



Unione mese

Notiziario mensile

Rif. n° u484/05 del 25/01/2005

SL/ sp

Per: AMMINISTRAZIONE FISCALE/TRIBUTARIO

L'ARCHIVIAZIONE ELETTRONICA DEI DOCUMENTI FISCALI

Premessa

La circolare analizza le novità sull'archiviazione digitale (ovvero elettronica) delle scritture contabili in seguito all'emanazione del Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2004 (di seguito DM).

Il DM introduce le nuove regole che dovranno essere seguite dalle imprese durante il processo di archiviazione e conservazione dei documenti fiscali su supporti digitali, ottici o magnetici.

Tuttavia, come sarà di seguito illustrato (vedi paragrafi 3.3, 4.1, 6), l'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire alcuni aspetti che rendono ancora difficile ed oneroso procedere all'archiviazione dei documenti. Ci riferiamo, in particolare, alla periodicità temporale con cui va effettuato il processo di conservazione, alle modalità di conservazione del documento analogico originale "non unico", all'emanazione da parte delle "Agenzie fiscali" dei dati e degli elementi identificativi da comunicare per ultimare gli adempimenti relativi al processo di conservazione. La circolare contiene alcune soluzioni interpretative dei principali problemi operativi.

Il DM consente di conservare, con efficacia anche ai fini tributari, le scritture contabili e più in generale i documenti fiscali su supporti informatici con la possibilità di "distruggere" gli archivi cartacei (ove vengano rispettate alcune condizioni), ovvero di creare e gestire direttamente su supporto informatico le scritture e i documenti contabili e fiscali.

Il decreto è entrato in vigore il 3 febbraio 2004 (decorsi quindici giorni dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale).

Ai fini civilistici, la possibilità di conservare le scritture ed i documenti contabili "sotto forma di registrazioni su supporti di immagini" è stata introdotta nel 1994 (art.7-bis del DL 10 giugno 1994 n. 357, convertito dalla L. n. 489/1994). Tale possibilità, prevista dal nuovo testo dell'art.2220 del codice civile, era però subordinata a due condizioni:

- le registrazioni, effettuate su supporti di immagini, dovevano corrispondere con i contenuti dei documenti cartacei;
- le registrazioni dovevano essere rese in ogni momento leggibili con i mezzi messi a disposizione del soggetto che utilizzava tali supporti.

La disciplina aveva esclusivamente valenza civilistica (art.7-bis, comma 9, D.L. n.357). La possibilità di estendere l'efficacia della predetta normativa anche ai fini tributari era subordinata all'emanazione di un apposito decreto del Ministro delle Finanze. Il decreto, che è stato approvato il 23 gennaio scorso, ha stabilito le modalità di conservazione delle scritture e degli altri documenti su supporti digitali.

In questo decennio (dal 1994 fino all'approvazione del DM 23 gennaio 2004), in mancanza delle regole che avrebbero dovuto disciplinare le modalità di conservazione delle scritture contabili con l'utilizzo di supporti ottici, l'Amministrazione ha sempre negato la possibilità di distruggere gli archivi cartacei. La disciplina dell'archiviazione ottica ha conseguentemente trovato limitatissima applicazione.

La circolare, dopo avere definito le fonti normative e l'ambito di applicazione della nuova disciplina, illustra le caratteristiche richieste ai documenti informatici per essere rilevanti ai fini tributari.



Unione mese

Notiziario mensile

Sono poi esaminate le diverse procedure di archiviazione digitale distinguendo tra:

- documenti informatici; e
- documenti analogici.

Infine sono analizzate:

- le comunicazioni che dovranno essere effettuate all'Agenzia delle Entrate;
- le modalità per l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici.

Per facilitare la lettura della circolare l'ultima tabella allegata contiene un glossario con i principali termini tecnici utilizzati.

1. Le fonti normative e l'ambito di applicazione della nuova disciplina

Normativa di riferimento	Contenuto
DM del 23 gennaio 2004	Regole fiscali per la conservazione dei documenti informatici in diversi tipi di supporto
Artt. 21 e 39 del DPR n. 633/1972 modificati dal D.Lgs n. 52/2004 che ha recepito la direttiva 2001/115/CE	Emissione delle fatture in forma elettronica e modalità di archiviazione
Delibera CNIPA (Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione) n. 11 del 19 febbraio 2004	Regole tecniche di riproduzione e conservazione dei documenti
Delibera AIPA (ora CNIPA) n.42/2001	Regole tecniche per la riproduzione e conservazione dei documenti su supporto elettronico idoneo a garantire la conformità dei documenti originali.
DPR 28 dicembre 2000, n. 445,	Testo unico delle leggi e regolamenti in materia di documentazione amministrativa
DPCM dell'8 febbraio 1999	Regole tecniche per la formazione, conservazione, trasmissione, duplicazione, riproduzione e validazione dei documenti informatici

Le predette fonti disciplinano le regole che devono essere applicate per:

- l'emissione, la conservazione e l'esibizione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari, aventi le caratteristiche di cui all'art.3 del DM del 2004;
- la conservazione digitale di documenti analogici.

È possibile procedere all'archiviazione digitale sia dei documenti informatici sia dei documenti analogici.

Occorre, quindi, definire preliminarmente le due tipologie di documento:

- i documenti informatici sono "la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti". Rientrano, ad esempio, in questa categoria le fatture elettroniche quali documenti completamente smaterializzati rispetto al supporto cartaceo;
- documenti analogici sono quelli formati utilizzando strumenti fisici non necessariamente costituiti dal supporto cartaceo ma anche da magnetizzazioni su nastro o immagini su film.



Unione mese

Notiziario mensile

Si tratta, ad esempio, delle fatture emesse utilizzando il supporto cartaceo. Sarà quindi possibile conservare in forma digitale anche i documenti cartacei, cioè di tipo analogico, memorizzando la relativa immagine attraverso la scansione degli stessi. La possibilità è subordinata all'osservanza delle disposizioni contenute nel DM del 2004 e delle altre fonti ora richiamate.

Dall'ambito di applicazione delle nuove modalità di conservazione (art.2, comma 2 del DM del 2004) sono 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. Sul punto, si ritiene che le scritture ed i documenti esclusi siano solo quelli la cui creazione e produzione attenga direttamente alla determinazione delle imposte di competenza dell'Agenzia delle Dogane e non anche quei documenti che abbiano funzione probatoria e di controllo della corretta applicazione del tributo. Si ritiene, quindi, che possano essere create e gestite su supporto informatico, ad esempio, le fatture relative alle esportazioni.

2. Caratteristiche dei documenti informatici - Rilevanza ai fini tributari

Il DM del 2004 (art.3) individua gli obblighi da osservare per i documenti informatici rilevanti ai fini tributari. In mancanza di queste caratteristiche il documento non potrà considerarsi né emesso né formato.

