

Fondazione Luca Pacioli



TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITA' INFORMATICHE

Documento n. 27 del 24 ottobre 2005

CIRCOLARE

INDICE

| | | |
|---|------|----|
| <i>Premessa</i> | Pag. | 1 |
| 1. IL QUADRO NORMATIVO | “ | 2 |
| 2. LE INNOVAZIONI NORMATIVE CHE CONSENTONO LA TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITÀ INFORMATICHE | “ | 3 |
| 3. LE INNOVAZIONI NORMATIVE CHE CONSENTONO LA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITÀ INFORMATICHE | “ | 4 |
| 3.1. Le modalità informatiche da utilizzare | “ | 4 |
| 3.1.1. Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche.... | “ | 5 |
| 3.1.2. Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o conservate su carta | “ | 5 |
| 3.1.3. Responsabile della conservazione | “ | 6 |
| 4. ADEMPIMENTI ULTERIORI DA OSSERVARE PER ATTRIBUIRE EFFICACIA TRIBUTARIA ALLE SCRITTURE CONTABILI INFORMATIZZATE | “ | 7 |
| 4.1. La tenuta delle scritture contabili ai fini fiscali | “ | 7 |
| 4.2. La conservazione delle scritture contabili ai fini fiscali | “ | 9 |
| 4.2.1. La conservazione delle scritture tenute con le nuove modalità informatiche | “ | 9 |
| 4.2.2. La conservazione delle scritture stampate o tenute su carta | “ | 10 |
| 4.2.3. La distruzione delle scritture contabili conservate su carta | “ | 12 |

TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITA' INFORMATICHE

Premessa

Già dal 1994 è possibile tenere le scritture contabili con “sistemi meccanografici”, ma con l’obbligo di stamparle a fine esercizio e di conservarle così stampate.

E’ questo il sistema generalmente adottato.

Importanti novità sono state introdotte di recente. E’ stato riconosciuto *pieno valore legale* alla tenuta e alla conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche, eliminando in sostanza l’obbligo della stampa e della conservazione della carta. La nuova disciplina ha valenza non solo ai fini civilistici ma anche ai fini fiscali.

La Fondazione Luca Pacioli ha approfondito il tema e i risultati della ricerca sono stati raccolti in un “Quaderno digitale” in corso di pubblicazione, nel quale sono stati pure evidenziati gli aspetti di incerta interpretazione, sottoposti alle autorità competenti per un chiarimento ufficiale. La presente circolare fornisce una sintesi della nuova disciplina.

1. IL QUADRO NORMATIVO

Le disposizioni di cui è necessario tenere conto sono le seguenti:

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

- il “*documento informatico*” e la sua efficacia giuridica (artt. 8 e 10).

Le relative regole tecniche sono state definite dal Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 13 gennaio 2004;

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

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

- le modalità di assolvimento degli “*obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*”, mediante rinvio ad apposito decreto del Ministro dell’economia e delle finanze.

Le modalità di assolvimento degli obblighi tributari sono state definite con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 23 febbraio 2004¹;

b) il D.Lgs. 23 gennaio 2002, n. 10, che in recepimento della direttiva europea sulla materia fornisce una nuova disciplina delle firme elettroniche.

Gran parte della normativa richiamata è stata raccolta e in parte riformulata con il **D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82**, contenente il “**Codice dell’Amministrazione digitale**” (pubblicato in G.U. 16 maggio 2005, n. 112, S.O. n. 93).

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

¹ Mancano istruzioni applicative. Le sole istruzioni finora diramate riguardano le modalità di fatturazione anche elettronica in materia Iva (circolare Agenzia delle Entrate n. 45/E del 19 ottobre 2005).

2. LE INNOVAZIONI NORMATIVE CHE CONSENTONO LA TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITÀ INFORMATICHE

L'opzione per la tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche è ammessa dall'ordinamento sin dal 1994 (art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357 del 1994, conv. in legge 8 agosto 1994, n. 489).

