

Circolare del 06/12/2006 n. 36 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Decreto ministeriale 23 gennaio 2004 - Modalita' di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto

Sintesi: La circolare illustra le principali novita' introdotte dal decreto ministeriale 23 gennaio 2004 in tema di adempimenti fiscali relativi ai documenti informatici. In particolare, la circolare, dopo aver chiarito le nozioni di documento analogico e di documento informatico e le piu' rilevanti classificazioni a fini fiscali, illustra le diverse fasi in cui si articola la complessa procedura, dalla memorizzazione, all'archiviazione, alla conservazione, alla comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico all'Agenzia delle entrate.

Testo:

INDICE

1. PREMESSA
2. Documenti Rilevanti ai fini tributari
3. DOCUMENTO INFORMATICO RILEVANTE AI FINI TRIBUTARI
 - 3.1. Forma del documento informatico
 - 3.2. Emissione del documento informatico
 - 3.2.1. Ricevuta fiscale
 - 3.2.2. Scontrino fiscale
 - 3.2.3. Documento di trasporto
 - 3.2.4. Fattura elettronica
4. Documento analogico rilevante ai fini tributari
5. Memorizzazione digitale
 - 5.1. Caratteristiche della procedura di memorizzazione
 - 5.2. Supporti di memorizzazione
 - 5.3. La garanzia dell'ordine cronologico senza soluzione di continuita'
6. Archiviazione dei documenti informatici
7. Conservazione elettronica
 - 7.1. Conservazione del documento informatico
 - 7.1.1. Conservazione delle fatture
 - 7.1.2. Conservazione di documenti diversi dalle fatture
 - 7.2. Conservazione elettronica dei documenti analogici
 - 7.3. Violazione degli obblighi di conservazione. Effetti
 - 7.4. Responsabile della conservazione. Compiti
 - 7.5. Marca temporale
 - 7.6. Sottoscrizione elettronica
8. Riversamento diretto e riversamento sostitutivo
 - 8.1. Riversamento diretto
 - 8.2. Riversamento sostitutivo
 - 8.3. Pubblico ufficiale
9. Distruzione dei documenti analogici
10. Comunicazione all'agenzia delle entrate dell'impronta dell'archivio informatico
11. Esibizione dei documenti rilevanti ai fini tributari
12. Modalita' di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici rilevanti ai fini tributari
13. Elenco delle definizioni

1. PREMESSA

Il decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004 (di seguito decreto) disciplina in maniera unitaria la procedura informatica relativa all'emissione, alla conservazione ed alla esibizione dei documenti rilevanti ai fini fiscali, alla luce dell'esigenza di rendere piu' agevoli le procedure vigenti in materia di conservazione documentale, da tempo avvertita sia nel settore civilistico che, piu' in particolare, in ambito tributario.

L'articolo 7, comma 4-ter del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, nell'ottica della semplificazione degli adempimenti e di riduzione delle sanzioni per irregolarita' formali, ha previsto espressamente che "A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici e' considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni

annuali, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

L'articolo 7-bis, comma 4, dello stesso decreto 357 del 1994 ha introdotto, nell'ambito della disciplina delle scritture contabili, il comma 3 nell'articolo 2220 del codice civile, prevedendo che "le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti".

Detta norma, per espressa previsione del citato articolo 7-bis, comma 9, del D.L. n. 357 del 1994, si applica "a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie". Tuttavia, con la stessa disposizione e' statuito che "... decreto del Ministro delle finanze sono determinate le modalita' per la conservazione su supporti di immagini delle scritture e dei documenti di cui al presente comma."

Dal tenore letterale della disposizione e dal richiamo alle modalita' operative da definire con decreto, ne e' disceso che, fino alla emanazione dello stesso, l'utilizzo di supporti alternativi a quello cartaceo per la conservazione delle scritture e dei documenti fiscalmente rilevanti e' stata piu' volte esclusa dalla scrivente (cfr. tra le altre, risoluzione 135/E del 7 settembre 1998 e risoluzione 202 del 4 dicembre 2001).

Con successivi interventi normativi, il legislatore ha ribadito l'opportunita' di introdurre specifiche disposizioni in tema di semplificazione degli adempimenti fiscali nella tenuta della contabilita'. L'articolo 10, comma 6 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (di seguito Testo Unico) stabilisce, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2005, che "Gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalita' definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze". Anche ai sensi del Testo Unico, la conservazione con l'ausilio di supporti alternativi al cartaceo era subordinata alla emanazione di un decreto che ne definisse le concrete modalita' operative.

Nelle more dell'emanazione del decreto, peraltro, al fine di individuare le corrette procedure di conservazione ed esibizione dei documenti informatici ed analogici, l'Autorita' per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione, con la delibera n. 42 del 31 dicembre 2001 (di seguito delibera AIPA) di recente sostituita con la deliberazione del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione 19 febbraio 2004, n. 11 (di seguito delibera CNIPA) ha dettato regole tecniche uniformi.

Con il D.M. 23 gennaio 2004 (di seguito decreto), il cui preambolo richiama, tra l'altro, proprio l'articolo 10, comma 6 del Testo unico e la delibera AIPA, sono state dettate, come premesso, le modalita' applicative per la conservazione elettronica dei documenti informatici ed analogici ai fini tributari. In sede di commento della disciplina, tenuto conto dei rinvii del decreto alle norme della delibera AIPA (sostituita dalla delibera CNIPA) si fara' pertanto riferimento alle regole ivi dettate ed alle relative Note esplicative.

Oltre al quadro normativo tracciato, nell'analisi della disciplina, occorre far riferimento ad ulteriori fonti che concorrono a chiarire le modalita' applicative della conservazione elettronica dei documenti fiscalmente rilevanti.

In primo luogo, il decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 attuando la Direttiva 2001/115/CE in materia di semplificazione ed armonizzazione delle modalita' di fatturazione ai fini IVA, ha modificato il d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 introducendo la possibilita' di emettere le fatture in formato elettronico e di conservarle su supporti alternativi a quello cartaceo. Al riguardo, la scrivente ha gia' fornito indicazioni con la Circolare 45/E del 19 ottobre 2005, alla quale, pertanto, si rinvia.

In secondo luogo, si fa presente che dal 1 gennaio 2006 e' in vigore il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 recante il "Codice dell'amministrazione digitale" (di seguito Codice) che ha abrogato alcune disposizioni del Testo Unico, dettando una disciplina organica ed aggiornata della materia. In sede di commento della disciplina del decreto si fara', pertanto, riferimento anche alle disposizioni del Codice.

Infine, si ricorda che, ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, occorre tener conto del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 13 gennaio 2004, che all'articolo 54 ha abrogato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 8 febbraio 1999 (che detta le regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale dei documenti informatici) e del decreto legislativo 23 gennaio 2002, n. 10, di recepimento della direttiva sulla firma elettronica n. 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 dicembre 1999.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 75 del Codice ha abrogato integralmente il decreto legislativo n. 10/2002 a decorrere dal 1 gennaio 2006; pertanto, da tale data, occorre far riferimento, ove applicabili, alle disposizioni del Codice, in particolare a quelle relative alla firma elettronica e ai certificatori.

Esposto sinteticamente il quadro normativo di riferimento, con la presente circolare si illustrano le novita' recate dal decreto in commento che disciplina le "Modalita' di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto".

2. documenti Rilevanti ai fini tributari

Le disposizioni del decreto si applicano alle scritture contabili, ai libri, ai registri e, in generale, a ogni documento rilevante ai fini tributari, fatta eccezione per le scritture ed i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto.

Fra i documenti fiscalmente rilevanti che ricadono nell'ambito di applicazione del decreto si annoverano, a titolo esemplificativo, le scritture, i libri ed i registri elencati dal D.P.R. n. 600 del 1973 e dal D.P.R. n. 633 del 1972, quali:

- . libro giornale e libro degli inventari;
- . scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- . scritture ausiliarie di magazzino;
- . registro dei beni ammortizzabili;
- . bilancio d'esercizio, composto da stato patrimoniale (articolo 2424 c.c.), conto economico (articolo 2425 c.c.) e nota integrativa (articolo 2427 c.c.);
- . registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, quali ad esempio, il registro degli acquisti, il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse;

Le disposizioni del decreto si applicano, inoltre, a tutte le dichiarazioni fiscali, alla modulistica relativa ai pagamenti (ad esempio, i modelli F23 ed F24), alle fatture e documenti simili.

Per quanto attiene ai registri previsti dalla legislazione del lavoro, quali il libro matricola e il libro paga, si ritiene che la relativa conservazione debba essere effettuata nel rispetto delle istruzioni fornite in proposito dal dicastero di competenza (cfr. circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 33/03 del 20 ottobre 2003).

Inoltre, possono ricomprendersi tra i libri e registri rilevanti ai fini tributari anche i libri sociali elencati nell'articolo 2421 c.c., ossia il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti.

Le disposizioni contenute nel decreto, infine, si applicano alla relazione sulla gestione (articolo 2428 c.c.) ed alla relazione dei sindaci (articolo 2429 c.c.) e dei revisori contabili (articolo 209, comma 3 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58), che per legge devono essere allegate al bilancio d'esercizio.

In ordine alle tipologie di documenti cui sono applicabili le disposizioni del decreto, le norme distinguono tra:

- . documenti informatici, dei quali vengono previste, in particolare, le modalita' di emissione, conservazione ed esibizione e
- . documenti analogici, formati o emessi secondo le modalita' tradizionali per i quali, e' comunque possibile, in alternativa alla conservazione cartacea, la conservazione elettronica, previo esperimento di specifiche procedure che saranno analizzate in seguito piu' nel dettaglio.

In particolare, la disciplina degli adempimenti fiscali relativi a documenti informatici e documenti analogici e' dettata, oltre che dalle disposizioni del decreto, anche dalle disposizioni contenute nel Testo Unico - come modificato dal Codice - nel D.P.C.M. 13 gennaio 2004, nella delibera AIPA e nello stesso Codice. Come gia' precisato, la delibera AIPA e' stata integralmente sostituita dalla delibera CNIPA; pertanto, ogni richiamo operato dal decreto alla delibera AIPA deve intendersi riferito alla delibera CNIPA.

3. DOCUMENTO INFORMATICO RILEVANTE AI FINI TRIBUTARI

Il documento informatico e' definito dal decreto, in conformita' al Testo Unico, al Codice e alla delibera CNIPA, come "la rappresentazione informatica di atti, fatti, o dati giuridicamente rilevanti".

3.1. Forma del documento informatico

Con riguardo alla forma, il decreto stabilisce che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari sono "statici non modificabili" (articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto). In particolare, ai sensi dell'articolo 1, comma 2 lettera a), del decreto per documento statico non modificabile si intende il documento informatico il cui contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione, nonché immutabile nel tempo.

A questi fini, il documento informatico non deve contenere "macroistruzioni" o "codici eseguibili", tali da attivare funzioni idonee a modificare i fatti, gli atti o i dati in esso rappresentati.

Sono "macroistruzioni", ad esempio, i comandi che permettono l'aggiornamento automatico della data, la quale, per espressa previsione normativa, deve invece restare immutata.

Sono "codici eseguibili", ad esempio, le istruzioni non sempre visibili all'utente, in grado di controllare, in modo non pilotato da chi apre il documento, l'aspetto e il contenuto dello stesso.

3.2. Emissione del documento informatico

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), del decreto, il documento informatico deve essere emesso "al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità", con l'apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica".

Per riferimento temporale si intende un'informazione che associa al documento la data e l'ora. A più documenti può essere applicato il medesimo riferimento temporale.

Per sottoscrizione elettronica, a sua volta, si intende l'apposizione sul documento informatico della firma elettronica qualificata (in proposito, si rinvia al paragrafo 7.5).

Si ricorda che i documenti rilevanti ai fini tributari per i quali è prevista l'emissione sono, a titolo esemplificativo, la fattura, anche sotto forma di conto, nota, parcella e simili (articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972), la ricevuta fiscale (articolo 2 del decreto del Ministro delle Finanze 28 gennaio 1983, n. 761), lo scontrino fiscale (articolo 1 del decreto del Ministro delle Finanze 23 marzo 1983), il documento di trasporto (articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472).

Peraltro, allo stato attuale della normativa vigente, non tutti i suddetti documenti sono suscettibili di emissione con le modalità di cui al citato articolo 3, comma 1, lettera b) del decreto. Al riguardo, si precisa quanto segue.

3.2.1. Ricevuta fiscale

In base alla normativa vigente, la ricevuta fiscale deve essere emessa in duplice esemplare su appositi bollettari a ricalco "madre" e "figlia", utilizzando stampati conformi al modello allegato al decreto del Ministro delle Finanze 28 gennaio 1983, n. 761. La stessa deve, inoltre, contenere "una numerazione progressiva prestampata per anno solare" (articolo 2 del decreto ministeriale 30 marzo 1992) ed essere predisposta "dalle tipografie autorizzate dal Ministero delle Finanze" (articolo 3 del D.M. 30 marzo 1992).

Pertanto, in considerazione delle particolarità indicate, la ricevuta potrà essere emessa solo in formato analogico ed eventualmente conservata in formato digitale, secondo la relativa procedura ai sensi dell'articolo 4 del decreto.

Giova tuttavia ricordare che l'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, ha sancito l'equiparazione dell'emissione dello scontrino fiscale a quella della ricevuta fiscale e viceversa, anche ai fini della deducibilità del costo del bene o del servizio da parte dell'acquirente.

Come precisato nella circolare n. 97/E del 4 aprile 1997, inoltre, la scelta circa l'emissione del tipo di documento "non è subordinata, come avveniva nella pregressa disciplina, all'espletamento di specifiche formalità quali l'esercizio di apposita opzione o la comunicazione agli Uffici finanziari, e non è soggetta a limitazioni afferenti il numero ed il tipo delle operazioni svolte e le modalità di esercizio dell'attività medesima".

Pertanto, in luogo della ricevuta fiscale il contribuente può liberamente decidere di emettere lo scontrino fiscale, secondo le regole che saranno illustrate nel paragrafo successivo.

3.2.2. Scontrino fiscale

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del D.M. 23 marzo 1983, lo scontrino fiscale "deve essere emesso utilizzando esclusivamente apparecchi misuratori fiscali (...) conformi ai modelli approvati a norma del presente decreto e muniti di bollo fiscale".

L'emissione in forma cartacea dello scontrino, ove il contribuente non si avvalga di regimi di determinazione del reddito che consentono l'omissione di tale adempimento, resta quindi impregiudicata.

Cio' non impedisce, tuttavia, che il giornale di fondo venga conservato in formato digitale. Tale facolta', gia' prima del decreto, era, infatti, espressamente consentita dal decreto ministeriale 30 marzo 1992, dove, all'articolo 16-bis, comma 1, si dispone che "I dati fiscalmente rilevanti, stampati sullo scontrino fiscale ai sensi del decreto ministeriale 23 marzo 1983 (...) devono essere memorizzati dall'apparecchio misuratore fiscale secondo almeno una delle seguenti modalita':

- a) mediante stampa su supporto cartaceo (...);
 - b) mediante registrazione su idoneo supporto non cartaceo, denominato "giornale di fondo elettronico".
- Ai sensi del successivo comma 2, inoltre:
- a) "il supporto elettronico deve garantire la non alterabilita' delle informazioni memorizzate;
 - b) (...)
 - c) su ciascun supporto elettronico deve essere riportata un'opportuna informazione, in forma elettronica, che permetta di stabilire, sia durante la fase di utilizzo, sia successivamente, un'associazione logica tra i dati memorizzati e il misuratore fiscale su cui il supporto elettronico medesimo e' impiegato. L'informazione deve fungere da metodo di autenticazione del misuratore fiscale".

Pertanto, fermo restando l'obbligo di emissione dello scontrino cartaceo, il contribuente puo' in questo caso beneficiare di un sistema di conservazione elettronica del giornale di fondo, in alternativa alla conservazione cartacea.

3.2.3. Documento di trasporto

La disciplina del documento di trasporto (d'ora in avanti d.d.t.) e' prevista dall'articolo 1, comma 3, del D.P.R. n. 472 del 1996.