I documenti informatici per essere rilevanti ai fini tributari devono avere i seguenti requisiti:

- avere la forma di documenti statici non modificabili;
- essere emessi o formati con l'apposizione del "riferimento temporale" (informazione contenente la data e l'ora di trasmissione del documento) e della "sottoscrizione elettronica" (garantisce l'autenticità dell'origine del documento e l'integrità del contenuto);
- essere resi leggibili o disponibili a richiesta su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili;
- essere memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, assicurando l'ordine cronologico e senza che vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta;
- devono essere consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in base ad una serie di elementi.

Non possono, quindi, essere considerati documenti informatici quelli semplicemente formati con l'ausilio di un computer. Un esempio può essere rappresentato dalla fattura che viene formata con l'utilizzazione del programma "word", ma che in realtà è priva delle caratteristiche proprie dei documenti informatici (di staticità e non modificabilità, sottoscrizione elettronica e riferimento temporale). Questo tipo di fattura deve essere considerata a tutti gli effetti come un documento analogico.

Come vedremo, quindi, nei paragrafi successivi, se una società conserva il libro giornale in formato elettronico, senza rispettare i requisiti previsti dal DM (art.3), l'Amministrazione Finanziaria considererà omessa la tenuta delle scritture contabili (il libro giornale non ha rilevanza ai fini fiscali). In questo caso la società, affinché il libro giornale sia rilevante ai fini fiscali, deve effettuare la stampa del registro entro il termine di presentazione del modello Unico relativo al periodo d'imposta cui si riferisce la contabilità (termine previsto per le scritture contabili tenute con sistemi meccanografici e stampate su supporto cartaceo, art.7, comma 4-ter D.L. 357/94).

Si analizzano, nei paragrafi successivi, i requisiti previsti dal DM.

2.1 Il documento statico non modificabile

Il DM, prevede che il contenuto dei documenti non debba essere alterabile, né durante l'accesso, né durante la conservazione. Il documento non deve quindi contenere "macroistruzioni" né "codice eseguibile". Queste condizioni rendono il documento formato elettronicamente non modificabile.



Unione mese

Notiziario mensile

Ad esempio, le memorizzazioni contabili che un'azienda conserva nel proprio elaboratore, prima di procedere alla stampa delle stesse, sono solitamente prive delle predette caratteristiche. E' possibile entrare in qualsiasi momento nella procedura ed aggiungere, eliminare o modificare una o più operazioni contabili. In questo caso, il registro deve essere considerato quale documento analogico e deve essere conservato su supporto cartaceo. Tuttavia, anche nel caso di un documento cartaceo (come vedremo nel paragrafo n.4) l'impresa potrà decidere di memorizzarne successivamente la relativa immagine e avvalersi del processo di conservazione digitale (art. 4 del DM) al fine di eliminare definitivamente la copia cartacea.

Un documento informatico statico può avere qualsiasi formato (può essere ad esempio un file txt o XLM) a condizione che rispetti le regole di archiviazione e conservazione previste dal Dm del 2004.

2.2 L'integrità e l'autenticità dei documenti informatici

Il secondo requisito previsto nel DM (art.3) sull'integrità e sull'autenticità dei documenti si concretizza con l'apposizione del c.d. "riferimento temporale" e della "sottoscrizione elettronica".

Il "riferimento temporale" consiste in un'informazione relativa alla data e all'ora di emissione che deve essere associata al documento da conservare. Questa operazione deve rispettare le procedure di sicurezza a seconda della diversa tipologia di documento e del soggetto che è tenuto o intende effettuare la conservazione digitale (ovvero del responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso).

La "sottoscrizione elettronica" consiste nell'apposizione della "firma elettronica avanzata" in grado di soddisfare i requisiti di autenticità ed integrità del documento.

La "firma elettronica avanzata" (art.1 del DM 23 gennaio 2004):

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

Se, ad esempio, una fattura è priva della sottoscrizione non è possibile garantire l'autenticità e l'integrità del documento che potrebbe essere stato alterato nei suoi contenuti. Pertanto, qualora durante lo svolgimento dell'attività di controllo e di accertamento i verificatori dovessero rinvenire solo il documento informatico, quindi completamente smaterializzato, privo dei predetti requisiti, la fattura sarà considerata come inesistente.

Il requisito previsto dal DM (art.3) sembra riguardare, sotto il profilo letterale, solamente alcune tipologie di documenti. Il decreto, infatti, fa riferimento solo ai documenti "emessi". Si tratta, ad esempio, delle fatture che, secondo quanto previsto dall'art.21 del decreto Iva, si considerano emesse all'atto dell'effettuazione della trasmissione per via elettronica. Si ritiene, però, che l'espressione utilizzata dal legislatore vada interpretata nel senso di ricomprendere non solo i documenti emessi, ma anche quelli formati come, ad esempio, il libro giornale. Sul punto si attende una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2.3 Le modalità di esibizione dei documenti informatici

Per quanto riguarda il terzo requisito sulle modalità di esibizione dei documenti, occorre precisare che i documenti informatici, in caso di verifiche controlli o ispezioni, devono essere resi leggibili, e a richiesta disponibili presso il luogo di conservazione delle scritture contabili:

- su supporto cartaceo e informatico;
- ovvero per via telematica secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti "Agenzie fiscali".

Il luogo di conservazione delle scritture contabili, se diverso dalla sede legale, dovrà essere comunicato, utilizzando l'apposito modello predisposto ed approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle



Unione mese

Notiziario mensile

Entrate, presso uno degli uffici dell'Agenzia (ad oggi il provvedimento deve ancora essere emanato). La comunicazione potrà essere effettuata anche telematicamente.

Il sistema dell'archiviazione digitale renderà possibile, in futuro (e la circostanza rappresenta una importante novità), inviare telematicamente all'Agenzia delle entrate la documentazione necessaria per il compimento delle operazioni di verifica nei confronti dei contribuenti.

2.4 Memorizzazione - Ordine cronologico - Continuità ed estrazione dall'archivio

I documenti informatici rilevanti ai fini tributari possono essere memorizzati su qualsiasi supporto purché:

- sia garantita la leggibilità nel tempo dei predetti supporti;
- sia assicurato l'ordine cronologico;
- non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

È necessario, tuttavia, distinguere il processo di memorizzazione da quello di conservazione (che sarà analizzato nel paragrafo 3.2):

- la memorizzazione consiste in un processo di trasposizione, su un qualsiasi supporto idoneo, di documenti analogici o informatici, attraverso un processo di elaborazione. La memorizzazione rappresenta un processo di archiviazione che può essere anche elettronico quando l'oggetto dell'operazione è rappresentato da un documento informatico. Ciò si verifica, ad esempio, per la fattura elettronica che nasce come documento completamente smaterializzato. Con la memorizzazione il soggetto interessato trasferisce su supporto elettronico (HD, cassette, CD, DVD e così via) i contenuti dei documenti;
- la conservazione è un'operazione che si prolunga nel tempo ed è finalizzata a rendere un documento non deteriorabile e quindi disponibile almeno per tutto il periodo durante il quale è obbligatoria la conservazione secondo le disposizioni fiscali e civilistiche. Il processo di conservazione intende garantire nel tempo l'integrità e l'autenticità dei documenti oggetto di archiviazione. La conservazione è dunque successiva rispetto al processo di archiviazione, anche elettronico.

