, N. 15 (STRALCIO)**

**Art. 25. (1) (Riproduzione di documenti d'archivio ed altri atti).** - 1. [Le pubbliche amministrazioni ed i privati hanno facoltà di sostituire, a tutti gli effetti, ai documenti dei propri archivi, alle scritture contabili, alla corrispondenza ed agli altri atti di cui per legge o regolamento è prescritta la conservazione, la corrispondente riproduzione fotografica anche se costituita da fotogramma negativo.

2. Salvo quanto previsto nel successivo comma, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentiti i Ministri per l'interno, per la grazia e giustizia, per le finanze e per il tesoro, previo parere della commissione di cui all'art. 12 del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, sono stabiliti i limiti di tale facoltà, nonché i procedimenti tecnici e le modalità della fotoreproduzione e della autenticazione.

3. Per le pubbliche amministrazioni le modalità della riproduzione sono di volta in volta stabilite con decreto del Ministro per l'interno, sentito il Ministro interessato, previo parere della commissione di cui al citato art. 12 del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1049.]

(1) Provvedimento abrogato dall'art. 77, comma 1, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, in vigore dal 7 marzo 2001.

#### **D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 642 [IMPOSTA DI BOLLO]**

(...omissis...)

**Art. 19.** (*Obblighi degli arbitri, dei funzionari e dei pubblici ufficiali*). – 1. Salvo quanto disposto dai successivi artt. 20 e 21, i giudici, i funzionari e i dipendenti dell'Amministrazione dello Stato, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo, i pubblici ufficiali, i cancellieri e segretari, nonché gli arbitri non possono rifiutarsi di ricevere in deposito o accettare la produzione o assumere a base dei loro provvedimenti, allegare o enunciare nei loro atti, i documenti, gli atti e registri non in regola con le disposizioni del presente decreto. Tuttavia gli atti, i documenti e i registri o la copia degli stessi devono essere inviati a cura dell'ufficio che li ha ricevuti e, per l'autorità giudiziaria, a cura del cancelliere o segretario, per la loro regolarizzazione ai sensi dell'art. 31, al competente ufficio del registro entro trenta giorni dalla data di ricevimento ovvero dalla data del deposito o della pubblicazione del provvedimento giurisdizionale o del lodo.

(...omissis...)

**Art. 25.** (*Omesso od insufficiente pagamento dell'imposta ed omessa o infedele dichiarazione di conguaglio*). - 1. Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta.

2. Salvo quanto previsto dall'articolo 32, secondo comma, della legge 24 maggio 1977, n. 227, le violazioni relative alle cambiali sono punite con la sanzione amministrativa da due a dieci volte l'imposta, con un minimo di lire duecentomila [ora euro 103.29, *n.d.r.*].

3. L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dal quinto e dall'ultimo comma dell'articolo 15 è punita con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta.

(...omissis...)

**TARIFFA ALLEGATO A - PARTE PRIMA - Art. 16**

Art. della tariffa	Indicazione degli atti soggetti ad imposta	Imposte dovute	
		Fisse	Proporzionali
16	1. Libri e registri: a) repertori; libri di cui all'articolo 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: per ogni cento pagine o frazione di cento pagine	€ 14,62	
Modo di pagamento		Note (Art. 16)	
1.	Marche o bollo a punzone da applicarsi sull'ultima pagina numerata o nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237, e successive modificazioni .	1. Per la pagina di repertori, libri e registri si intende una facciata, qualunque sia il numero delle linee, e per quelli formati mediante l'impiego di tabulati meccanografici ogni facciata utilizzabile.	
2.	Per i repertori, libri e registri tenuti con sistemi meccanografici l'imposta può essere assolta direttamente all'ufficio del registro; in tal caso gli estremi della relativa bolletta di pagamento devono essere riportati sull'ultima pagina di ciascun repertorio, libro o registro.		
		.....	
Art. della tariffa	Indicazione degli atti soggetti ad imposta	Imposte dovute	
16	b) registro generale delle conservatorie dei registri immobiliari di cui all'art. 2678 del Codice civile: per ogni formalità .....	€ 14,62	

Modo di pagamento	Note (Art. 16)
3. Alla conservatoria dei registri immobiliari.	2. L'imposta non si applica per le formalità non soggette a tributo o comprese in regimi sostitutivi. 2-bis. Se i libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del codice civile sono tenuti da soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfettario la tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'articolo 23 della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, l'imposta è maggiorata di euro 14,62

**D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633**

(...omissis...)

**Art. 22.** (*Commercio al minuto e attività assimilate*). - 1. L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione:

1) per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;

2) per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;

3) per le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;

4) per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;

5) per le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;

6) per le operazioni esenti indicate ai nn. da 1) a 5) e ai nn. 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10.

2. La disposizione del comma precedente può essere dichiarata applicabile, con decreto del Ministro delle finanze, ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi.

3. Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla.

**Art. 23.** (*Registrazione delle fatture*). – 1. Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro. Le fatture di cui al quarto comma, seconda parte, dell'art. 21, devono essere registrate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni.

2. Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al terzo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.

3. Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. Per le fatture relative alle operazioni non imponibili o esenti di cui al sesto comma dell'art. 21 devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma.

4. [...].

5. Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'articolo 6 le fatture emesse devono essere registrate anche dal soggetto destinatario in apposito registro, bollato e numerato ai sensi dell'articolo 39, secondo modalità e termini stabiliti con apposito decreto ministeriale.

**Art. 24.** (*Registrazione dei corrispettivi*). – 1. I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22, in luogo di quanto stabilito nell'articolo precedente, possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili di cui all'art. 21, sesto comma e, distintamente, all'art. 38-quater e quello delle operazioni esenti ivi indicate. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.

2. Nella determinazione dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi devono essere computati anche i corrispettivi delle operazioni effettuate con emissione di fattura, comprese quelle relative ad immobili e beni strumentali e quelle indicate nel terzo comma dell'art. 17, includendo nel corrispettivo anche l'imposta.

3. Per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti.

4. I commercianti al minuto che tengono il registro di cui al primo comma in luogo diverso da quello in cui svolgono l'attività di vendita devono eseguire le annotazioni prescritte nel primo comma, nei termini ivi indicati, anche in un registro di prima nota tenuto e conservato nel luogo o in ciascuno dei luoghi in cui svolgono l'attività di vendita. Le relative modalità sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze.

**Art. 25.** (*Registrazione degli acquisti*). – 1. Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del terzo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

2. [...].

3. Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del

servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

4. Per le fatture relative alle operazioni non imponibili o esenti di cui al sesto comma dell'art. 21 devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma.

5. [...].

6. La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo.

(...omissis...)

**Art. 39.** (*Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti*) - 1. I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'articolo 32, devono essere tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

2. I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

3. I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 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 e 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.

(...omissis...)

**Art. 52.** (*Accessi, ispezioni e verifiche*) - 1. Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

2. L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

3. È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale.
4. L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.
5. I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.
6. Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.
7. I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi precedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri.
8. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi.
9. In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.
10. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire un'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma.
11. Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 51 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relativi ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n. 7) dello stesso art. 51 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o la esattezza dei dati e notizie, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale. Si applicano le disposizioni dell'ultimo [rectius: sesto, n.d.r.] comma dell'art. 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

(...omissis...)

D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973, N. 600 (STRALCIO)

(...omissis...)

## Titolo II

**Art. 13 (Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili).** - 1. Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo Titolo:

- a) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597;
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente.

2. Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli artt. 19 e 20:

- e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 49, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);
- f) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera;

g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

3. I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo art. 21, devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti.

4. I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora art. 32 ("*Reddito agrario*"), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *n.d.r.*], svolgono attività di allevamento di animali, devono tenere le scritture contabili indicate nell'art. 18-bis.

**Art. 14 (Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati)** – 1. Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso tenere:

- a) il libro giornale e il libro degli inventari;
- b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) 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;

d) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle

scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai nn. 1) e 2) del primo comma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4) dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627. Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora art. 93 ("Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale"), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, n.d.r.], e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo d'imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale.

2. I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi artt. 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai nn. 1) e seguenti dell'art. 2421 del codice civile.

3. [ ... ]

4. Le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali alla approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

5. Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.

**Art. 15. (Inventario e bilancio) – 1.** Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 del codice civile, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

2. L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

3. Nell'inventario degli imprenditori individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività relative all'impresa.

3. Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'art. 3.

**Art. 16 (Registro dei beni ammortizzabili) 1.** Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, di cui al primo comma dell'art. 13, devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

2. Nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il

fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo.

3. Per i beni quota annua che affluisce al fondo di ammortamento finanziario.

4. Se le quote annuali di ammortamento sono inferiori alla metà di quelle risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti ai sensi del secondo comma dell'art. 68 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora art. 102 ("Ammortamento dei beni materiali"), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *n.d.r.*], il minor ammontare deve essere distintamente indicato nel registro dei beni ammortizzabili.

5. I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'ultimo comma del detto art. 68, che non siano immediatamente deducibili, non si sommano al valore dei beni cui si riferiscono ma sono iscritti in voci separate del registro dei beni ammortizzabili a seconda dell'anno di formazione.

[Art. 17]. Abrogato.

**Art. 18.** (*Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori*) - 1. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi di cui all'articolo 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di lire seicento milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente.

In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabiliti i criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.

2. I soggetti che fruiscono dell'esonero, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale, indicano nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il valore delle rimanenze.

3. Le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto sono separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposta con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione. Coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione annotano in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese ed eseguire nel registro stesso l'annotazione di cui al comma 2.

4. I soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» e successive modificazioni, non sono tenuti ad osservare le disposizioni dei commi 2 e 3.

5. Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora gli ammontari indicati nel comma 1 non vengano superati.

6. Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi.

7. I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di conseguire ricavi per un ammontare ragguagliato ad un anno non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo.

8. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

9. Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo stesso agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e di quelle annotate o soggette ad annotazioni a norma del comma 3.

**Art. 19 (Scritture contabili degli esercenti arti e professioni).** – 1. Le persone fisiche che esercitano arti e professioni e le società o associazioni fra artisti e professionisti, di cui alle lettere e) ed f) dell'art. 13, devono annotare cronologicamente in un apposito registro le somme percepite sotto qualsiasi forma e denominazione nell'esercizio dell'arte o della professione, anche a titolo di partecipazione agli utili, indicando per ciascuna riscossione:

a) il relativo importo, al lordo e al netto della parte che costituisce rimborso di spese diverse da quelle inerenti alla produzione del reddito eventualmente anticipate per conto del soggetto che ha effettuato il pagamento, e l'ammontare della ritenuta d'acconto subita;

b) le generalità, il comune di residenza anagrafica e l'indirizzo del soggetto che ha effettuato il pagamento;

c) gli estremi della fattura, parcella, nota o altro documento emesso.

2. Nello stesso registro devono essere annotate cronologicamente, con le indicazioni di cui alle lettere b) e c), le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione delle quali si richiede la deduzione analitica ai sensi dell'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora l'art. 54 ("Determinazione del reddito di lavoro autonomo"), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, n.d.r.]. Deve esservi inoltre annotato, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, il valore dei beni per i quali si richiede la deduzione di quote di ammortamento ai sensi del detto articolo, raggruppati in categorie omogenee e distinti per anno di acquisizione.

5. Con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, possono essere stabiliti appositi modelli dei registri di cui al comma precedente con classificazione delle categorie di componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione del reddito, individuate anche in relazione a quelle risultanti dai modelli di dichiarazione dei redditi e possono essere prescritte particolari modalità per la tenuta meccanografica del registro.

(...omissis...)

**Art. 22 (Tenuta e conservazione delle scritture contabili)** - 1. Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera c) e alla lettera d) del primo comma dell'articolo 14, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice stesso e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni.

2. 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 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. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso.

3. Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

4. Con decreti del Ministro per le finanze potranno essere determinate modalità semplificative per la tenuta del registro dei beni ammortizzabili e del registro riepilogativo di magazzino, in considerazione delle caratteristiche dei vari settori di attività.

(...omissis...)

**Art. 33. (Accessi, ispezioni e verifiche)** – 1. Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 32 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e [...] presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n. 7) dello stesso art. 32 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o la esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con la azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale.

3. La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale [...], utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti [...], direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, [...].

4. Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della Guardia di finanza con quella degli uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche, tra la direzione generale delle imposte dirette e il comando generale della Guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli ispettorati e degli uffici e i comandi territoriali.

5. Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti.

6. Gli accessi presso le aziende ed istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario da ufficiali della Guardia di finanza di grado non inferiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla pre-

senza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti.

7. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono determinate le modalità di esecuzione degli accessi con particolare riferimento al numero massimo dei funzionari e degli ufficiali da impegnare per ogni accesso; al rilascio e alle caratteristiche dei documenti di riconoscimento e di autorizzazione; alle condizioni di tempo, che non devono coincidere con gli orari di sportello aperto al pubblico, in cui gli accessi possono essere espletati e alla redazione dei processi verbali.

8. Nell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono aggiunti i seguenti commi (...*omissis*...).

(...*omissis*...)

**Art. 39. (Redditi determinati in base alle scritture contabili).** 1. Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al secondo comma dell'art. 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del Titolo V del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora il Titolo I, Capo VI ("*Redditi d'impresa*"), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *n.d.r.*];

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai nn. 2) e 4) dell'art. 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del n. 3) dello stesso articolo, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli artt. 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi alla impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

2. In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

[b) ...]

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero 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. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di

tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto.

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli artt. 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

(...omissis...)

**D.P.R. 22 DICEMBRE 1986, N. 917 [CD. TUIR, NEL NUOVO TESTO RISULTANTE DAL D.LGS. 12 DICEMBRE 2003, N. 344] (STRALCIO)**

**Art. 83. [ex art. 52] (Determinazione del reddito complessivo).** Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.

**TESTO UNICO BANCARIO, D.LGS. 1 SETTEMBRE 1993, N. 385 [CD. TUB] (STRALCIO)**

**Art. 50. (Decreto ingiuntivo).** - La Banca d'Italia e le banche possono chiedere il decreto d'ingiunzione previsto dall'articolo 633 del codice di procedura civile anche in base all'estratto conto, certificato conforme alle scritture contabili da uno dei dirigenti della banca interessata, il quale deve altresì dichiarare che il credito è vero e liquido.

**DECRETO LEGGE 10 GIUGNO 1994, N. 357, CONV. IN LEGGE 8 AGOSTO 1994, N. 489**

(...omissis...)

**Art. 7. (Semplificazione di adempimenti e riduzione di sanzioni per irregolarità formali)**

(...omissis...)

**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 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.

**Art. 7 – bis. (Modificazioni al codice civile ed altre disposizioni in materia di scritture contabili).**- L'articolo 2216 del codice civile e' sostituito dal seguente: "Art. 2216. - (Contenuto del libro giornale). - Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa".

2. Il terzo comma dell'articolo 2217 del codice civile e' sostituito dal seguente: "L'inventario

deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette".

3. L'articolo 2218 del codice civile e' sostituito dal seguente: "Art. 2218. - (Bollatura facoltativa). - L'imprenditore può far bollare nei modi indicati nell'articolo 2215 gli altri libri da lui tenuti".

4. All'articolo 2220 del codice civile e' aggiunto, in fine, il seguente comma: "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 i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti".

5. L'ultimo comma dell'articolo 2421 del codice civile e' sostenuto dal seguente: "I libri suddetti, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'articolo 2215".

6. Al primo comma dell'articolo 2435 del codice civile, dopo le parole: "ufficio del registro delle imprese" sono inserite le seguenti: "o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata".

7. All'articolo 85 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 20 agosto 1992, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 196 del 21 agosto 1992, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'indicazione degli atti soggetti a tassa, il numero 1 e' sostituito dal seguente: "1. Bollatura e numerazione di libri e registri (articolo 2215 del codice civile): per ogni pagine o frazione di 500 pagine";

b) nella nota 1, le parole: "agli indicati articoli" sono sostituite dalle seguenti: "all'articolo 2215"; e le parole "e vidimare" sono soppresse.

8. Al comma 6 dell'articolo 1 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel secondo periodo, le parole: "e non vidimate per almeno due anni consecutivi" sono soppresse;

b) nel terzo periodo, le parole da: "ovvero la vidimazione" fino alla fine del comma sono soppresse.

9. 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.

(...omissis...)