La circolare 11 ottobre 1996, n. 249/E ha chiarito al paragrafo 2 che i beni viaggianti non devono essere piu' obbligatoriamente accompagnati dal d.d.t.. In tal caso, quest'ultimo "in base alle diverse esigenze aziendali, puo' (...) essere spedito nel giorno in cui e' iniziato il trasporto dei beni oltre che tramite servizio postale, anche a mezzo corriere oppure tramite gli strumenti elettronici richiamati nel paragrafo 2.1 della circolare 16 settembre 1996, n. 225/E".

Al successivo paragrafo 6, inoltre, nel dettare istruzioni relative al trasporto effettuato da piu' vettori, la stessa circolare precisa che il d.d.t. deve indicare "almeno le generalita' del primo incaricato del trasporto", il quale, pero', "non e' tenuto ad eseguire ulteriori annotazioni" sul d.d.t. medesimo.

Dal momento che il documento di trasporto e' completo di ogni elemento obbligatorio sin dall'origine, senza che ne' il soggetto emittente ne' i successivi soggetti riceventi siano tenuti ad eseguire sul d.d.t. ulteriori annotazioni, deve ritenersi ammissibile l'emissione del d.d.t. sotto forma di documento informatico.

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'articolo 21, comma 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, e' equiparato al d.d.t. qualsiasi altro documento avente lo stesso contenuto previsto per il d.d.t.. Ad esempio, "la nota di consegna, la lettera di vettura, la polizza di carico, (...)". Si veda, in proposito, la citata circolare n. 225/E del 1996.

3.2.4. Fattura elettronica

In base all'articolo 21, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo 20 febbraio 2004 n. 52, "la fattura si ha per emessa (...) all'atto della sua trasmissione per via elettronica".

La trasmissione elettronica della fattura o del lotto di fatture e' consentita previa apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata da parte del soggetto emittente su ciascun documento o sul lotto di fatture, al fine di garantirne l'autenticita', l'origine e l'integrita'. In alternativa, e' ammesso, ai sensi dell'articolo 21, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'utilizzo di sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati idonei a garantire i predetti requisiti di autenticita' ed integrita'.

Sull'argomento si rinvia alla circolare 45/E del 19 ottobre 2005 esplicativa del decreto legislativo n. 52 del 2004, attuativo della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalita' di fatturazione in materia di IVA.

4. Documento analogico rilevante ai fini tributari

Sono analogici, ai sensi dell'articolo 1, lettera b) della delibera, tutti i documenti formati utilizzando grandezze fisiche che assumono valori continui.

Rientrano in tale categoria i documenti che si materializzano su supporti cartacei (ad esempio, lo scritto, il dattiloscritto, la fotocopia), o su pellicole fotografiche, cinematografiche, microfiche o su microfilm, su lastre o pellicole radiologiche, su cassette e nastri magnetici audio e video.

Ai fini del decreto, il documento analogico si distingue in documento originale e copia. A sua volta, il documento originale si distingue in originale "non unico" e "unico", (articolo 1, comma 1, lettere b) e c), del decreto).

Documento originale non unico: e' quel documento analogico al cui contenuto e' "possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi" (articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto).

In sostanza, si puo' dire che un documento e' originale non unico quando, indifferentemente:

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

Sono documenti originali non unici, a titolo esemplificativo, i libri di cui all'articolo 2214 codice civile, quali il libro giornale e il libro degli inventari. Infatti, il contenuto del libro giornale puo' essere integralmente ricostruito sulla base delle schede di mastro, la cui tenuta e' obbligatoria ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 600 del 1973. A loro volta, le schede di mastro possono essere integralmente ricostruite dal libro giornale.

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

Documento originale unico: e' quel documento analogico il cui contenuto non puo' essere desunto da altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la tenuta, anche presso terzi e che non soddisfa, dunque, alcuna delle condizioni sopra elencate.

In prima approssimazione, si possono considerare documenti originali unici, a titolo esemplificativo, i titoli all'ordine di cui agli articoli 2008 e seguenti del codice civile. Si tratta degli strumenti di pagamento (assegno e cambiale) per i quali, in caso di smarrimento, sottrazione o distruzione, l'articolo 2016 c.c. disciplina la procedura dell'ammortamento.

Al riguardo, tuttavia, occorre chiarire che, in caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali non soggetti IVA, regolate a mezzo assegno bancario o cambiale, l'unicita' di tali documenti attiene esclusivamente alla fase di emissione e di circolazione.

Una volta ricevuti dal beneficiario o prenditore soggetto IVA, infatti, detti documenti rientrano automaticamente nella categoria dei documenti originali non unici; essendone, infatti, prescritta l'annotazione in libri o registri obbligatori, il contenuto del documento e', attraverso questi, facilmente ricostruibile.

Si devono, altresì, considerare documenti originali unici i libri sociali elencati all'articolo 2421 c.c., nella misura in cui, tuttavia, il relativo contenuto non possa essere ricavato "attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi". Ne consegue che i documenti il cui contenuto risulti, ad esempio, depositato presso i repertori e gli archivi notarili (ad esempio, i verbali delle assemblee straordinarie), ovvero presso il Registro delle imprese (ad esempio, il verbale della delibera assembleare di approvazione del bilancio), non possono essere considerati documenti originali unici.

Copia: il legislatore non ha fornito alcuna definizione del documento copia, ne' nel decreto, ne', piu' di recente, nel Codice. Al fine di individuare la nozione di copia occorre, pertanto, riferirsi alle note esplicative alla delibera CNIPA. Tali note, infatti, pur precisando che la definizione del documento copia non e' compresa fra quelle elencate nell'articolo 1 della medesima delibera, chiariscono che "la copia puo' essere considerata la matrice di una manifestazione di volonta' che si concretizza con un documento originale".

Al riguardo le stesse note esplicative fanno riferimento all'articolo 2214 c.c., secondo comma, ai sensi del quale l'imprenditore deve tenere "le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite", ossia documenti "conformi" a quelli spediti, destinati, a loro volta, ad essere conservati come originali dal ricevente.

In altri termini, si puo' intendere copia il documento che veicola

informazioni la cui originalita' e' "espressa in altro documento che un terzo deve tenere e conservare, nel rispetto dell'autenticita' ed integrita' del contenuto".

5. Memorizzazione digitale

5.1. Caratteristiche della procedura di memorizzazione

La memorizzazione rappresenta la fase iniziale del processo di conservazione, che si conclude, come sara' illustrato in seguito, con l'apposizione della sottoscrizione elettronica e della marca temporale.

L'articolo 1, comma 1, lettera f) della delibera CNIPA definisce la memorizzazione il "processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici".

La memorizzazione puo' avvenire mediante salvataggio dei dati su supporto ottico o su ogni altro idoneo supporto (cfr. paragrafo 5.2).

E' possibile, inoltre, memorizzare anche le impronte relative ai documenti, sia informatici che analogici. Per impronta si intende una sequenza di bit di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione di una funzione matematica ("funzione di hash") ad una generica sequenza di bit "in modo tale che risulti di fatto impossibile, 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 matematica generi impronte uguali" (articolo 1, lettere m) e n) del decreto).

Ancorche' l'articolo 1 della delibera faccia genericamente riferimento alla memorizzazione di documenti informatici e documenti analogici, la delibera ed il decreto disciplinano specificamente la fase di memorizzazione, sia ai fini della conservazione dei documenti informatici, sia ai fini della conservazione dei documenti analogici. Mentre nel primo caso, la memorizzazione, piu' in particolare, consiste nella trasposizione del documento digitale su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilita' nel tempo, assicurando l'ordine cronologico e senza soluzione di continuita' per ciascun periodo d'imposta (articolo 3 del decreto), nella seconda ipotesi la memorizzazione del documento analogico e' attivata attraverso l'acquisizione della relativa immagine (articolo 4 del decreto).

Il processo di memorizzazione dei documenti informatici e dei documenti analogici - ai sensi degli articoli 3, comma 1, lettera d) e 4 del decreto, che al riguardo rinvia al citato articolo 3 - deve rispettare talune regole comuni:

- . la memorizzazione puo' avvenire attraverso la trasposizione su qualsiasi supporto che garantisca la leggibilita' nel tempo;
- . deve essere rispettato l'ordine cronologico, senza soluzione di continuita' per ciascun periodo d'imposta;
- . devono essere consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione, ad esempio, a nome, cognome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data.

5.2. Supporti di memorizzazione

Per la memorizzazione digitale e' possibile utilizzare supporti che applicano la tecnologia laser, come dischi ottici e magneto-ottici.

In particolare, nelle note esplicative alla delibera CNIPA e' ammesso l'utilizzo, tra l'altro, di dischi ottici WORM (riscrivibili dall'utente), CD-R (non modificabili una volta scritti) e DVD (che hanno una maggiore capacita' di memorizzare i dati).

Poiche', tuttavia, la tecnologia e' in continua evoluzione, nella delibera CNIPA si precisa che per i processi di conservazione sostitutiva e di riversamento sostitutivo e' possibile utilizzare ogni altro supporto di memorizzazione digitale, oltre a quelli a tecnologia laser, purché sia garantita la conformita' dei documenti agli originali, oltre che la leggibilita' nel tempo (articolo 3, comma 1, lettera d), del decreto).

Un esempio di tecnologia diversa da quella laser e' rappresentato dai cosiddetti dischi magnetici, che consistono in memorie di massa magnetiche realizzate con materiale plastico o metallico, ricoperto da superficie ferro-magnetica.

Costituiscono esempi di supporti magnetici i floppy disk, l'hard disk del computer (esistono anche memorie di questo tipo rimovibili) e i "dat", ossia nastri magnetici a cartucce, che vengono utilizzati per effettuare i "back up" - salvataggio in copia - di notevoli quantita' di dati.

5.3. La garanzia dell'ordine cronologico, senza soluzione di continuita'

Il decreto prevede che il processo di memorizzazione debba avvenire assicurando l'ordine cronologico dei documenti, senza che vi sia soluzione di continuita' per ciascun periodo d'imposta.

Cio' comporta che il contribuente, al pari di quel che accade per la gestione della contabilita' e dei documenti fiscalmente rilevanti secondo le

modalita' tradizionali, nell'eseguire la trasposizione dei documenti, informatici ed analogici, dovra' rispettare l'ordine cronologico e procedere secondo regole uniformi, nel medesimo periodo d'imposta, in modo da evitare che vi siano intervalli temporali nella memorizzazione dei documenti o nell'aggiornamento delle registrazioni.

Al riguardo, si osserva che ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del decreto, la memorizzazione dei documenti analogici puo' essere limitata ad una o piu' tipologie di documenti. Sebbene analoga previsione non sia stata contemplata per i documenti informatici dall'articolo 3 del decreto, si ritiene, tuttavia, sulla base di un'interpretazione logico sistematica, che la stessa debba estendersi ai documenti informatici, la cui conservazione e' disciplinata dall'articolo 3.

Ad esempio, qualora il contribuente, per il periodo d'imposta 2005, conservi in formato digitale i libri contabili obbligatori, le registrazioni dovranno essere effettuate ed aggiornate secondo l'ordine cronologico delle operazioni. La stessa regola vale per la conservazione elettronica di tutte le fatture passive; in questo caso, il contribuente dovra' procedere alla memorizzazione ed alla conservazione secondo l'ordine cronologico, rispettando, cioe', la numerazione progressiva delle stesse.

Tuttavia, ove il contribuente intenda adottare la conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche, e' consentita la conservazione con le modalita' tradizionali delle fatture in formato analogico a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico, senza soluzione di continuita' per periodo di imposta.

In tale evenienza, per ogni singolo cliente o fornitore dovra' essere eseguita un'unica modalita' di conservazione per l'intero periodo d'imposta, in modo che le fatture emesse o ricevute risultino annotate tutte nello stesso registro.

Qualora, infine, il contribuente decida nel corso del periodo di imposta di procedere alla conservazione elettronica di alcuni tipi di documenti, dovra' applicare le medesime regole per gli stessi documenti formati o emessi a partire dall'inizio del periodo di imposta.

6. Archiviazione dei documenti informatici

Prima di sottoporre i documenti informatici al processo di conservazione, il contribuente ha la facolta' di archivarli elettronicamente.

Il processo di archiviazione elettronica del documento informatico non e' disciplinato dal decreto in commento. Occorre pertanto far riferimento all'articolo 1, comma 1, lettera g), della delibera CNIPA e alle relative note esplicative.

In particolare, al paragrafo 2 delle citate note si precisa che l'archiviazione elettronica non e' obbligatoria ma eventuale e antecedente alla conservazione elettronica. E' inoltre una procedura libera, non tipizzata ne' soggetta a particolari modalita' operative. L'archiviazione elettronica, infatti, non garantisce l'immodificabilita' ne' la leggibilita' nel tempo del documento informatico. Tale condizione puo' considerarsi soddisfatta solo al termine del processo di conservazione, allorché il documento informatico e' reso disponibile nel tempo nella sua integrita' ed autenticita'.

Per ulteriori precisazioni, al riguardo, si rinvia alla Circolare 45/E citata (par. 3.1.1.).

7. Conservazione ELETTRONICA

Il processo di conservazione elettronica dei documenti informatici e analogici e' disciplinato, rispettivamente, dagli articoli 3 e 4 del decreto ed e' effettuato nel rispetto delle regole tecniche dettate agli articoli 3 e 4 della delibera CNIPA, ai quali il decreto rinvia.

Il processo di conservazione elettronica, come premesso, prende avvio con la memorizzazione, su supporti ottici o altri idonei supporti, dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte (cfr. par. 5.1) (nei casi di documenti informatici) o della relativa immagine (nei casi di documenti analogici) e termina, in entrambi i casi, con l'apposizione della sottoscrizione elettronica e 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 (articoli 3, comma 2 e 4 del decreto).

La conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere eseguita, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del decreto, almeno ogni quindici giorni per le fatture e almeno ogni anno per i restanti documenti.

In merito all'applicazione delle disposizioni recate dal decreto, si evidenzia che la conservazione elettronica dei documenti informatici puo' essere effettuata a partire dal 3 febbraio 2004, data di entrata in vigore del decreto (pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 27 del 3 febbraio 2004); il contribuente puo' comunque scegliere, a partire dalla predetta data, di

conservare anche tutti o alcuni dei documenti relativi ai periodi d'imposta precedenti il 2004 in base alle nuove modalita'. Trattandosi, in questi casi, di documenti su supporto cartaceo, andra' preventivamente acquisita la relativa immagine attraverso il processo di memorizzazione, come disposto dal sopra citato articolo 4 del decreto.

7.1. Conservazione del documento informatico

7.1.1. Conservazione delle fatture

L'articolo 3, comma 2, del decreto prevede per la conservazione elettronica delle fatture una cadenza "almeno" quindicinale.

Cio' significa, in primo luogo, che la conservazione elettronica delle fatture puo', a discrezione del contribuente, avere luogo anche ad intervalli piu' ravvicinati.

In secondo luogo, si ritiene che tale processo di conservazione debba effettuarsi entro i quindici giorni dal ricevimento (per il destinatario) ovvero dall'emissione (per l'emittente) delle fatture, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, come gia' chiarito con la citata Circolare 45/E.

Peraltro, l'obbligo di conservazione elettronica delle fatture e di tutti gli altri 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. Sull'argomento si rinvia alle precisazioni di cui al paragrafo seguente.

7.1.2. Conservazione di documenti diversi dalle fatture

La cadenza del processo di conservazione deve essere "almeno" annuale quando ha per oggetto documenti diversi dalle fatture (articolo 3, comma 2, del decreto).

Fra tali documenti si annoverano, anzitutto, i libri obbligatori e le altre scritture contabili "formati su supporti informatici" (articolo 39 del Codice).

Poiche' detti documenti non vengono "emessi" - come recita l'articolo 3, comma 1, lettera b) del decreto - ma sono soggetti per definizione ad aggiornamento continuo, si ritiene che debbano soddisfare il requisito della staticita' e dell'immodificabilita' alla data in cui e' effettuata l'ultima registrazione del periodo e comunque non oltre il termine per la presentazione della relativa dichiarazione.