Il DM prevede che l'operazione di memorizzazione sia effettuata assicurando l'ordine cronologico dei documenti. Tuttavia, non si specifica in base a quale parametro debba essere realizzata la predetta cronologia.

Per quanto riguarda le fatture emesse appare logico fare riferimento alla data di emissione.

Per le fatture passive, invece, sembra debba farsi riferimento alla data di ricezione delle stesse. In alternativa si potrebbe tenere conto della numerazione coincidente con il numero di registrazione ai fini Iva. Sul punto è auspicabile un chiarimento specifico da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'operazione di memorizzazione deve essere, inoltre, effettuata senza che vi siano interruzioni della sequenzialità. Per le fatture emesse non è possibile, infatti, procedere alla memorizzazione della fattura n. 1, della n. 2, passando poi, con un'interruzione, direttamente alla numero sei, sette e così via. Analogamente non è possibile memorizzare il libro giornale relativo al mese di gennaio, febbraio passando poi al mese di aprile, maggio, giugno.

Se il soggetto interessato all'archiviazione elettronica dovesse utilizzare un supporto che non sia in grado di assicurare la conservazione nel tempo dei predetti documenti, questi non assumeranno rilievo dal punto di vista tributario. La conservazione della documentazione dovrebbe considerarsi come non avvenuta. Le medesime conseguenze potrebbero derivare dall'effettuazione della memorizzazione effettuata senza tenere conto dell'ordine cronologico, oppure in maniera discontinua.

Anche al fine di favorire l'attività di controllo, il DM del 2004 ha indicato una serie di elementi che devono consentire le funzioni di ricerca ed estrazione dei documenti conservati con le predette modalità. Si tratta:



Unione mese

Notiziario mensile

- del cognome;
- del nome;
- della denominazione;
- del codice fiscale;
- della partita Iva;
- della data;
- di associazioni logiche di questi ultimi.

3. Il procedimento di conservazione digitale dei documenti informatici

Dopo aver analizzato le caratteristiche necessarie affinché i documenti informatici siano rilevanti ai fini fiscali, nei paragrafi successivi si illustreranno le caratteristiche del procedimento di conservazione digitale dei predetti documenti.

3.1 L'obbligo della conservazione nella forma elettronica

Dalla lettura delle disposizioni contenute nel DM si desume che i documenti emessi e formati elettronicamente devono essere obbligatoriamente conservati in formato elettronico. Non sembra dunque possibile attribuire valenza ai documenti fiscali che nascono smaterializzati (in quanto elettronici) nel caso in cui siano conservati solo in copia cartacea. Il decreto afferma che i documenti informatici "sono memorizzati" ed "il processo di conservazione ... avviene mediante le modalità di memorizzazione previste" dal decreto stesso e dalla delibera AIPA del 2001 (aggiornata dalla delibera CNIPA del 19 febbraio 2004). Una conferma dell'obbligo di conservare in formato elettronico i documenti informatici si desume dal decreto IVA (art.39, terzo comma, DPR n. 633/1972) in base al quale "le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma".

Pertanto non è corretto, ad esempio:

- conservare in forma elettronica il libro giornale tenuto elettronicamente per i mesi di gennaio e febbraio; e
- conservare in forma solo cartacea il libro giornale tenuto elettronicamente per la restante parte dell'esercizio.

È corretto invece:

- conservare in forma elettronica per l'intero esercizio il libro giornale tenuto elettronicamente; e
- conservare in forma cartacea le fatture attive non emesse in formato elettronico.

Alcuni dubbi sorgono a proposito delle modalità di archiviazione e conservazione delle fatture formate elettronicamente, ma consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea. L'art.39 del decreto Iva prevede che:

- 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.

La prima parte della disposizione è chiara. Il decreto Iva, infatti, prevede che la fattura possa essere emessa in forma elettronica solo previo accordo con il destinatario. Conseguentemente, una volta ottenuto tale consenso, ed effettuata l'emissione, l'archiviazione dovrà essere effettuata solo nella forma elettronica. L'obbligo di archiviazione elettronica riguarda sia il soggetto emittente che il destinatario.

La seconda parte della norma, invece, sembra rivolgersi esclusivamente al destinatario della fattura. Si tratta del caso in cui il destinatario, non manifestando il consenso alla ricezione del documento in formato elettronico,



Unione mese

Notiziario mensile

chieda l'invio di una copia della fattura in forma cartacea. Nel caso di invio di una copia cartacea della fattura, sembra potersi ritenere che il destinatario, che non ha prestato il consenso alla ricezione del documento in formato elettronico, abbia la facoltà di archiviare la sua copia in forma elettronica memorizzando la relativa immagine del documento cartaceo.

L'emittente è comunque obbligato ad archiviare e conservare il documento in formato elettronico anche se consegnato in copia cartacea. Infatti, il documento che l'emittente deve archiviare è l'unico originale in formato elettronico (il formato cartaceo costituisce infatti una copia, come confermato dalla disposizione che prevede la possibilità di rilasciare al destinatario, che non presta il consenso, una "copia" cartacea del documento elettronico.). Per i documenti elettronici il DM del 2004 prevede l'obbligo di memorizzazione e conservazione solo nel formato digitale.

Inoltre, anche nel caso in cui si arrivasse a sostenere la sola facoltà della conservazione in formato elettronico della fattura informatica consegnata in copia cartacea, verrebbe a mancare una delle caratteristiche necessarie affinché i documenti informatici assumano rilevanza anche ai fini tributari: che nella memorizzazione non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta. Sul punto si attende una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

3.2 Le modalità di conservazione

Il procedimento di conservazione inizia con la memorizzazione dei documenti e termina:

- con la "sottoscrizione elettronica" (che garantisce l'autenticità dell'origine del documento e l'integrità del contenuto) da parte del responsabile della conservazione (vedi paragrafo 3.4) quale figura prevista dal DM del 2004 e dalla delibera CNIPA del 19 febbraio 2004;
- con l'apposizione della "marca temporale" (attraverso cui si rende certa ed opponibile ai terzi una determinata data) in luogo del riferimento temporale da parte dello stesso responsabile.

La marca temporale (che si distingue dal semplice "riferimento temporale" analizzato nel paragrafo 2.2) consiste in un'evidenza di tipo informatico che consente di rendere opponibile a terzi una determinata data (art.6, DM del 2004). La marca temporale fornisce, dunque, ai soggetti interessati la data certa. L'apposizione sull'insieme dei documenti deve essere effettuata a cura del responsabile della conservazione. Tuttavia, il servizio di marcatura temporale è materialmente eseguito da appositi enti cui il responsabile deve rivolgersi per ottenere il servizio. Con l'apposizione della marca temporale si ottiene la certezza che il procedimento di conservazione dei documenti sia stato completato in una determinata data e ad una certa ora.

L'apposizione della marca temporale è effettuata sull'insieme dei documenti oggetto di conservazione, attraverso un'evidenza informatica contenente "l'impronta" o le "impronte" di essi.