#### LEGGE 15 MARZO 1997, N. 59 (STRALCIO)

**Art. 15.** Al fine della realizzazione della rete unitaria delle pubbliche amministrazioni, il Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione è incaricato, per soddisfare esigenze di coordinamento, qualificata competenza e indipendenza di giudizio, di stipulare, nel rispetto delle vigenti norme in materia di scelta del contraente, uno o più contratti-quadro con cui i prestatori dei servizi e delle forniture relativi al trasporto dei dati e all'interoperabilità si impegnano a contrarre con le singole amministrazioni alle condizioni ivi stabilite. Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, in relazione alle proprie esigenze, sono tenute a stipulare gli atti esecutivi dei predetti contratti-quadro. Gli atti esecutivi non sono soggetti al parere del Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione e, ove previsto, del Consiglio di Stato. Le amministrazioni non ricomprese tra quelle di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, hanno facoltà di stipulare gli atti esecutivi di cui al presente comma.

2. Gli atti, dati e documenti formati dalla pubblica amministrazione e dai privati con strumenti informatici o telematici, i contratti stipulati nelle medesime forme, nonché la loro archiviazione e trasmissione con strumenti informatici, sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge. I criteri e le modalità di applicazione del presente comma sono stabiliti, per la pubblica amministrazione e per i privati, con specifici regolamenti da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400. Gli schemi dei regolamenti sono trasmessi alla Camera dei deputati e al Senato della Repubblica per l'acquisizione del parere delle competenti Commissioni.

#### **D.LGS. 9 LUGLIO 1997, N. 237 (STRALCIO)**

**Art. 8. (Termini e modalità per il versamento delle somme riscosse).** - 1. Entro il terzo giorno lavorativo successivo a quello previsto per l'accredito da parte delle banche al concessionario, il concessionario versa, distintamente per capitolo e articolo, competenza e residui, alla competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato [...] l'ammontare delle somme allo stesso accreditate al netto del 75 per cento della commissione di sua spettanza e dei pagamenti e delle anticipazioni effettuati secondo le disposizioni contenute nel presente decreto, nonché dei relativi compensi e, per la parte residua, delle somme oggetto di dilazione e di sgravio di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, usufruibili sui versamenti diretti.

2. L'ammontare delle somme riscosse direttamente dal concessionario va versato distintamente per voce di entrata alla competente sezione della tesoreria provinciale dello Stato [...] entro il terzo giorno lavorativo successivo alla riscossione al netto della commissione di sua spettanza, nonché delle altre somme di cui al comma 1. Nello stesso termine vanno versate, mediante postagiro, le somme per le quali sia pervenuta la comunicazione di accredito da parte dell'ufficio dei conti correnti postali.

3. Le somme accreditate al concessionario dalle aziende di credito e non imputabili ad alcuno dei capitoli e articoli di entrata sono comunque riversate, nei termini stabiliti nel presente decreto, alle competenti sezioni di tesoreria provinciale dello Stato con imputazione al capitolo relativo alle entrate eventuali e diverse concernenti il Ministero delle finanze e alle casse degli enti destinatari secondo modalità stabilite dal Dipartimento delle entrate, direzione centrale per la riscossione.

4. Restano ferme le disposizioni vigenti in materia di versamenti da effettuare da parte dell'ufficio delle concessioni governative di Roma e dell'ufficio del registro abbonamenti radio e televisione di Torino.

5. Le somme riscosse dai concessionari, direttamente allo sportello o attraverso delega ad aziende di credito, nel periodo in cui restano nella disponibilità del concessionario costituiscono i fondi da cui sono prelevate le somme da erogare secondo le disposizioni di cui agli articoli 10 e 11.

#### **D.LGS. 18 DICEMBRE 1997, N. 471 (STRALCIO)**

**Art. 9 (Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità)** - 1. Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni.

2. La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

3. La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei

libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. Essa è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a lire cento milioni.

4. Quando, in esito ad accertamento, gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette risultano non rispettati in dipendenza del superamento, fino al cinquanta per cento, dei limiti previsti per l'applicazione del regime semplificato per i contribuenti minori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del regime speciale per l'agricoltura di cui all'articolo 34 dello stesso decreto n. 633 del 1972, ovvero dei regimi semplificati per l'adempimento degli obblighi documentali e contabili da parte di esercenti imprese, arti e professioni di cui all'articolo 3, commi 165 e 171, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire cinque milioni.

5. I componenti degli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche che sottoscrivono la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da lire quattro milioni a lire venti milioni. Gli stessi soggetti, se non sottoscrivono tali dichiarazioni senza giustificato motivo, sono puniti con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

#### **D.P.R. 22 LUGLIO 1998, N. 322 (STRALCIO)**

**Art. 3. (Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni)** - 1. Le dichiarazioni sono presentate all'Agenzia delle entrate in via telematica ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. secondo le disposizioni di cui ai commi successivi. I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, presentano la dichiarazione unificata annuale. La dichiarazione dei sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, di cui all'articolo 4 può essere inclusa nella dichiarazione unificata. È esclusa dalla dichiarazione unificata la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli enti e delle società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

2. Le dichiarazioni previste dal presente decreto, compresa quella unificata, sono presentate in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite gli incaricati di cui ai commi 2-bis e 3, dai soggetti tenuti per il periodo d'imposta cui si riferiscono le predette dichiarazioni alla presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto con esclusione delle persone fisiche che hanno realizzato nel medesimo periodo un volume di affari inferiore o uguale ad euro 10.000, dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta di cui all'articolo 4 e dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dai soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi alla applicazione degli studi di settore. Le predette dichiarazioni sono trasmesse avvalendosi del servizio telematico Entratel; il collegamento telematico con l'Agenzia delle entrate è gratuito per gli utenti. I soggetti di cui al primo periodo obbligati alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, anche in forma unificata, in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti, si avvalgono per la presentazione in via telematica del servizio telematico Internet ovvero di un incaricato di cui al comma 3.

2-bis. Nell'ambito dei gruppi in cui almeno una società o ente rientra tra i soggetti di cui al

comma precedente, la presentazione in via telematica delle dichiarazioni di soggetti appartenenti al gruppo può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo avvalendosi del servizio telematico Entratel. Si considerano appartenenti al gruppo l'ente o la società controllante e le società da questi controllate come definite dall'articolo 43-ter, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

2-ter. I soggetti diversi da quelli indicati nei commi 2 e 2-bis, non obbligati alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica, possono presentare le dichiarazioni in via telematica direttamente avvalendosi del servizio telematico Internet ovvero tramite un incaricato di cui al comma 3.

3. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;

b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la *sub*-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;

d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;

e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

3-bis. I soggetti di cui al comma 3, incaricati della predisposizione delle dichiarazioni previste dal presente decreto, sono obbligati alla trasmissione in via telematica delle stesse.

3-ter. Ai soggetti di cui al comma 3 incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni spetta un compenso, a carico del bilancio dello Stato, di euro 0,5 per ciascuna dichiarazione elaborata e trasmessa mediante il servizio telematico Entratel. Il compenso non costituisce corrispettivo agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Le modalità di corresponsione dei compensi sono stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. La misura del compenso è adeguata ogni anno, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze con l'applicazione di una percentuale pari alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati rilevata dall'ISTAT nell'anno precedente.

4. I soggetti di cui ai commi 2, 2-bis e 3 sono abilitati dall'Agenzia delle entrate alla trasmissione dei dati contenuti nelle dichiarazioni. L'abilitazione è revocata quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

5. Salvo quanto previsto dal comma 2 per i soggetti obbligati alla presentazione in via telematica, la dichiarazione può essere presentata all'Agenzia delle entrate anche mediante spedizione effettuata dall'estero, utilizzando il mezzo della raccomandata o altro equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione ovvero avvalendosi del servizio telematico Internet.

6. Le banche e gli uffici postali rilasciano, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione. I soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 rilasciano al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione nonché, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1 e copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione.

7. Le banche e la Poste italiane S.p.a. trasmettono in via telematica le dichiarazioni all'Agenzia

delle entrate entro cinque mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni presentate oltre tale termine, entro cinque mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni stesse, ove non diversamente previsto dalle convenzioni di cui al comma 11.

7-bis. I soggetti di cui ai commi 2, 2-bis, 2-ter e 3, presentano in via telematica le dichiarazioni per le quali non è previsto un apposito termine entro un mese dalla scadenza del termine previsto per la presentazione alle banche e agli uffici postali.

7-ter. Le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3, successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6.

8. La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero è trasmessa all'Agenzia delle entrate mediante procedure telematiche direttamente o tramite uno dei soggetti di cui ai commi 2-bis e 3.

9. I contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione. L'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione della dichiarazione e dei suddetti documenti.

9-bis. I soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 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 con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1.

10. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, ovvero dalla ricevuta della banca, dell'ufficio postale o dalla ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 5.

11. Le modalità tecniche di trasmissione delle dichiarazioni sono stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Le modalità di svolgimento del servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche e della Poste italiane S.p.a., comprese la misura del compenso spettante e le conseguenze derivanti dalle irregolarità commesse nello svolgimento del servizio, sono stabilite mediante distinte convenzioni, approvate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La misura del compenso è determinata tenendo conto dei costi del servizio e del numero complessivo delle dichiarazioni ricevute.

12. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alla presentazione delle dichiarazioni riguardanti imposte sostitutive delle imposte sui redditi.

13. Ai soggetti incaricati della trasmissione telematica si applica l'articolo 12-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e per le convenzioni e i decreti ivi previsti si intendono, rispettivamente, le convenzioni e i provvedimenti di cui al comma 11 del presente articolo.

**DECRETO DEL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI 8 FEBBRAIO 1999**

**Regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica, 10 novembre 1997, n. 513**

**Art. 1**

1. Il presente decreto stabilisce le regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici, di cui all'art. 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 513 e detta altresì le misure tecniche, organizzative e gestionali di cui all'art. 3, comma 3, dello stesso decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 513.

**Art. 2**

1. Le regole tecniche, di cui all'articolo 1, sono riportate nell'allegato tecnico del presente decreto, suddivise in cinque titoli recanti: *Regole tecniche di base, regole tecniche per la certificazione delle chiavi, regole tecniche sulla validazione temporale e per la protezione dei documenti informatici, regole tecniche per le pubbliche amministrazioni e disposizioni finali.*

**Art. 3**

1. Le firme digitali certificate ai sensi dell'articolo 8, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 513, sono considerate equivalenti a quelle generate in conformità con le regole tecniche stabilite dal presente decreto.

2. I prodotti sviluppati o commercializzati in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o dello Spazio economico europeo in conformità dei regolamenti ivi vigenti, sono ritenuti conformi alle regole tecniche stabilite dal presente decreto se tali regolamenti assicurano livelli equivalenti di funzionalità e sicurezza.

3. I commi 1 e 2 del presente articolo si applicano anche agli Stati non appartenenti all'Unione Europea con i quali siano stati stipulati specifici accordi di riconoscimento reciproco.

**ALLEGATO TECNICO**

(...omissis...)

**D.LGS.10 MARZO 2000, N. 74**

**Art. 10. (Occultamento o distruzione di documenti contabili)**

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

**LEGGE 27 LUGLIO 2000, N. 212 [CD. STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE] (STRALCIO)**

**Art. 8. (Tutela dell'integrità patrimoniale)**

(...omissis...)

5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.

(...omissis...)

**DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 28 DICEMBRE 2000 N. 445 (STRALCIO)**  
**Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa**

**Articolo 1 (R) (Definizioni)**

1. Ai fini del presente testo unico si intende per:

a) DOCUMENTO AMMINISTRATIVO 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.

b) DOCUMENTO INFORMATICO la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti.

c) DOCUMENTO DI RICONOSCIMENTO ogni documento munito di fotografia del titolare e rilasciato, su supporto cartaceo, magnetico o informatico, da una pubblica amministrazione italiana o di altri Stati, che consente l'identificazione personale del titolare.

d) DOCUMENTO D'IDENTITÀ la carta di identità ed ogni altro documento munito di fotografia rilasciato, su supporto cartaceo, magnetico o informatico, dall'amministrazione competente dello Stato italiano o di altri Stati, con la finalità prevalente di dimostrare l'identità personale del suo titolare.

e) DOCUMENTO D'IDENTITÀ ELETTRONICO il documento analogo alla carta d'identità elettronica rilasciato dal comune fino al compimento del quindicesimo anno di età.

f) CERTIFICATO il documento rilasciato da una amministrazione pubblica avente funzione di ricognizione, riproduzione e partecipazione a terzi di stati, qualità personali e fatti contenuti in albi, elenchi o registri pubblici o comunque accertati da soggetti titolari di funzioni pubbliche.

g) DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI CERTIFICAZIONE il documento, sottoscritto dall'interessato, prodotto in sostituzione dei certificati di cui alla lettera f).

h) DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETA' il documento, sottoscritto dall'interessato, concernente stati, qualità personali e fatti, che siano a diretta conoscenza di questi, resa nelle forme previste dal presente testo unico.

i) AUTENTICAZIONE DI SOTTOSCRIZIONE l'attestazione, da parte di un pubblico ufficiale, che la sottoscrizione è stata apposta in sua presenza, previo accertamento dell'identità della persona che sottoscrive.

l) LEGALIZZAZIONE DI FIRMA l'attestazione ufficiale della legale qualità di chi ha apposto la propria firma sopra atti, certificati, copie ed estratti, nonché dell'autenticità della firma stessa.

m) LEGALIZZAZIONE DI FOTOGRAFIA l'attestazione, da parte di una pubblica amministrazione competente, che un'immagine fotografica corrisponde alla persona dell'interessato.

n) FIRMA DIGITALE il risultato della procedura informatica (validazione) basata su un sistema di chiavi asimmetriche a coppia, una pubblica e una privata, che consente al sottoscrittore tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici.

o) AMMINISTRAZIONI PROCEDENTI le amministrazioni e, nei rapporti con l'utenza, i gestori di pubblici servizi che ricevono le dichiarazioni sostitutive di cui alle lettere g) e h) o provvedono agli accertamenti d'ufficio ai sensi dell'art. 43.

p) AMMINISTRAZIONI CERTIFICANTI le amministrazioni e i gestori di pubblici servizi che detengono nei propri archivi le informazioni e i dati contenuti nelle dichiarazioni sostitutive, o richiesti direttamente dalle amministrazioni procedenti ai sensi degli articoli 43 e 71.

q) GESTIONE DEI DOCUMENTI l'insieme delle attività finalizzate alla registrazione di protocollo e alla classificazione, organizzazione, assegnazione e reperimento dei documenti amministrativi formati o acquisiti dalle amministrazioni, nell'ambito del sistema di classificazione d'ar-

chivio adottato; essa è effettuata mediante sistemi informativi automatizzati.

r) SISTEMA DI GESTIONE INFORMATICA DEI DOCUMENTI l'insieme delle risorse di calcolo, degli apparati, delle reti di comunicazione e delle procedure informatiche utilizzati dalle amministrazioni per la gestione dei documenti.

s) SEGNATURA DI PROTOCOLLO l'apposizione o l'associazione, all'originale del documento, in forma permanente e non modificabile delle informazioni riguardanti il documento stesso.

(...omissis...)

CAPO

II

DOCUMENTAZIONE AMMINISTRATIVA

SEZIONE

I

DOCUMENTI AMMINISTRATIVI E ATTI PUBBLICI

**Art. 6 (L-R)** (*Riproduzione e conservazione di documenti*)

1. Le pubbliche amministrazioni ed i privati hanno facoltà di sostituire, a tutti gli effetti, i documenti dei propri archivi, le scritture contabili, la corrispondenza e gli altri atti di cui per legge o regolamento è prescritta la conservazione, con la corrispondente riproduzione fotografica o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità agli originali. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri sono stabiliti i limiti di tale facoltà, nonché le modalità tecniche della riproduzione e dell'autenticazione.

2. Gli obblighi di conservazione ed esibizione dei documenti di cui al comma 1 si intendono soddisfatti, sia ai fini amministrativi che probatori, anche se realizzati su supporto ottico quando le procedure utilizzate sono conformi alle regole tecniche dettate dall'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione.

3. I limiti e le modalità tecniche della riproduzione e dell'autenticazione dei documenti di cui al comma 1, su supporto fotografico o con altro mezzo tecnico idoneo a garantire la conformità agli originali, sono stabiliti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

4. Sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività culturali sugli archivi delle amministrazioni pubbliche e sugli archivi privati dichiarati di notevole interesse storico, ai sensi delle disposizioni del Capo II del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490.