La soluzione e' coerente con il disposto di cui all'articolo 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, convertito con modificazioni dalla legge n. 489 del 1994, ai sensi del quale "a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici e' considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

Ne discende che i libri e i registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, "formati su supporti informatici", dovranno soddisfare il requisito della staticita' e dell'immodificabilita' entro la data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo cosi' registrati.

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

Pertanto, in caso di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 (esteso anche alle imposte dirette ai sensi dell'articolo 33, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973), il contribuente, su richiesta dei verificatori, sara' tenuto alternativamente:

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

Nel primo caso, la conservazione elettronica avra' l'effetto di cristallizzare il contenuto di detti libri e registri in modo del tutto analogo alla procedura prescritta all'articolo 52, comma 7, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale gli organi precedenti, pur non potendo sequestrare i libri e i registri, "possono eseguirne o fare 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".

L'esecuzione dei controlli, peraltro, non deve essere di ostacolo al

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

7.2. Conservazione elettronica dei documenti analogici

L'articolo 4 del decreto disciplina la conservazione elettronica dei documenti analogici fiscalmente rilevanti, che si realizza mediante trasposizione della loro immagine su supporti di memorizzazione, anche non ottici, a condizione che il processo di conservazione adottato garantisca la conformità dei documenti stessi agli originali, nonché la loro leggibilità nel tempo.

Le fasi preliminari al processo di memorizzazione e conservazione dei documenti analogici non sono disciplinate dal decreto; a tal fine, solo le note esplicative della delibera fanno riferimento ad una fase di predisposizione ed organizzazione del materiale documentale denominata "cartellinatura", destinata a semplificare la consultazione, la duplicazione o l'esibizione dei documenti conservati.

L'articolo 4, comma 1, nel dettare la disciplina della conservazione elettronica dei documenti analogici rinvia, in generale, alle modalità di cui all'articolo 3, previste per la conservazione elettronica dei documenti informatici.

Per i documenti analogici, pertanto, valgono quindi le medesime considerazioni prima svolte a proposito dei documenti informatici.

L'articolo 4, comma 2, del decreto, prevede espressamente la possibilità di limitare la procedura di conservazione elettronica ad una soltanto o a più tipologie di documenti analogici.

A titolo di esempio, è possibile la conservazione elettronica del solo libro giornale tenuto in forma cartacea, ovvero del libro giornale e dei registri IVA, come pure è possibile la conservazione elettronica delle sole fatture attive e non anche di quelle passive, ovvero sia delle fatture attive sia di quelle passive. Il solo limite posto al riguardo dal legislatore riguarda la necessità di assicurare l'ordine cronologico, senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

L'articolo 4, comma 3, del decreto disciplina in maniera autonoma, rispetto alle regole dell'articolo 3, "il processo di conservazione elettronica dei documenti analogici originali" per i quali la procedura si perfeziona con "l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale".

La norma citata non riprende la distinzione fra documenti originali unici e non unici, operata nell'articolo 1, lettera c) del decreto, dove si precisa che un documento analogico "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".

La disposizione deve, tuttavia, coordinarsi con le previsioni contenute nella delibera CNIPA, cui lo stesso decreto rinvia per definire la procedura di conservazione, e deve essere interpretata alla luce delle esigenze di semplificazione poste a fondamento di tutta la disciplina in esame.

In particolare, ai sensi della delibera, l'intervento del pubblico ufficiale è limitato alla sola conservazione dei documenti analogici originali unici, per i quali le caratteristiche di non ricostruibilità del documento impongono razionalmente maggiori cautele in fase di conservazione.

La limitazione dell'intervento del pubblico ufficiale alla conservazione dei soli documenti unici, oltre che coerente con le disposizioni della delibera e con le esigenze di semplificazione e non aggravio dei procedimenti, è avvalorata indirettamente, da ultimo, dalle disposizioni del Codice in tema di "copie".

Le copie su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporti cartacei possono sostituire i documenti da cui sono tratti, ai sensi dell'articolo 23, alle condizioni di cui ai commi 4 e 5; le citate norme, in particolare, ai fini della conservazione, distinguono tra copie di documenti originali non unici, per i quali la conformità all'originale è assicurata solo dal responsabile della conservazione, mediante l'utilizzo della propria firma digitale e nel rispetto delle regole tecniche richiamate dall'articolo 71 del Codice e copie di documenti originali unici, per i quali la conformità all'originale è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

Per quanto attiene al profilo temporale, la conservazione elettronica dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari, previa memorizzazione della relativa immagine, può essere effettuata in qualunque momento. Questa possibilità deve essere coordinata, tuttavia, con la previsione di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto nei casi in cui, per i documenti della stessa tipologia e relativi al medesimo periodo d'imposta, il contribuente abbia già optato per la conservazione elettronica.

Al di fuori della predetta ipotesi, infatti, la circostanza che i

documenti analogici siano soggetti ai vigenti obblighi di conservazione e di esibizione cartacei permette comunque all'Amministrazione finanziaria di svolgere regolarmente l'attivita' di controllo.

Si ricorda, in ogni caso, che la distruzione del documento cartaceo potra' avvenire solo successivamente al completamento del processo di conservazione.

7.3. Violazione degli obblighi di conservazione. Effetti.

Qualora il processo di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie non venga effettuato in conformita' alle disposizioni recate dal decreto, in linea di principio detti documenti non sono piu' validamente opponibili all'Amministrazione finanziaria.

In sede di controllo, pertanto, e' demandata a quest'ultima la valutazione delle irregolarita' commesse nel processo di conservazione dei documenti informatici, al fine di orientare l'eventuale attivita' di accertamento e di rettifica.

In proposito, si precisa che, in materia di imposte dirette, si procede ad accertamento induttivo quando "le irregolarita' formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono cosi' gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilita' sistemata", ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973.

Pertanto, qualora le irregolarita' formali commesse in sede di conservazione dei documenti informatici fossero tali da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procedera' ad accertamento induttivo ai sensi della norma sopra citata.

In materia di IVA, analogamente, si procede ad accertamento induttivo quando "dal verbale di ispezione risulta che il contribuente (...) non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse", ai sensi dell'articolo 55, comma 2, paragrafo 2) del D.P.R. n. 633 del 1972 oppure quando "le irregolarita' formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono cosi' gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilita' del contribuente", ai sensi dell'articolo 55, comma 2, paragrafo 3) del medesimo decreto.

Pertanto, qualora il contribuente, direttamente o tramite un terzo, abbia ommesso la conservazione delle fatture elettroniche, o non l'abbia effettuata secondo le modalita' prescritte dal decreto, ovvero abbia commesso irregolarita' formali nella conservazione dei documenti informatici, tanto gravi, numerose e ripetute da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procedera' nei suoi confronti ad accertamento induttivo ai sensi della norma sopra citata.

Anche se le irregolarita' nel processo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti non siano tali da giustificare il ricorso a metodi induttivi di accertamento, al contribuente potranno essere irrogate le sanzioni di cui all'articolo 9 del D. Lgs. 471 del 1997.

Resta fermo che, anche nei casi di conservazione digitale delle scritture contabili, al contribuente potra' essere contestato - al ricorrere dei relativi presupposti - il reato di cui all'articolo 10 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Occultamento o distruzione di documenti contabili).

7.4. Responsabile della conservazione. Compiti

La procedura di conservazione termina con l'apposizione, da parte del responsabile della conservazione della firma elettronica qualificata (c.d. sottoscrizione elettronica) e della marca temporale sull'insieme dei documenti, "ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi" (articolo 3, comma 2 del decreto).

Viene in tal modo garantita l'integrita' del documento conservato.

Il responsabile della conservazione di norma si identifica con il contribuente, salva la facolta' di quest'ultimo di designare un terzo; nel caso di contribuenti diversi dalle persone fisiche, spetta agli stessi il potere di nominare il responsabile della conservazione che potra' essere sia un soggetto legato da un rapporto qualificato (un socio o un amministratore) sia un terzo esterno alla societa', all'associazione o all'ente.

Il responsabile, a sua volta, puo' delegare in tutto o in parte le sue funzioni a persone che, come precisato all'articolo 5 della delibera CNIPA, "per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate".

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

1. attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione;
2. gestire il sistema nel suo complesso e garantire l'accesso alle informazioni;
3. verificare la corretta funzionalita' del sistema e dei programmi utilizzati;
4. predisporre le misure di sicurezza del sistema, al fine di garantire la sua continua integrita';

5. richiedere la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui e' previsto il suo intervento;
6. definire e documentare le procedure da rispettare per l'apposizione della marca temporale;
7. verificare, con periodicit  non superiore ai cinque anni, che i documenti conservati siano leggibili provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo.

In particolare, per quanto riguarda quest'ultimo punto, si precisa che il responsabile e' tenuto a garantire l'integrit  dei supporti utilizzati per la conservazione adottando tutti gli opportuni accorgimenti al fine di assicurare la leggibilit  degli stessi.

7.5. Marca temporale

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

7.6. Sottoscrizione elettronica

Per sottoscrizione elettronica si intende l'apposizione sul documento della firma elettronica qualificata, al fine di garantire la certezza sull'identit  del firmatario e sull'integrit  del documento.

Al riguardo, occorre preliminarmente chiarire il significato di firma elettronica e firma elettronica qualificata.

Il decreto in commento riprende in sostanza le definizioni riportate all'articolo 1 del Testo Unico, alcune delle quali sono mutate dal D.Lgs. n. 10 del 2002. Poiche', tuttavia, il Codice ha abrogato - sia pure a decorrere dal 1 gennaio 2006 - parzialmente, il citato articolo 1 del Testo Unico e, integralmente, il decreto legislativo n. 10 del 2002, occorre riferirsi alle disposizioni recate dal Codice ai fini della corretta definizione dei concetti di firma sopra enunciati.

In particolare, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera q), del Codice, per firma elettronica si intende "l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica".

Ai sensi della successiva lettera r), per firma elettronica qualificata si intende "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 puo' 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".

Si osserva che, diversamente dal Testo Unico, il Codice non definisce la "firma elettronica avanzata", prevista anche dall'articolo 1, comma 1, lettera g) del decreto. Cio', peraltro, non rileva ai fini applicativi del decreto medesimo, poiche' i richiami alla sottoscrizione elettronica in esso contenuti implicano per definizione l'impiego della firma elettronica qualificata.

Le caratteristiche che la firma elettronica qualificata deve presentare sono:

1. la "connessione univoca al firmatario" e "la sua univoca identificazione" che si ottengono grazie al certificato in cui sono registrati i dati del titolare;
2. i "mezzi su cui il firmatario puo' conservare il controllo esclusivo", che consistono nel dispositivo di firma. Puo' trattarsi di un programma informatico adeguatamente configurato ovvero di un apparato strumentale, quale ad esempio la smart card. Quest'ultima e' una scheda elettronica che consente di generare la firma. Affinche' un dispositivo possa dirsi "sicuro" occorre che le procedure siano realizzate in modo tale che la chiave resti riservata, non possa essere derivata e sia protetta dall'uso improprio da parte di terzi. La generazione della firma deve avvenire, in definitiva, all'interno del dispositivo;
3. il "certificato qualificato" e' l'attestato elettronico che consente di verificare l'identit  del titolare e collega al titolare stesso i dati utilizzati per verificare la firma. Esso contiene:
 - i dati identificativi di colui che rilascia il certificato;
 - i dati identificativi del titolare della chiave;
 - la chiave pubblica del titolare;
 - l'indicazione dei termini di validit  del certificato.

8. Riversamento diretto e riversamento sostitutivo

I documenti conservati in formato digitale, sia analogici che informatici, possono essere riprodotti mediante le procedure del riversamento diretto e del riversamento sostitutivo.

Poiche' il decreto non disciplina il processo di riversamento, al fine di individuare la disciplina, occorre far riferimento alle disposizioni contenute all'articolo 1, lettere n) ed o), all'articolo 3, comma 2, e all'articolo 4, comma 4 della delibera CNIPA.

8.1. Riversamento diretto

Il procedimento di riversamento diretto consiste, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera n) della delibera CNIPA, nel trasferimento di un documento, gia' conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, senza alterarne la rappresentazione digitale. Si tratta, ad esempio, della generazione di copie di sicurezza previste dal processo di conservazione di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), e) ed h) della delibera CNIPA.

Il processo di riversamento diretto non e' soggetto a prescrizioni formali specifiche; puo' essere attuato liberamente dal contribuente, in quanto la delibera CNIPA non prevede, al riguardo, alcun obbligo.

8.2. Riversamento sostitutivo

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera o), della delibera CNIPA, il riversamento sostitutivo e' un processo che trasferisce un documento, gia' conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, modificando la rappresentazione informatica del suo contenuto. Si tratta, in pratica, dell'aggiornamento tecnologico dell'archivio informatico quando non e' possibile o conveniente mantenere il formato della rappresentazione digitale dei documenti originariamente conservati.

Il processo di riversamento sostitutivo, a differenza del riversamento diretto, e' disciplinato espressamente dalla delibera; esso termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata (sottoscrizione elettronica) e della marca temporale sull'insieme dei documenti, "ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi" da parte del responsabile della conservazione, al fine di attestare il corretto svolgimento del processo.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, della delibera CNIPA, se il processo di riversamento sostitutivo ha per oggetto un documento informatico sottoscritto ai sensi dell'articolo 10, commi 2 e 3, del Testo Unico, e' prevista l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale.

Si precisa che, a far data dal 1 gennaio 2006, l'articolo 10 del Testo Unico e' abrogato dal Codice. Pertanto, la definizione di documento informatico sottoscritto si ricava dalle disposizioni recate dall'articolo 20, comma 2, del Codice le quali, per esplicita previsione normativa contenuta all'articolo 2, comma 3, "si applicano anche ai privati".

Considerato che, ai fini del decreto in commento, ogni documento informatico conservato e' sottoscritto con firma elettronica qualificata, ne discende che il riversamento sostitutivo di tali documenti si perfeziona con l'apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, della delibera CNIPA, anche per il riversamento sostitutivo di un documento analogico originale unico conservato e' richiesto l'ulteriore intervento del pubblico ufficiale nei termini sopra descritti.

8.3. Pubblico ufficiale

Il pubblico ufficiale e' una figura indispensabile per ultimare il processo di conservazione dei documenti analogici originali unici, nonche' per effettuare il riversamento sostitutivo nei casi indicati al paragrafo 8.2.

La funzione del pubblico ufficiale consiste nell'attestare la conformita' di quanto memorizzato al documento d'origine. Di conseguenza, il pubblico ufficiale deve obbligatoriamente partecipare al processo di:

1. conservazione elettronica di documenti analogici originali unici ai sensi dell'articolo 4 della delibera CNIPA;
2. riversamento sostitutivo di documenti analogici originali unici, ai sensi dell'articolo 4 della delibera CNIPA;
3. riversamento sostitutivo dei documenti informatici sottoscritti, ai sensi dell'articolo 3 del decreto e dell'articolo 3 della delibera CNIPA.

Per pubblico ufficiale si intendono, oltre al notaio, anche il cancelliere, il segretario comunale e il funzionario incaricato dal sindaco che provvede ad autenticare le copie dei documenti di cui ha in deposito gli originali, o comunque le copie dei documenti originali che gli vengono esibiti (articolo 1, comma 1, lettera q), della delibera CNIPA e articolo 18, comma 2, del Testo Unico).

Nelle pubbliche amministrazioni, il ruolo di pubblico ufficiale e'

svolto da "un soggetto (...) della stessa amministrazione" ma "diverso" dal dirigente dell'ufficio responsabile della conservazione dei documenti (articolo 5, comma 4, della delibera CNIPA).

9. Distruzione dei documenti analogici

L'articolo 4, comma 4, del decreto disciplina la distruzione dei documenti analogici di cui e' obbligatoria la conservazione.