Per l'ultimazione del procedimento di conservazione dei documenti informatici non è necessario l'intervento di un pubblico ufficiale. Tale figura deve intervenire solo in alcuni casi per ultimare la procedura di conservazione digitale dei documenti che nascono analogici (ad es. cartacei) "unici".

Sintetizzando, per realizzare la procedura di conservazione è necessario:

- memorizzare l'insieme dei files che compone i documenti informatici su un supporto idoneo a garantire la leggibilità, rispettando l'ordine cronologico e le altre condizioni previste dal DM del 2004;
- sottoporre al responsabile della conservazione l'insieme dei documenti memorizzati;
- apporre da parte del responsabile della conservazione la "firma elettronica avanzata";
- apporre da parte di un ente titolare del servizio di marcatura temporale la "marca temporale".

La memorizzazione deve riguardare direttamente l'insieme dei files che compongono i documenti informatici. Ciò in quanto l'oggetto della conservazione è rappresentato dai documenti originali che nascono completamente smaterializzati. Non è dunque corretto procedere alla stampa dei documenti elettronici



Unione mese

Notiziario mensile

memorizzandone successivamente la relativa immagine come prevede, invece, la procedura per i documenti analogici (vedi il successivo paragrafo n.4)

Come analizzato nel paragrafo 2.2. il documento informatico "emesso" o formato già contiene il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica. Il riferimento temporale da un'informazione relativa alla data e all'ora di emissione che tuttavia non è opponibile ai terzi come la marca temporale.

La sottoscrizione elettronica che garantisce l'autenticità e l'integrità dei predetti documenti identifica il soggetto che emette il documento ma è diversa da quella che deve essere posta dal responsabile per la conservazione.

Le disposizioni che è necessario osservare ai fini della conservazione hanno lo scopo di certificare la corretta conservazione dei documenti e non di garantire l'autenticità dell'emissione dei documenti (come avviene per i documenti informatici). Pertanto la firma apposta per il completamento della procedura di conservazione:

- è idonea a garantire l'individuazione del responsabile della conservazione, che attesta il buon esito dell'operazione;
- garantisce l'immodificabilità dei dati su cui è apposta.

La marca temporale, invece, attribuisce certezza alla data durante la quale viene completato il procedimento di conservazione dei documenti.

3.3 La periodicità del procedimento di conservazione

Il DM del 2004 prevede che il processo di "conservazione" dei documenti informatici vada effettuato almeno con periodicità:

- quindicinale per le fatture;
- annuale per gli altri documenti.

Occorre innanzitutto osservare come il termine di quindici giorni faccia riferimento al procedimento di conservazione e non, invece, alla semplice memorizzazione. Pertanto sembra plausibile ritenere, e sotto questo profilo la disposizione appare particolarmente penalizzante, che non sarà sufficiente memorizzare le fatture entro quindici giorni, dovendo invece effettuare ed ultimare il processo di conservazione entro lo stesso termine. Il responsabile della conservazione dovrà, secondo un'interpretazione letterale della disposizione, non solo memorizzare su un supporto leggibile i documenti informatici, ma anche apporre la sottoscrizione elettronica ogni quindici giorni avvalendosi, entro lo stesso termine, del servizio di marcatura temporale.

Inoltre sembra potersi ritenere, ma sarebbe auspicabile un chiarimento sul punto da parte dell'Agenzia delle Entrate, che il termine dei quindici giorni riguardi esclusivamente le fatture attive. Esso coincide, infatti, con il termine già previsto dalla normativa Iva per la registrazione delle stesse. In effetti, se il termine si riferisse anche alle fatture passive sarebbe necessario che l'Agenzia delle Entrate chiarisse da quando esso decorre se dal ricevimento del documento ovvero dalla sua prima annotazione sui registri. In questa ipotesi il riferimento alla prima annotazione sui registri sembrerebbe più appropriato anche in ragione delle regole fiscali sull'obbligo di annotazione della fattura passiva ai fini dell'Iva e delle imposte dirette.

Per quanto riguarda il termine annuale per l'ultimazione del procedimento di conservazione dei documenti diversi dalle fatture, l'Agenzia delle Entrate dovrebbe chiarire secondo quali criteri questo debba essere calcolato. Le maggiori difficoltà riguardano le scritture contabili.

Un'interpretazione potrebbe far decorrere il termine annuale dalle date riportate sui registri in relazione alle singole registrazioni. Ad esempio per le prime registrazioni riportate nel libro giornale il procedimento di conservazione dovrebbe essere ultimato entro il 31 dicembre dello stesso anno. Diversamente, superando la predetta data l'operazione di conservazione risulterebbe tardiva almeno per le prime operazioni.

Sembra però più convincente e rispondente anche alla "ratio" di semplificazione dell'intero procedimento, almeno in tema di scritture contabili, ritenere possibile l'ultimazione del procedimento di conservazione dei documenti elettronici entro il termine previsto per la presentazione del Modello Unico relativo all'anno di



Unione mese

Notiziario mensile

contabilità oggetto di conservazione (stesso termine previsto per la stampa delle scritture contabili tenute con sistemi meccanografici e stampate su supporto cartaceo, art.7, comma 4-ter D.L.357/94). In questo modo, infatti, a parte il primo esercizio, sarebbe poi sempre possibile rispettare la cadenza periodica annuale individuata dal Decreto ministeriale quale termine ultimo per completare il procedimento di conservazione.

Infatti, se si ipotizzasse di ultimare il procedimento entro il termine di presentazione del Modello Unico, ad esempio per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare entro il 31 ottobre dell'anno successivo, la periodicità annuale, ad eccezione per i primi mesi di contabilità, e solo per il primo anno, sarebbe sempre rispettata. Il responsabile della conservazione potrebbe apporre la sottoscrizione elettronica entro il 31 ottobre di ogni anno richiedendo altresì ad uno degli enti preposti anche l'apposizione della marca temporale. Sul punto è necessaria la conferma dell'interpretazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il riferimento al modello Unico risolverebbe anche i casi in cui il contribuente debba presentare in momenti diversi la dichiarazione Iva dalla dichiarazione dei redditi. In effetti, in questo caso si farebbe riferimento sempre e comunque alla dichiarazione dei redditi.

3.4 Il responsabile della conservazione

Il DM attribuisce al responsabile della conservazione un ruolo essenziale nell'ambito dell'intera procedura di conservazione. In particolare il responsabile interviene apponendo, al termine del processo, la sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

Secondo la delibera CNIPA, del 19 febbraio 2004 il responsabile del procedimento di conservazione:

- definisce le caratteristiche ed i requisiti del sistema di conservazione, organizza il contenuto dei supporti elettronici e gestisce le procedure di sicurezza;
- archivia e rende disponibili, per ogni supporto di memorizzazione utilizzato, le seguenti informazioni: la descrizione del contenuto dell'insieme dei documenti, gli estremi identificativi del responsabile della conservazione e delle persone eventualmente delegate dallo stesso con l'indicazione dei compiti assegnati, l'indicazione delle copie di sicurezza;
- mantiene e rende accessibile un archivio del software dei programmi in gestione;
- verifica la corretta funzionalità del sistema e dei programmi in gestione;
- adotta le misure necessarie per la sicurezza fisica e logica del sistema utilizzato per il processo di conservazione e delle copie di sicurezza dei supporti utilizzati per la memorizzazione dei documenti;
- richiede la presenza di un pubblico ufficiale laddove necessario per il completamento del processo di conservazione;
- definisce e documenta le procedure di sicurezza da rispettare per l'apposizione del riferimento temporale;
- verifica periodicamente, con cadenza non superiore ai cinque anni, l'effettiva leggibilità dei documenti conservati.