SEZIONE II

DOCUMENTO INFORMATICO

**Art. 8 (R)** (*Documento informatico*)

1. Il documento informatico da chiunque formato, la registrazione su supporto informatico e la trasmissione con strumenti telematici, sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se conformi alle disposizioni del presente testo unico.

2. Le regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici sono definite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, o, per sua delega del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, sentiti il Ministro per la funzione pubblica e il Garante per la protezione dei dati personali. Esse sono adeguate alle esigenze dettate dall'evoluzione delle conoscenze scientifiche e tecnologiche, con cadenza almeno biennale.

3. Con il medesimo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri sono definite le misure tecniche, organizzative e gestionali volte a garantire l'integrità, la disponibilità e la riservatezza delle informazioni contenute nel documento informatico anche con riferimento all'eventuale uso di chiavi biometriche di cui all'articolo 22, lettera e).

4. Restano ferme le disposizioni di legge sulla tutela della riservatezza dei dati personali.

(...omissis...)

**Art. 10 (R)** (*Forma ed efficacia del documento informatico*)

1. Il documento informatico ha l'efficacia probatoria prevista dall'articolo 2712 del codice civile, riguardo ai fatti ed alle cose rappresentate.
2. Il documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, soddisfa il requisito legale della forma scritta. Sul piano probatorio il documento stesso è liberamente valutabile, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità e sicurezza. Esso inoltre soddisfa l'obbligo previsto dagli articoli 2214 e seguenti del codice civile e da ogni altra analoga disposizione legislativa o regolamentare.
3. Il documento informatico, quando è sottoscritto con firma digitale o con un altro tipo di firma elettronica avanzata, e la firma è basata su di un certificato qualificato ed è generata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura, fa inoltre piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritto.
4. Al documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, in ogni caso non può essere negata rilevanza giuridica né ammissibilità come mezzo di prova unicamente a causa del fatto che è sottoscritto in forma elettronica ovvero in quanto la firma non è basata su di un certificato qualificato oppure non è basata su di un certificato qualificato rilasciato da un certificatore accreditato o, infine, perché la firma non è stata apposta avvalendosi di un dispositivo per la creazione di una firma sicura.
5. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche se la firma elettronica è basata su di un certificato qualificato rilasciato da un certificatore stabilito in uno Stato non facente parte dell'Unione europea, quando ricorre una delle seguenti condizioni:
  - a) il certificatore possiede i requisiti di cui alla direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, ed è accreditato in uno Stato membro;
  - b) il certificato qualificato è garantito da un certificatore stabilito nella Comunità europea, in possesso dei requisiti di cui alla medesima direttiva;
  - c) il certificato qualificato, o il certificatore, è riconosciuto in forza di un accordo bilaterale o multilaterale tra la Comunità e Paesi terzi o organizzazioni internazionali.
6. Gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

**Art. 13 (R)**. (*Libri e scritture*)

1. I libri, i repertori e le scritture, ivi compresi quelli previsti dalla legge sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici in conformità alle disposizioni del presente regolamento e secondo le regole tecniche definite col decreto di cui all'articolo 8, comma 2.

(...omissis...)

**DELIBERAZIONE AIPA N. 42 DEL 13 DICEMBRE 2001**

**Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali - articolo 6, commi 1 e 2, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445**

**ART. 1** (*Definizioni*)

1. Ai fini della presente deliberazione si intende per:
  - a) documento: rappresentazione in formato analogico o digitale di atti, fatti e dati intelligibili

- direttamente o attraverso un processo di elaborazione elettronica;
- b) 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;
- c) documento analogico originale: documento analogico che può essere unico oppure 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 se in possesso di terzi;
- d) 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;
- e) documento informatico: documento digitale sottoscritto con firma digitale ai sensi dell'articolo 8 del Testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 8 febbraio 1999 e successive modificazioni;
- f) supporto ottico di memorizzazione: mezzo fisico che consente la memorizzazione di documenti digitali mediante l'impiego della tecnologia laser (quali, ad esempio, dischi ottici, magnetooptici, DVD);
- g) memorizzazione: processo di trasposizione in formato digitale su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o digitali, anche informatici;
- h) archiviazione digitale: processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti digitali, anche informatici, univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione;
- i) documento archiviato: documento digitale, anche informatico, sottoposto al processo di archiviazione digitale;
- l) conservazione digitale: processo effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4;
- m) documento conservato: documento sottoposto al processo di conservazione;
- n) esibizione: operazione che consente di visualizzare un documento conservato e di ottenerne copia;
- o) 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;
- p) 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'articolo 3, comma 2, e nell'articolo 4, comma 4, della presente deliberazione;
- q) riferimento temporale: informazione, contenente la data e l'ora in cui viene ultimato il processo di conservazione digitale, che viene associata ad uno o più documenti digitali, anche 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;
- r) pubblico ufficiale: il notaio, ad eccezione di quanto previsto dall'articolo 5, comma 4 e dei casi per i quali possono essere chiamate in causa le altre figure previste dall'articolo 18, comma 2, del Testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

## **ART. 2 (Obblighi di conservazione digitale)**

1. Gli obblighi di conservazione digitale dei documenti, previsti dalla legislazione vigente sia per le pubbliche amministrazioni sia per i privati, sono soddisfatti a tutti gli effetti, fatto salvo quanto indicato dall'articolo 7, qualora il processo di conservazione venga effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4.

2. I documenti digitali, anche informatici, possono essere archiviati digitalmente prima di essere sottoposti al processo di conservazione. Per l'archiviazione digitale non sussistono gli obblighi di cui alla presente deliberazione.

**ART. 3** (*Conservazione di documenti digitali*)

1. Il processo di conservazione di documenti digitali, anche informatici, avviene mediante memorizzazione su supporti ottici e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti, 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 digitali conservati avviene mediante memorizzazione su altro supporto ottico e termina con l'apposizione sull'insieme dei documenti 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, 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.

**ART. 4** (*Conservazione digitale di documenti analogici*)

1. Il processo di conservazione digitale di documenti analogici avviene mediante memorizzazione della relativa immagine direttamente sui supporti ottici e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta così il corretto svolgimento del processo.

2. Il processo di conservazione digitale di documenti analogici originali unici si conclude con l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine.

3. La distruzione di documenti analogici, di cui è obbligatoria la conservazione, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di conservazione digitale, fatto salvo quanto previsto al comma 4 dell'articolo 6 del Testo Unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

4. Il processo di riversamento sostitutivo di documenti analogici conservati avviene mediante memorizzazione su altro supporto ottico. Il responsabile della conservazione, al termine del riversamento, ne attesta il corretto svolgimento con l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale sull'insieme dei documenti. Qualora il processo riguardi documenti originali unici di cui al comma 2, è richiesta l'ulteriore 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.

**ART. 5** (*Responsabile della conservazione*)

1. Il responsabile del procedimento di conservazione digitale:

a) definisce le caratteristiche e i requisiti del sistema di conservazione in funzione della tipologia dei documenti (analogici o digitali) 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 digitale 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.
2. Il responsabile del procedimento di conservazione digitale 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 digitale può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare le disposizioni contenute nella 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'articolo 3, comma 2, e dall'articolo 4, commi 2 e 4, casi nei quali si richiede l'intervento di soggetto diverso della stessa amministrazione.

#### **ART. 6** (*Obbligo di esibizione*)

- 1. Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione digitale e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo.
- 2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica.
- 3. Qualora un documento conservato venga esibito su supporto cartaceo fuori dall'ambiente in cui è installato il sistema di conservazione digitale, deve esserne dichiarata la conformità da parte di un pubblico ufficiale se si tratta di documenti per la cui conservazione è previsto il suo intervento.

#### **ART. 7** (*Procedure operative*)

- 1. Ad ogni soggetto pubblico o privato che intenda avvalersi del processo di conservazione digitale dei documenti è consentita l'adozione di accorgimenti e procedure integrative, nel rispetto delle norme stabilite nella presente deliberazione.
- 2. Le pubbliche amministrazioni comunicano preliminarmente all'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione le procedure integrative che intendono adottare ai sensi del comma 1.

#### **ART. 8** (*Altri supporti di memorizzazione*)

- 1. Tenuto conto dell'evoluzione tecnologica e della disciplina dettata dal decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, è data facoltà alle pubbliche amministrazioni e ai privati, ove non ostino altre motivazioni, di utilizzare, nel processo di conservazione digitale, un qualsiasi supporto di memorizzazione, anche non ottico, comunque idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali, nel rispetto delle modalità previste dalla presente deliberazione.

**ART. 9 (Sistemi di conservazione preesistenti)**

1. Le regole tecniche dettate con le deliberazioni n. 15 del 28 luglio 1994 e n. 24 del 30 luglio 1998 continuano ad applicarsi ai sistemi di conservazione digitale già esistenti o in corso di acquisizione al momento della pubblicazione della presente deliberazione.
2. I documenti conservati in osservanza delle regole tecniche indicate al comma 1 possono essere riversati in un sistema di conservazione digitale tenuto in conformità alle regole tecniche dettate con la presente deliberazione.

**ART. 10 (Revisione)**

1. Le disposizioni della presente deliberazione sono adeguate alle esigenze dettate dall'evoluzione delle conoscenze tecnologiche e sulla base dell'esperienza maturata, entro un anno dalla data di pubblicazione e successivamente con cadenza biennale.

**D.LGS. 23 GENNAIO 2002, N. 10 (RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA 1999/93/CE SULLA FIRMA ELETTRONICA)**

**ART. 1**

1. Il presente decreto reca le disposizioni legislative per il recepimento della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche.

**ART. 2**

1. Ai fini del presente decreto si intende per:
  - a) "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;
  - b) "certificatori" coloro che prestano servizi di certificazione delle firme elettroniche o che forniscono altri servizi connessi alle firme elettroniche;
  - c) "certificatori accreditati" i certificatori accreditati in Italia ovvero in altri Stati membri dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 1999/93/CE;
  - d) "certificati elettronici" gli attestati elettronici che collegano i dati utilizzati per verificare le firme elettroniche ai titolari e confermano l'identità dei titolari stessi;
  - e) "certificati qualificati" i certificati elettronici conformi ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciati da certificatori che rispondono ai requisiti fissati dall'allegato II della medesima direttiva;
  - f) "dispositivo per la creazione di una firma sicura" l'apparato strumentale, usato per la creazione di una firma elettronica, rispondente ai requisiti di cui all'articolo 10;
  - g) "firma elettronica avanzata" la 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;
  - h) "accreditamento facoltativo" il riconoscimento del possesso, da parte del certificatore che lo richieda, dei requisiti del livello più elevato, in termini di qualità e di sicurezza.

**ART. 3**

1. L'attività dei certificatori stabiliti in Italia o in un altro Stato membro dell'Unione europea è libera e non necessita di autorizzazione preventiva.
2. La Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per l'innovazione e le tecnologie, in seguito denominato "Dipartimento", svolge funzioni di vigilanza e controllo nel settore, anche

avvalendosi dell'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione e di altre strutture pubbliche individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, o, per sua delega, del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con i Ministri interessati.

#### **ART. 4**

1. I certificatori stabiliti in Italia che intendono rilasciare al pubblico certificati qualificati devono darne avviso, anche in via telematica, prima dell'inizio dell'attività, al Dipartimento.
2. I controlli volti ad accertare se il certificatore che emette al pubblico certificati qualificati soddisfa i requisiti tecnici ed organizzativi previsti dal regolamento di cui all'articolo 13 sono demandati al Dipartimento, che all'uopo può avvalersi degli organismi indicati nell'articolo 3, comma 2.
3. I controlli di cui al comma 2 sono effettuati d'ufficio ovvero su segnalazione motivata di soggetti pubblici o privati.

#### **ART. 5**

1. I certificatori che intendono conseguire dal Dipartimento il riconoscimento del possesso dei requisiti del livello più elevato, in termini di qualità e di sicurezza, possono chiedere di essere accreditati.
2. Il richiedente deve essere dotato di ulteriori requisiti, sul piano tecnico, nonché in ordine alla solidità finanziaria ed alla onorabilità, rispetto a quelli richiesti per gli altri certificatori ai sensi del regolamento di cui all'articolo 13.
3. Il Dipartimento, per il vaglio delle domande presentate ai sensi del comma 1, può avvalersi degli organismi indicati nell'articolo 3, comma 2.
4. Quando accoglie la domanda, il Dipartimento dispone l'iscrizione del richiedente in un apposito elenco pubblico, consultabile anche in via telematica, tenuto dal Dipartimento stesso.

#### **ART. 6**

1. L'articolo 10 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, emanato con il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, è sostituito dal seguente:

*“Art. 10 (L) – Forma ed efficacia del documento informatico.*

1. Il documento informatico ha l'efficacia probatoria prevista dall'articolo 2712 del codice civile, riguardo ai fatti ed alle cose rappresentate.
2. Il documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, soddisfa il requisito legale della forma scritta. Sul piano probatorio il documento stesso è liberamente valutabile, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità e sicurezza. Esso inoltre soddisfa l'obbligo previsto dagli articoli 2214 e seguenti del codice civile e da ogni altra analoga disposizione legislativa o regolamentare.
3. Il documento informatico, quando è sottoscritto con firma digitale o con un altro tipo di firma elettronica avanzata, e la firma è basata su di un certificato qualificato ed è generata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura, fa inoltre piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritto.
4. Al documento informatico, sottoscritto con firma elettronica, in ogni caso non può essere negata rilevanza giuridica né ammissibilità come mezzo di prova unicamente a causa del fatto che è sottoscritto in forma elettronica ovvero in quanto la firma non è basata su di un certificato qualificato oppure non è basata su di un certificato qualificato rilasciato da un certificatore accreditato o, infine, perché la firma non è stata apposta avvalendosi di un dispositivo per la creazione di una firma sicura.
5. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche se la firma elettronica è basata su di

un certificato qualificato rilasciato da un certificatore stabilito in uno Stato non facente parte dell'Unione europea, quando ricorre una delle seguenti condizioni:

- a) il certificatore possiede i requisiti di cui alla direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 dicembre 1999 ed è accreditato in uno Stato membro;
- b) il certificato qualificato è garantito da un certificatore stabilito nella Comunità europea, in possesso dei requisiti di cui alla medesima direttiva;
- c) il certificato qualificato, o il certificatore, è riconosciuto in forza di un accordo bilaterale o multilaterale tra la Comunità e Paesi terzi o organizzazioni internazionali.

6. Gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze."

#### **ART. 7**

1. Dopo l'articolo 28 del testo unico emanato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000 è aggiunto il seguente:

"ART. 28-bis (L)

##### Responsabilità del certificatore

1. Il certificatore che rilascia al pubblico un certificato qualificato o che garantisce al pubblico l'affidabilità del certificato è responsabile, se non prova d'aver agito senza colpa, del danno cagionato a chi abbia fatto ragionevole affidamento:

- a) sull'esattezza delle informazioni in esso contenute alla data del rilascio e sulla loro completezza rispetto ai requisiti fissati per i certificati qualificati;
- b) sulla garanzia che al momento del rilascio del certificato il firmatario detenesse i dati per la creazione della firma corrispondenti ai dati per la verifica della firma riportati o identificati nel certificato;
- c) sulla garanzia che i dati per la creazione e per la verifica della firma possano essere usati in modo complementare, nei casi in cui il certificatore generi entrambi.

2. Il certificatore che rilascia al pubblico un certificato qualificato è responsabile, nei confronti dei terzi che facciano ragionevole affidamento sul certificato stesso, dei danni provocati per effetto della mancata registrazione della revoca o sospensione del certificato, salvo che provi d'aver agito senza colpa.

3. Il certificatore può indicare, in un certificato qualificato, i limiti d'uso di detto certificato ovvero un valore limite per i negozi per i quali può essere usato il certificato stesso, purché i limiti d'uso o il valore limite siano riconoscibili da parte dei terzi. Il certificatore non è responsabile dei danni derivanti dall'uso di un certificato qualificato che ecceda i limiti posti dallo stesso o derivanti dal superamento del valore limite."

#### **ART. 8**

1. All'articolo 36 del testo unico emanato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000 il comma 1 è sostituito dal seguente:

"1. Le caratteristiche e le modalità per il rilascio della carta d'identità elettronica, del documento d'identità elettronico e della carta nazionale dei servizi sono definite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro per la funzione pubblica, con il Ministro per l'innovazione e le tecnologie e con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Garante per la protezione dei dati personali".