E' possibile distruggere il documento analogico solo una volta completato il processo di conservazione elettronica del documento stesso, ossia, solo dopo che il documento analogico sia stato memorizzato con le previste modalita' e siano stati apposti dal responsabile della conservazione la firma elettronica qualificata e la marca temporale. Limitatamente ai documenti analogici originali unici, la distruzione degli stessi puo' avvenire dopo l'apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale.

Sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attivita' culturali sugli archivi delle pubbliche amministrazioni, nonche' su quelli privati di notevole interesse storico, ai sensi degli articoli 6, comma 4, del Testo Unico (in vigore fino al 31 dicembre 2005) e 43, comma 4, del Codice (in vigore dal 1 gennaio 2006).

10. Comunicazione all'agenzia delle entrate dell'impronta dell'archivio informatico

Ai sensi dell'articolo 5 del decreto, entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'Irap e all'IVA, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione trasmettono per via telematica all'Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

Il termine in questione si intende innanzitutto riferito alle dichiarazioni che devono essere presentate tramite il modello Unico entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per le persone fisiche, le societa' e le associazioni di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 600 del 1973, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti Ires (cfr. articolo 2, commi 1 e 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322).

Nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, considerato la possibilita' di un disallineamento dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione iva, il termine per l'invio dell'impronta in esame deve essere collegato alle singole date previste per le differenti dichiarazioni; in tal modo il contribuente dovra' procedere a distinti invii dell'impronta, con riferimento, rispettivamente, alla contabilita' conservata rilevante ai fini iva ed a quella rilevante ai fini delle imposte dirette.

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

Come disposto all'articolo 5, comma 1, del decreto, detta comunicazione risponde alla finalita' "di estendere la validita' dei documenti informatici" conservati; in particolare, attraverso la comunicazione si attribuisce specifica rilevanza fiscale ai documenti conservati secondo le regole del decreto.

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

Si fa presente al riguardo, che in caso di accessi, ispezioni e verifiche, resta indubbiamente impregiudicata la possibilita', per il contribuente, di esibire all'Amministrazione finanziaria i documenti conservati anche in mancanza della comunicazione dell'impronta, della sottoscrizione e della marca temporale, qualora non sia ancora decorso il termine di legge per l'effettuazione di detta comunicazione.

Parimenti, sempre in caso di accessi, ispezioni e verifiche, e' impregiudicata la possibilita', per il contribuente, di esibire documenti informatici non ancora conservati, per i quali non sia ancora decorso il termine di legge per l'effettuazione del processo di conservazione.

In entrambe le circostanze sopra descritte, infatti, sara' compito degli organi procedenti richiedere al contribuente la conservazione dei documenti informatici e, successivamente, acquisire l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione

elettronica e la marca temporale.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in corso di emanazione, saranno approvate le specifiche tecniche necessarie per la trasmissione telematica della comunicazione di cui al citato articolo 5. In particolare, saranno indicati gli ulteriori dati ed elementi identificativi unitamente all'impronta dell'archivio informatico, alla relativa sottoscrizione elettronica e alla marca temporale.

Fino all'approvazione del provvedimento in parola, pertanto, il contribuente non e' tenuto ad effettuare la comunicazione suddetta, pur potendo optare per la conservazione elettronica dei documenti. In tal caso, dovranno essere osservati gli obblighi contemplati dagli articoli 3 e 4 del decreto.

11. Esibizione dei documenti rilevanti ai fini tributari

Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 6 del decreto, e dell'articolo 6 della delibera CNIPA, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, sia il documento informatico sia il documento analogico conservato su supporto informatico, devono essere resi leggibili e, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, disponibili su carta o su supporto informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili.

Le disposizioni richiamate integrano le regole ordinarie in materia di accessi, ispezioni e verifiche, come stabilite, in particolare, dall'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, applicabile per l'espresso richiamo contenuto nell'articolo 33, primo comma del D.P.R. n. 600, del 1973, anche alle imposte sui redditi.

In particolare, l'articolo 52, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che l'ispezione documentale si estende a tutti i documenti che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non e' obbligatoria.

A norma del combinato disposto degli articoli 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, le scritture contabili obbligatorie, i registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture e gli altri documenti previsti dalla normativa IVA devono essere conservati "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del Codice civile o da altre leggi tributarie (...)".

Per luogo di tenuta e di conservazione delle scritture contabili s'intende il luogo o i luoghi in cui viene esercitata l'attivita', ovvero il luogo in cui vengono appositamente tenute le scritture contabili, come ad esempio i centri elaborazioni dati (cfr. circolare 30 luglio 2002, n. 60).

Ai fini IVA, il soggetto passivo deve comunicare all'Agenzia delle Entrate il luogo o i luoghi di conservazione e tenuta delle scritture contabili (articolo 35, comma 10, del D.P.R. n. 633 del 1972). Si ricorda, inoltre, che l'articolo 2220 c.c. prevede che le scritture e i documenti conservati "sotto forma di registrazioni su supporti di immagini" devono essere, in qualsiasi momento, resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti per la conservazione.

Ai sensi dell'articolo 6, comma 2 del decreto, l'esibizione del documento conservato puo' avvenire anche per via telematica secondo le modalita' che verranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Occorre, infine, richiamare l'articolo 6, comma 3, della delibera CNIPA, ai sensi del quale se il documento conservato viene esibito su carta fuori del luogo in cui sono conservate le scritture contabili, e' richiesta l'attestazione di conformita' da parte del pubblico ufficiale se si tratta di documento per il quale e' previsto il suo intervento.

Un esempio di esibizione fuori del luogo di conservazione e' quello che, ai sensi degli articoli 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha per oggetto i libri e i registri previsti dalla normativa tributaria. In tal caso, se la richiesta riguarda documenti originali unici conservati, l'esibizione degli stessi all'Ufficio in forma cartacea deve essere accompagnata da una dichiarazione di conformita' al documento originale rilasciata da un pubblico ufficiale.

Si ricorda, inoltre, che l'articolo 39, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, aggiunto dall'articolo 2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 52 del 2004, consente che il luogo di "archiviazione" (da intendersi piu' precisamente nel senso della "conservazione" disciplinata dal decreto) delle fatture sia "situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza". Al riguardo, si rinvia alle istruzioni fornite con la menzionata Circolare 45/E del 2005.

12. Modalita' di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici rilevanti ai fini tributari

Nei precedenti punti 2. e 3. sono stati indicati alcuni documenti contabili rilevanti ai fini tributari, tra gli altri sono stati citati, le fatture, il

libro giornale e il libro degli inventari.

L'imposta di bollo dovuta su tali documenti e' regolata rispettivamente dagli articoli 13, comma 1, e 16 comma 1, lettera a) della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

L'articolo 13, comma 1, prevede l'imposta nella misura di Euro 1,81 per "fatture, note, conti e simili documenti recanti addebitamenti (...) ricevute e quietanze rilasciate dal creditore (...)" quando l'importo degli stessi supera Euro 77,47, pertanto, anche nel caso della loro emissione sotto forma di documenti informatici e' dovuta l'imposta di bollo nella stessa misura.

L'articolo 16, comma 1, lettera a) prevede che sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine i "...libri di cui all'art. 2214, primo comma del codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 del codice civile(...)" nella misura di Euro 14,62 per ogni cento pagine o frazione di cento pagine.

Il decreto prevede una diversa modalita' di determinazione dell'imposta di bollo; infatti, l'articolo 7, comma 3, stabilisce che sia corrisposta nella misura di Euro 14,62 per "...ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse".

In questo modo l'importo e' adeguato ad una modalita' di assolvimento degli obblighi di emissione, tenuta e conservazione dei documenti fiscali che non permette piu' l'applicazione dell'imposta con riferimento al numero di pagine.

Il rinvio dell'articolo 7, comma 3 del decreto ai registri di cui all'articolo 16 della tariffa del d.P.R. n. 642 del 1972 permette di fugare i dubbi connessi all'obbligo di assolvimento dell'imposta prevista dal comma 1, dello stesso articolo 16 per "...ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 del codice civile...".

Infatti, la nuova modalita' di tenuta dei registri - su supporto di memorizzazione ottica o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilita' dei dati memorizzati - comporta che gli stessi non possano essere sottoposti alla vidimazione neanche quando tale obbligo sussiste per i corrispondenti registri tenuti su supporto cartaceo.

Tale circostanza, tuttavia, non fa venir meno l'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo. Pertanto tutti i registri per i quali, se tenuti su supporto cartaceo, e' previsto il pagamento dell'imposta di bollo devono assolvere tale imposta qualora siano tenuti con modalita' diverse.

La genericita' della previsione normativa che definisce "documento" la "...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.." (art. 1, comma 1, lettera a) del decreto) comporta che gli stessi siano soggetti all'imposta di bollo nella medesima misura prevista per le diverse tipologie di documenti indicati nella tariffa allegata al d.P.R. n. 642 del 1972, ad eccezione dei libri e registri per i quali, come precisato in precedenza, l'imposta e' dovuta con riferimento al numero delle registrazioni (art. 7, comma 3 del decreto).

Per i documenti informatici rilevanti ai fini tributari - indicati ai precedenti punti della circolare - l'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 7, comma 1 del decreto, "...e' corrisposta mediante versamento nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237...".

Il soggetto interessato, ai sensi del comma 1, in base al proprio domicilio fiscale "...presenta all'ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente il numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno nonche' l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta". Tale comunicazione consente di stabilire l'imposta presunta da versare e pertanto deve contenere:

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

Il versamento deve essere eseguito tramite modello F23 utilizzando il codice tributo 458T

Il comma 2 dispone che entro il mese di gennaio dell'anno successivo i soggetti interessati devono presentare all'ufficio delle entrate competente una comunicazione (consuntiva) contenente "l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente, e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta (...) ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione". L'ultimo periodo del comma citato prevede "L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base

provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso".

Il contribuente deve, quindi, accertare l'effettivo numero dei documenti informatici emessi o formati nel corso dell'anno, calcolare l'imposta dovuta per gli stessi e stabilire la differenza da versare o da chiedere a rimborso.

La maggiore imposta dovuta per l'anno precedente e' corrisposta contestualmente all'acconto per l'anno in corso. L'eventuale maggiore imposta corrisposta per l'anno precedente puo' essere compensata con l'acconto dovuto per l'anno in corso - in tal caso il versamento in acconto e' pari alla differenza tra l'acconto dovuto e la maggiore imposta corrisposta per l'anno precedente - o ne puo' essere chiesto il rimborso.

Anche nella comunicazione consuntiva i documenti informatici devono essere distintamente indicati per tipologia rispetto alle indicazioni della Tariffa, con l'indicazione dell'imposta di bollo dovuta e dell'importo versato.

Si ritiene, inoltre, che le comunicazioni di cui all'articolo 7 possano essere spedite tramite raccomandata con avviso di ricevimento all'ufficio dell'Agenzia dell'Entrate competente.

E' appena il caso di precisare che per i documenti, atti e registri informatici rilevanti ai fini tributari, l'imposta di bollo deve essere assolta solo con le modalita' stabilite dal decreto.

Qualora il contribuente sia gia' autorizzato al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale ai sensi dell'articolo 15 del D.P.R. n. 642 del 1972, deve assolvere agli obblighi previsti con riferimento ai documenti diversi da quelli ricompresi nel decreto.

In questo caso il contribuente deve osservare le disposizioni di cui al decreto - compresa quella relativa all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente - relativamente ai documenti informatici, e le disposizioni di cui all'articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1972 per tutti gli altri documenti per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione.

13. elenco delle definizioni

I termini e i concetti riferiti nella presente circolare sono direttamente mutuati dal decreto, dal Testo Unico e dalla delibera CNIPA e del Codice.

Ai fini di una completa individuazione e definizione di tali concetti, si propone di seguito una raccolta integrata delle elencazioni contenute nelle norme citate.

1. "documento": rappresentazione analogica o digitale di atti, fatti e dati, intelligibili direttamente o attraverso un processo di elaborazione elettronica, che ne consenta la presa di conoscenza a distanza di tempo;
2. "documento analogico": si distingue in originale e copia ed e' formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui, come le tracce su carta, le immagini su film, le magnetizzazioni su nastro;
3. "documento analogico originale": documento analogico che puo' essere unico e non unico se, in questo secondo caso, sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi;
4. "documento digitale": testi, immagini, dati strutturati, disegni, programmi, filmati formati tramite una grandezza fisica che assume valori binari, ottenuti attraverso un processo di elaborazione elettronica, di cui sia identificabile l'origine;
5. "documento informatico": rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;
6. "firma elettronica": l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica;
7. "firma elettronica avanzata": firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca identificazione, creata con mezzi sui quali il firmatario puo' conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati;
8. "sottoscrizione elettronica": apposizione della firma elettronica qualificata;
9. "firma elettronica qualificata": firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca autenticazione informatica, creata con mezzi sui quali il firmatario puo' conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati, che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma, quale apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica;
10. "firma digitale": particolare tipo di firma elettronica

qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare l'autenticita' e l'integrita' di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici;

11. "certificato qualificato": certificato elettronico conforme ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciato da certificatore rispondente ai requisiti fissati all'allegato II della medesima direttiva.
Il certificatore e' colui che presta servizi di certificazione delle firme elettroniche o che fornisce altri servizi connessi con queste ultime.
12. "impronta": sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di hash;
13. "funzione di hash": funzione matematica che genera, a partire da una generica sequenza di simboli binari, un'impronta in modo tale che risulti di fatto impossibile, a partire da questa, determinare una sequenza di simboli binari (bit) che la generi, ed altresì risulti di fatto impossibile determinare una coppia di sequenze di simboli binari per le quali la funzione generi impronte uguali;
14. "evidenza informatica": sequenza di simboli binari (bit) che puo' essere elaborata da una procedura informatica;
15. "riferimento temporale": informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o piu' 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 e' tenuto ad effettuare la conservazione elettronica ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso;
16. "marca temporale": evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale;
17. "processo di conservazione": processo effettuato con le modalita' di cui agli articoli 3 e 4 del decreto;
18. "documento statico non modificabile": documento informatico redatto in modo tale per cui il contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione nonche' immutabile nel tempo; a tal fine il documento informatico non deve contenere macroistruzioni o codice eseguibile, tali da attivare funzionalita' che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati;
19. "supporto ottico": di memorizzazione: mezzo fisico che consente la memorizzazione di documenti digitali mediante l'impiego della tecnologia laser (quali, ad esempio, dischi ottici, magneto-ottici, DVD);
20. "memorizzazione": processo di trasposizione in formato digitale su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o digitali, anche informatici;
21. "archiviazione elettronica": processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, univocamente identificati mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione;
22. "processo di conservazione": processo effettuato con le modalita' di cui agli articoli 3 e 4 del decreto;
23. "esibizione": operazione che consente di visualizzare un documento conservato e di ottenerne copia;
24. "riversamento diretto": processo che trasferisce uno o piu' documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, non alterando la loro rappresentazione digitale. Per tale processo non sono previste particolari modalita';
25. "riversamento sostitutivo": processo che trasferisce uno o piu' documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, modificando la loro rappresentazione digitale. Per tale processo sono previste le modalita' descritte nell'articolo 3, comma 2, e nell'articolo 4, comma 4, della delibera CNIPA;
26. "pubblico ufficiale": oltre al notaio, anche i cancellieri, i segretari comunali, o altri funzionari incaricati dal sindaco (articolo 1, comma 1, lettera q), della delibera CNIPA e articolo 18, comma 2, del Testo Unico).