La stessa delibera prevede, poi, che il responsabile del procedimento possa delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento della propria attività. La delega dovrà essere però conferita a persone che, per competenza ed esperienza, siano in grado di garantire la corretta esecuzione delle operazioni ed esse delegate.

Né il DM, e neppure la delibera CNIPA, prevedono particolari qualifiche tecniche delle quali deve essere in possesso il responsabile. Sembra, quindi, in mancanza di specifici chiarimenti, che le predette funzioni possano essere assolte dallo stesso imprenditore, da un dipendente, da un professionista in grado di eseguire i necessari adempimenti.



Unione mese

Notiziario mensile

Il responsabile della conservazione può essere anche un terzo ovvero una società: la sottoscrizione elettronica deve comunque essere collegata ad una persona fisica, essendo la firma elettronica qualificata solo di tipo personale e individuale.

4. Il procedimento di conservazione dei documenti analogici

Il procedimento di conservazione dei documenti analogici (emessi o ricevuti in forma cartacea), tranne che per alcune differenze riguardanti la conservazione dei documenti analogici "originali" (vedi paragrafo 4.1), è simile a quello già analizzato per la conservazione dei documenti informatici (art.4 del DM 23 gennaio 2004).

Anche nel caso dei documenti analogici, è possibile distinguere due diverse fasi:

- la memorizzazione, che consiste nella registrazione in un supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, dei dati dei documenti;
- la conservazione.

Il DM 23 gennaio 2004 prevede che l'oggetto della memorizzazione non sia rappresentato dal documento, o più precisamente dall'insieme dei files che compongono il documento, ma dalla relativa immagine. E' dunque possibile suddividere il procedimento di memorizzazione in due ulteriori fasi:

- durante la prima, si provvede a riprodurre l'immagine della fattura o di altro documento;
- con la seconda, invece, si passa alla memorizzazione vera e propria riversando il contenuto dell'immagine, ottenuta con la prima operazione, nel supporto prescelto.

I soggetti interessati alla conservazione dovranno essere in grado di assicurare il rispetto delle altre condizioni già esaminate con riguardo ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari. Pertanto i contribuenti devono conservare documenti statici non modificabili ed essere in grado di estrarre dall'archivio i documenti in relazione al cognome, al nome, al numero di partita Iva e così via (vedi paragrafo n.2). Deve essere poi assicurato l'ordine cronologico delle registrazioni e non vi deve essere soluzione di continuità per ogni periodo d'imposta.

Anche in questo caso, per l'ultimazione del procedimento di conservazione deve intervenire il responsabile che appone la sottoscrizione elettronica e cura l'apposizione della marca temporale.

Per i documenti elettronici (cioè completamente smaterializzati), come già analizzato nel paragrafo n.3, riteniamo sussista l'obbligo di conservazione in formato digitale.

Nel caso dei documenti analogici, invece, la conservazione digitale non è obbligatoria. Sarà possibile scegliere liberamente se avvalersi della predetta opportunità, ovvero se conservare i documenti in formato cartaceo.

La scelta del procedimento di conservazione digitale dei documenti analogici potrà essere anche limitata ad alcune tipologie di documenti purché vengano sempre rispettate le altre condizioni esaminate. Ad esempio l'impresa potrà continuare a tenere le scritture contabili in formato cartaceo, memorizzando però le immagini e sottoponendo al procedimento di conservazione elettronica le fatture attive e passive. Non sembra possibile, invece, adottare il procedimento di conservazione elettronica solo per una parte delle fatture attive (sul punto si attende, comunque, un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate).

4.1 La conservazione dei documenti analogici "originali"

Il processo di conservazione analizzato nel paragrafo precedente riguarda i documenti analogici e riprende sostanzialmente la procedura già vista per la conservazione dei documenti informatici. Occorre tuttavia distinguere tra (art.1 DM 23 gennaio 2004):

- documento analogico; e
- documento analogico "originale" per la conservazione del quale si prevede una particolare procedura (art.4 del D.M. 23 gennaio 2004).



Unione mese

Notiziario mensile

Il documento analogico è un documento formato utilizzando strumenti fisici che assumono valori continui nel tempo, non necessariamente costituito dal supporto cartaceo, ma anche da magnetizzazioni su nastro o immagini su film. Sono, ad esempio, documenti analogici le fatture emesse in formato cartaceo. I documenti analogici possono essere originali o copie.

Il documento analogico "originale" si distingue, a sua volta, in "unico" e "non unico". Il documento analogico originale si definisce "non unico" se è possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi.

Il DM 23 gennaio 2004 prevede che il procedimento di conservazione dei documenti analogici "originali", analogo a quello visto nel paragrafo precedente, si concluda con l'ulteriore intervento da parte di un pubblico ufficiale che, per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine:

- appone il riferimento temporale;
- appone la sua sottoscrizione elettronica.

L'intervento del pubblico ufficiale non sostituisce, quindi, quello del responsabile della conservazione che rimane obbligato alla sottoscrizione e alla richiesta del servizio di marcatura temporale. Il pubblico ufficiale interviene in una fase successiva per il completamento della procedura apponendo, a sua volta, oltre al riferimento temporale, anche la sua sottoscrizione elettronica.

Il DM nel prevedere questo ulteriore adempimento non fa distinzione tra documento analogico originale "unico" e "non unico" a differenza di quanto previsto nelle delibere CNIPA.

La procedura descritta risulta, quindi, particolarmente onerosa. Le imprese che intendono conservare in formato digitale l'archivio cartaceo sembrerebbero obbligate a richiedere continuamente l'intervento di un pubblico ufficiale per la conservazione dei documenti analogici originali.

Si ritiene, tuttavia, che l'intervento del pubblico ufficiale debba essere circoscritto solo ai casi di conservazione dei documenti analogici originali unici. Infatti non c'è ragione di prevedere tale intervento laddove sia possibile risalire ai contenuti dei documenti attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi (in pratica nel caso dei documenti "non unici"). Pertanto, riteniamo che per i documenti originali "non unici" la procedura potrà considerarsi ultimata con l'intervento del responsabile della conservazione.