2. All'articolo 36 del testo unico emanato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, al comma 3 la lettera e) è sostituita dalla seguente:

" e) le procedure informatiche e le informazioni che possono o debbono essere conosciute dalla pubblica amministrazione e da altri soggetti, occorrenti per la firma elettronica".

3. All'articolo 36 del testo unico emanato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000 i commi 4 e 5 sono sostituiti dai seguenti:

“4. La carta d'identità elettronica e la carta nazionale dei servizi possono essere utilizzate ai fini dei pagamenti tra soggetti privati e pubbliche amministrazioni, secondo le modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o, per sua delega, del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Banca d'Italia.

5. Con decreto del Ministro dell'interno, del Ministro per l'innovazione e le tecnologie e del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il Garante per la protezione dei dati personali e la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono dettate le regole tecniche e di sicurezza relative alle tecnologie e ai materiali utilizzati per la produzione della carta di identità elettronica, del documento di identità elettronico e della carta nazionale dei servizi”.

#### **ART. 9**

1. All'articolo 38 del testo unico emanato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, il comma 2 è sostituito dal seguente:

“2. Le istanze e le dichiarazioni inviate per via telematica sono valide:

a) se sottoscritte mediante la firma digitale, basata su di un certificato qualificato, rilasciato da un certificatore accreditato, e generata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura;

b) ovvero quando l'autore è identificato dal sistema informatico con l'uso della carta d'identità elettronica o della carta nazionale dei servizi (L).”

#### **ART. 10**

1. La conformità dei dispositivi per la creazione di una firma sicura ai requisiti prescritti dall'allegato III della citata direttiva 1999/93/CE è accertata, in Italia, in base allo schema nazionale per la valutazione e certificazione di sicurezza nel settore della tecnologia dell'informazione, fissato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, o, per sua delega, del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con i Ministri delle comunicazioni, delle attività produttive e dell'economia e delle finanze. Lo schema nazionale non reca oneri aggiuntivi per il bilancio dello Stato ed individua l'organismo pubblico incaricato di accreditare i centri di valutazione e di certificare le valutazioni di sicurezza. Lo schema nazionale può prevedere altresì la valutazione e la certificazione relativamente ad ulteriori criteri europei ed internazionali, anche riguardanti altri sistemi e prodotti afferenti al settore suddetto.

2. Il decreto di cui al comma 1 fissa la data sino alla quale per l'accertamento di cui al comma stesso si procede in base al regime transitorio previsto dall'articolo 63 delle regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici stabilite, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 513, dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 8 febbraio 1999, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 87 del 15 aprile 1999, e prorogato, da ultimo, con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 ottobre 2001, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 233 del 6 ottobre 2001.

3. La conformità dei dispositivi per la creazione di una firma sicura ai requisiti prescritti dall'allegato III della citata direttiva 1999/93/CE è inoltre riconosciuta se certificata da un organismo all'uopo designato da un altro Stato membro e notificato ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera b), della direttiva stessa.

#### ART. 11

1. I documenti sottoscritti con firma digitale basata su certificati rilasciati da certificatori iscritti nell'elenco pubblico tenuto dall'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione ai sensi dell'articolo 27, comma 3, del citato testo unico, emanato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, producono gli effetti previsti dagli articoli 6, capoversi 1, 2 e 3, e 9 del presente decreto.

2. I certificatori che, alla data di entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 13, risultano iscritti nell'elenco pubblico previsto dall'articolo 27, comma 3, del testo unico approvato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, sono iscritti d'ufficio nell'elenco pubblico previsto dall'articolo 5 del presente decreto, ed hanno facoltà di proseguire l'attività già svolta o di iniziarne l'esercizio, se non precedentemente avviato, con gli effetti di cui al comma 1 del presente articolo.

3. Sino all'entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 13, i certificatori di cui all'articolo 4 sono tenuti all'osservanza delle disposizioni dell'articolo 28, comma 2, lettere a), c), e), f), g), h) ed i), del testo unico approvato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000. In caso di cessazione dell'attività, devono darne preventivo avviso al Dipartimento, comunicando contestualmente la conseguente rilevazione della documentazione da parte di altro certificatore o l'annullamento della stessa.

#### ART. 12

1. Le disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto che consentono di presentare per via telematica istanze o dichiarazioni alla pubblica amministrazione o ai gestori o esercenti di pubblici servizi secondo procedure diverse da quelle indicate nell'articolo 9 continuano ad avere applicazione sino alla data fissata, con riferimento ai singoli settori, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da adottarsi, di concerto con i Ministri interessati, entro il 30 novembre 2002. La suddetta data non può comunque essere posteriore al 31 dicembre 2005.

#### ART. 13

1. Entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto è emanato un regolamento ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, anche ai fini del coordinamento delle disposizioni del testo unico emanato con il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con quelle recate dal presente decreto e dalla direttiva 1999/93/CE, nonché della fissazione dei requisiti necessari per lo svolgimento dell'attività dei certificatori.

2. Il regolamento è emanato su proposta e con il concerto dei Ministri indicati nell'articolo 1, comma 2, della legge 29 dicembre 2000, n. 422.

#### D.LGS. 30 GIUGNO 2003 N. 196 (STRALCIO)

##### Art. 176 (Soggetti pubblici)

1. Nell'articolo 24, comma 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, dopo le parole: "mediante strumenti informatici" sono inserite le seguenti: ", fuori dei casi di accesso a dati personali da parte della persona cui i dati si riferiscono,".

2. Nell'articolo 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, in materia di ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, dopo il comma 1 è inserito il seguente: "1-bis. I criteri di organizzazione di cui al presente articolo sono attuati nel rispetto della disciplina in materia di trattamento dei dati personali.".

3. L'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente: "1. È istituito il Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione, che opera presso la Presidenza del Consiglio dei ministri per l'attuazione

delle politiche del Ministro per l'innovazione e le tecnologie, con autonomia tecnica, funzionale, amministrativa, contabile e finanziaria e con indipendenza di giudizio.”.

4. Al Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione continuano ad applicarsi l'articolo 6 del decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, nonché le vigenti modalità di finanziamento nell'ambito dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

5. L'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 39 del 1993, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente: “1. Il Centro nazionale propone al Presidente del Consiglio dei ministri l'adozione di regolamenti concernenti la sua organizzazione, il suo funzionamento, l'amministrazione del personale, l'ordinamento delle carriere, nonché la gestione delle spese nei limiti previsti dal presente decreto.”.

6. La denominazione: “Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione” contenuta nella vigente normativa è sostituita dalla seguente: “Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione”.

#### **D.P.C.M. 13 GENNAIO 2004 (STRALCIO)**

##### **Art. 1. (Definizioni).**

1. Ai fini delle presenti regole tecniche si applicano le definizioni contenute negli articoli 1 e 22 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni. Si intende, inoltre, per:

a) testo unico, il testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, emanato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;

b) Dipartimento, il dipartimento per l'innovazione e le tecnologie della Presidenza del Consiglio dei Ministri o altro organismo di cui si avvale il Ministro per l'innovazione e le tecnologie;

c) chiavi, la coppia di chiavi asimmetriche come definite all'art. 22, comma 1, lettera b), del testo unico;

d) impronta di una sequenza di simboli binari (bit), la sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima di una opportuna funzione di hash;

e) funzione di hash, una funzione matematica che genera, a partire da una generica sequenza di simboli binari (bit), una impronta in modo tale che risulti di fatto impossibile, a partire da questa, determinare una sequenza di simboli binari (bit) per le quali la funzione generi impronte uguali;

f) evidenza informatica, una sequenza di simboli binari (bit) che può essere elaborata da una procedura informatica;

g) riferimento temporale, informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici;

h) validazione temporale, il risultato della procedura informatica, con cui si attribuisce, ad uno o più documenti informatici, un riferimento temporale opponibile ai terzi;

i) marca temporale, un'evidenza informatica che consente la validazione temporale.

##### **Art. 2. (Ambito di applicazione).**

1. Il presente decreto stabilisce, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del testo unico, le regole tecniche per la generazione, apposizione e verifica delle firme digitali.

2. Le disposizioni di cui al titolo II si applicano ai certificatori che rilasciano al pubblico certificati qualificati ai sensi del testo unico.

3. Ai certificatori accreditati o che intendono accreditarsi ai sensi del testo unico si applicano, oltre a quanto previsto dal comma 2, anche le disposizioni di cui al titolo III.

4. I certificatori accreditati devono disporre di un sistema di validazione temporale conforme

alle disposizioni di cui al titolo IV.

5. Ai prodotti sviluppati o commercializzati in uno degli Stati membri dell'Unione europea e dello spazio economico europeo in conformità alle norme nazionali di recepimento della direttiva 1999/93/CE, è consentito di circolare liberamente nel mercato interno.

6. Le disposizioni di cui al comma 5 si applicano anche agli Stati non appartenenti all'Unione europea con i quali siano stati stipulati specifici accordi di riconoscimento reciproco.

**Art. 3.** (Norme tecniche di riferimento).

1. I prodotti di firma digitale e i dispositivi sicuri di firma di cui all'art. 29-sexies del testo unico, devono essere conformi alle norme generalmente riconosciute a livello internazionale o individuate dalla Commissione europea secondo la procedura di cui all'art. 9 della direttiva 1999/93/CE.

2. Gli algoritmi di generazione e verifica delle firme digitali e le funzioni di hash sono individuati ai sensi del comma 1.

3. Il documento informatico, sottoscritto con firma digitale o altro tipo di firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e generata mediante un dispositivo sicuro per la creazione di una firma, non produce gli effetti di cui all'art. 10, comma 3, del testo unico, se contiene macroistruzioni o codici eseguibili, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati.

(...omissis...)

#### DECRETO DEL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 23 GENNAIO 2004

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

**Art. 1.** (Definizioni) - 1. Ai fini del presente decreto, conformemente a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 8 febbraio 1999 e dalla deliberazione dell'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione n. 42 del 13 dicembre 2001, in seguito denominata AIPA, si intende per:

a) «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;

b) «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;

c) «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;

d) «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;

e) «documento informatico»: rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;

f) «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;

g) «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;
- h) «firma elettronica qualificata»: firma elettronica avanzata che sia basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma;
- i) «firma digitale»: particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi asimmetriche a coppia, una pubblica e una privata, 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;
- l) «certificato qualificato»: certificato 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;
- m) «impronta»: sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di hash;
- n) «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;
- o) «evidenza informatica»: sequenza di simboli binari (bit) che può essere elaborata da una procedura informatica;
- p) «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 digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso;
- q) «marca temporale»: evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale;
- r) «processo di conservazione»: processo effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001;

2. Ai fini del presente decreto, inoltre, si intende per:

- a) «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;
- b) «sottoscrizione elettronica»: apposizione della firma elettronica qualificata.

**Art. 2.** (*Emissione, conservazione ed esibizione*). - 1. 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 dell'AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42, e secondo quanto previsto dal presente decreto.

2. 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.

**Art. 3.** (*Obblighi da osservare per i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie*)  
- 1. 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.

2. 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.

3. 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.

**Art. 4.** (*Conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari*) - 1. Il processo di conservazione digitale di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari avviene mediante memorizzazione della relativa immagine, secondo le modalità di cui all'art. 3, commi 1 e 2.

2. Il processo di conservazione di cui al comma 1 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.

3. Il processo di conservazione digitale di documenti analogici originali avviene secondo le modalità di cui al comma 1 e 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'origine.

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

**Art. 5.** (*Comunicazione alle Agenzie fiscali dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari*) - 1. 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.

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

3. Le stesse Agenzie rendono disponibile per via telematica la ricevuta della comunicazione effettuata ed il relativo numero di protocollo.

**Art. 6.** (*Esibizione delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini tributari*) - 1. Il documento di cui all'art. 3 è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il

luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni.

2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali.

**Art. 7.** (*Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici*) - 1. L'imposta di bollo sui documenti informatici è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237. L'interessato presenta all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta.

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

3. L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, tenuti su supporto di memorizzazione ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati memorizzati, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse ed è versata nei modi indicati nel comma 1.

**DELIBERAZIONE DEL CENTRO NAZIONALE PER L'INFORMATICA NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE (CNIPA) 19 FEBBRAIO 2004, N. 11**

**Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali - articolo 6, commi 1 e 2, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.**

IL COLLEGIO

VISTO l'art. 4, comma 1, del decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39, così come sostituito dall'art. 176, comma 3, del decreto legislativo 2003, n. 196 che istituisce il Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione;

VISTO l'articolo 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, il quale prevede che le pubbliche amministrazioni ed i privati hanno facoltà di sostituire, a tutti gli effetti, i documenti dei propri archivi, le scritture contabili, la corrispondenza e gli altri atti di cui per legge o regolamento è prescritta la conservazione, con la loro riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali;

VISTO l'articolo 6, comma 2, del citato decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, il quale prevede che gli obblighi di conservazione ed esibizione dei documenti di cui al comma 1 si intendono soddisfatti, ai fini sia amministrativi sia probatori, anche se realizzati su supporto ottico quando le procedure utilizzate sono conformi alle regole tecniche dettate dall'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione;

VISTA la deliberazione AIPA n. 42 del 13 dicembre 2001, con la quale sono state dettate le regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali;

RITENUTO di dover procedere alla revisione prevista dall'art.10 della citata deliberazione n.42/2001 al fine dell'adeguamento alle esigenze di rinnovamento tecnologico e

che pertanto, è necessario provvedere all'adozione di una nuova deliberazione che sostituisca integralmente la detta delibera n.42/2001;

## DELIBERA

La presente deliberazione, che sostituisce la deliberazione n. 42 del 13 dicembre 2001, trova applicazione dal giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

### ART. 1

#### Definizioni

1. Ai fini della presente deliberazione si intende per:

a) *documento*: rappresentazione informatica o in formato analogico di atti, fatti e dati intelligibili direttamente o attraverso un processo di elaborazione elettronica;

b) *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;

c) *documento analogico originale*: documento analogico che può essere unico oppure 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 se in possesso di terzi;

d) *documento informatico*: la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;

e) *supporto ottico di memorizzazione*: mezzo fisico che consente la memorizzazione di documenti informatici mediante l'impiego della tecnologia laser (quali, ad esempio, dischi ottici, magnetottici, DVD);

f) *memorizzazione*: processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici, anche sottoscritti ai sensi dell'articolo 10, commi 2 e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 così come modificato dall'articolo 6 del decreto legislativo 23 gennaio 2002, n. 10;

g) *archiviazione elettronica*: processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, anche sottoscritti, così come individuati nella precedente lettera f), univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione;

h) *documento archiviato*: documento informatico, anche sottoscritto, così come individuato nella precedente lettera f), sottoposto al processo di archiviazione elettronica;

i) *conservazione sostitutiva*: processo effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4 della presente deliberazione;

l) *documento conservato*: documento sottoposto al processo di conservazione sostitutiva;

m) *esibizione*: operazione che consente di visualizzare un documento conservato e di ottenerne copia;

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

o) *riversamento sostitutivo*: processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, modificando la loro rappresentazione informatica. Per tale processo sono previste le modalità descritte nell'articolo 3, comma 2, e nell'articolo 4, comma 4, della presente deliberazione;

p) *riferimento temporale*: informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici;

q) *pubblico ufficiale*: il notaio, salvo quanto previsto dall'articolo 5, comma 4 della presente deli-

berazione e nei casi per i quali possono essere chiamate in causa le altre figure previste dall'articolo 18, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;

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

s) *impronta*: la sequenza di simboli binari (*bit*) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima di una opportuna funzione di *hash*;

t) *funzione di hash*: una funzione matematica che genera, a partire da una generica sequenza di simboli binari (*bit*), una 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;

u) *firma digitale*: così come definita all'articolo 1, comma 1, lettera n, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

## ART. 2

### *Obblighi di conservazione sostitutiva*

1. Gli obblighi di conservazione sostitutiva dei documenti, previsti dalla legislazione vigente sia per le pubbliche amministrazioni sia per i privati, sono soddisfatti a tutti gli effetti, fatto salvo quanto indicato dall'articolo 7, qualora il processo di conservazione venga effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4.

2. I documenti informatici, anche sottoscritti, così come individuati nell'art. 1, lettera f), possono essere archiviati elettronicamente prima di essere sottoposti al processo di conservazione. Per l'archiviazione elettronica non sussistono gli obblighi di cui alla presente deliberazione.