Le Direzioni regionali vigileranno sull'operato degli Uffici locali perche' sia fornita ogni forma di collaborazione sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

CIRCOLARE N. 36/E



Roma, 06 dicembre 2006

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Decreto ministeriale 23 gennaio 2004 – Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto

INDICE

1.	PREMESSA	4
2.	DOCUMENTI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI	7
3.	DOCUMENTO INFORMATICO RILEVANTE AI FINI TRIBUTARI.....	9
	3.1. <i>Forma del documento informatico</i>	<i>9</i>
	3.2. <i>Emissione del documento informatico.....</i>	<i>10</i>
	3.2.1. Ricevuta fiscale	11
	3.2.2. Scontrino fiscale.....	11
	3.2.3. Documento di trasporto	13
	3.2.4. Fattura elettronica	13
4.	DOCUMENTO ANALOGICO RILEVANTE AI FINI TRIBUTARI	14
5.	MEMORIZZAZIONE DIGITALE	17
	5.1. <i>Caratteristiche della procedura di memorizzazione</i>	<i>17</i>
	5.2. <i>Supporti di memorizzazione.....</i>	<i>18</i>
	5.3. <i>La garanzia dell'ordine cronologico senza soluzione di continuità...19</i>	<i>19</i>
6.	ARCHIVIAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI.....	20
7.	CONSERVAZIONE ELETTRONICA.....	21
	7.1. <i>Conservazione del documento informatico</i>	<i>22</i>
	7.1.1. Conservazione delle fatture	22
	7.1.2. Conservazione di documenti diversi dalle fatture	22
	7.2. <i>Conservazione elettronica dei documenti analogici</i>	<i>24</i>
	7.3. <i>Violazione degli obblighi di conservazione. Effetti.....</i>	<i>27</i>
	7.4. <i>Responsabile della conservazione. Compiti.....</i>	<i>28</i>
	7.5. <i>Marca temporale</i>	<i>29</i>
	7.6. <i>Sottoscrizione elettronica</i>	<i>30</i>
8.	RIVERSAMENTO DIRETTO E RIVERSAMENTO SOSTITUTIVO.....	31
	8.1. <i>Riversamento diretto.....</i>	<i>32</i>
	8.2. <i>Riversamento sostitutivo.....</i>	<i>32</i>
	8.3. <i>Pubblico ufficiale.....</i>	<i>33</i>
9.	DISTRUZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI.....	34
10.	COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DELL'IMPRONTA DELL'ARCHIVIO INFORMATICO.....	35

11. ESIBIZIONE DEI DOCUMENTI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI.....	37
12. MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SUI DOCUMENTI INFORMATICI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI.....	39
13. ELENCO DELLE DEFINIZIONI.....	43

1. PREMESSA

Il decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004 (di seguito *decreto*) disciplina in maniera unitaria la procedura informatica relativa all'emissione, alla conservazione ed alla esibizione dei documenti rilevanti ai fini fiscali, alla luce dell'esigenza di rendere più agevoli le procedure vigenti in materia di conservazione documentale, da tempo avvertita sia nel settore civilistico che, più in particolare, in ambito tributario.

L'articolo 7, comma 4-ter del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, nell'ottica della semplificazione degli adempimenti e di riduzione delle sanzioni per irregolarità formali, ha previsto espressamente che *“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”*.

L'articolo 7-bis, comma 4, dello stesso decreto 357 del 1994 ha introdotto, nell'ambito della disciplina delle scritture contabili, il comma 3 nell'articolo 2220 del codice civile, prevedendo che *“le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”*.

Detta norma, per espressa previsione del citato articolo 7-bis, comma 9, del D.L. n. 357 del 1994, si applica *“a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie”*. Tuttavia, con la stessa disposizione è statuito che *“... 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.”

Dal tenore letterale della disposizione e dal richiamo alle modalità operative da definire con decreto, ne è disceso che, fino alla emanazione dello stesso, l'utilizzo di supporti alternativi a quello cartaceo per la conservazione delle scritture e dei documenti fiscalmente rilevanti è stata più volte esclusa dalla scrivente (cfr. tra le altre, risoluzione 135/E del 7 settembre 1998 e risoluzione 202 del 4 dicembre 2001)

Con successivi interventi normativi, il legislatore ha ribadito l'opportunità di introdurre specifiche disposizioni in tema di semplificazione degli adempimenti fiscali nella tenuta della contabilità. L'articolo 10, comma 6 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (di seguito *Testo Unico*) stabilisce, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2005, che “*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*”. Anche ai sensi del *Testo Unico*, la conservazione con l'ausilio di supporti alternativi al cartaceo era subordinata alla emanazione di un decreto che ne definisse le concrete modalità operative.

Nelle more dell'emanazione del decreto, peraltro, al fine di individuare le corrette procedure di conservazione ed esibizione dei documenti informatici ed analogici, l'Autorità per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione, con la delibera n. 42 del 31 dicembre 2001 (di seguito *delibera AIPA*) di recente sostituita con la deliberazione del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione 19 febbraio 2004, n. 11 (di seguito *delibera CNIPA*) ha dettato regole tecniche uniformi.

Con il D.M. 23 gennaio 2004 (di seguito *decreto*), il cui preambolo richiama, tra l'altro, proprio l'articolo 10, comma 6 del *Testo unico* e la *delibera AIPA*, sono state dettate, come premesso, le modalità applicative per la

conservazione elettronica dei documenti informatici ed analogici ai fini tributari. In sede di commento della disciplina, tenuto conto dei rinvii del *decreto* alle norme della *delibera AIPA* (sostituita dalla *delibera CNIPA*) si farà pertanto riferimento alle regole ivi dettate ed alle relative *Note esplicative*.

Oltre al quadro normativo tracciato, nell'analisi della disciplina, occorre far riferimento ad ulteriori fonti che concorrono a chiarire le modalità applicative della conservazione elettronica dei documenti fiscalmente rilevanti.

In primo luogo, il decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 attuando la Direttiva 2001/115/CE in materia di semplificazione ed armonizzazione delle modalità di fatturazione ai fini IVA, ha modificato il d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 introducendo la possibilità di emettere le fatture in formato elettronico e di conservarle su supporti alternativi a quello cartaceo. Al riguardo, la scrivente ha già fornito indicazioni con la Circolare 45/E del 19 ottobre 2005, alla quale, pertanto, si rinvia.

In secondo luogo, si fa presente che dal 1° gennaio 2006 è in vigore il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 recante il “Codice dell'amministrazione digitale” (di seguito *Codice*) che ha abrogato alcune disposizioni del *Testo Unico*, dettando una disciplina organica ed aggiornata della materia. In sede di commento della disciplina del *decreto* si farà, pertanto, riferimento anche alle disposizioni del *Codice*.

Infine, si ricorda che, ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, occorre tener conto del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 13 gennaio 2004, che all'articolo 54 ha abrogato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 8 febbraio 1999 (che detta le regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale dei documenti informatici) e del decreto legislativo 23 gennaio 2002, n. 10, di recepimento della direttiva sulla firma elettronica n. 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 dicembre 1999.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 75 del *Codice* ha abrogato integralmente il decreto legislativo n. 10/2002 a decorrere dal 1° gennaio 2006; pertanto, da tale data, occorre far riferimento, ove applicabili, alle disposizioni del *Codice*, in particolare a quelle relative alla firma elettronica e ai certificatori.

Esposto sinteticamente il quadro normativo di riferimento, con la presente circolare si illustrano le novità recate dal *decreto* in commento che disciplina le “*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto*”.

2. DOCUMENTI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI

Le disposizioni del decreto si applicano alle scritture contabili, ai libri, ai registri e, in generale, a ogni documento rilevante ai fini tributari, fatta eccezione per le scritture ed i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto.

Fra i documenti fiscalmente rilevanti che ricadono nell'ambito di applicazione del decreto si annoverano, a titolo esemplificativo, le scritture, i libri ed i registri elencati dal D.P.R. n. 600 del 1973 e dal D.P.R. n. 633 del 1972, quali:

- libro giornale e libro degli inventari;
- scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- scritture ausiliarie di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- bilancio d'esercizio, composto da stato patrimoniale (articolo 2424 c.c.), conto economico (articolo 2425 c.c.) e nota integrativa (articolo 2427 c.c.);

- registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, quali ad esempio, il registro degli acquisti, il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse;

Le disposizioni del *decreto* si applicano, inoltre, a tutte le dichiarazioni fiscali, alla modulistica relativa ai pagamenti (ad esempio, i modelli F23 ed F24), alle fatture e documenti simili.

Per quanto attiene ai registri previsti dalla legislazione del lavoro, quali il libro matricola e il libro paga, si ritiene che la relativa conservazione debba essere effettuata nel rispetto delle istruzioni fornite in proposito dal dicastero di competenza (cfr. circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 33/03 del 20 ottobre 2003).

Inoltre, possono ricomprendersi tra i libri e registri rilevanti ai fini tributari anche i libri sociali elencati nell'articolo 2421 c.c., ossia il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti.

Le disposizioni contenute nel decreto, infine, si applicano alla relazione sulla gestione (articolo 2428 c.c.) ed alla relazione dei sindaci (articolo 2429 c.c.) e dei revisori contabili (articolo 209, comma 3 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58), che per legge devono essere allegate al bilancio d'esercizio.

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

- documenti informatici, dei quali vengono previste, in particolare, le modalità di emissione, conservazione ed esibizione e
- documenti analogici, formati o emessi secondo le modalità tradizionali per i quali, è comunque possibile, in alternativa alla conservazione cartacea, la conservazione elettronica, previo

esperimento di specifiche procedure che saranno analizzate in seguito più nel dettaglio.

In particolare, la disciplina degli adempimenti fiscali relativi a documenti informatici e documenti analogici è dettata, oltre che dalle disposizioni del *decreto*, anche dalle disposizioni contenute nel *Testo Unico* – come modificato dal *Codice* – nel D.P.C.M. 13 gennaio 2004, nella *delibera AIPA* e nello stesso *Codice*. Come già precisato, la *delibera AIPA* è stata integralmente sostituita dalla *delibera CNIPA*; pertanto, ogni richiamo operato dal *decreto* alla *delibera AIPA* deve intendersi riferito alla *delibera CNIPA*.

3. DOCUMENTO INFORMATICO RILEVANTE AI FINI TRIBUTARI

Il documento informatico è definito dal *decreto*, in conformità al *Testo Unico*, al *Codice* e alla *delibera CNIPA*, come “*la rappresentazione informatica di atti, fatti, o dati giuridicamente rilevanti*”.

3.1. Forma del documento informatico

Con riguardo alla forma, il *decreto* stabilisce che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari sono “*statici non modificabili*” (articolo 3, comma 1, lettera a), del *decreto*). In particolare, ai sensi dell’articolo 1, comma 2 lettera a), del *decreto* per documento statico non modificabile si intende il documento informatico il cui contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione, nonché immutabile nel tempo.

A questi fini, il documento informatico non deve contenere “*macroistruzioni*” o “*codici eseguibili*”, tali da attivare funzioni idonee a modificare i fatti, gli atti o i dati in esso rappresentati.

Sono “*macroistruzioni*”, ad esempio, i comandi che permettono l’aggiornamento automatico della data, la quale, per espressa previsione normativa, deve invece restare immutata.

Sono “*codici eseguibili*”, ad esempio, le istruzioni non sempre visibili all’utente, in grado di controllare, in modo non pilotato da chi apre il documento, l’aspetto e il contenuto dello stesso.

3.2. Emissione del documento informatico

Ai sensi dell’articolo 3, comma 1, lettera b), del *decreto*, il documento informatico deve essere emesso “*al fine di garantirne l’attestazione della data, l’autenticità e l’integrità, con l’apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica*”.

Per riferimento temporale si intende un’informazione che associa al documento la data e l’ora. A più documenti può essere applicato il medesimo riferimento temporale.

Per sottoscrizione elettronica, a sua volta, si intende l’apposizione sul documento informatico della firma elettronica qualificata (in proposito, si rinvia al paragrafo 7.5).

Si ricorda che i documenti rilevanti ai fini tributari per i quali è prevista l’emissione sono, a titolo esemplificativo, la fattura, anche sotto forma di conto, nota, parcella e simili (articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972), la ricevuta fiscale (articolo 2 del decreto del Ministro delle Finanze 28 gennaio 1983, n. 761), lo scontrino fiscale (articolo 1 del decreto del Ministro delle Finanze 23 marzo 1983), il documento di trasporto (articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472).

Pertanto, allo stato attuale della normativa vigente, non tutti i suddetti documenti sono suscettibili di emissione con le modalità di cui al citato articolo 3, comma 1, lettera b) del *decreto*. Al riguardo, si precisa quanto segue.

3.2.1. Ricevuta fiscale

In base alla normativa vigente, la ricevuta fiscale deve essere emessa in duplice esemplare su appositi bollettari a ricalco “madre” e “figlia”, utilizzando stampati conformi al modello allegato al decreto del Ministro delle Finanze 28 gennaio 1983, n. 761. La stessa deve, inoltre, contenere “*una numerazione progressiva prestampata per anno solare*” (articolo 2 del decreto ministeriale 30 marzo 1992) ed essere predisposta “*dalle tipografie autorizzate dal Ministero delle Finanze*” (articolo 3 del D.M. 30 marzo 1992).

Pertanto, in considerazione delle particolarità indicate, la ricevuta potrà essere emessa solo in formato analogico ed eventualmente conservata in formato digitale, secondo la relativa procedura ai sensi dell’articolo 4 del decreto.

Giova tuttavia ricordare che l’articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, ha sancito l’equiparazione dell’emissione dello scontrino fiscale a quella della ricevuta fiscale e viceversa, anche ai fini della deducibilità del costo del bene o del servizio da parte dell’acquirente.

Come precisato nella circolare n. 97/E del 4 aprile 1997, inoltre, la scelta circa l’emissione del tipo di documento “*non è subordinata, come avveniva nella pregressa disciplina, all’espletamento di specifiche formalità quali l’esercizio di apposita opzione o la comunicazione agli Uffici finanziari, e non è soggetta a limitazioni afferenti il numero ed il tipo delle operazioni svolte e le modalità di esercizio dell’attività medesima*”.

Pertanto, in luogo della ricevuta fiscale il contribuente può liberamente decidere di emettere lo scontrino fiscale, secondo le regole che saranno illustrate nel paragrafo successivo.

3.2.2. Scontrino fiscale

Ai sensi dell’articolo 1, comma 3, del D.M. 23 marzo 1983, lo scontrino fiscale “*deve essere emesso utilizzando esclusivamente apparecchi misuratori*

fiscali (...) conformi ai modelli approvati a norma del presente decreto e muniti di bollo fiscale”.

L'emissione in forma cartacea dello scontrino, ove il contribuente non si avvalga di regimi di determinazione del reddito che consentono l'omissione di tale adempimento, resta quindi impregiudicata.

Ciò non impedisce, tuttavia, che il giornale di fondo venga conservato in formato digitale. Tale facoltà, già prima del *decreto*, era, infatti, espressamente consentita dal decreto ministeriale 30 marzo 1992, dove, all'articolo 16-bis, comma 1, si dispone che *“I dati fiscalmente rilevanti, stampati sullo scontrino fiscale ai sensi del decreto ministeriale 23 marzo 1983 (...) devono essere memorizzati dall'apparecchio misuratore fiscale secondo almeno una delle seguenti modalità:*

- a) mediante stampa su supporto cartaceo (...);*
- b) mediante registrazione su idoneo supporto non cartaceo, denominato “giornale di fondo elettronico”.*

Ai sensi del successivo comma 2, inoltre:

- a) “il supporto elettronico deve garantire la non alterabilità delle informazioni memorizzate;*
- b) (...)*
- c) su ciascun supporto elettronico deve essere riportata un'opportuna informazione, in forma elettronica, che permetta di stabilire, sia durante la fase di utilizzo, sia successivamente, un'associazione logica tra i dati memorizzati e il misuratore fiscale su cui il supporto elettronico medesimo è impiegato. L'informazione deve fungere da metodo di autenticazione del misuratore fiscale”.*

Pertanto, fermo restando l'obbligo di emissione dello scontrino cartaceo, il contribuente può in questo caso beneficiare di un sistema di conservazione elettronica del giornale di fondo, in alternativa alla conservazione cartacea.

3.2.3. Documento di trasporto

La disciplina del documento di trasporto (d'ora in avanti d.d.t.) è prevista dall'articolo 1, comma 3, del D.P.R. n. 472 del 1996.