Come già sottolineato in precedenza il DM 23 gennaio 2004 (art.4) non ha riportato fedelmente quanto previsto nelle delibere dell'AIPA (ora CNIPA) del 13 dicembre 2001, ed in quella del CNIPA del 19 febbraio 2004. Infatti le due delibere prevedono l'intervento del pubblico ufficiale solo per la conservazione dei documenti analogici originali "unici". Nel passaggio al decreto, si è fatto riferimento in generale ai documenti analogici originali, omettendo di riportare la parola "unici". Sul punto l'Agenzia delle Entrate non si è ancora pronunciata con un'interpretazione ufficiale; riteniamo preferibile la soluzione di attribuire efficacia ai contenuti della due deliberazioni componendo, quindi, il contrasto tra le fonti e limitando l'intervento del pubblico ufficiale ai documenti originali "unici".

4.2 Documenti originali "unici" e "non unici" - Criteri di distinzione

Per la chiusura del procedimento di conservazione, l'intervento del pubblico ufficiale:

- non è necessario per i documenti elettronici che nascono, quindi, completamente smaterializzati;
- non è necessario per i documenti analogici originali "non unici";
- è necessario per i documenti analogici "unici".

Occorre quindi analizzare in base a quali elementi un documento analogico originale possa considerarsi "unico" o "non unico". Ciò tenendo sempre presente la definizione fornita dal DM in base al quale il documento "non è unico" quando sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi.

Un esempio di documento originale "non unico" è rappresentato dalla fattura. Infatti secondo il decreto Iva la fattura emessa in formato cartaceo deve essere compilata in duplice esemplare.



Unione mese

Notiziario mensile

Un esempio di documento "unico", invece, può essere il libro delle delibere assembleari. Pertanto per la conservazione in forma digitale del predetto registro, tenuto in formato cartaceo, dovrà intervenire un notaio per attestarne la conformità delle immagini memorizzate rispetto al documento cartaceo d'origine.

In altri casi, però, la distinzione tra documento "unico" e "non unico" potrebbe risultare meno agevole. Ad esempio, ci si deve chiedere come debbano essere considerate le autofatture emesse (ai sensi dell'art.17, c.3 del decreto Iva) dal soggetto committente in quanto il prestatore è un soggetto non residente e la prestazione di servizi si considera effettuata nel territorio dello Stato. In questo caso non l'autofattura va emessa in un unico esemplare. Tuttavia, dopo la registrazione, i dati del documento, sia pure in maniera non completa, possono essere desunti dalle scritture contabili. Dal libro giornale risulterà il pagamento effettuato al soggetto non residente. Invece dai registri Iva potrà essere desunto l'imponibile dell'operazione, l'aliquota applicata e l'imposta assolta nel territorio dello Stato. Un'interpretazione che considerasse l'autofattura come documento "unico", e richiedesse quindi l'intervento del pubblico ufficiale, sembrerebbe penalizzare eccessivamente il contribuente. Sul punto è però necessario sapere quale sarà l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate.

Ulteriori problemi nascono per i registri contabili: infatti, se in forma cautelativa gli stessi vanno considerati "unici", applicando in modo letterale la definizione richiamata, gli stessi potrebbero essere considerati "non unici", in quanto i dati in esso contenuti sono riportati in altri documenti o scritture obbligatoriamente tenute anche presso terzi. Questa interpretazione aprirebbe la strada ad una particolare semplificazione del procedimento e, in quanto tale, è sicuramente auspicabile.

Un altro documento che sembra doversi considerare "unico" è rappresentato dalle cosiddette schede carburante. Il documento è compilato in una sola copia direttamente dal soggetto che fruisce del rifornimento. Inoltre, alcuni dati ivi indicati sono difficilmente desumibili da altre fonti. Pare dunque inevitabile che l'Agenzia consideri il predetto documento "unico". Non dovrebbero sorgere problemi, invece, per i documenti di trasporto che non sono documenti "unici".

4.3 La periodicità del procedimento di conservazione

Dalla lettura del DM sembra che sia necessario provvedere all'ultimazione del procedimento di conservazione dei documenti analogici (una volta digitalizzati) entro gli stessi termini previsti per quelli di tipo informatico:

- quindicinale per le fatture;
- annuale per gli altri documenti.

Il DM, infatti, individua le regole di conservazione dei documenti analogici (art.4) richiamando integralmente, a parte alcune diversità come, ad esempio, l'intervento del notaio, la disciplina dettata per i documenti informatici. Non è chiaro, però, quali conseguenze deriveranno ove le fatture emesse siano assoggettate al procedimento di scansione e conservazione non rispettando la periodicità quindicinale e nel frattempo, per effetto di una verifica, il contribuente sia comunque in grado di esibire una copia cartacea del documento. Infatti, secondo quanto previsto dal DM, la "distruzione" dei documenti analogici di cui è obbligatoria la conservazione è consentita solo dopo il completamento della procedura di conservazione digitale. Vale a dire che sin quando le fatture attive non sono memorizzate e conservate con le predette regole, il formato cartaceo non può essere distrutto. Appare dunque possibile, ma considerata la delicatezza della questione la circostanza dovrà essere chiarita dall'Agenzia delle Entrate, che per i verificatori sia sufficiente prendere visione delle fatture in formato cartaceo senza che si verifichi alcuna conseguenza per il mancato rispetto del termine di quindici giorni previsto per l'ultimazione del procedimento di conservazione.

4.5 La "distruzione" dell'archivio e la conservazione dell'archivio cartaceo relativo alle annualità precedenti



Unione mese

Notiziario mensile

Il DM prevede espressamente la possibilità di "distruggere" l'archivio cartaceo. La circostanza è subordinata, però, all'ultimazione del procedimento di conservazione secondo le regole illustrate nei paragrafi precedenti. Questa previsione non riguarda ovviamente i documenti informatici in quanto nati completamente smaterializzati, cioè senza la creazione di un archivio cartaceo.

La "distruzione" dell'archivio cartaceo può riguardare anche le annualità precedenti quelle di entrata in vigore del DM 23 gennaio 2004. Il procedimento di conservazione deve essere stato però ultimato dopo l'entrata in vigore del DM (3 febbraio 2004, decorsi quindici giorni dalla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale).

Pertanto dopo tale data i soggetti interessati potranno scannerizzare i documenti analogici (cioè le fatture, le scritture contabili, i documenti di trasporto e gli altri documenti aventi formato cartaceo) fino a coprire un arco temporale molto esteso (prima parte del 2004, il 2003 e così via), e, dopo il completamento dell'operazione di conservazione, distruggere l'archivio cartaceo.

L'apposizione della marca temporale, a cura del responsabile della conservazione, dà garanzia del fatto che l'operazione sarà stata realizzata solo dopo la predetta data del 3 febbraio 2004.

5. Le diverse opportunità del procedimento di conservazione

In linea generale, le imprese sono libere di scegliere il formato di archiviazione e di conservazione dei documenti.

Nel caso di ricezione di una fattura è possibile, ad esempio, rivolgersi al cedente o al prestatore rifiutando il consenso alla ricezione delle fatture in formato elettronico. In questo caso, il cedente o prestatore, pur conservando la possibilità di emettere un documento elettronico, e quindi completamente smaterializzato, dovranno spedire o consegnare una copia dello stesso in formato cartaceo.