## ART. 3

### *Conservazione sostitutiva di documenti informatici*

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.

## ART. 4

### *Conservazione sostitutiva di documenti analogici*

1. 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.

2. Il processo di conservazione sostitutiva di documenti analogici originali unici si conclude con

l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine.

3. La distruzione di documenti analogici, di cui è obbligatoria la conservazione, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di conservazione sostitutiva, fatto salvo quanto previsto al comma 4 dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

4. Il processo di riversamento sostitutivo di documenti analogici conservati avviene mediante memorizzazione su altro supporto ottico. Il responsabile della conservazione, al termine del riversamento, ne attesta il corretto svolgimento con l'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. Qualora il processo riguardi documenti originali unici di cui al comma 2, è richiesta l'ulteriore 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.

## **ART. 5**

### *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.

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'uffi-

cio responsabile della conservazione dei documenti o da altri dallo stesso formalmente designati, fatta eccezione per quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, e dall'articolo 4, commi 2 e 4, casi nei quali si richiede l'intervento di soggetto diverso della stessa amministrazione.

#### **ART. 6**

##### *Obbligo di esibizione*

1. Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione sostitutiva e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo.
2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica.
3. Qualora un documento conservato venga esibito su supporto cartaceo fuori dall'ambiente in cui è installato il sistema di conservazione sostitutiva, deve esserne dichiarata la conformità da parte di un pubblico ufficiale se si tratta di documenti per la cui conservazione è previsto il suo intervento.

#### **ART. 7**

##### *Procedure operative*

1. A qualsiasi soggetto pubblico o privato che intenda avvalersi del processo di conservazione sostitutiva dei documenti è consentita l'adozione di accorgimenti e procedure integrative, nel rispetto di quanto stabilito nella presente deliberazione.
2. Le pubbliche amministrazioni comunicano preliminarmente al Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione le procedure integrative che intendono adottare ai sensi del comma 1.

#### **ART. 8**

##### *Altri supporti di memorizzazione*

1. Tenuto conto dell'evoluzione tecnologica e della disciplina dettata dal decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, è data facoltà alle pubbliche amministrazioni ai privati, ove non ostino particolari motivazioni, di utilizzare, nei processi di conservazione sostitutiva e di riversamento sostitutivo, un qualsiasi supporto di memorizzazione, anche non ottico, comunque idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali, nel rispetto delle modalità previste dalla presente deliberazione.

#### **ART. 9**

##### *Sistemi di conservazione preesistenti*

1. Le regole tecniche dettate con le deliberazioni n. 15 del 28 luglio 1994, n. 24 del 30 luglio 1998 e n. 42 del 13 dicembre 2001 continuano ad applicarsi ai sistemi di conservazione sostitutiva già esistenti o in corso di acquisizione al momento della pubblicazione della presente deliberazione.
2. I documenti conservati in osservanza delle regole tecniche indicate al comma 1 possono essere riversati in un sistema di conservazione sostitutiva tenuto in conformità alle regole tecniche dettate con la presente deliberazione.

#### **NOTE ESPLICATIVE ALLA DELIBERAZIONE CNIPA N. 11/2004**

#### **NOTE ESPLICATIVE DELLE REGOLE TECNICHE PER LA RIPRODUZIONE E CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI SU SUPPORTO OTTICO**

##### **Premessa**

Come è ben noto la prima applicazione della deliberazione AIPA n. 42/2001, inerente le regole

tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali, ha presentato alcuni problemi in quanto la tecnologia suggerita per la firma del file dei documenti da conservare è praticabile solo per file di dimensioni molto piccole e le definizioni di “documento informatico” e di “firma digitale” non sono coerenti con quelle presenti nel Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (dpr 445/2000) dopo il recepimento della direttiva comunitaria sulla firma digitale.

Avendo interpellato alcuni operatori del settore e noti esperti accademici è stata formulata la nuova deliberazione, che sostituisce integralmente la precedente, accompagnata dall'aggiornamento delle precedenti note esplicative che riportano, chiarendoli, gli aspetti innovati.

### 1. Tipologia dei documenti

Nell'articolo 1 sono esposte le definizioni dei termini utilizzati nel contesto nell'articolato, in modo da garantire uniformità interpretativa e coerenza con la normativa vigente.

Al comma 1, lettera a), dell'art. 1, il “documento” è definito come la rappresentazione di atti, fatti e dati su un supporto intelligibile direttamente o attraverso un processo di elaborazione elettronica. Il documento è costituito da oggetti, quali testo, immagini, disegni, dati strutturati, programmi e codici operativi, filmati ed altro che, in base alla loro disposizione sul supporto, ne determinano la forma e, attraverso le relazioni che fra essi sussistono, la struttura.

Il documento si materializza su vari tipi di supporto, come ad esempio su una carta (con lo scritto, il dattiloscritto o la fotocopia), su una pellicola fotografica o cinematografica, su una microfiche, su un microfilm, su una cassetta VHS, su un nastro magnetico, su un DVD, su disco, sia esso magnetico, ottico o magneto-ottico, su una lastra o pellicola radiologica, su un tabulato, a seguito di una elaborazione elettronica e altro.

Nella deliberazione sono illustrate le caratteristiche del documento e le formalità richieste per la sua presentazione, in base alle quali esso può assolvere a finalità diverse. La tipologia di presentazione può essere analogica o informatica.

È considerato analogico il documento che, per la sua formazione, utilizzi una grandezza fisica che assume valori continui, come le tracce continue su carta per il documento cartaceo, le immagini continue per il film, le lastre o pellicole radiologiche, le microfiche e i microfilm, le magnetizzazioni continue su nastri audio e video e altro. Nel prevedere la tipologia del documento analogico si è quindi ampliato, coerentemente con l'evoluzione delle tecnologie, l'oggetto della deliberazione n. 24/1998.

Il documento analogico può manifestarsi in copia e in originale; quest'ultima tipologia, a sua volta, in documento originale unico e non unico.

La copia non è compresa nelle definizioni previste dall'art. 1 e può essere considerata la matrice di una manifestazione di volontà che si concretizza con un documento originale. Per esemplificare, si può fare riferimento all'art. 2214 del codice civile, dove al secondo comma si considerano copie i documenti emessi da un imprenditore a fronte di quelli conformi che vengono spediti per essere conservati come originale dal ricevente. In questo caso, copia è ciò che viene formato da un soggetto quale informazione primaria; l'originalità è espressa in altro documento che un terzo deve tenere e conservare, nel rispetto dell'autenticità ed integrità del contenuto.

Il documento originale si contrappone alla copia ma risulta ben diverso per funzionalità e si presenta con caratteristiche proprie, formalizzate dalla legge per gli effetti giuridici che gli sono attribuiti.

Si è ritenuto di trattare diversamente i documenti che, pure considerati per norma originali, hanno la caratteristica di “documento originale non unico”, in quanto si può risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui siano obbligatorie la tenuta e la conservazione, anche se da parte di terzi. Sono inclusi tra questi, ad esempio, quelli considerati originali dallo stesso art. 2214 del codice civile già citato, come la fattura ricevuta da un imprenditore che,

generata da un atto negoziale, assume il valore di dichiarazione di scienza. Essa viene emessa dal venditore del bene oggetto di transazione, che ne conserva copia; per la stessa è prescritta in forma obbligatoria la registrazione, a fini sia fiscali sia civilistici e contabili, adempimento che ne consente l'eventuale riscontro, anche se attraverso un processo di cognizione.

La distinzione tra documento originale unico e non unico, ripresa nella deliberazione, è motivata da esigenze di conservazione espresse sia dal settore pubblico sia dal settore privato. Infatti, oltre alle copie, anche i documenti originali non unici, per la quantità della loro produzione, destano preoccupazioni gestionali. Per questi motivi, operativamente, i documenti analogici originali non unici vengono trattati alla stregua delle copie, svincolandoli dalle modalità prescritte per i documenti analogici originali unici e precisamente dal processo di conformità eseguito da un pubblico ufficiale che, per il settore privato, si identifica quasi sempre con il notaio.

Il documento informatico, nella definizione data nel comma 1, lettera d), dell'art. 1, coerentemente con la definizione presente nel decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000, differisce da quello analogico per il tipo di rappresentazione in cui l'informazione si materializza.

Vengono considerati distintamente i documenti informatici, firmati elettronicamente o digitalmente nel rispetto delle norme previste dall'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000 così come modificato dall'articolo 6 del decreto legislativo 23 gennaio 2002, n. 10.

Infine, per completezza, sono state riportate le definizioni di evidenza informatica, impronta e funzione di hash già utilizzate nell'ambito della normativa inerente la firma digitale.

## **2. Archiviazione elettronica**

Nella deliberazione, si tiene distinto il processo di conservazione sostitutiva da quello dell'archiviazione elettronica. Quest'ultimo può essere propedeutico al primo, ma non è obbligatorio.

Per l'archiviazione elettronica dei documenti non sono previste particolari modalità operative. L'adempimento viene lasciato all'iniziativa del soggetto interessato, il quale potrà utilizzare un qualsiasi tipo di supporto di memorizzazione, per l'acquisizione del documento, la sua classificazione e l'attribuzione di un codice di identificazione univoco, in modo da consentirne un accesso facile e razionale.

Il processo di conservazione sostitutiva è finalizzato a rendere un documento non deteriorabile e quindi disponibile nel tempo in tutta la sua integrità ed autenticità. Il processo di conservazione è in generale successivo all'eventuale archiviazione elettronica.

## **3. Obblighi di conservazione sostitutiva**

Il comma 1 dell'art. 2 stabilisce che gli obblighi di conservazione sostitutiva dei documenti previsti dalla legislazione vigente, sia per il settore pubblico sia per il settore privato, sono soddisfatti qualora il processo di conservazione venga effettuato con le modalità di cui ai successivi articoli 3 e 4. Non sono previste autorizzazioni preventive, lasciando all'utente l'iniziativa dell'adozione delle modalità operative per la conservazione sostitutiva, con l'intento di dare ampia diffusione al nuovo sistema.

È consentito ad ogni soggetto pubblico o privato di adottare accorgimenti e procedure integrative, come anche l'adozione di altre tipologie di supporto digitale, purché nel rispetto delle norme previste dalla deliberazione.

## **4. Supporto di memorizzazione**

La deliberazione autorizza l'utilizzazione di un qualsiasi tipo di supporto di memorizzazione che consenta la registrazione mediante la tecnologia laser; quindi, non soltanto dischi ottici Worm e CD-R, ma anche magneto-ottici e DVD.

Inoltre, tenuto conto di quanto previsto nel già citato testo unico circa la possibilità d'impiego ai fini della conservazione di altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali e in considerazione dell'evoluzione tecnologica nel frattempo avvenuta, la deliberazione

consente (art. 8) di utilizzare un qualsiasi altro supporto di memorizzazione, oltre quelli a tecnologia laser, se non ostino particolari motivazioni e comunque nel rispetto delle regole tecniche previste dalla deliberazione stessa.

Si ritiene, infatti, che i tecnicismi della firma digitale e del riferimento temporale siano idonei a garantire l'integrità del documento nel processo di sua conservazione, qualunque sia il tipo di supporto di memorizzazione, anche se diverso da quello ottico. Soltanto specifiche motivazioni potrebbero suggerire o richiedere l'impiego di una particolare tipologia di supporto.

### **5. Processo di conservazione sostitutiva**

Il processo di conservazione sostitutiva è sempre generato da documenti informatici differenziati secondo la loro origine e prevede l'adozione di regole tecniche comuni. Qualora si trattino documenti analogici, il processo di conservazione è attivato con la trasposizione della loro immagine su un supporto di memorizzazione; la conformità rispetto al documento d'origine è garantita dal responsabile della conservazione sotto la sua diretta responsabilità.

In effetti, il processo di conservazione sostitutiva può avere origine dalla necessità di convertire documenti già esistenti, per lo più cartacei. In tal caso, è necessario procedere preliminarmente alla predisposizione del materiale documentale, mantenendone l'ordine fisico e rendendo possibili eventuali diverse aggregazioni. Per i documenti cartacei questa operazione è conosciuta come "cartellinatura", operazione che consiste nella preparazione dei documenti cartacei, già raccolti fisicamente in un fascicolo, attraverso procedure definite dall'utente del sistema. Vengono quindi approntati strumenti di consultazione ed eventuali codificazioni aggiuntive cosicché, una volta registrati sul supporto di memorizzazione ottico, sia possibile rilevare collegamenti fra gli atti e i documenti riprodotti (per unità, serie o altro livello di aggregazione) e reperire quanto oggetto di consultazione, duplicazione o esibizione.

Gli artt. 3 e 4 dettano le regole tecniche per la conservazione, rispettivamente, dei documenti informatici e analogici, prevedendo, in generale, che il relativo processo si realizzi attraverso la memorizzazione dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte sul supporto ottico, con le formalità dell'apposizione del riferimento temporale e, quindi, della firma digitale sull'insieme di documenti destinati alla conservazione o, se conveniente, ad una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi.

L'apposizione del riferimento temporale prima della firma digitale trova motivazione nella necessità di bloccare ad una data certa il contenuto dei documenti memorizzati e conservati, realizzando quindi il cosiddetto "file di chiusura".

Per i soli documenti informatici originati da "documenti analogici originali unici" è prevista, oltre all'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione, anche l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale sull'insieme di documenti destinati alla conservazione o, se conveniente, ad una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insiemi di essi, da parte di un pubblico ufficiale. Quest'ultimo adempimento è finalizzato ad attestare la conformità di quanto conservato al documento d'origine.

### **6. Processo di riversamento**

Il comma 2 dell'art. 3 e il comma 4 dell'art. 4 prevedono il processo di riversamento che, come precisato al comma 1, lettere o) e p) dell'art.1, può essere diretto o sostitutivo. Il riversamento diretto avviene con il trasferimento del documento conservato da uno ad altro supporto, senza alterarne la rappresentazione digitale (ad esempio, la produzione delle copie di sicurezza previste dal processo di conservazione al comma 1, lettere b), e) e h) dell'art. 5).

Il riversamento sostitutivo si ottiene, invece, attraverso il trasferimento di un documento conservato da uno ad altro supporto di memorizzazione, il quale comporti la modifica della rappresentazione informatica del suo contenuto. Questo tipo di riversamento consente l'aggiorna-

mento tecnologico dell'archivio quando non sia possibile o conveniente mantenere nel tempo il formato della rappresentazione informatica dei documenti. L'operazione è necessaria per ottemperare all'obbligo di esibizione dei documenti conservati nel sistema.

Riguardo al riversamento sostitutivo, i documenti informatici sottoscritti ai sensi dell'articolo 10, commi 2 e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 così come modificato dall'articolo 6 del decreto legislativo 23 gennaio 2002, n. 10, sono stati assimilati a quelli digitali generati da documenti analogici originali unici. Per entrambe le tipologie, considerate le loro peculiari caratteristiche, a differenza di quanto previsto per la generalità dei documenti, è richiesto oltre l'intervento del responsabile della conservazione, anche quello ulteriore del pubblico ufficiale per l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale allo scopo di attestare la conformità all'originale.

### **7. Riferimento temporale**

Al comma 1, lettera q) dell'art. 1 viene data la definizione del riferimento temporale, più ampia di quella della marca temporale, prevista dagli artt. 52 e seguenti del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 8 febbraio 1999.

L'intento di semplificare il processo di conservazione sostitutiva ha suggerito di adottare questo particolare tecnicismo, finalizzato a fissare nel tempo il verificarsi di un'operazione.

Il riferimento temporale determina l'informazione della data e dell'ora nelle quali viene ultimata correttamente la memorizzazione del documento sottoposto al processo di conservazione o di riversamento sostitutivo. L'informazione è associata, in generale, ad un insieme di documenti informatici.

Allo scopo di garantire l'affidabilità all'operazione di associazione, si è previsto che la procedura di generazione del riferimento temporale debba rispettare, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, canoni di sicurezza stabiliti e formalizzati mediante specifica documentazione dal soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione sostitutiva, ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso. Per questa specifica operazione, è consentito il ricorso anche a strumenti cartacei.

Gli organismi competenti e in particolare le pubbliche amministrazioni possono regolamentare, in base a quanto loro consentito dal primo comma dell'art. 7, altri tecnicismi analoghi senza precludere il ricorso ad altri sistemi di validazione temporale definiti nel decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000.