La circolare 11 ottobre 1996, n. 249/E ha chiarito al paragrafo 2 che i beni viaggianti non devono essere più obbligatoriamente accompagnati dal d.d.t.. In tal caso, quest'ultimo *“in base alle diverse esigenze aziendali, può (...) essere spedito nel giorno in cui è iniziato il trasporto dei beni oltre che tramite servizio postale, anche a mezzo corriere oppure tramite gli strumenti elettronici richiamati nel paragrafo 2.1 della circolare 16 settembre 1996, n. 225/E”*.

Al successivo paragrafo 6, inoltre, nel dettare istruzioni relative al trasporto effettuato da più vettori, la stessa circolare precisa che il d.d.t. deve indicare *“almeno le generalità del primo incaricato del trasporto”*, il quale, però, *“non è tenuto ad eseguire ulteriori annotazioni”* sul d.d.t. medesimo.

Dal momento che il documento di trasporto è completo di ogni elemento obbligatorio sin dall'origine, senza che né il soggetto emittente né i successivi soggetti riceventi siano tenuti ad eseguire sul d.d.t. ulteriori annotazioni, deve ritenersi ammissibile l'emissione del d.d.t. sotto forma di documento informatico.

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'articolo 21, comma 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, è equiparato al d.d.t. qualsiasi altro documento avente lo stesso contenuto previsto per il d.d.t.. Ad esempio, *“la nota di consegna, la lettera di vettura, la polizza di carico, (...)”*. Si veda, in proposito, la citata circolare n. 225/E del 1996.

3.2.4. Fattura elettronica

In base all'articolo 21, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo 20 febbraio 2004 n. 52, *“la fattura si ha per emessa (...) all'atto della sua trasmissione per via elettronica”*.

La trasmissione elettronica della fattura o del lotto di fatture è consentita previa apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata da parte del soggetto emittente su ciascun documento o sul lotto di fatture, al fine di garantirne l'autenticità, l'origine e l'integrità. In alternativa, è ammesso, ai sensi dell'articolo 21, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'utilizzo di sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati idonei a garantire i predetti requisiti di autenticità ed integrità.

Sull'argomento si rinvia alla circolare 45/E del 19 ottobre 2005 esplicativa del decreto legislativo n. 52 del 2004, attuativo della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA.

4. DOCUMENTO ANALOGICO RILEVANTE AI FINI TRIBUTARI

Sono analogici, ai sensi dell'articolo 1, lettera b) della *delibera*, tutti i documenti formati utilizzando grandezze fisiche che assumono valori continui.

Rientrano in tale categoria i documenti che si materializzano su supporti cartacei (ad esempio, lo scritto, il dattiloscritto, la fotocopia), o su pellicole fotografiche, cinematografiche, *microfiche* o su *microfilm*, su lastre o pellicole radiologiche, su cassette e nastri magnetici audio e video.

Ai fini del *decreto*, il documento analogico si distingue in documento originale e copia. A sua volta, il documento originale si distingue in originale "non unico" e "unico", (articolo 1, comma 1, lettere b) e c), del *decreto*).

Documento originale non unico: è quel documento analogico al cui contenuto è "*possibile risalire attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi*" (articolo 1, comma 1, lettera c), del *decreto*).

In sostanza, si può dire che un documento è originale non unico quando, indifferentemente:

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

Sono documenti originali non unici, a titolo esemplificativo, i libri di cui all'articolo 2214 codice civile, quali il libro giornale e il libro degli inventari. Infatti, il contenuto del libro giornale può essere integralmente ricostruito sulla base delle schede di mastro, la cui tenuta è obbligatoria ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 600 del 1973. A loro volta, le schede di mastro possono essere integralmente ricostruite dal libro giornale.

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

Documento originale unico: è quel documento analogico il cui contenuto non può essere desunto da altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la tenuta, anche presso terzi e che non soddisfa, dunque, alcuna delle condizioni sopra elencate.

In prima approssimazione, si possono considerare documenti originali unici, a titolo esemplificativo, i titoli all'ordine di cui agli articoli 2008 e seguenti del codice civile. Si tratta degli strumenti di pagamento (assegno e cambiale) per i quali, in caso di smarrimento, sottrazione o distruzione, l'articolo 2016 c.c. disciplina la procedura dell'ammortamento.

Al riguardo, tuttavia, occorre chiarire che, in caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali non soggetti IVA,

regolate a mezzo assegno bancario o cambiale, l'unicità di tali documenti attiene esclusivamente alla fase di emissione e di circolazione.

Una volta ricevuti dal beneficiario o prenditore soggetto IVA, infatti, detti documenti rientrano automaticamente nella categoria dei documenti originali non unici; essendone, infatti, prescritta l'annotazione in libri o registri obbligatori, il contenuto del documento è, attraverso questi, facilmente ricostruibile.

Si devono, altresì, considerare documenti originali unici i libri sociali elencati all'articolo 2421 c.c., nella misura in cui, tuttavia, il relativo contenuto non possa essere ricavato *“attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi”*. Ne consegue che i documenti il cui contenuto risulti, ad esempio, depositato presso i repertori e gli archivi notarili (ad esempio, i verbali delle assemblee straordinarie), ovvero presso il Registro delle imprese (ad esempio, il verbale della delibera assembleare di approvazione del bilancio), non possono essere considerati documenti originali unici.

Copia: il legislatore non ha fornito alcuna definizione del documento copia, né nel *decreto*, né, più di recente, nel *Codice*. Al fine di individuare la nozione di copia occorre, pertanto, riferirsi alle note esplicative alla *delibera CNIPA*. Tali note, infatti, pur precisando che la definizione del documento copia non è compresa fra quelle elencate nell'articolo 1 della medesima *delibera*, chiariscono che *“la copia può essere considerata la matrice di una manifestazione di volontà che si concretizza con un documento originale”*.

Al riguardo le stesse note esplicative fanno riferimento all'articolo 2214 c.c., secondo comma, ai sensi del quale l'imprenditore deve tenere *“le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite”*, ossia documenti *“conformi”* a quelli spediti, destinati, a loro volta, ad essere conservati come originali dal ricevente.

In altri termini, si può intendere copia il documento che veicola informazioni la cui originalità è *“espressa in altro documento che un terzo deve tenere e conservare, nel rispetto dell'autenticità ed integrità del contenuto”*.

5. MEMORIZZAZIONE DIGITALE

5.1. Caratteristiche della procedura di memorizzazione

La memorizzazione rappresenta la fase iniziale del processo di conservazione, che si conclude, come sarà illustrato in seguito, con l'apposizione della sottoscrizione elettronica e della marca temporale.

L'articolo 1, comma 1, lettera f) della *delibera CNIPA* definisce la memorizzazione il *“processo di trasposizione su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici”*.

La memorizzazione può avvenire mediante salvataggio dei dati su supporto ottico o su ogni altro idoneo supporto (cfr. paragrafo 5.2).

È possibile, inoltre, memorizzare anche le impronte relative ai documenti, sia informatici che analogici. Per impronta si intende una sequenza di *bit* di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione di una funzione matematica (“funzione di hash”) ad una generica sequenza di *bit* *“in modo tale che risulti di fatto impossibile, 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 matematica generi impronte uguali”* (articolo 1, lettere m) e n) del *decreto*).

Ancorché l'articolo 1 della *delibera* faccia genericamente riferimento alla memorizzazione di documenti informatici e documenti analogici, la *delibera* ed il *decreto* disciplinano specificamente la fase di memorizzazione, sia ai fini della conservazione dei documenti informatici, sia ai fini della conservazione dei documenti analogici. Mentre nel primo caso, la memorizzazione, più in particolare, consiste nella trasposizione del documento digitale su qualsiasi

supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, assicurando l'ordine cronologico e senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta (articolo 3 del decreto), nella seconda ipotesi la memorizzazione del documento analogico è attivata attraverso l'acquisizione della relativa immagine (articolo 4 del decreto).

Il processo di memorizzazione dei documenti informatici e dei documenti analogici – ai sensi degli articoli 3, comma 1, lettera d) e 4 del *decreto*, che al riguardo rinvia al citato articolo 3 – deve rispettare talune regole comuni:

- la memorizzazione può avvenire attraverso la trasposizione su qualsiasi supporto che garantisca la leggibilità nel tempo;
- deve essere rispettato l'ordine cronologico, senza 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 esempio, a nome, cognome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data.

5.2. Supporti di memorizzazione

Per la memorizzazione digitale è possibile utilizzare supporti che applicano la tecnologia laser, come dischi ottici e magneto-ottici.

In particolare, nelle note esplicative alla *delibera CNIPA* è ammesso l'utilizzo, tra l'altro, di dischi ottici WORM (riscrivibili dall'utente), CD-R (non modificabili una volta scritti) e DVD (che hanno una maggiore capacità di memorizzare i dati).

Poiché, tuttavia, la tecnologia è in continua evoluzione, nella *delibera CNIPA* si precisa che per i processi di conservazione sostitutiva e di riversamento sostitutivo è possibile utilizzare ogni altro supporto di memorizzazione digitale, oltre a quelli a tecnologia laser, purché sia garantita la conformità dei documenti agli originali, oltre che la leggibilità nel tempo (articolo 3, comma 1, lettera d), del *decreto*).

Un esempio di tecnologia diversa da quella laser è rappresentato dai cosiddetti dischi magnetici, che consistono in memorie di massa magnetiche realizzate con materiale plastico o metallico, ricoperto da superficie ferromagnetica.

Costituiscono esempi di supporti magnetici i *floppy disk*, l'*hard disk* del computer (esistono anche memorie di questo tipo rimovibili) e i "dat", ossia nastri magnetici a cartucce, che vengono utilizzati per effettuare i "back up" – salvataggio in copia – di notevoli quantità di dati.

5.3. La garanzia dell'ordine cronologico, senza soluzione di continuità

Il *decreto* prevede che il processo di memorizzazione debba avvenire assicurando l'ordine cronologico dei documenti, senza che vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

Ciò comporta che il contribuente, al pari di quel che accade per la gestione della contabilità e dei documenti fiscalmente rilevanti secondo le modalità tradizionali, nell'eseguire la trasposizione dei documenti, informatici ed analogici, dovrà rispettare l'ordine cronologico e procedere secondo regole uniformi, nel medesimo periodo d'imposta, in modo da evitare che vi siano intervalli temporali nella memorizzazione dei documenti o nell'aggiornamento delle registrazioni.

Al riguardo, si osserva che ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del decreto, la memorizzazione dei documenti analogici può essere limitata ad una o più tipologie di documenti. Sebbene analoga previsione non sia stata contemplata per i documenti informatici dall'articolo 3 del decreto, si ritiene, tuttavia, sulla base di un'interpretazione logico sistematica, che la stessa debba estendersi ai documenti informatici, la cui conservazione è disciplinata dall'articolo 3.

Ad esempio, qualora il contribuente, per il periodo d'imposta 2005, conservi in formato digitale i libri contabili obbligatori, le registrazioni dovranno essere effettuate ed aggiornate secondo l'ordine cronologico delle operazioni. La stessa regola vale per la conservazione elettronica di tutte le fatture passive; in

questo caso, il contribuente dovrà procedere alla memorizzazione ed alla conservazione secondo l'ordine cronologico, rispettando, cioè, la numerazione progressiva delle stesse.

Tuttavia, ove il contribuente intenda adottare la conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche, è consentita la conservazione con le modalità tradizionali delle fatture in formato analogico a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico, senza soluzione di continuità per periodo di imposta.

In tale evenienza, per ogni singolo cliente o fornitore dovrà essere eseguita un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta, in modo che le fatture emesse o ricevute risultino annotate tutte nello stesso registro.

Qualora, infine, il contribuente decida nel corso del periodo di imposta di procedere alla conservazione elettronica di alcuni tipi di documenti, dovrà applicare le medesime regole per gli stessi documenti formati o emessi a partire dall'inizio del periodo di imposta.

6. ARCHIVIAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

Prima di sottoporre i documenti informatici al processo di conservazione, il contribuente ha la facoltà di archivarli elettronicamente.

Il processo di archiviazione elettronica del documento informatico non è disciplinato dal *decreto* in commento. Occorre pertanto far riferimento all'articolo 1, comma 1, lettera g), della *delibera CNIPA* e alle relative note esplicative.

In particolare, al paragrafo 2 delle citate note si precisa che l'archiviazione elettronica non è obbligatoria ma eventuale e antecedente alla conservazione elettronica. È inoltre una procedura libera, non tipizzata né soggetta a particolari modalità operative. L'archiviazione elettronica, infatti, non garantisce l'immodificabilità né la leggibilità nel tempo del documento

informatico. Tale condizione può considerarsi soddisfatta solo al termine del processo di conservazione, allorché il documento informatico è reso disponibile nel tempo nella sua integrità ed autenticità.

Per ulteriori precisazioni, al riguardo, si rinvia alla Circolare 45/E citata (par. 3.1.1.).

7. CONSERVAZIONE ELETTRONICA

Il processo di conservazione elettronica dei documenti informatici e analogici è disciplinato, rispettivamente, dagli articoli 3 e 4 del *decreto* ed è effettuato nel rispetto delle regole tecniche dettate agli articoli 3 e 4 della *delibera CNIPA*, ai quali il *decreto* rinvia.

Il processo di conservazione elettronica, come premesso, prende avvio con la memorizzazione, su supporti ottici o altri idonei supporti, dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte (cfr. par. 5.1) (nei casi di documenti informatici) o della relativa immagine (nei casi di documenti analogici) e termina, in entrambi i casi, con l'apposizione della sottoscrizione elettronica e 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 (articoli 3, comma 2 e 4 del *decreto*).

La conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere eseguita, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del *decreto*, almeno ogni quindici giorni per le fatture e almeno ogni anno per i restanti documenti.

In merito all'applicazione delle disposizioni recate dal *decreto*, si evidenzia che la conservazione elettronica dei documenti informatici può essere effettuata a partire dal 3 febbraio 2004, data di entrata in vigore del *decreto* (pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 27 del 3 febbraio 2004); il contribuente può comunque scegliere, a partire dalla predetta data, di conservare anche tutti o

alcuni dei documenti relativi ai periodi d'imposta precedenti il 2004 in base alle nuove modalità. Trattandosi, in questi casi, di documenti su supporto cartaceo, andrà preventivamente acquisita la relativa immagine attraverso il processo di memorizzazione, come disposto dal sopra citato articolo 4 del *decreto*.

7.1. Conservazione del documento informatico

7.1.1. Conservazione delle fatture

L'articolo 3, comma 2, del *decreto* prevede per la conservazione elettronica delle fatture una cadenza “*almeno*” quindicinale.

Ciò significa, in primo luogo, che la conservazione elettronica delle fatture può, a discrezione del contribuente, avere luogo anche ad intervalli più ravvicinati.

In secondo luogo, si ritiene che tale processo di conservazione debba effettuarsi entro i quindici giorni dal ricevimento (per il destinatario) ovvero dall'emissione (per l'emittente) delle fatture, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, come già chiarito con la citata Circolare 45/E.

Peraltro, l'obbligo di conservazione elettronica delle fatture e di tutti gli altri 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. Sull'argomento si rinvia alle precisazioni di cui al paragrafo seguente.

7.1.2. Conservazione di documenti diversi dalle fatture

La cadenza del processo di conservazione deve essere “*almeno*” annuale quando ha per oggetto documenti diversi dalle fatture (articolo 3, comma 2, del *decreto*).

Fra tali documenti si annoverano, anzitutto, i libri obbligatori e le altre scritture contabili “*formati su supporti informatici*” (articolo 39 del *Codice*).

Poiché detti documenti non vengono “*emessi*” - come recita l’articolo 3, comma 1, lettera b) del decreto - ma sono soggetti per definizione ad aggiornamento continuo, si ritiene che debbano soddisfare il requisito della staticità e dell’immodificabilità alla data in cui è effettuata l’ultima registrazione del periodo e comunque non oltre il termine per la presentazione della relativa dichiarazione.

La soluzione è coerente con il disposto di cui all’articolo 7, comma 4-*ter*, del D.L. n. 357 del 1994, convertito con modificazioni dalla legge n. 489 del 1994, ai sensi del 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*”.