Tuttavia, può verificarsi che la scelta inizialmente effettuata, a proposito del formato di archiviazione e conservazione, condizioni il comportamento che l'azienda debba assumere in futuro. Il DM 23 gennaio 2004 non sembra consentire, infatti, in relazione alle stesse tipologie di documenti, di tenere un archivio misto, cioè in parte formato da documenti conservati in formato cartaceo, ed in parte formato da documenti in formato digitale. Ad esempio, considerando la ricezione o emissione della fattura o la tenuta delle scritture contabili, la casistica che potrà presentarsi appare piuttosto numerosa ed articolata. Si riportano, nella tabelle seguenti, alcuni dei principali casi:



Unione mese

Notiziario mensile

Soggetti	EMISSIONE O RICEZIONE FATTURA				
	documento	Modalità formazione emissione documento	di ed del	caso particolare	Conservazione
Cedente o prestatore	fattura attiva	in formato elettronico con il consenso del destinatario			in formato elettronico
Cedente o prestatore	fattura attiva	in formato elettronico – manca il consenso del destinatario – invio della copia in formato cartaceo			in formato elettronico si veda par. 3.1
Cedente o prestatore	fattura attiva	in formato cartaceo		le fatture emesse precedentemente nell'esercizio sono in formato elettronico e, quindi, conservate in formato elettronico	in formato elettronico (1)
Cedente o prestatore	fattura attiva	In formato cartaceo			in formato elettronico (scansione del documento) o in formato cartaceo. La scelta vincola le modalità di conservazione delle fatture emesse successivamente
Cedente o prestatore	fattura attiva	In formato cartaceo		le fatture emesse precedentemente in formato cartaceo sono conservate in formato elettronico	in formato elettronico (2)
Cessionario o committente	fattura passiva	In formato elettronico avendo fornito il consenso al cedente			in formato elettronico
Cessionario o committente	fattura passiva	In formato cartaceo non avendo fornito il consenso al cedente			in formato elettronico (scansione del documento) o in formato cartaceo. La scelta vincola le modalità di conservazione delle fatture emesse successivamente
Cessionario o committente	fattura passiva	in formato cartaceo non avendo fornito il consenso al cedente		le fatture ricevute precedentemente in formato cartaceo sono conservate in formato elettronico	in formato elettronico (2)
Cessionario o committente	fattura passiva	in formato cartaceo non avendo fornito il consenso al cedente con riferimento alla singola fattura ricevuta		Le fatture ricevute in precedenza sono in formato elettronico avendo prestatato il consenso	in formato elettronico (2)



Unione mese

Notiziario mensile

(1) La conservazione nel formato elettronico è obbligatoria. La scelta effettuata in precedenza, e cioè l'emissione con la conseguente conservazione in formato elettronico vincola il comportamento futuro dell'impresa. Una volta scelto il formato elettronico si dovrà proseguire con le stesse modalità di conservazione anche per le altre fatture attive emesse durante l'esercizio. L'archivio non può, con riferimento alla stessa tipologia di documenti essere tenuto in parte in formato elettronico ed in parte in formato cartaceo;

(2) La conservazione nel formato elettronico è obbligatoria. La scelta effettuata in precedenza, e cioè l'archiviazione in forma elettronica di fatture emesse o ricevute in copia cartacea o elettronica vincola il comportamento futuro dell'impresa. Una volta scelto il formato elettronico si dovrà proseguire con le stesse modalità di conservazione anche per le altre fatture attive emesse o passive ricevute durante l'esercizio. L'archivio non può, con riferimento alla stessa tipologia di documenti essere tenuto in parte in formato elettronico ed in parte in formato cartaceo.

TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI		
documento	Modalità di formazione ed emissione del documento	di caso particolare conservazione
Scritture contabili: (libro giornale, libri lva, degli inventari, etc)	in formato cartaceo	in formato elettronico (scansione dei registri) o in formato cartaceo è possibile anche effettuare una scelta parziale a seconda della diversa tipologia di documenti. Ad esempio il libro giornale in forma elettronica ed i registri lva in forma cartacea. La scelta vincola le modalità di conservazione delle scritture contabili relative ai mesi successivi (1)
Scritture contabili: (libro giornale, libri lva, degli inventari, etc)	in forma elettronica	in forma elettronica
Scritture contabili: (libro giornale, libri lva, degli inventari, etc)	in forma elettronica alcuni registri; in forma cartacea altri registri	Per i registri che nascono elettronici: in formato elettronico per i registri cartacei a scelta: in formato elettronico (scansione dei registri) o in formato cartaceo

(1) non è possibile, ad esempio, tenere i primi due mesi del libro giornale in formato elettronico mediante la scansione dei registri e successivamente tornare, nell'ambito del medesimo esercizio, al formato cartaceo



Unione mese

Notiziario mensile

6. Le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate

Il DM 23 gennaio 2004 prevede che i soggetti interessati, ovvero il responsabile della conservazione, trasmettano alle competenti Agenzia fiscali:

- l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione;
- la sottoscrizione elettronica;
- la marca temporale.

Con apposito provvedimento le "Agenzie Fiscali" indicheranno gli ulteriori dati ed elementi identificativi da comunicare (il provvedimento, ad oggi, non è stato ancora emanato).

La trasmissione deve essere effettuata entro il termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA. In alcuni casi potrebbero però sorgere dei dubbi a proposito dell'individuazione del termine di scadenza dell'adempimento. E' questo il caso dei soggetti che presentano la dichiarazione Iva separatamente da quella dei redditi in quanto l'esercizio sociale non è coincidente con l'anno solare.

Ad esempio se il periodo d'imposta va dal 1° luglio 2004 al 30 giugno 2005, la dichiarazione Iva relativa al 2004 dovrà essere presentata autonomamente entro il 31 ottobre 2005, invece quella ai fini dei redditi dovrà essere inviata telematicamente entro il 30 aprile 2006. L'Amministrazione dovrà chiarire i criteri di determinazione della scadenza dell'adempimento.

Il DM prevede che la predetta comunicazione venga effettuata "al fine di estendere la validità dei documenti" conservati nell'archivio elettronico. La possibilità che in caso di omissione dell'adempimento i documenti oggetto di conservazione possano perdere rilevanza ai fini tributari e l'intera procedura di conservazione essere invalidata, sembra eccessivamente penalizzante. In considerazione delle pesanti conseguenze di una simile interpretazione sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Successivamente, dopo l'invio dei dati richiesti, le Agenzie fiscali rendono disponibile, sempre telematicamente, la ricevuta della comunicazione effettuata e del relativo numero di protocollo.

7. L'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici

Il DM (art.7) ha indicato espressamente le modalità da seguire per l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici. Le difficoltà trovano origine nel fatto che i documenti informatici sono completamente smaterializzati. Non sarebbe stato possibile apporre ed annullare le marche da bollo come avviene, ad esempio, per i registri conservati in formato cartaceo.

E' stata dunque prevista una particolare procedura. I soggetti interessati devono presentare all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente:

- l'indicazione del numero presuntivo di atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno;
- l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta.

La disposizione contenuta nel DM non fornisce alcuna indicazione sui tempi di presentazione della comunicazione. Il problema deve quindi essere risolto avendo riguardo al tipo di documento o registro da assoggettare all'imposta di bollo.