La disposizione consente la tenuta della contabilità con "sistemi meccanografici", ivi comprese le modalità informatiche, ma comporta l'obbligo di procedere comunque alla stampa delle scritture nel termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni annuali dei redditi. L'adozione di tale criterio di tenuta delle scritture, che è poi quello generalmente utilizzato, determina anche la necessità della loro conservazione su carta².

La disciplina di recente introdotta permette di tenere le scritture contabili con modalità informatiche, con piena efficacia giuridica, escludendo anche l'obbligo di procedere alla stampa a fine esercizio.

Ad ogni effetto di legge, ed ai fini civilistici in particolare, la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche (D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche; "Codice dell'amministrazione digitale" e relative future regole tecniche) è pienamente equipollente alla tenuta della contabilità con modalità tradizionali (registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta; registrazioni manuali su carta), ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

- il documento informatico o i documenti informatici contenenti le scritture contabili rispettino le disposizioni del codice civile in materia di numerazione progressiva delle pagine e ordine cronologico (art. 2215 cod. civ.) e in materia di "ordinata" tenuta della contabilità (art. 2219 cod. civ.) (da realizzare con un idoneo *software* specialistico);
- il documento informatico sia predisposto in modo da garantire la sua inalterabilità. In sostanza, si richiede che le scritture siano provviste di "firma elettronica". A partire dal 1° gennaio 2006 il documento informatico dovrà essere predisposto in modo da garantire l'identificabilità dell'autore e l'integrità del documento e sarà pertanto necessaria la "firma elettronica qualificata" o la "firma digitale";
- il documento informatico contenente le scritture contabili, prima di essere sottoscritto, sia integrato con un "riferimento temporale" (contenente la data e l'ora di formazione del documento stesso);
- l'adempimento della sottoscrizione elettronica sia assolto almeno una volta l'anno, al momento della redazione del bilancio d'esercizio, prima della comunicazione del bilancio al collegio sindacale (art. 2429 cod. civ.);
- sia garantita la leggibilità del documento o dei documenti e la possibilità di stamparli, qualora richiesto in sede di ispezioni o verifiche³.

² Salva la possibilità, ora consentita dalle nuove disposizioni, di conservare le scritture con modalità informatiche (vedi successivo paragrafo 3.1.2., *Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o conservate su carta*).

³ Si ricorda che in via preventiva va assolta pure l'imposta di bollo.

3. LE INNOVAZIONI NORMATIVE CHE CONSENTONO LA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON MODALITÀ INFORMATICHE

Le scritture contabili comunque tenute possono essere conservate mediante riproduzione su supporto fotografico, su supporto ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la conformità dei documenti all'originale, nel rispetto in ogni caso delle regole tecniche stabilite dalla deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004, n. 11.

A partire dal 2006, le scritture contabili comunque tenute possono essere conservate mediante riproduzione su un qualsiasi tipo di supporto informatico, anche se diverso da quello ottico⁴, sempre che la riproduzione sia effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle nuove regole tecniche che dovranno essere stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie.

3.1 Le modalità informatiche da utilizzare

Le regole tecniche stabilite dalla deliberazione CNIPA dettano la disciplina di conservazione, distinta a seconda che i documenti di base siano su carta o informatici.

In relazione a ciò, l'imprenditore ha le seguenti alternative:

- a) se le scritture contabili dell'esercizio sono state tenute con le nuove modalità informatiche, la loro conservazione potrà essere solo informatica. Per quanto riguarda le scritture dei precedenti esercizi conservate su carta, è data la scelta tra:
 - continuare a conservarle su carta;
 - digitalizzarle e conservarle con le nuove modalità informatiche;
- b) se le scritture contabili dell'esercizio, seppure tenute con il *computer*, sono state obbligatoriamente stampate a fine esercizio (art. 7, comma 4-ter del D.L. n. 357/1994, di cui si è detto al paragrafo 1), ovvero sono state tenute su carta, la loro conservazione potrà essere o su carta o con modalità informatiche. Per quanto riguarda le scritture dei precedenti esercizi conservate su carta, è data la scelta tra:
 - continuare a conservarle su carta;
 - digitalizzarle e conservarle con le nuove modalità informatiche.