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

Si ritiene peraltro che, in sede di controllo, tutti i documenti resi leggibili o disponibili agli organi competenti, ai sensi dell’articolo 6 del *decreto*, debbano essere sottoposti a conservazione elettronica, indipendentemente dalla cadenza annuale e dall’eventuale stampa su supporto cartaceo.

Pertanto, in caso di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell’articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 (esteso anche alle imposte dirette ai sensi dell’articolo 33, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973), il contribuente, su richiesta dei verificatori, sarà tenuto alternativamente:

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

Nel primo caso, la conservazione elettronica avrà l'effetto di cristallizzare il contenuto di detti libri e registri in modo del tutto analogo alla procedura prescritta all'articolo 52, comma 7, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale gli organi procedenti, pur non potendo sequestrare i libri e i registri, *“possono eseguirne o fare 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”*.

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

7.2. Conservazione elettronica dei documenti analogici

L'articolo 4 del *decreto* disciplina la conservazione elettronica dei documenti analogici fiscalmente rilevanti, che si realizza mediante trasposizione della loro immagine su supporti di memorizzazione, anche non ottici, a condizione che il processo di conservazione adottato garantisca la conformità dei documenti stessi agli originali, nonché la loro leggibilità nel tempo.

Le fasi preliminari al processo di memorizzazione e conservazione dei documenti analogici non sono disciplinate dal *decreto*; a tal fine, solo le note esplicative della delibera fanno riferimento ad una fase di predisposizione ed organizzazione del materiale documentale denominata *“cartellinatura”*, destinata

a semplificare la consultazione, la duplicazione o l'esibizione dei documenti conservati.

L'articolo 4, comma 1, nel dettare la disciplina della conservazione elettronica dei documenti analogici rinvia, in generale, alle modalità di cui all'articolo 3, previste per la conservazione elettronica dei documenti informatici.

Per i documenti analogici, pertanto, valgono quindi le medesime considerazioni prima svolte a proposito dei documenti informatici.

L'articolo 4, comma 2, del *decreto*, prevede espressamente la possibilità di limitare la procedura di conservazione elettronica ad una soltanto o a più tipologie di documenti analogici.

A titolo di esempio, è possibile la conservazione elettronica del solo libro giornale tenuto in forma cartacea, ovvero del libro giornale e dei registri IVA, come pure è possibile la conservazione elettronica delle sole fatture attive e non anche di quelle passive, ovvero sia delle fatture attive sia di quelle passive. Il solo limite posto al riguardo dal legislatore riguarda la necessità di assicurare l'ordine cronologico, senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

L'articolo 4, comma 3, del *decreto* disciplina in maniera autonoma, rispetto alle regole dell'articolo 3, *“il processo di conservazione elettronica dei documenti analogici originali”* per i quali la procedura si perfeziona con *“l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale”*.

La norma citata non riprende la distinzione fra documenti originali unici e non unici, operata nell'articolo 1, lettera c) del *decreto*, dove si precisa che un documento analogico *“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”*.

La disposizione deve, tuttavia, coordinarsi con le previsioni contenute nella delibera CNIPA, cui lo stesso *decreto* rinvia per definire la procedura di conservazione, e deve essere interpretata alla luce delle esigenze di semplificazione poste a fondamento di tutta la disciplina in esame.

In particolare, ai sensi della *delibera*, l'intervento del pubblico ufficiale è limitato alla sola conservazione dei documenti analogici originali unici, per i quali le caratteristiche di non ricostruibilità del documento impongono razionalmente maggiori cautele in fase di conservazione.

La limitazione dell'intervento del pubblico ufficiale alla conservazione dei soli documenti unici, oltre che coerente con le disposizioni della *delibera* e con le esigenze di semplificazione e non aggravio dei procedimenti, è avvalorata indirettamente, da ultimo, dalle disposizioni del *Codice* in tema di "copie".

Le copie su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporti cartacei possono sostituire i documenti da cui sono tratti, ai sensi dell'articolo 23, alle condizioni di cui ai commi 4 e 5; le citate norme, in particolare, ai fini della conservazione, distinguono tra copie di documenti originali non unici, per i quali la conformità all'originale è assicurata solo dal responsabile della conservazione, mediante l'utilizzo della propria firma digitale e nel rispetto delle regole tecniche richiamate dall'articolo 71 del *Codice* e copie di documenti originali unici, per i quali la conformità all'originale è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

Per quanto attiene al profilo temporale, la conservazione elettronica dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari, previa memorizzazione della relativa immagine, può essere effettuata in qualunque momento. Questa possibilità deve essere coordinata, tuttavia, con la previsione di cui all'articolo 4, comma 2, del *decreto* nei casi in cui, per i documenti della stessa tipologia e relativi al medesimo periodo d'imposta, il contribuente abbia già optato per la conservazione elettronica.

Al di fuori della predetta ipotesi, infatti, la circostanza che i documenti analogici siano soggetti ai vigenti obblighi di conservazione e di esibizione cartacei permette comunque all'Amministrazione finanziaria di svolgere regolarmente l'attività di controllo.

Si ricorda, in ogni caso, che la distruzione del documento cartaceo potrà avvenire solo successivamente al completamento del processo di conservazione.

7.3. Violazione degli obblighi di conservazione. Effetti.

Qualora il processo di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie non venga effettuato in conformità alle disposizioni recate dal *decreto*, in linea di principio detti documenti non sono più validamente opponibili all'Amministrazione finanziaria.

In sede di controllo, pertanto, è demandata a quest'ultima la valutazione delle irregolarità commesse nel processo di conservazione dei documenti informatici, al fine di orientare l'eventuale attività di accertamento e di rettifica.

In proposito, si precisa che, in materia di imposte dirette, si procede ad accertamento induttivo quando *“le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica”*, ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973.

Pertanto, qualora le irregolarità formali commesse in sede di conservazione dei documenti informatici fossero tali da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procederà ad accertamento induttivo ai sensi della norma sopra citata.

In materia di IVA, analogamente, si procede ad accertamento induttivo quando *“dal verbale di ispezione risulta che il contribuente (...) non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse”*, ai sensi dell'articolo 55, comma 2, paragrafo 2) del D.P.R. n. 633 del 1972 oppure quando *“le irregolarità formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente”*, ai sensi dell'articolo 55, comma 2, paragrafo 3) del medesimo decreto.

Pertanto, qualora il contribuente, direttamente o tramite un terzo, abbia omesso la conservazione delle fatture elettroniche, o non l'abbia effettuata secondo le modalità prescritte dal *decreto*, ovvero abbia commesso irregolarità

formali nella conservazione dei documenti informatici, tanto gravi, numerose e ripetute da renderli inattendibili nel loro complesso, l'Amministrazione finanziaria procederà nei suoi confronti ad accertamento induttivo ai sensi della norma sopra citata.

Anche se le irregolarità nel processo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti non siano tali da giustificare il ricorso a metodi induttivi di accertamento, al contribuente potranno essere irrogate le sanzioni di cui all'articolo 9 del D. Lgs. 471 del 1997.

Resta fermo che, anche nei casi di conservazione digitale delle scritture contabili, al contribuente potrà essere contestato - al ricorrere dei relativi presupposti- il reato di cui all'articolo 10 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Occultamento o distruzione di documenti contabili).

7.4. Responsabile della conservazione. Compiti

La procedura di conservazione termina con l'apposizione, da parte del responsabile della conservazione della firma elettronica qualificata (c.d. sottoscrizione elettronica) e della marca temporale sull'insieme dei documenti, *“ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi”* (articolo 3, comma 2 del decreto).

Viene in tal modo garantita l'integrità del documento conservato.

Il responsabile della conservazione di norma si identifica con il contribuente, salva la facoltà di quest'ultimo di designare un terzo; nel caso di contribuenti diversi dalle persone fisiche, spetta agli stessi il potere di nominare il responsabile della conservazione che potrà essere sia un soggetto legato da un rapporto qualificato (un socio o un amministratore) sia un terzo esterno alla società, all'associazione o all'ente.

Il responsabile, a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni a persone che, come precisato all'articolo 5 della *delibera CNIPA*, *“per*

competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate”.

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

1. attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione;
2. gestire il sistema nel suo complesso e garantire l'accesso alle informazioni;
3. verificare la corretta funzionalità del sistema e dei programmi utilizzati;
4. predisporre le misure di sicurezza del sistema, al fine di garantire la sua continua integrità;
5. richiedere la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui è previsto il suo intervento;
6. definire e documentare le procedure da rispettare per l'apposizione della marca temporale;
7. verificare, con periodicità non superiore ai cinque anni, che i documenti conservati siano leggibili provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo.

In particolare, per quanto riguarda quest'ultimo punto, si precisa che il responsabile è tenuto a garantire l'integrità dei supporti utilizzati per la conservazione adottando tutti gli opportuni accorgimenti al fine di assicurare la leggibilità degli stessi.

7.5. Marca temporale

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

7.6. Sottoscrizione elettronica

Per sottoscrizione elettronica si intende l'apposizione sul documento della firma elettronica qualificata, al fine di garantire la certezza sull'identità del firmatario e sull'integrità del documento.

Al riguardo, occorre preliminarmente chiarire il significato di firma elettronica e firma elettronica qualificata.

Il *decreto* in commento riprende in sostanza le definizioni riportate all'articolo 1 del *Testo Unico*, alcune delle quali sono mutate dal D.Lgs. n. 10 del 2002. Poiché, tuttavia, il *Codice* ha abrogato – sia pure a decorrere dal 1° gennaio 2006 – parzialmente, il citato articolo 1 del *Testo Unico* e, integralmente, il decreto legislativo n. 10 del 2002, occorre riferirsi alle disposizioni recate dal *Codice* ai fini della corretta definizione dei concetti di firma sopra enunciati.

In particolare, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera q), del *Codice*, per firma elettronica si intende “*l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica*”.

Ai sensi della successiva lettera r), per firma elettronica qualificata si intende “*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*”.

Si osserva che, diversamente dal *Testo Unico*, il *Codice* non definisce la “firma elettronica avanzata”, prevista anche dall'articolo 1, comma 1, lettera g) del *decreto*. Ciò, peraltro, non rileva ai fini applicativi del *decreto* medesimo,

poiché i richiami alla sottoscrizione elettronica in esso contenuti implicano per definizione l'impiego della firma elettronica qualificata.

Le caratteristiche che la firma elettronica qualificata deve presentare sono:

1. la “*connessione univoca al firmatario*” e “*la sua univoca identificazione*” che si ottengono grazie al certificato in cui sono registrati i dati del titolare;
2. i “*mezzi su cui il firmatario può conservare il controllo esclusivo*”, che consistono nel dispositivo di firma. Può trattarsi di un programma informatico adeguatamente configurato ovvero di un apparato strumentale, quale ad esempio la *smart card*. Quest'ultima è una scheda elettronica che consente di generare la firma. Affinché un dispositivo possa dirsi “*sicuro*” occorre che le procedure siano realizzate in modo tale che la chiave resti riservata, non possa essere derivata e sia protetta dall'uso improprio da parte di terzi. La generazione della firma deve avvenire, in definitiva, all'interno del dispositivo;
3. il “*certificato qualificato*” è l'attestato elettronico che consente di verificare l'identità del titolare e collega al titolare stesso i dati utilizzati per verificare la firma. Esso contiene:
 - i dati identificativi di colui che rilascia il certificato;
 - i dati identificativi del titolare della chiave;
 - la chiave pubblica del titolare;
 - l'indicazione dei termini di validità del certificato.

8. RIVERSAMENTO DIRETTO E RIVERSAMENTO SOSTITUTIVO

I documenti conservati in formato digitale, sia analogici che informatici, possono essere riprodotti mediante le procedure del riversamento diretto e del riversamento sostitutivo.

Poiché il *decreto* non disciplina il processo di riversamento, al fine di individuare la disciplina, occorre far riferimento alle disposizioni contenute all'articolo 1, lettere n) ed o), all'articolo 3, comma 2, e all'articolo 4, comma 4 della *delibera CNIPA*.

8.1. Riversamento diretto

Il procedimento di riversamento diretto consiste, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera n) della *delibera CNIPA*, nel trasferimento di un documento, già conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, senza alterarne la rappresentazione digitale. Si tratta, ad esempio, della generazione di copie di sicurezza previste dal processo di conservazione di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), e) ed h) della *delibera CNIPA*.

Il processo di riversamento diretto non è soggetto a prescrizioni formali specifiche; può essere attuato liberamente dal contribuente, in quanto la *delibera CNIPA* non prevede, al riguardo, alcun obbligo.

8.2. Riversamento sostitutivo

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera o), della *delibera CNIPA*, il riversamento sostitutivo è un processo che trasferisce un documento, già conservato, da un supporto di memorizzazione ad un altro, modificando la rappresentazione informatica del suo contenuto. Si tratta, in pratica, dell'aggiornamento tecnologico dell'archivio informatico quando non è possibile o conveniente mantenere il formato della rappresentazione digitale dei documenti originariamente conservati.

Il processo di riversamento sostitutivo, a differenza del riversamento diretto, è disciplinato espressamente dalla *delibera*; esso termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata (sottoscrizione elettronica) e della marca temporale sull'insieme dei documenti, “*ovvero su un'evidenza informatica*”

contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi" da parte del responsabile della conservazione, al fine di attestare il corretto svolgimento del processo.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, della *delibera CNIPA*, se il processo di riversamento sostitutivo ha per oggetto un documento informatico sottoscritto ai sensi dell'articolo 10, commi 2 e 3, del *Testo Unico*, è prevista l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale.

Si precisa che, a far data dal 1° gennaio 2006, l'articolo 10 del *Testo Unico* è abrogato dal *Codice*. Pertanto, la definizione di documento informatico sottoscritto si ricava dalle disposizioni recate dall'articolo 20, comma 2, del *Codice* le quali, per esplicita previsione normativa contenuta all'articolo 2, comma 3, "si applicano anche ai privati".

Considerato che, ai fini del decreto in commento, ogni documento informatico conservato è sottoscritto con firma elettronica qualificata, ne discende che il riversamento sostitutivo di tali documenti si perfeziona con l'apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte del pubblico ufficiale.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, della *delibera CNIPA*, anche per il riversamento sostitutivo di un documento analogico originale unico conservato è richiesto l'ulteriore intervento del pubblico ufficiale nei termini sopra descritti.

8.3. Pubblico ufficiale

Il pubblico ufficiale è una figura indispensabile per ultimare il processo di conservazione dei documenti analogici originali unici, nonché per effettuare il riversamento sostitutivo nei casi indicati al paragrafo 8.2.

La funzione del pubblico ufficiale consiste nell'attestare la conformità di quanto memorizzato al documento d'origine. Di conseguenza, il pubblico ufficiale deve obbligatoriamente partecipare al processo di:

1. conservazione elettronica di documenti analogici originali unici ai sensi dell'articolo 4 della *delibera CNIPA*;
2. riversamento sostitutivo di documenti analogici originali unici, ai sensi dell'articolo 4 della *delibera CNIPA*;
3. riversamento sostitutivo dei documenti informatici sottoscritti, ai sensi dell'articolo 3 del *decreto* e dell'articolo 3 della *delibera CNIPA*.

Per pubblico ufficiale si intendono, oltre al notaio, anche il cancelliere, il segretario comunale e il funzionario incaricato dal sindaco che provvede ad autenticare le copie dei documenti di cui ha in deposito gli originali, o comunque le copie dei documenti originali che gli vengono esibiti (articolo 1, comma 1, lettera q), della *delibera CNIPA* e articolo 18, comma 2, del *Testo Unico*).

Nelle pubbliche amministrazioni, il ruolo di pubblico ufficiale è svolto da “*un soggetto (...) della stessa amministrazione*” ma “*diverso*” dal dirigente dell'ufficio responsabile della conservazione dei documenti (articolo 5, comma 4, della *delibera CNIPA*).

9. DISTRUZIONE DEI DOCUMENTI ANALOGICI

L'articolo 4, comma 4, del *decreto* disciplina la distruzione dei documenti analogici di cui è obbligatoria la conservazione.