Pur consentendo l'utilizzo del riferimento temporale al fine della semplificazione del processo di conservazione, per i soggetti privati è opportuno associare ai documenti conservati, un riferimento temporale opponibile ai terzi.

### **8. Distruzione del documento analogico**

Il comma 3 dell'art. 4 prevede che il documento analogico d'origine, del quale sia obbligatoria la conservazione, può essere distrutto soltanto al termine del processo di conservazione sostitutiva. Per questo sarà necessario che sia avvenuta la sua digitalizzazione sul supporto di memorizzazione e che siano stati apposti dal responsabile del procedimento di conservazione il riferimento temporale e la firma digitale. Per i documenti analogici originali unici dovrà anche essere attestata la conformità da parte del pubblico ufficiale, con l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale.

Al riguardo, viene ricordata la norma contenuta nel comma 4 dell'art. 6 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000, concernente i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività culturali sugli archivi delle amministrazioni pubbliche e sugli archivi dei privati dichiarati di notevole interesse storico ed artistico.

## 9. Responsabile della conservazione

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

In particolare, si affida al responsabile della conservazione sostitutiva la realizzazione di una base di dati relativa ai documenti informatici, 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.

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.

## 10. Obblighi di esibizione

L'art. 6, al comma 1, richiama all'ottemperanza di quanto previsto dall'ultimo comma dell'art. 2220 del codice civile, il quale prevede che le scritture e i documenti conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini devono essere, in ogni momento, resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti per la conservazione.

L'esibizione per via telematica, prevista al comma 2, trova applicazione attraverso il rispetto della norme contenute nel testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e particolarmente negli artt. 14 e seguenti. L'intervento del pubblico ufficiale, previsto al comma 3 dell'articolo 6 della deliberazione, riguardante l'esibizione su supporto cartaceo di un documento da prodursi all'esterno, trova giustificazione nell'esigenza di dichiarare la conformità di quanto riprodotto su carta a quanto conservato sul supporto di memorizzazione. Si ricorda che si fa riferimento al documento conservato originato da un documento analogico originale unico. La procedura prevista trova, quindi, origine nell'intrinseca natura del documento d'origine.

## D.LGS. 7 MARZO 2005, N. 82 [CODICE DELL'AMMINISTRAZIONE DIGITALE] (STRALCIO)

### ART. 1 (Definizioni)

1. Ai fini del presente codice si intende per:

- a) allineamento dei dati: il processo di coordinamento dei dati presenti in più archivi finalizzato alla verifica della corrispondenza delle informazioni in essi contenute;
- b) autenticazione informatica: la validazione dell'insieme di dati attribuiti in modo esclusivo ed univoco ad un soggetto, che ne distinguono l'identità nei sistemi informativi, effettuata attraverso opportune tecnologie al fine di garantire la sicurezza dell'accesso;
- c) carta d'identità elettronica: il documento d'identità munito di fotografia del titolare rilasciato su supporto informatico dalle amministrazioni comunali con la prevalente finalità di dimostrare l'identità anagrafica del suo titolare;
- d) carta nazionale dei servizi: il documento rilasciato su supporto informatico per consentire l'accesso per via telematica ai servizi erogati dalle pubbliche amministrazioni;
- e) certificati elettronici: gli attestati elettronici che collegano i dati utilizzati per verificare le firme elettroniche ai titolari e confermano l'identità informatica dei titolari stessi;
- f) certificato qualificato: il certificato elettronico conforme ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciati da certificatori che rispondono ai requisiti di cui all'allegato II della medesima direttiva;

- g) **certificatore**: il soggetto che presta servizi di certificazione delle firme elettroniche o che fornisce altri servizi connessi con queste ultime;
- h) **chiave privata**: l'elemento della coppia di chiavi asimmetriche, utilizzato dal soggetto titolare, mediante il quale si appone la firma digitale sul documento informatico;
- i) **chiave pubblica**: l'elemento della coppia di chiavi asimmetriche destinato ad essere reso pubblico, con il quale si verifica la firma digitale apposta sul documento informatico dal titolare delle chiavi asimmetriche;
- l) **dato a conoscibilità limitata**: il dato la cui conoscibilità è riservata per legge o regolamento a specifici soggetti o categorie di soggetti;
- m) **dato delle pubbliche amministrazioni**: il dato formato, o comunque trattato da una pubblica amministrazione;
- n) **dato pubblico**: il dato conoscibile da chiunque;
- o) **disponibilità**: la possibilità di accedere ai dati senza restrizioni non riconducibili a esplicite norme di legge;
- p) **documento informatico**: la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;
- q) **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;
- r) **firma elettronica qualificata**: la 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 l'apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica;
- s) **firma digitale**: un 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 la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici;
- t) **fruibilità di un dato**: la possibilità di utilizzare il dato anche trasferendolo nei sistemi informativi automatizzati di un'altra amministrazione;
- u) **gestione informatica dei documenti**: l'insieme delle attività finalizzate alla registrazione e segnatura di protocollo, nonché alla classificazione, organizzazione, assegnazione, reperimento e conservazione dei documenti amministrativi formati o acquisiti dalle amministrazioni, nell'ambito del sistema di classificazione d'archivio adottato, effettuate mediante sistemi informatici;
- v) **originali non unici**: i documenti per i quali sia possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi;
- z) **pubbliche amministrazioni centrali**: le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le istituzioni universitarie, gli enti pubblici non economici nazionali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), le agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300;
- aa) **titolare**: la persona fisica cui è attribuita la firma elettronica e che ha accesso ai dispositivi per la creazione della firma elettronica;
- bb) **validazione temporale**: il risultato della procedura informatica con cui si attribuiscono, ad uno o più documenti informatici, una data ed un orario opponibili ai terzi.

(...omissis...)

#### **ART. 18**

*(Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica)*

1. E' istituita la Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica con funzioni di consulenza al Presidente del Consiglio dei Ministri, o al Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie, in materia di sviluppo ed attuazione dell'innovazione tecnologica nelle amministrazioni dello Stato.
2. La Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica è presieduta da un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei Ministri designato dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dal Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie; ne fanno parte il Presidente del Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione (d'ora in poi CNIPA), i componenti del CNIPA, il Capo del dipartimento per l'innovazione e le tecnologie, nonché i responsabili delle funzioni di cui all'articolo 17.
3. La Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica si riunisce con cadenza almeno semestrale per la verifica dello stato di attuazione dei programmi in materia di innovazione tecnologica e del piano triennale di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 12 febbraio 1993, n. 39.
4. Il Presidente del Consiglio dei Ministri, o il Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie, provvede, con proprio decreto, a disciplinare il funzionamento della Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica.
5. La Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica può sentire le organizzazioni produttive e di categoria.
6. La Conferenza permanente per l'innovazione tecnologica opera senza rimborsi spese o compensi per i partecipanti a qualsiasi titolo dovuti, compreso il trattamento economico di missione; dal presente articolo non devono derivare nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

*(...omissis...)*

#### **ART. 20**

*(Documento informatico)*

1. Il documento informatico da chiunque formato, la registrazione su supporto informatico e la trasmissione con strumenti telematici sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se conformi alle disposizioni del presente codice ed alle regole tecniche di cui all'articolo 71.
2. Il documento informatico sottoscritto con firma elettronica qualificata o con firma digitale soddisfa il requisito legale della forma scritta se formato nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71, che garantiscano l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento.
3. Le regole tecniche per la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione temporale dei documenti informatici sono stabilite ai sensi dell'articolo 71; la data e l'ora di formazione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle regole tecniche sulla validazione temporale.
4. Con le medesime regole tecniche sono definite le misure tecniche, organizzative e gestionali volte a garantire l'integrità, la disponibilità e la riservatezza delle informazioni contenute nel documento informatico.
5. Restano ferme le disposizioni di legge in materia di protezione dei dati personali.

#### **ART. 21**

*(Valore probatorio del documento informatico sottoscritto)*

1. Il documento informatico, cui è apposta una firma elettronica, sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità e sicurezza.
2. Il documento informatico, sottoscritto con firma digitale o con un altro tipo di firma elettroni-

ca qualificata, ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del codice civile. L'utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che sia data prova contraria.

3. L'apposizione ad un documento informatico di una firma digitale o di un altro tipo di firma elettronica qualificata basata su un certificato elettronico revocato, scaduto o sospeso equivale a mancata sottoscrizione. La revoca o la sospensione, comunque motivate, hanno effetto dal momento della pubblicazione, salvo che il revocante, o chi richiede la sospensione, non dimostri che essa era già a conoscenza di tutte le parti interessate.

4. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche se la firma elettronica è basata su un certificato qualificato rilasciato da un certificatore stabilito in uno Stato non facente parte dell'Unione europea, quando ricorre una delle seguenti condizioni:

a) il certificatore possiede i requisiti di cui alla direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, ed è accreditato in uno Stato membro;

b) il certificato qualificato è garantito da un certificatore stabilito nella Unione europea, in possesso dei requisiti di cui alla medesima direttiva;

c) il certificato qualificato, o il certificatore, è riconosciuto in forza di un accordo bilaterale o multilaterale tra l'Unione europea e Paesi terzi o organizzazioni internazionali.

5. 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.

(...omissis...)

#### **ART. 39**

*(Libri e scritture)*

1. I libri, i repertori e le scritture, ivi compresi quelli previsti dalla legge sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili, di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici in conformità alle disposizioni del presente codice e secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71.

(...omissis...)

#### **ART. 43**

*(Riproduzione e conservazione dei documenti)*

1. I documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su supporti informatici sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se la riproduzione sia effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71.

2. Restano validi i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento già conservati mediante riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro processo idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali.

3. I documenti informatici, di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, possono essere archiviati per le esigenze correnti anche con modalità cartacee e sono conservati in modo permanente con modalità digitali.

4. Sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività culturali sugli archivi delle pubbliche amministrazioni e sugli archivi privati dichiarati di notevole interesse storico ai sensi delle disposizioni del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

#### **ART. 44**

*(Requisiti per la conservazione dei documenti informatici)*

1. Il sistema di conservazione dei documenti informatici garantisce:

- 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;
- 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.

*(...omissis...)*

#### **Art. 71**

*(Regole tecniche)*

1. Le regole tecniche previste nel presente codice sono dettate, con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con il Ministro per la funzione pubblica e con le amministrazioni di volta in volta indicate nel presente codice, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, ed il Garante per la protezione dei dati personali nelle materie di competenza, in modo da garantire la coerenza tecnica con le regole tecniche sul sistema pubblico di connettività di cui all'articolo del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. , e con le regole di cui al disciplinare pubblicato in allegato B al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

2. Le regole tecniche vigenti nelle materie del presente codice restano in vigore fino all'adozione delle regole tecniche adottate ai sensi del presente articolo.

*(...omissis...)*

## PRASSI

### CIRCOLARE DEL MINISTERO DELLE FINANZE N. 7/1496 DEL 30 APRILE 1977 (STRALCIO)

(...omissis...)

#### *III. Scritture contabili obbligatorie per i soggetti al regime di contabilità ordinaria.*

Ai sensi degli artt. 14 e segg. del D.P.R. n. 600, le società di capitali e gli enti commerciali, in ogni caso, e le società in nome collettivo e in accomandita semplice, gli enti non commerciali e gli imprenditori commerciali, con ricavi annui superiori a L. 180.000.000, ai fini fiscali (e cioè indipendentemente dagli obblighi di contabilità posti dal C.C.), devono tenere le seguenti scritture:

- Libro giornale e libro degli inventari;
- Registri prescritti ai fini dell'I.V.A.;
- Scritture ausiliarie sistematiche, nelle quali devono essere registrati, raggruppandoli in categorie omogenee, gli elementi patrimoniali e reddituali.

Inoltre, qualora ne ricorra il presupposto, devono altresì tenere:

- Registro dei cespiti ammortizzabili;
- Registro riepilogativo di magazzino;
- Registro delle procedure meccanografiche.

Libro giornale.

L'art. 14 del D.P.R. n. 600 si limita ad inquadrare il libro in questione tra le scritture obbligatorie ai fini fiscali, senza però dettare particolari disposizioni per la tenuta dello stesso. Valgono, pertanto, le regole fissate dalle norme vigenti per la regolare tenuta dei libri contabili previsti dal C.C. (artt. 2215 e segg.).

In proposito è opportuno osservare che la norma civilistica impone che nel libro di cui trattasi siano annotate cronologicamente tutte le operazioni relative alla gestione aziendale.

La rigida applicazione di tale prescrizione urta tuttavia, talvolta, contro le effettive possibilità di osservarla, vuoi per motivi organizzativi o di collegamento tra il soggetto obbligato alla tenuta del libro giornale e le proprie promanazioni periferiche (filiali, stabilimenti, ecc.), vuoi per il fatto che il soggetto stesso si avvale di mezzi di elaborazione meccanografica.

È quindi invalsa la prassi della utilizzazione di giornali sezionali nei quali vengono registrati (in stretto ordine cronologico) tutte le operazioni relative a singoli servizi dell'azienda (banche, clienti, fornitori, cassa, ecc.) con riepilogo riassuntivo nel libro giornale generale. A parte la ortodossia o meno del metodo ai fini civilistici (tuttavia talvolta non contestato in sede fallimentare), ai fini fiscali può anche ammettersi tale procedura a condizione che i giornali sezionali, nonché lo stesso libro giornale generale, siano previamente vidimati.

In tal senso, è stata difatti già riconosciuta validità ai libri giornali riepilogativi che traggano attendibilità dai giornali sezionali quotidianamente annotati o dai registri sezionali o di prima nota redatti ai fini dell'I.V.A., preventivamente vidimati e bollati ed analiticamente redatti nei termini di legge, integrati con l'annotazione di tutte le operazioni anche se non soggette a registrazione ai fini dell'I.V.A.

Libro degli inventari - Bilancio - Conto dei profitti e delle perdite.

L'art. 15 del D.P.R. n. 600 fa obbligo della redazione dell'inventario e del bilancio con il conto dei profitti e delle perdite in conformità alle disposizioni dell'art. 2217 del C.C.

Come è noto, la norma civilistica impone, per il libro degli inventari, l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee all'impresa stessa.

Ma, ai fini fiscali, giusta modifica introdotta con l'art. 3 del D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60, al terzo c. dell'art. 15, per gli imprenditori individuali è sufficiente la sola indicazione delle attività e passività relative all'impresa.

Oltre a tali elementi, il secondo c. del citato Art. 15 prescrive che nel libro in esame deve essere indicata la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo con indicazione degli elementi che compongono il gruppo stesso e la loro ubicazione; tuttavia, tale specificazione relativa agli elementi e alla loro ubicazione può essere sopperita dalle distinte occorse per la redazione dell'inventario, beninteso a condizione che il contribuente le conservi e le esibisca.

Ai sensi del citato art. 2217 del C.C. l'inventario deve essere sottoposto entro tre mesi a vidimazione e tale termine decorre dalla data di chiusura dell'esercizio annuale per gli imprenditori individuali e le società di persone e dalla data di approvazione del bilancio per le società di capitali. Questa norma va messa in relazione a quanto previsto dal primo c. dell'art. 15 del D.P.R. n. 600, secondo cui l'inventario va in ogni caso redatto entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione. Potrà pertanto accadere (specie per le società di capitali) che la vidimazione dell'inventario risulti successiva alla presentazione della dichiarazione in quanto, per tali soggetti, la dichiarazione va prodotta entro un mese dall'approvazione del bilancio.

Per ultimo si rileva che l'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore (art. 2217 C.C.) e, per quanto riguarda le società e gli enti, dagli amministratori o, comunque, dal rappresentante legale.

Per i soggetti che già non erano tassabili in base al bilancio nel precedente sistema, i quali nell'anno 1974 hanno conseguito ricavi superiori a L. 180.000.000, e per gli enti precedentemente anche essi non tassabili in base a bilancio, il problema relativo alla decorrenza dell'obbligo dell'inventario, in correlazione al prospetto delle attività e passività all'1 gennaio 1974 prescritto dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689 (prospetto che secondo la relazione governativa che accompagnava lo schema di tale provvedimento "non sostituisce l'inventario") ha trovato trattazione nella risoluzione n. 9/50064 del 18 ottobre 1975, adottata in materia, che qui si conferma.

In particolare, i soggetti obbligati alla redazione del prospetto ai sensi del D.P.R. n. 689 non hanno obbligo di attivare anche l'inventario all'1 gennaio 1974; essi però non sono sollevati dall'obbligo di redigere l'inventario stesso al 31 dicembre 1974 e, successivamente, alla fine di ogni anno, nel termine stabilito dal primo c. del citato art. 15.