⁴ In realtà questa possibilità è già operante in quanto la deliberazione CNIPA n. 11/2004 dà facoltà di utilizzare un qualsiasi supporto (art. 8). *“Si ritiene, infatti, che i tecnicismi della firma digitale e del riferimento temporale siano idonei a garantire l'integrità del documento nel processo di sua conservazione, qualunque sia il tipo di supporto di memorizzazione, anche se diverso da quello ottico”* (cfr. Note esplicative alla deliberazione CNIPA n. 11/2004, disponibili *on line* sul sito istituzionale del CNIPA).

3.1.1. Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute con le nuove modalità informatiche

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

1° fase: memorizzazione.

Il documento o la pluralità dei documenti informatici contenenti le scritture contabili che si vogliono conservare devono essere trasposti su un qualsiasi idoneo supporto, atto a garantire la conformità dei documenti riprodotti agli originali⁵ ed atto altresì a garantire la effettiva leggibilità dei documenti conservati⁶.

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

Il corretto svolgimento del processo di memorizzazione è attestato dal "responsabile della conservazione"⁷ che a questo fine appone, sull'insieme dei documenti informatici memorizzati:

- il riferimento temporale; e
- la firma digitale.

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

Poiché una delle finalità prioritarie della conservazione delle scritture contabili è quella di garantirne l'esistenza e la leggibilità nel tempo, la deliberazione CNIPA n. 11/2004 prevede anche le procedure da osservare nel caso di riproduzione o sostituzione del documento informatico "conservato" (contenenti ad esempio le scritture contabili di un determinato esercizio). Le disposizioni distinguono il "riversamento diretto" dal "riversamento sostitutivo" dei file contenuti nel supporto originario, a seconda che la modifica del supporto incida o meno sulla rappresentazione informatica dei file.

3.1.2. Conservazione sostitutiva delle scritture contabili tenute o conservate su carta

Nella prassi più diffusa le scritture contabili sono tenute con modalità informatiche, sono obbligatoriamente stampate a fine esercizio e sono conseguentemente conservate su carta.

Ebbene anche questi documenti cartacei (cd. "analogici") possono essere conservati

⁵ In realtà l'art. 3 prevede la memorizzazione su un supporto ottico, ma la disposizione è poi contraddetta dal successivo art. 8 che dà facoltà di utilizzare un qualsiasi supporto (vedi nota precedente).

⁶ Come si desume dall'art. 5, comma 1, lett. h), della deliberazione CNIPA.

⁷ La figura del "responsabile della conservazione" è disciplinata dall'art. 5 della deliberazione CNIPA n. 11/2004. Il punto sarà sviluppato poco oltre.

con modalità informatiche, seguendo una procedura simile a quella sopra descritta (cfr. art. 4 della deliberazione CNIPA n. 11/2004), che si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

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

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

2° fase: *memorizzazione.*

Il documento informatico o la pluralità dei documenti informatici contenenti l'immagine delle scritture contabili che si vogliono conservare devono essere trasposti su un qualsiasi idoneo supporto, atto a garantire la conformità dei documenti riprodotti agli originali ed atto altresì a garantire la effettiva leggibilità dei documenti conservati.

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

Il corretto svolgimento del processo di memorizzazione è attestato dal "responsabile della conservazione"⁸ che a questo fine appone, sull'insieme dei documenti informatici memorizzati:

- *il riferimento temporale;*
- *la firma digitale.*

Va segnalato che, ai sensi dell'art. 4, comma 2, della deliberazione CNIPA, il processo di conservazione sostitutiva dei documenti analogici originali "unici" si conclude con l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale (di regola un notaio), per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento di origine. Si ritiene tuttavia che le scritture contabili debbano essere considerate documenti "non unici"⁹.