È possibile distruggere il documento analogico solo una volta completato il processo di conservazione elettronica del documento stesso, ossia, solo dopo che il documento analogico sia stato memorizzato con le previste modalità e siano stati apposti dal responsabile della conservazione la firma elettronica qualificata e la marca temporale. Limitatamente ai documenti analogici originali

unici, la distruzione degli stessi può avvenire dopo l'apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale.

Sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività culturali sugli archivi delle pubbliche amministrazioni, nonché su quelli privati di notevole interesse storico, ai sensi degli articoli 6, comma 4, del *Testo Unico* (in vigore fino al 31 dicembre 2005) e 43, comma 4, del *Codice* (in vigore dal 1° gennaio 2006).

10. COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DELL'IMPRONTA DELL'ARCHIVIO INFORMATICO

Ai sensi dell'articolo 5 del *decreto*, entro il mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'Irap e all'IVA, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione trasmettono per via telematica all'Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

Il termine in questione si intende innanzitutto riferito alle dichiarazioni che devono essere presentate tramite il modello Unico entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per le persone fisiche, le società e le associazioni di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 600 del 1973, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti Ires (cfr. articolo 2, commi 1 e 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322).

Nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, considerato la possibilità di un disallineamento dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione iva, il termine per l'invio dell'impronta in esame deve essere collegato alle singole date previste per le differenti dichiarazioni; in tal modo il contribuente dovrà procedere a distinti

invii dell'impronta, con riferimento, rispettivamente, alla contabilità conservata rilevante ai fini iva ed a quella rilevante ai fini delle imposte dirette.

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

Come disposto all'articolo 5, comma 1, del *decreto*, detta comunicazione risponde alla finalità "*di estendere la validità dei documenti informatici*" conservati; in particolare, attraverso la comunicazione si attribuisce specifica rilevanza fiscale ai documenti conservati secondo le regole del *decreto*.

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

Si fa presente al riguardo, che in caso di accessi, ispezioni e verifiche, resta indubbiamente impregiudicata la possibilità, per il contribuente, di esibire all'Amministrazione finanziaria i documenti conservati anche in mancanza della comunicazione dell'impronta, della sottoscrizione e della marca temporale, qualora non sia ancora decorso il termine di legge per l'effettuazione di detta comunicazione.

Parimenti, sempre in caso di accessi, ispezioni e verifiche, è impregiudicata la possibilità, per il contribuente, di esibire documenti informatici non ancora conservati, per i quali non sia ancora decorso il termine di legge per l'effettuazione del processo di conservazione.

In entrambe le circostanze sopra descritte, infatti, sarà compito degli organi procedenti richiedere al contribuente la conservazione dei documenti

informatici e, successivamente, acquisire l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in corso di emanazione, saranno approvate le specifiche tecniche necessarie per la trasmissione telematica della comunicazione di cui al citato articolo 5. In particolare, saranno indicati gli ulteriori dati ed elementi identificativi unitamente all'impronta dell'archivio informatico, alla relativa sottoscrizione elettronica e alla marca temporale.

Fino all'approvazione del provvedimento in parola, pertanto, il contribuente non è tenuto ad effettuare la comunicazione suddetta, pur potendo optare per la conservazione elettronica dei documenti. In tal caso, dovranno essere osservati gli obblighi contemplati dagli articoli 3 e 4 del *decreto*.

11. ESIBIZIONE DEI DOCUMENTI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI

Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 6 del *decreto*, e dell'articolo 6 della *delibera CNIPA*, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, sia il documento informatico sia il documento analogico conservato su supporto informatico, devono essere resi leggibili e, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, disponibili su carta o su supporto informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili.

Le disposizioni richiamate integrano le regole ordinarie in materia di accessi, ispezioni e verifiche, come stabilite, in particolare, dall'articolo 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, applicabile per l'espresso richiamo contenuto nell'articolo 33, primo comma del D.P.R. n. 600, del 1973, anche alle imposte sui redditi.

In particolare, l'articolo 52, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che l'ispezione documentale si estende a tutti i documenti che si

trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria.

A norma del combinato disposto degli articoli 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, e 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, le scritture contabili obbligatorie, i registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture e gli altri documenti previsti dalla normativa IVA devono essere conservati *“fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del Codice civile o da altre leggi tributarie (...)”*.

Per luogo di tenuta e di conservazione delle scritture contabili s'intende il luogo o i luoghi in cui viene esercitata l'attività, ovvero il luogo in cui vengono appositamente tenute le scritture contabili, come ad esempio i centri elaborazioni dati (cfr. circolare 30 luglio 2002, n. 60).

Ai fini IVA, il soggetto passivo deve comunicare all'Agenzia delle Entrate il luogo o i luoghi di conservazione e tenuta delle scritture contabili (articolo 35, comma 10, del D.P.R. n. 633 del 1972). Si ricorda, inoltre, che l'articolo 2220 c.c. prevede che le scritture e i documenti conservati *“sotto forma di registrazioni su supporti di immagini”* devono essere, in qualsiasi momento, resi leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti per la conservazione.

Ai sensi dell'articolo 6, comma 2 del *decreto*, l'esibizione del documento conservato può avvenire anche per via telematica secondo le modalità che verranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Occorre, infine, richiamare l'articolo 6, comma 3, della *delibera CNIPA*, ai sensi del quale se il documento conservato viene esibito su carta fuori del luogo in cui sono conservate le scritture contabili, è richiesta l'attestazione di conformità da parte del pubblico ufficiale se si tratta di documento per il quale è previsto il suo intervento.

Un esempio di esibizione fuori del luogo di conservazione è quello che, ai sensi degli articoli 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha per oggetto i libri e i registri previsti dalla normativa tributaria. In tal

caso, se la richiesta riguarda documenti originali unici conservati, l'esibizione degli stessi all'Ufficio in forma cartacea deve essere accompagnata da una dichiarazione di conformità al documento originale rilasciata da un pubblico ufficiale.

Si ricorda, inoltre, che l'articolo 39, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, aggiunto dall'articolo 2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 52 del 2004, consente che il luogo di "*archiviazione*" (da intendersi più precisamente nel senso della "*conservazione*" disciplinata dal *decreto*) delle fatture sia "*situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza*". Al riguardo, si rinvia alle istruzioni fornite con la menzionata Circolare 45/E del 2005.

12. MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SUI DOCUMENTI INFORMATICI RILEVANTI AI FINI TRIBUTARI

Nei precedenti punti 2. e 3. sono stati indicati alcuni documenti contabili rilevanti ai fini tributari, tra gli altri sono stati citati, le fatture, il libro giornale e il libro degli inventari.

L'imposta di bollo dovuta su tali documenti è regolata rispettivamente dagli articoli 13, comma 1, e 16 comma 1, lettera a) della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

L'articolo 13, comma 1, prevede l'imposta nella misura di Euro 1,81 per "*fatture, note, conti e simili documenti recanti addebitamenti (...) ricevute e quietanze rilasciate dal creditore (...)*" quando l'importo degli stessi supera Euro 77,47, pertanto, anche nel caso della loro emissione sotto forma di documenti informatici è dovuta l'imposta di bollo nella stessa misura.

L'articolo 16, comma 1, lettera a) prevede che sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine i "*...libri di cui all'art. 2214, primo comma del codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216*

del codice civile(...)” nella misura di Euro 14,62 per ogni cento pagine o frazione di cento pagine.

Il *decreto* prevede una diversa modalità di determinazione dell’imposta di bollo; infatti, l’articolo 7, comma 3, stabilisce che sia corrisposta nella misura di Euro 14,62 per “...ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse”.

In questo modo l’importo è adeguato ad una modalità di assolvimento degli obblighi di emissione, tenuta e conservazione dei documenti fiscali che non permette più l’applicazione dell’imposta con riferimento al numero di pagine.

Il rinvio dell’articolo 7, comma 3 del *decreto* ai registri di cui all’articolo 16 della tariffa del d.P.R. n. 642 del 1972 permette di fugare i dubbi connessi all’obbligo di assolvimento dell’imposta prevista dal comma 1, dello stesso articolo 16 per “...ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 del codice civile... ”.

Infatti, la nuova modalità di tenuta dei registri – su supporto di memorizzazione ottica o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati memorizzati – comporta che gli stessi non possano essere sottoposti alla vidimazione neanche quando tale obbligo sussiste per i corrispondenti registri tenuti su supporto cartaceo.

Tale circostanza, tuttavia, non fa venir meno l’obbligo di assolvimento dell’imposta di bollo. Pertanto tutti i registri per i quali, se tenuti su supporto cartaceo, è previsto il pagamento dell’imposta di bollo devono assolvere tale imposta qualora siano tenuti con modalità diverse.

La genericità della previsione normativa che definisce “documento” la “...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..” (art. 1, comma 1, lettera a) del *decreto*) comporta che gli stessi siano soggetti all’imposta di bollo nella medesima misura prevista per le diverse tipologie di documenti indicati nella tariffa allegata al d.P.R. n. 642 del 1972, ad eccezione dei libri e registri per i

quali, come precisato in precedenza, l'imposta è dovuta con riferimento al numero delle registrazioni (art. 7, comma 3 del decreto).

Per i documenti informatici rilevanti ai fini tributari - indicati ai precedenti punti della circolare - l'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 7, comma 1 del *decreto*, "...è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al *decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237...*".

Il soggetto interessato, ai sensi del comma 1, in base al proprio domicilio fiscale "...presenta all'ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente il *numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta*". Tale comunicazione consente di stabilire l'imposta presunta da versare e pertanto deve contenere:

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

Il versamento deve essere eseguito tramite modello F23 utilizzando il codice tributo 458T

Il comma 2 dispone che entro il mese di gennaio dell'anno successivo i soggetti interessati devono presentare all'ufficio delle entrate competente una comunicazione (consuntiva) contenente "*l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente, e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta (...) ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione*". L'ultimo periodo del comma citato prevede "*L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso*".

Il contribuente deve, quindi, accertare l'effettivo numero dei documenti informatici emessi o formati nel corso dell'anno, calcolare l'imposta dovuta per gli stessi e stabilire la differenza da versare o da chiedere a rimborso.

La maggiore imposta dovuta per l'anno precedente è corrisposta contestualmente all'acconto per l'anno in corso. L'eventuale maggiore imposta corrisposta per l'anno precedente può essere compensata con l'acconto dovuto per l'anno in corso - in tal caso il versamento in acconto è pari alla differenza tra l'acconto dovuto e la maggiore imposta corrisposta per l'anno precedente - o ne può essere chiesto il rimborso.

Anche nella comunicazione consuntiva i documenti informatici devono essere distintamente indicati per tipologia rispetto alle indicazioni della Tariffa, con l'indicazione dell'imposta di bollo dovuta e dell'importo versato.

Si ritiene, inoltre, che le comunicazioni di cui all'articolo 7 possano essere spedite tramite raccomandata con avviso di ricevimento all'ufficio dell'Agenzia dell'Entrate competente.

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

Qualora il contribuente sia già autorizzato al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale ai sensi dell'articolo 15 del D.P.R. n. 642 del 1972, deve assolvere agli obblighi previsti con riferimento ai documenti diversi da quelli ricompresi nel *decreto*.

In questo caso il contribuente deve osservare le disposizioni di cui al *decreto* - compresa quella relativa all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente - relativamente ai documenti informatici, e le disposizioni di cui all'articolo 15 del d.P.R. n. 642 del 1972 per tutti gli altri documenti per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione.

13. ELENCO DELLE DEFINIZIONI

I termini e i concetti riferiti nella presente circolare sono direttamente mutuati dal *decreto*, dal *Testo Unico* e dalla *delibera CNIPA* e del *Codice*.

Ai fini di una completa individuazione e definizione di tali concetti, si propone di seguito una raccolta integrata delle elencazioni contenute nelle norme citate.

1. **“documento”**: rappresentazione analogica o digitale di atti, fatti e dati, intelligibili direttamente o attraverso un processo di elaborazione elettronica, che ne consenta la presa di conoscenza a distanza di tempo;
2. **“documento analogico”**: si distingue in originale e copia ed è formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui, come le tracce su carta, le immagini su film, le magnetizzazioni su nastro;
3. **“documento analogico originale”**: documento analogico che può essere unico e non unico se, in questo secondo caso, sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi;
4. **“documento digitale”**: testi, immagini, dati strutturati, disegni, programmi, filmati formati tramite una grandezza fisica che assume valori binari, ottenuti attraverso un processo di elaborazione elettronica, di cui sia identificabile l'origine;
5. **“documento informatico”**: rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;
6. **“firma elettronica”**: l'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di autenticazione informatica;
7. **“firma elettronica avanzata”**: firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca identificazione, creata con mezzi sui quali il firmatario

può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati;

8. **“sottoscrizione elettronica”**: apposizione della firma elettronica qualificata;
9. **“firma elettronica qualificata”**: firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca autenticazione informatica, creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati, che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma, quale apparato strumentale usato per la creazione della firma elettronica;
10. **“firma digitale”**: particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare l'autenticità e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici;
11. **“certificato qualificato”**: certificato elettronico conforme ai requisiti di cui all'allegato I della direttiva 1999/93/CE, rilasciato da certificatore rispondente ai requisiti fissati all'allegato II della medesima direttiva.
Il certificatore è colui che presta servizi di certificazione delle firme elettroniche o che fornisce altri servizi connessi con queste ultime.
12. **“impronta”**: sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l'applicazione alla prima sequenza di un'opportuna funzione di hash;
13. **“funzione di hash”**: funzione matematica che genera, a partire da una generica sequenza di simboli binari, un'impronta in modo tale che risulti di fatto impossibile, a partire da questa, determinare una sequenza di simboli

binari (bit) che la generi, ed altresì risulti di fatto impossibile determinare una coppia di sequenze di simboli binari per le quali la funzione generi impronte uguali;

14. **“evidenza informatica”**: sequenza di simboli binari (bit) che può essere elaborata da una procedura informatica;
15. **“riferimento temporale”**: informazione, contenente la data e l’ora, che viene associata ad uno o più documenti informatici; l’operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o è tenuto ad effettuare la conservazione elettronica ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso;
16. **“marca temporale”**: evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale;
17. **“processo di conservazione”**: processo effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4 del *decreto*;
18. **“documento statico non modificabile”**: documento informatico redatto in modo tale per cui il contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione nonché immutabile nel tempo; a tal fine il documento informatico non deve contenere macroistruzioni o codice eseguibile, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati;
19. **“supporto ottico”**: di memorizzazione: mezzo fisico che consente la memorizzazione di documenti digitali mediante l’impiego della tecnologia laser (quali, ad esempio, dischi ottici, magneto-ottici, DVD);
20. **“memorizzazione”**: processo di trasposizione in formato digitale su un qualsiasi idoneo supporto, attraverso un processo di elaborazione, di documenti analogici o digitali, anche informatici;
21. **“archiviazione elettronica”**: processo di memorizzazione, su un qualsiasi idoneo supporto, di documenti informatici, univocamente identificati

mediante un codice di riferimento, antecedente all'eventuale processo di conservazione;

22. “**processo di conservazione**”: processo effettuato con le modalità di cui agli articoli 3 e 4 del *decreto*;
23. “**esibizione**”: operazione che consente di visualizzare un documento conservato e di ottenerne copia;
24. “**riversamento diretto**”: processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, non alterando la loro rappresentazione digitale. Per tale processo non sono previste particolari modalità;
25. “**riversamento sostitutivo**”: processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, modificando la loro rappresentazione digitale. Per tale processo sono previste le modalità descritte nell'articolo 3, comma 2, e nell'articolo 4, comma 4, della *delibera CNIPA*;
26. “**pubblico ufficiale**”: oltre al notaio, anche i cancellieri, i segretari comunali, o altri funzionari incaricati dal sindaco (articolo 1, comma 1, lettera q), della *delibera CNIPA* e articolo 18, comma 2, del *Testo Unico*).

Le Direzioni regionali vigileranno sull’operato degli Uffici locali perché sia fornita ogni forma di collaborazione sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.