Per converso, i soggetti che hanno intrapreso o che intraprenderanno l'esercizio di un'attività commerciale in data successiva all'1 gennaio 1974, allorché tenuti alla contabilità ordinaria o per questa optanti, hanno l'obbligo di redigere sia l'inventario di apertura, all'inizio dell'attività medesima, sia quello di chiusura a fine di ogni anno.

(...omissis...)

## CIRCOLARE DEL MINISTERO DELLE FINANZE N. 181 DEL 27 OTTOBRE 1994 (STRALCIO)

(...omissis...)

### 7. SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI E DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SANZIONI

#### 7.1 Testo normativo (omissis)

#### 7.2. Soppressioni delle vidimazioni annuali

In sede di conversione del D.L. n. 357 del 1994, i commi 1 e 2 dell'art. 7 sono stati soppressi.

In particolare il predetto comma 1 prevedeva che le vidimazioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del codice civile non rilevavano ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi.

Questa disposizione è stata sostituita dall'art. 7-bis della legge di conversione n. 489 del 1994 che ha ridisciplinato la materia delle vidimazioni ai fini civilistici, facendo in tal modo venir meno la portata applicativa della precedente norma (art. 7, comma 1).

L'art. 7-bis ha, infatti, disposto, con i commi 1 e 2, la soppressione dell'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro inventari, attraverso la modifica degli artt. 2216 e 2217 del codice civile.

A seguito delle modifiche apportate agli artt. 2216 e 2217 del codice civile in ordine alla soppressione dell'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari, con il comma 8 del ripetuto art. 7-bis è stata soppressa la sanzione prevista per la mancata vidimazione annuale dal comma 6 dell'art. 1 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516.

Con il successivo comma 6 è stato inoltre modificato il comma 1 dell'art. 2435 del codice civile prevedendo, in alternativa all'obbligo di deposito, la possibilità di spedire copia del bilancio all'ufficio del registro delle imprese a mezzo lettera raccomandata.

In virtù della modifica apportata con il comma 5 dello stesso art. 7-bis all'art. 2421 del codice civile, è stato altresì soppresso l'obbligo di vidimazione annuale dei seguenti libri:

- Libro dei Soci
- Libro delle Obbligazioni
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni delle Assemblee
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni del Consiglio di Amministrazione
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni del Collegio Sindacale
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni del Comitato Esecutivo se esistente
- Libro delle Adunanze e delle Deliberazioni degli Obbligazionisti.

### 7.3. Conservazione di scritture e documenti contabili

Il comma 2 dell'art. 7 del decreto-legge in esame, soppresso dalla legge di conversione n. 489 del 1994, consentiva la conservazione, sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Detta modalità di conservazione era consentita a condizione che le scritture corrispondessero ai documenti e potessero in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.

Con la cennata disposizione veniva fatto poi rinvio ad un decreto del Ministro delle finanze per la definizione delle modalità di conservazione sui menzionati supporti.

La norma, sopra riportata, è stata sostituita dalla disciplina recata dal combinato disposto dei commi 4 e 9 dell'art. 7-bis della legge di conversione in rassegna, che prevede, ai fini civilistici, nuove modalità di conservazione di tutte le scritture e dei documenti prescindendo da specifiche richieste di autorizzazioni da parte dei contribuenti.

Per effetto, poi, della disposizione recata dal successivo comma 9, la nuova disciplina di conservazione di cui all'art. 2220 del codice civile, è stata estesa a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, vale a dire, in particolare, a quelle di cui agli artt. 14 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché ai documenti ed ai registri prescritti ai fini dell'Iva dalla vigente normativa.

È stato infatti modificato, con il comma 4 del citato art. 7-bis, l'art. 2220 del codice civile, prevedendo che le scritture contabili, le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, alle condizioni ivi stabilite.

Detti sistemi di conservazione mediante supporti di immagini devono fornire garanzie di immodificabilità e inalterabilità nel tempo dei supporti stessi contenenti i dati delle registrazioni; dette registrazioni debbono corrispondere ai documenti contabili.

Inoltre, è previsto l'obbligo per i contribuenti che si avvalgono di tali sistemi di rendere leggibili, con mezzi idonei, le registrazioni contenute nei supporti medesimi per soddisfare le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

A tal fine la norma fa rinvio ad un decreto del Ministro delle finanze che definisca, nei dettagli, le modalità ed i termini cui è subordinato l'utilizzo dei citati supporti, nonché le loro caratteristiche tecniche.

È appena il caso di far presente che per i soggetti che utilizzano i predetti sistemi di conservazione sotto forma di registrazione su supporti di immagini, in virtù della modifica apportata all'art. 2220 del codice civile sopra descritta, deve ritenersi priva di effetto la norma recata dal comma 3 dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Ai fini di un necessario coordinamento, il comma 4 dell'art. 7 ha previsto poi la soppressione dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 che consentiva su richiesta del contribuente, l'impiego di sistemi fotografici per la conservazione delle scritture e dei documenti contabili rilevanti ai fini dell'Iva.

#### **7.4. Modalità di tenuta delle scritture contabili con sistemi meccanografici**

Il comma 4-ter dell'art. 7, inserito dalla legge di conversione del D.L. n. 357 del 1994, disciplina la tenuta dei registri contabili a mezzo di sistemi meccanografici. In base a detta disposizione tale modalità di tenuta dei registri contabili è considerata regolare qualora i dati risultino aggiornati sul supporto magnetico nonostante la mancata trascrizione degli stessi sul tabulato cartaceo.

Le condizioni stabilite dalla norma, ai fini della non applicabilità delle sanzioni, sono le seguenti:

a) deve trattarsi di scritture contabili relative all'anno d'imposta in corso alla data dell'eventuale accesso da parte degli organi di controllo. Per quanto riguarda i registri Iva, si ricorda che il periodo di imposta coincide con l'anno solare;

b) deve essere possibile trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati su supporti magnetici in qualsiasi momento ed in ogni caso allorquando vengano richiesti in sede di controllo da parte degli organi competenti ed in loro presenza;

c) le scritture devono essere "aggiornate", nel senso che i dati risultino acquisiti dall'elaboratore entro il termine di 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, previsto dall'art. 22, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 ai fini delle imposte sui redditi. Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, come già chiarito con circolare n. 16 del 22 marzo 1990 della soppressa Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari, si precisa che, dovendosi effettuare, ai fini dell'Iva, le liquidazioni periodiche (mensili e trimestrali) con le modalità ed entro i termini stabiliti dagli artt. 27, 33 e 74, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'obbligo di memorizzare i dati delle operazioni soggette a registrazione deve essere adempiuto entro i termini previsti dalle cennate disposizioni, vale a dire entro il giorno 18 di ciascun mese per i contribuenti mensili titolari di conto fiscale (giorno 20 per i non titolari) nonché, per i contribuenti trimestrali, entro il giorno 3 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (giorno 5 per i non titolari di conto fiscale), tenendo conto, ovviamente, del quarto trimestre solare per i soggetti di cui al citato art. 74, comma 4.

Si conferma altresì, ai fini dell'Iva, che per i contribuenti mensili che affidano a terzi la tenuta della contabilità, l'obbligo di memorizzare i dati soggetti a registrazione deve essere eseguito con gli stessi criteri sopra illustrati, ma riferiti al secondo mese precedente.

Resta comunque salvo il termine di 60 giorni, fissato dall'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973 e, in materia di Iva, dal D.M. 11 agosto 1975, per provvedere all'obbligo della stampa nei registri contabili dei dati soggetti a registrazione nell'ultimo periodo dell'anno.

(...omissis...)

### **7.7. Tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri**

Il comma 7 dell'art. 7-bis, inserito dalla legge di conversione, modifica l'art. 85 della tariffa delle tasse sulle concessioni governative annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 20 agosto 1992. La modifica riguarda l'assoggettamento a tassa della sola bollatura e numerazione dei libri e registri a norma dell'art. 2215 del codice civile, e non più anche della vidimazione annuale, in quanto detta formalità, come già detto, è stata soppressa dal precedente comma 5 del citato art. 7-bis.

La tassa, già dovuta nella misura di lire centomila indipendentemente dalla consistenza dei libri e registri, va ora corrisposta in relazione al numero delle pagine (lire centomila per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine). Conseguentemente, nella nota 1 dell'art. 85 della tariffa sono soppressi i riferimenti alla vidimazione e all'art. 2216 del codice civile; quest'ultima disposizione, infatti, a seguito delle modifiche subite per effetto del comma 1 del ripetuto art. 7-bis, non fa più cenno alla vidimazione.

#### **CIRCOLARE 25 GENNAIO 2005, N. 5/D**

**OGGETTO** D.M. 23/1/2004 recante "modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto". Campo di applicazione.

Sono pervenuti quesiti da parte di numerosi operatori del settore che chiedono di conoscere se l'esclusione prevista dall'art. 2, comma 2 del D.M. in oggetto: (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), riguardi anche i documenti commerciali emessi per l'addebito dei corrispettivi relativi alle somministrazioni indicate nell'art. 1 del D.M. 24/10/2000 n. 370.

Al riguardo si rileva che i suddetti documenti emessi nei confronti della clientela per l'addebito dei corrispettivi, comprensivi delle imposte di consumo e delle accise, attengono al rapporto giuridico di rivalsa che intercorre tra il fornitore del bene o del servizio ed i consumatori.

Tali documenti, emessi o pervenuti in qualunque formato, non rientrano tra la base documentale principale relativa al rapporto giuridico d'imposta che intercorre tra il soggetto attivo della potestà impositiva ed il soggetto obbligato al versamento di imposta, come invece rientra la dichiarazione annuale di consumo.

Alla luce di quanto sopra esposto si ritiene utile chiarire che i documenti commerciali emessi per l'addebito dei corrispettivi relativi alle somministrazioni indicate nell'art. 1 del D.M. 24/10/2000 n. 370 non rientrano nell'esclusione prevista dall'art. 2, comma 2 del D.M. in oggetto e, pertanto, non sussistono motivi ostativi alla loro conservazione secondo le regole ivi previste, fermo restando, invece, che in tale esclusione rientra la dichiarazione annuale di consumo.

La presente circolare è stata sottoposta al Comitato di Indirizzo Permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 17/01/2005.

I Signori Direttori Regionali vigileranno sulla corretta ed integrale applicazione delle disposizioni contenute nella suddetta circolare.

IL DIRETTORE DELL'AREA CENTRALE

CIRCOLARE N. 45/E DEL 19 OTTOBRE 2005 (STRALCIO)

(...omissis...)

2.5.2. *Fattura elettronica*

La novità più rilevante prevista dal decreto consiste nella possibilità di emettere la fattura elettronica.

A tale proposito, si fa presente che con il D.M. 23 gennaio 2004 (di seguito D.M.) sono state definite le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto.

Per fattura elettronica s'intende il documento informatico, predisposto in forma elettronica, secondo specifiche modalità che garantiscono l'integrità dei dati contenuti e l'attribuzione univoca del documento al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla stampa su supporto cartaceo. Più precisamente, l'emittente deve assicurare:

Ø l'attestazione della data;

Ø l'autenticità dell'origine;

Ø l'integrità del contenuto.

Tali requisiti sono rispettivamente garantiti mediante l'apposizione su ciascuna fattura, ovvero sul lotto delle fatture destinate ad un unico soggetto, "del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica (...)" (articolo 21, comma 3, quinto periodo, del dPR n. 633 del 1972).

2.5.2.1. *Riferimento temporale e firma elettronica qualificata*

Il riferimento temporale consiste in una informazione associata ad uno o più documenti informatici che attesta la data e l'ora di formazione della fattura elettronica. Qualora l'informazione sia perfezionata contemporaneamente per più documenti associati questi ultimi sono contraddistinti dal medesimo riferimento temporale.

La firma elettronica qualificata è una "firma elettronica", consistente ne "l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica, (omissis...) 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"; essa deve essere, altresì, "basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma, quale l'apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica". Il "certificato qualificato", peraltro, non è che un "certificato elettronico conforme ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciato da certificatori che rispondono ai requisiti di cui all'allegato II della medesima direttiva" (definizioni contenute nel capo I, sezione I, articolo 1, comma 1, lettere q), r) ed f) del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 – Codice dell'Amministrazione Digitale – le cui disposizioni entreranno in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2006).

Il requisito di autenticità ed integrità della fattura è garantito, pertanto, dalla sottoscrizione elettronica, ossia dall'apposizione della "firma elettronica qualificata".

La fattura elettronica, così redatta, inoltre, "ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del codice civile", (cfr articolo 21, comma 2, del d.lgs. n. 82 del 2005), ossia "fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle 23 dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta". L'utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, salvo che sia data prova contraria (cfr articolo 21, comma 2 del menzionato d. lgs. n. 82).

Qualora il cedente o prestatore abbia incaricato il proprio cliente o un terzo di emettere per suo

conto la fattura, occorre che l'origine e l'integrità del documento elettronico siano garantiti dal soggetto emittente il quale è tenuto ad apporre sia il riferimento temporale sia la propria firma elettronica qualificata.

Al riguardo occorre tener conto degli accordi intervenuti tra il cedente/prestatore ed il cliente/terzo, a seconda che questi prevedano l'invio del documento finale già redatto oppure il semplice flusso di dati da aggregare per la compilazione del documento finale. Nel primo caso l'emittente è sempre il cedente/prestatore che deve pertanto apporre la propria firma elettronica. Nel secondo, invece, emittente è il soggetto terzo, che provvede ad aggregare i dati e, quindi, a generare il documento e che, di conseguenza, dovrà apporre la propria firma elettronica. In ogni caso, occorre annotare in fattura che la stessa è stata compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, dal terzo (articolo 21, comma 2, lettera h), del DPR n. 633 del 1972).

(...omissis...)

## 2.7. Annotazione delle fatture

E' noto che ai fini dell'IVA è prevista la tenuta di appositi registri contabili, nei quali annotare cronologicamente le operazioni rilevanti. Tali registri si affiancano a quelli previsti da altre disposizioni normative, quali, ad esempio, libro giornale, libro paga, libro matricola, scritture ausiliarie, registro di carico e scarico di magazzino.

### 2.7.1. Fatture di vendita

L'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972 dispone che il contribuente deve annotare entro quindici giorni dalla data di emissione della fattura (ossia dalla data di consegna, spedizione o trasmissione), su apposito registro, le fatture emesse, relative a tutte le operazioni attive (imponibili, non imponibili ed esenti) nonché le autofatture (concernenti le operazioni internazionali e l'autoconsumo), in ordine progressivo sulla base della data di emissione.

Le fatture "differite" (cfr paragrafo 2.4.2) devono essere registrate, invece, entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni.

Tanto premesso, si ricorda che l'articolo 1 del DM 11 agosto 1975 prevede che "le registrazioni di cui agli articoli 23, 24, 25 e 39 secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, qualora il contribuente utilizzi direttamente macchine elettrocontabili ovvero si avvalga, per la elaborazione dei dati, dei centri elettrocontabili gestiti da terzi, possono essere eseguite entro sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, fermo restando l'obbligo di tener conto, nelle varie dichiarazioni previste dagli artt. 27 e seguenti del citato DPR n. 633, di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le dichiarazioni si riferiscono" (cfr risoluzione n. 132 del 1997).

Ne consegue che, anche le fatture elettroniche possono essere registrate nei registri informatici (articolo 3 del D.M.), entro sessanta giorni dall'effettuazione dell'operazione, ferma restando la ricomprensione delle stesse fatture nella liquidazione relativa alla data di effettuazione dell'operazione. Resta inteso che, anche nel caso in cui si proceda alla memorizzazione informatica di una fattura elettronica, la registrazione deve avvenire secondo il disposto dell'articolo 23.

### 2.7.2. Fatture di acquisto

Ai sensi dell'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972 "il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati (...), e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta", che, ai sensi dell'articolo 19 del medesimo DPR, può essere esercitato "(...) al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del medesimo".

Così come le fatture di vendita elettroniche, anche le fatture elettroniche di acquisto possono essere memorizzate su idoneo supporto informatico. In tal caso, non essendo possibile apporre il numero progressivo di registrazione sulle singole fatture ricevute, stante la “staticità ed immutabilità” del documento elettronico, l’esigenza di individuare con facilità la fattura elettronica dovrà trovare necessaria soluzione nell’ambito del sistema di contabilità, attraverso l’associazione informatica della fattura ai dati annotati nell’apposito registro IVA.