3.1.3. Responsabile della conservazione

Il responsabile della conservazione, oltre ad attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione sostitutiva delle scritture contabili¹⁰, deve garantire la efficienza e la durata nel tempo dei documenti informatici che le contengono (sono i documenti informatici risultanti dal processo di conservazione sostitutiva), per consentirne l'eventuale esibizione. Egli deve provvedere tra l'altro a verificare periodicamente, con cadenza non superiore a 5 anni, l'effettiva leggibilità dei documenti conservati¹¹.

⁸ Vedi nota precedente.

⁹ Il documento analogico originale è definito "non unico" se "sia possibile risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi" (art. 1, lett. c), deliberazione CNIPA n. 11/2004).

¹⁰ Cfr. artt. 3 e 4 della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

¹¹ I compiti del "responsabile" sono dettagliatamente elencati dal comma 1 dell'art. 5 della deliberazione CNIPA.

4. ADEMPIMENTI ULTERIORI DA OSSERVARE PER ATTRIBUIRE EFFICACIA TRIBUTARIA ALLE SCRITTURE CONTABILI INFORMATIZZATE

Le scritture contabili tenute e conservate con modalità informatiche possono essere opposte al fisco solo se predisposte con il rispetto di cautele ulteriori rispetto a quelle che vanno osservate nella predisposizione delle stesse scritture “a tutti gli effetti di legge” e ai fini civilistici in particolare, come illustrato nei paragrafi 2 e 3.

Il riconoscimento ai fini tributari delle scritture contabili tenute con modalità informatiche è desumibile:

- dall’art. 10, comma 6, del D.P.R. n. 445 del 2000, che rinvia alle modalità definite con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze;
- dal D.M. 23 gennaio 2004, “Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto”.

Per ottenere che le scritture tenute e conservate con modalità informatiche abbiano effetto anche ai fini tributari, occorre innanzi tutto rispettare le regole generali (D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, e relative “regole tecniche”: il D.P.C.M. 8 febbraio 1999 e la deliberazione AIPA del 13 dicembre 2001, n. 42) e rispettare poi anche le ulteriori regole precisate dal D.M. 23 gennaio 2004, sia per la tenuta che per la conservazione delle scritture.

4.1. La tenuta delle scritture contabili ai fini fiscali

Per quanto riguarda la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche, le regole civilistiche vanno integrate dagli ulteriori obblighi previsti dall’art. 3, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2004 che qui di seguito si elencano:

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

Per “documento statico non modificabile” si intende un “documento informatico redatto in modo tale per cui il contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione nonché immutabile nel tempo; a tale fine il documento informatico non deve contenere macroistruzioni o codice eseguibile, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati”¹².

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

L’apposizione di un riferimento temporale è già necessaria ai fini della corretta tenuta della contabilità ai fini civilistici.

¹² Cfr. art. 1, comma 2, lett. a), del D.M. 23 gennaio 2004.

L'apposizione della *sottoscrizione elettronica* comporta l'apposizione della "firma elettronica qualificata". Con questa sottoscrizione si garantisce l'autenticità (la riferibilità soggettiva) e l'integrità (la mancanza di alterazioni) del documento informatico.

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

E' stato chiarito che i requisiti della leggibilità e della eventuale disponibilità debbono avere un'efficacia immediata già per la fase di tenuta delle scritture.

E' stato specificato che il documento deve essere reso disponibile non solo su carta ma anche su supporto informatico.

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

La "memorizzazione" si sostanzia nella trasposizione dei documenti informatici su un qualsiasi supporto idoneo, attraverso un processo di elaborazione informatica. Si vuole in sostanza che il documento informatico contenente le scritture, perfezionato con l'apposizione della "sottoscrizione elettronica", sia memorizzato su un qualsiasi supporto che garantisca la leggibilità nel tempo, già nella fase della tenuta delle scritture.

Il rispetto dell'ordine cronologico e della continuità nella memorizzazione risponde ai criteri di una ordinata contabilità, in modo da evitare periodi non memorizzati.