Ricordiamo che, per i registri contabili, l'imposta di bollo deve essere assolta prima che il libro giornale e degli inventari siano posti in uso, ossia prima di effettuare le registrazioni, sia pure smaterializzate in quanto i registri sono tenuti in forma informatica.



Unione mese

Notiziario mensile

Pertanto, i soggetti interessati potranno presentare la comunicazione in qualsiasi momento assolvendo preventivamente, in via presuntiva, la relativa imposta di bollo, purché il pagamento del tributo venga effettuato prima di iniziare ad utilizzare i registri.

Il versamento dell'imposta di bollo sarà effettuato secondo le modalità indicate dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237, vale a dire mediante versamento presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi. Gli estremi di versamento saranno indicati nella comunicazione.

La misura dell'imposta di bollo per i libri e registri contabili eventualmente soggetti al predetto onere deve essere commisurata al numero delle registrazioni. In particolare il tributo va determinato per ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse e non, invece, come previsto per i documenti analogici ogni 100 pagine o frazioni. Si ritiene che il termine registrazioni vada inteso come il complesso delle righe di dettaglio che si riferiscono al medesimo accadimento contabile oggetto dell'annotazione. In effetti, un'altra interpretazione porterebbe ad un inasprimento ingiustificato dell'imposta dovuta rispetto alla registrazione su supporto analogico.

La misura (tenendo conto di quanto previsto dall'art.16 della Tariffa, Parte I, annessa al DPR n. 642/1972) è la seguente:

Libro elettronico	Imposta di bollo
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da imprenditori individuali o da società di persone	€ 22 ogni 2.500 registrazioni o frazioni
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da società di capitali Libro giornale e degli inventari tenuti da ogni altro soggetto che non paga la tassa di C.C.GG. (€ 309,87 o € 516,46) di cui all'art. 23 della tariffa allegata al DPR n. 641/72	€ 11 ogni 2.500 registrazioni o frazioni € 22 ogni 2.500 registrazioni o frazioni
Libri Iva Libri beni ammortizzabili	Esenti Esenti

Entro il mese di gennaio dell'anno successivo il contribuente deve presentare una seconda comunicazione con l'indicazione del numero di documenti informatici formati nell'anno precedente, distinto per tipologia. Devono essere indicati l'importo e gli estremi dell'eventuale versamento di imposta. Ciò nel caso in cui i documenti effettivamente formati, o le registrazioni effettuate, risultino superiori a quelle determinate su base presuntiva e risultanti dalla prima comunicazione. Nel caso in cui il tributo versato su base presuntiva fosse maggiore rispetto a quello effettivamente dovuto l'importo a credito potrà essere richiesto a rimborso, ovvero in compensazione con l'imposta di bollo successivamente dovuta.

L'importo complessivo corrisposto viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso.

Per quanto riguarda, invece, l'imposta di bollo dovuta in relazione ai documenti analogici che sono conservati mediante la memorizzazione delle relative immagini, il tributo viene assolto apponendo sui registri cartacei, prima che questi vengano messi in uso, speciali marche. Il tributo può altresì essere versato entro gli stessi termini con il modello F 23 riportando sul registro in formato cartaceo gli estremi dei relativi versamenti. In questo caso, la memorizzazione dell'immagine del registro cartaceo riprodurrà anche le marche preventivamente apposte, ovvero gli estremi del modello F 23 riportati sugli stessi registri.

8. Principali termini tecnici utilizzati



Unione mese

Notiziario mensile

Documento informatico	Rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti. Rientrano, ad esempio, in questa categoria le fatture elettroniche quali documenti completamente smaterializzati rispetto al supporto cartaceo.
Documento "statico" e "non modificabile"	Documento informatico che non contiene "macroistruzioni" o "codice eseguibile" tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati in esso rappresentati.
Documento analogico	Documento formato utilizzando strumenti fisici che assumono valori continui nel tempo, non necessariamente costituito dal supporto cartaceo, ma anche da magnetizzazioni su nastro o immagini su film. Sono, ad esempio, documenti analogici le fatture emesse in formato cartaceo. I documenti analogici possono essere "originali" o "copie".
Documento analogico "originale"	Si distingue in "unico" e "non unico". Il documento analogico originale si definisce "non unico" se è possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi.
Riferimento temporale	Informazione relativa alla data e all'ora di emissione che deve essere associata al documento da conservare. Questa operazione deve rispettare le procedure di sicurezza a seconda della diversa tipologia di documento e del soggetto che è tenuto o intende effettuare la conservazione digitale (ovvero del responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso).
Marca temporale	Evidenza di tipo informatico che consente di rendere certa ed opponibile a terzi una determinata data. L'apposizione sull'insieme dei documenti deve essere effettuata a cura dal responsabile della conservazione. Il servizio di marcatura temporale è materialmente eseguito da appositi enti cui il responsabile deve rivolgersi per ottenere il servizio. Con l'apposizione della marca temporale si ottiene la certezza che il procedimento di conservazione dei documenti sia stato completato in una determinata data e ora.
Sottoscrizione elettronica	Apposizione della "firma elettronica avanzata" in grado di soddisfare i requisiti di autenticità ed integrità del documento. La firma elettronica avanzata: <ul style="list-style-type: none">• è ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca identificazione;• è creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo;• è collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati. E' necessario distinguere tra: <ul style="list-style-type: none">• la sottoscrizione elettronica necessaria perché il documento elettronico sia rilevante ai fini fiscali che garantisce l'autenticità e l'integrità del documento elettronico ed identifica il soggetto che lo emette;• la sottoscrizione elettronica posta dal responsabile della conservazione che è idonea a garantire l'individuazione del responsabile della conservazione e attesta il buon esito dell'operazione garantendo l'immodificabilità dei dati su cui è apposta.
Memorizzazione	Processo di trasposizione, su un qualsiasi supporto idoneo, di documenti analogici o informatici, attraverso un processo di elaborazione. La memorizzazione rappresenta un processo di archiviazione che può essere anche elettronico quando l'oggetto dell'operazione è rappresentato da un documento informatico. Ciò si verifica, ad esempio, per la fattura elettronica che nasce come documento completamente smaterializzato. Con la memorizzazione il soggetto interessato trasferisce su supporto elettronico (HD, cassette, CD, DVD e così via) i contenuti dei documenti.
Conservazione	Operazione che si prolunga nel tempo ed è finalizzata a rendere un documento non deteriorabile e quindi disponibile almeno per tutto il periodo durante il quale è obbligatoria la conservazione secondo le disposizioni fiscali e civilistiche. Il processo di conservazione intende garantire nel tempo l'integrità e l'autenticità dei documenti oggetto di archiviazione. La conservazione è dunque successiva rispetto all'archiviazione, anche elettronica.



UNIONE DEGLI INDUSTRIALI DELLA PROVINCIA DI BERGAMO

Unione mese

Notiziario mensile

Per informazioni: Servizio Fiscale - 035.275.221/223/222/289/216