Così come chiarito con riguardo alle fatture di vendita, anche la registrazione delle fatture di acquisto, operata mediante memorizzazione informatica, deve rispettare le disposizioni dell’articolo 25, secondo comma, in base al quale dalla registrazione devono risultare la data della fattura, il numero progressivo, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente o del prestatore (o il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti), l’ammontare imponibile e l’ammontare dell’imposta. 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 del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell’operazione, se espressi in valuta estera, nonché 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 (cfr circolare 23 febbraio 1994, n. 13/E). Detto documento, se emesso in forma elettronica, è allegato alla fattura originaria e reso immutabile 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.

### 2.7.3. Altri documenti

Accanto alla fattura esistono numerosi altri documenti che, a loro volta, possono essere emessi o annotati in formato cartaceo o elettronico. Così, ad esempio, possono essere redatte ed inviate in formato elettronico:

- la dichiarazione d’intento di cui all’articolo 8, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, prevista a carico degli esportatori abituali che intendano effettuare acquisti senza applicazione dell’imposta;
- la dichiarazione rilasciata dal cliente che richiede l’applicazione dell’aliquota agevolata per l’acquisto della prima casa da imprese costruttrici ed assimilate, per acquisti destinati alla ristrutturazione edilizia o per acquisti destinati a soggetti disabili;
- le note di variazione di cui all’articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, a prescindere dal fatto che il documento originale sia stato emesso in formato elettronico o analogico.

Ai sensi dell’articolo 2, comma 2, del D.M., le disposizioni contenute nel D.M. medesimo non si applicano “alle scritture e ai documenti rilevati ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell’Agenzia delle dogane”. Non è consentita pertanto l’emissione e la conservazione in formato elettronico delle bollette all’importazione ed all’esportazione su cui viene apposto il visto doganale e dei documenti di accompagnamento (DAA, DAS) necessari per la circolazione dei beni soggetti ed assoggettati ad accisa (articolo 6, comma 3, ed articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504) e della dichiarazione annuale di consumo. Tuttavia, conformemente a quanto sostenuto dalla Agenzia delle Dogane nella circolare 25 gennaio 2005 n. 5, i documenti emessi nei confronti della clientela per l’addebito dei corrispettivi, comprensivi delle imposte di consumo e delle accise, emessi o pervenuti in qualunque formato, non rientrano nell’esclusione prevista dall’articolo 2, comma 2 del D.M. e, pertanto, non sussistono motivi ostativi alla loro conservazione secondo le regole ivi previste.

### 3. OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI

L'articolo 2 del *decreto* ha apportato consistenti modifiche anche all'articolo 39 del dPR n. 633 del 1972, concernente "la tenuta e la conservazione dei registri e dei documenti".

Al riguardo si osserva che il menzionato articolo 39, ultimo comma dispone che "i registri, (...) le fatture, (...) devono essere conservati a norma dell'art. 22 del dPR 29 settembre 1973, n. 600".

Il citato articolo 22, a sua volta, al secondo comma, prevede che "Le scritture contabili obbligatorie (...) devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie (...)" (termine che per le scritture contabili indicate all'articolo 2214 del c.c. è fissato in 10 anni dalla data dell'ultima registrazione), mentre al successivo quarto comma dispone che "Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse".

L'articolo 2220 del codice civile prevede che le scritture ed 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 gli stessi supporti di conservazione. Tanto premesso, al terzo comma del citato articolo 39 sono stati aggiunti i seguenti periodi: "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".

Per i contribuenti che non optano per la conservazione elettronica dei documenti fiscali, di seguito commentata, e che si avvalgono di sistemi meccanografici, sono confermate le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 4-ter, del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 (così come modificato dall'articolo 3, comma 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342) secondo le quali " (...) 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 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". (cfr. circ. 27 ottobre 1994, n. 181; ris. 28 maggio 1997, n. 132; circ. 18 giugno 2001, n. 59).

#### 3.1. Conservazione elettronica

##### 3.1.1. Conservazione delle fatture emesse in formato elettronico

L'articolo 3 del *D.M.* disciplina gli obblighi da osservare per i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie. Il comma 1 ne prevede la forma, le modalità di emissione e di memorizzazione, rinviando all'articolo 6 la disciplina della esibizione. Inoltre, l'articolo 3, comma 2, nel disciplinare il processo di conservazione di tali documenti, rimanda al procedimento indicato all'articolo 3 della deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42, sostituita dalla più recente deliberazione del 19 febbraio 2004, n. 11 del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (di seguito *delibera CNIPA*).

Dalla lettura congiunta delle richiamate deliberazioni si evince che i termini "memorizzazione", "archiviazione" e "conservazione" hanno significati tra loro differenti.

In particolare:

**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.). In base alle suddette definizioni 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, a differenza di quello di archiviazione, consente la tenuta nel tempo dei documenti e delle scritture contabili, circostanza essenziale a fini probatori, di opponibilità ai terzi e ai fini del controllo.

Tanto premesso, si ritiene che, anche se il legislatore all’articolo 39 del DPR n. 633 del 1972 ha parlato di “archiviazione” delle fatture elettroniche, ha inteso riferirsi alla “conservazione” delle stesse, ossia alla trasposizione dei documenti informatici su supporti ottici o su qualsiasi supporto idoneo a garantirne la conservazione nel tempo.

Le scritture obbligatorie tenute in formato elettronico devono essere conservate per il medesimo periodo prescritto dalle disposizioni civili e fiscali di cui all’articolo 22 del DPR 600 del 1973 e all’articolo 2220 del codice civile, ossia per dieci anni dalla data dell’ultima registrazione relativa al periodo d’imposta in considerazione.

L’articolo 3, comma 2, ultimo periodo del D.M. stabilisce che “il processo di conservazione è effettuato con cadenza **almeno** quindicinale per le fatture (...)”.

Si ritiene che il processo di conservazione delle fatture elettroniche debba essere operato entro i quindici giorni dal ricevimento/emissione delle stesse, così come previsto dall’articolo 3, comma 2, ultimo periodo del D.M., fermi restando i termini per l’assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972.

Resta inteso che la conservazione può, a discrezione del contribuente, avere luogo anche ad intervalli più ravvicinati. L’obbligo di conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere anticipato rispetto alla cadenza stabilita dalla norma, nell’ipotesi in cui siano in corso controlli ed ispezioni da parte degli organi competenti (cfr successivo prg. 4.2.1).

Quando l’incarico di emettere le fatture è stato affidato al cliente o a un terzo, l’obbligo di conservazione del documento grava sia sul fornitore (come fattura attiva) che sul destinatario (come fattura passiva), posto che non è possibile la conservazione solo da parte del soggetto incaricato della emissione del documento (cfr articolo 22, comma 3, lettera d) della Direttiva CEE 77/388) Il documento elettronico può essere gestito dal ricevente con un programma informatico diverso da quello utilizzato per la sua redazione, purché i dati e le risultanze contabili originarie restino inalterate. Nell’ipotesi di fattura inviata in formato crittografato, è ammessa la sua conservazione esclusivamente nel formato “in chiaro”.

Resta fermo che il processo di conservazione delle fatture elettroniche (emesse con l’apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata) si perfeziona con la sottoscrizione elettronica e l’apposizione della marca temporale sull’insieme dei documenti.

### 3.1.2. Conservazione delle fatture consegnate o spedite in formato analogico

La fattura elettronica trasmessa e ricevuta in forma elettronica deve essere conservata nella stessa forma.

La fattura emessa in forma elettronica, ma consegnata o spedita in formato cartaceo, con i mezzi tradizionali o mediante strumenti elettronici (ad esempio e-mail), può essere conservata in formato elettronico o, in alternativa, secondo le modalità tradizionali, su supporto cartaceo. Tanto si desume dal dato testuale dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972, secondo cui le "fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica". È necessario, tuttavia, correlare detta previsione con l'obbligo di operare la conservazione elettronica per "tipologie di documenti" ai sensi del D.M., così che, prescelta una determinata modalità di conservazione (sia essa analogica o elettronica) in relazione ad un periodo d'imposta, la stessa deve essere adottata per tutti i documenti rientranti nella medesima categoria, anche in presenza di modalità alternative di conservazione previste dalla norma.

La fattura elettronica, ricevuta in forma cartacea, come anticipato, può essere conservata secondo le procedure previste per la conservazione elettronica dei documenti analogici di cui all'articolo 4 D.M. o, in alternativa, secondo le modalità tradizionali (su supporto cartaceo). L'obbligo della conservazione omogenea per tipologie di documenti grava anche sul destinatario della fattura. Ciò comporta, ad esempio, che se quest'ultimo ha prestato il consenso per la ricezione elettronica delle fatture emesse da alcuni fornitori, dovrà conservare in formato elettronico tutte le fatture di acquisto, anche quelle ricevute in forma cartacea, secondo la procedura di conservazione di cui al menzionato articolo 4 del D.M.

Il contribuente che non abbia dato il consenso alla ricezione elettronica delle fatture, infine, può scegliere di convertire le fatture cartacee in documenti elettronici anche in un momento successivo, ossia fino a quando ne sussiste l'obbligo di conservazione civilistica (10 anni ex articolo 2214 del c.c.).

Quanto sopra rileva anche quando l'emittente emette la fattura in formato analogico. In tale circostanza, infatti, egli deve registrare e conservare la fattura secondo le modalità tradizionali, sempre che non decida di convertire il documento analogico in documento informatico e procedere alla conservazione elettronica (cfr articolo 4, comma 1 del D.M.).

Si precisa, infine, che il documento cartaceo deve obbligatoriamente essere conservato fino al perfezionamento del processo di conservazione elettronica, al termine del quale, quindi, si potrà procedere alla distruzione del documento analogico.

## 4. CONTROLLO DEI DOCUMENTI CONSERVATI ELETTRONICAMENTE

L'attività di controllo rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è esercitata avvalendosi dei poteri di cui agli articoli 51 e 52 del DPR n. 633 del 1972.

Fermo restando quanto disposto dalla normativa e dai documenti di prassi amministrativa in materia di controllo dei documenti in forma cartacea, si evidenzia che la modifica apportata dall'articolo 2 del decreto all'articolo 39, terzo comma ed all'articolo 52, quarto comma del DPR n. 633 del 1972, produce rilevanti riflessi in materia di accertamenti e controlli.

L'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972, rubricato "Accessi, ispezioni e verifiche", al quarto comma prevede che "l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali." L'ultimo periodo della citata disposizione è stato introdotto alla luce della riconosciuta facoltà di emettere e conservare la fattura e gli altri documenti (libri, registri, scritture) in formato elettronico.

Per apparecchiature informatiche installate nei locali in cui è eseguito l'accesso, l'ispezione o la verifica, deve intendersi qualunque tipo di strumento/dispositivo che consenta agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria l'ispezione documentale di cui all'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972.

Nel caso in cui i documenti, i libri, i registri e le scritture siano stati redatti e conservati in formato elettronico, mutano le modalità tecniche di acquisizione e di analisi dei documenti contabili oggetto del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Le attribuzioni dei poteri degli uffici, così come le garanzie del contribuente, restano, invece, sostanzialmente invariati.

Nel caso in cui i libri e i registri siano tenuti con sistemi meccanografici, il contribuente sottoposto a verifica deve eseguire la stampa dei dati in essi registrati alla presenza degli organi competenti. Come già chiarito (cfr prg. 3.1.1), in caso di controllo, i libri e registri tenuti sotto forma di documenti informatici, devono essere resi statici ed imm modificabili, dall'inizio dell'anno sino alla data dell'ispezione, mediante la conservazione elettronica, a nulla rilevando l'eventuale stampa degli stessi su supporto cartaceo.

#### **4.1. Poteri e limiti di cui all'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972**

L'introduzione della fattura elettronica e della conservazione della stessa, così come dei libri, registri, scritture contabili, in forma elettronica, produce effetti specifici in materia di ispezioni documentali di cui all'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972 e conseguentemente in materia di accertamento ai sensi dell'articolo 55 del medesimo decreto.

##### **4.1.1. Articolo 52 del DPR n. 633 del 1972**

Come premesso, la disposizione recata dall'articolo 52, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972 (applicabile, per espresso richiamo contenuto nell'articolo 33 del DPR n. 600 del 1973, anche alle imposte sui redditi) prevede che l'ispezione documentale da parte degli uffici si estende, oltre che a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, anche a quelli comunque accessibili per mezzo di apparecchiature elettroniche installate in detti locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria.

Per effetto del disposto di cui all'articolo 6, comma 2 del DM 23 gennaio 2004, l'esibizione del documento può avvenire anche per via telematica, secondo le modalità che dovranno essere stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali.

Secondo il disposto di cui al quinto comma del citato articolo 52 del DPR n. 633 del 1972, il contribuente non può avvalersi ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa o contenziosa, dei libri, delle scritture e dei documenti dei quali abbia rifiutato l'esibizione in sede di controllo.

La norma qualifica come "rifiuto di esibizione" anche la dichiarazione di non possedere tali libri, scritture e documenti ovvero la sottrazione degli stessi all'ispezione.

Tale disposizione vale, evidentemente, anche nel caso in cui i sopra citati documenti e scritture siano tenuti in forma elettronica e qualora il contribuente dichiari di non possederli o li sottragga all'ispezione o, ancora, non renda possibile l'accesso ai dati (ad esempio, nel caso in cui non abbia installato delle apparecchiature elettroniche, non riveli i codici di accesso agli archivi elettronici ovvero abbia apposto delle protezioni hardware come ad esempio un lucchetto fisico).

A tal proposito si precisa che, qualora il sistema informativo sia protetto da *password* ed il contribuente non consenta l'accesso ai dati in esso memorizzati, per l'apertura dello stesso, gli organi di controllo dell'Amministrazione devono richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica.

Infine, l'articolo 52, decimo comma, del DPR. 633 del 1972 prevede l'obbligo per il contribuente che abbia affidato a terzi la tenuta della contabilità di esibire un'attestazione dalla quale si evidenzia la designazione del terzo depositario della stessa. L'obbligo sussiste anche nel caso in cui il terzo tenga la contabilità in formato elettronico. Il terzo, in particolare, deve consentire l'ispe-

zione documentale e, laddove si sia stabilito di conservare i documenti contabili in forma elettronica, deve dotarsi di apparecchiature elettroniche idonee.

Se l'attestazione non viene esibita o se il terzo si oppone all'ispezione, rifiuta o volontariamente pone in essere delle azioni volte ad impedire l'ispezione documentale, si applica la disposizione di cui all'articolo 52, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, così che la documentazione non può essere utilizzata a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

#### *4.1.2. Articolo 55 del DPR n. 633 del 1972*

*Ai sensi dell'articolo 55, secondo comma, numero 1 del DPR n. 633 del 1972, "quando risulta, attraverso il verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, che il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri previsti dal presente decreto e le altre scritture contabili obbligatorie a norma del primo comma dell'articolo 2214 del Codice civile, e delle leggi in materia di imposte sui redditi, o anche soltanto alcuni di tali registri", l'ufficio è legittimato ad attivare l'accertamento induttivo. La disposizione si applica anche ai documenti ed alle scritture redatti e conservati in formato elettronico.*

Deve infine intendersi estesa anche alle fatture emesse in formato elettronico la disposizione di cui al medesimo articolo 55, secondo comma, n. 2, che legittima il ricorso all'accertamento induttivo qualora risulti dal verbale di ispezione che il contribuente non ha emesso fatture per una parte rilevante delle operazioni effettuate, ovvero non ha conservato, ha rifiutato di esibire o comunque ha sottratto all'ispezione tutte o una parte delle fatture emesse.

## Errata Corrige: nota n. 176

Si ricorda che, sebbene l'**art. 52** citato sia contenuto nel Decreto che disciplina l'IVA, le disposizioni ivi contenute sono applicabili anche agli accertamenti effettuati con riferimento alle imposte dirette, in virtù del rinvio operato dall'**art. 33, comma 1**, del D.P.R. n. 600/1973.

Il contribuente che, in sede di controllo, rifiuta l'esibizione di libri, registri o documenti non può avvalersene ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa o contenziosa. Anche la dichiarazione di non possedere tali documenti, nonché la sottrazione dei medesimi all'ispezione, va qualificata come "rifiuto di esibizione" (**art. 52, comma 5**, del D.P.R. n. 633/1973 citato).