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

Trattasi di obbligo al momento non previsto dalle disposizioni valide ai fini civili-stici, le quali fanno menzione delle funzioni di ricerca e reperimento dati solo per la successiva fase di conservazione delle scritture contabili e comunque con adempimenti da adottare in via facoltativa¹³.

Conclusivamente, ai fini tributari, la tenuta della contabilità con le nuove modalità informatiche è pienamente equipollente alla tenuta della contabilità con modalità tradizionali ed ha piena efficacia giuridica al pari di quest'ultima, purché:

- siano rispettate le disposizioni da applicare per conferire efficacia giuridica ad ogni effetto ai documenti informatici contenenti le scritture (D.P.R. n. 445 del 2000 e relative regole tecniche: D.P.C.M. 13 gennaio 2004);
- siano rispettate le ulteriori regole precisate dal D.M. 23 gennaio 2004, quali illustrate nel presente paragrafo.

¹³ Il D.M. 23 gennaio 2004 indica i dati che deve essere possibile utilizzare per effettuare la ricerca e la estrazione delle informazioni, vale a dire: il cognome; il nome; la denominazione; il codice fiscale; la partita IVA; la data; le associazioni logiche dei dati suddetti.

Quanto detto vale non solo per le scritture contabili obbligatorie sulla base delle norme del codice civile, ma anche per le scritture contabili obbligatorie ai soli fini tributari (ad esempio i registri IVA).

4.2. La conservazione delle scritture contabili ai fini fiscali

Ai fini generali e ai fini civilistici in particolare, la conservazione della contabilità con modalità informatiche è equipollente alla conservazione della contabilità con modalità tradizionali (conservazione su carta), purché le scritture siano sottoposte al processo di “conservazione sostitutiva” secondo le regole dettate dal CNIPA e poi conservate nel tempo secondo le stesse regole CNIPA.

La disciplina CNIPA distingue:

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

4.2.1. La conservazione delle scritture tenute con le nuove modalità informatiche

Gli ulteriori obblighi da osservare ai fini tributari, previsti dall’art. 3, secondo comma, del D.M. 23 gennaio 2004 sono i seguenti:

Memorizzazione

Per quanto riguarda gli obblighi connessi alla fase della “memorizzazione” sono richiamati gli stessi obblighi stabiliti per la tenuta delle scritture. Valgono anche per la conservazione delle scritture:

- la memorizzazione della pluralità dei documenti informatici su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo;
- il rispetto dell’ordine cronologico nella loro memorizzazione;
- il rispetto della continuità nella loro memorizzazione per ciascun periodo d’imposta
- in modo tale che siano “consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici” in relazione ad una serie di elementi.

Sottoscrizione e marca temporale

Il responsabile della conservazione deve apporre la propria “firma elettronica qualificata” e la “marca temporale” sull’insieme dei documenti informatici. Trattasi in sostanza degli stessi obblighi che le disposizioni valide ai fini civilistici pongono a carico del responsabile per la conservazione, con queste particolarità:

- è prevista la “sottoscrizione elettronica”, che è “*apposizione della firma elettronica qualificata*”¹⁴. Poiché ai fini civilistici le regole tecniche CNIPA esigono ora una

¹⁴ Cfr. art. 1, lett. q), del D.M. 23 gennaio 2004. La “firma elettronica qualificata” è la *firma elettronica avanzata che sia basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma* (art. 1, lett. h), del D.M. 23 gennaio 2004). La “firma elettronica avanzata” è la *firma elettronica ottenuta attraverso una procedura informatica che garantisce la connessione univoca al firmatario e la sua univoca identificazione, creata con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo e collegata ai dati ai quali si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi sono stati successivamente modificati* (art. 1, lett. g), del D.M. 23 gennaio 2004).

firma digitale, che è *“un particolare tipo di firma elettronica qualificata”*¹⁵, l'apposizione della firma digitale vale come adempimento anche dell'obbligo previsto ai fini fiscali dal D.M. 23 gennaio 2004;

- il responsabile della conservazione deve provvedere a far apporre la *“marca temporale”* sull'insieme dei documenti conservati, in luogo del *“riferimento temporale”* previsto dalle regole tecniche CNIPA. La marca temporale è la *“evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale”*¹⁶ e può essere apposta solo dagli enti certificatori (che agiscono in veste di cd. *“Time Stamping Authority”*).

Cadenza

Il processo di conservazione deve essere effettuato *“con cadenza almeno ...annuale”*. L'obbligo di sottoporre le scritture contabili al processo di conservazione almeno una volta l'anno vale anche per le scritture tenute ai soli fini tributari (ad esempio i registri IVA).

Leggibilità

I documenti conservati devono essere *“resi leggibili e, a richiesta, disponibili su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili, in caso di verifiche, controlli o ispezioni”*

Si tratta di obblighi già previsti dalle disposizioni valide ai fini civilistici per la fase di conservazione delle scritture.

E' stato aggiunto che il documento deve essere reso disponibile non solo su carta ma anche su supporto informatico.

Comunicazione all'Agenzia

Il D.M. 23 gennaio 2004 prevede, all'art. 5, un ulteriore adempimento: l'obbligo per il soggetto interessato o per il responsabile della conservazione, ove designato, di trasmettere alle competenti Agenzie delle entrate ogni anno, entro il mese successivo alla scadenza dei termini previsti per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA¹⁷, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale. Per gli imprenditori che tengano e conservino le scritture contabili con le nuove modalità informatiche, l'archivio informatico conterrà evidentemente anche i documenti informatici relativi alle scritture. La comunicazione dell'impronta dell'archivio prescritta dall'art. 5 citato comporterà quindi anche la comunicazione dell'impronta delle scritture.

4.2.2. La conservazione delle scritture stampate o tenute su carta

Ai fini generali e civilistici in particolare, il processo di conservazione sostitutiva dei documenti *“analogici”* e quindi anche delle scritture contabili stampate obbligatoriamente su carta (o tenute direttamente su carta) si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

¹⁵ Cfr. art. 1, lett. n, del D.P.R. n. 445 del 2000.

¹⁶ Cfr. art. 1, lett. q), del D.M. 23 gennaio 2004.

¹⁷ Cfr. D.P.R. n. 322 del 1998.

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

Per attribuire efficacia tributaria alle scritture così conservate, è necessaria la osservanza degli ulteriori obblighi previsti dall'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004. Pertanto, il processo di conservazione:

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

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

Per i documenti analogici originali, il processo di conservazione *"si conclude con l'ulteriore apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale per attestare la conformità di quanto memorizzato al documento originale"* (art. 4, comma 3).

Poiché le scritture contabili tenute e conservate su carta sono senza dubbio degli originali, la loro conservazione con modalità informatiche richiede, in aggiunta e a conclusione del processo di conservazione, l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale.

Conclusivamente, ai fini tributari, la conservazione della contabilità con modalità informatiche è equipollente alla conservazione della contabilità con modalità tradizionali (registrazioni effettuate con utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta; registrazioni manuali su supporto cartaceo), purché:

- siano rispettate le regole per conferire efficacia giuridica "ad ogni effetto di legge" ai documenti informatici contenenti le scritture, quali illustrate nel precedente paragrafo 3.1.2;
- siano rispettate le ulteriori regole precisate dal D.M. 23 gennaio 2004, quali illustrate nel presente paragrafo 4.2.2.

Quanto illustrato vale anche per le scritture contabili relative ad anni precedenti l'entrata in vigore del D.M. 23 gennaio 2004, con conseguente possibilità di sostitui-

re l'archivio cartaceo esistente con un archivio informatico, non solo per le scritture contabili obbligatorie sulla base delle norme del codice civile ma anche per le scritture contabili obbligatorie ai soli fini tributari (ad esempio i registri IVA).

4.2.3. La distruzione delle scritture contabili conservate su carta

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