

Archiviazione sostitutiva

La nuova circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate del 06/12/2006 conferma che è possibile dematerializzare anche i documenti contabili.

La Circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate pubblicata il 6 dicembre 2006 ha chiarito tutti i dubbi interpretativi sul Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004. L'Agenzia delle Entrate ha riassunto in modo essenziale e coerente il processo di:

- emissione/formazione
- memorizzazione
- archiviazione e conservazione digitale dei documenti informatici e analogici rilevanti fiscalmente

Ha confermato quanto indicato nella deliberazione CNIPA n. 11 del 2004 e nello stesso DMEF.

Tra le novità contenute nella Circolare, è utile citare la precisazione che *non tutti i documenti rilevanti dal punto di vista tributario* sono suscettibili di "**emissione informatica**" con le modalità indicate nell'art. 3 del DMEF del 23/01/2004.

I documenti per i quali è prevista l'emissione sono, a titolo esemplificativo, solo:

- la fattura
- la ricevuta fiscale
- lo scontrino fiscale
- il documento di trasporto

Ma, mentre la **fattura** e il **d.d.t.** possono essere emessi sotto forma di *documenti informatici*, la **ricevuta** e lo **scontrino fiscale** per le loro specifiche caratteristiche dovranno (almeno per adesso) continuare a "*nascere analogici*". Possono successivamente essere portati in conservazione sostitutiva digitale ai sensi dell' *'art.4 - Conservazione digitale delle scritture contabili e documenti analogici rilevanti ai fini tributari'* del DMEF.

Per i **libri obbligatori e le altre scritture contabili formati su supporti informatici**, la Circolare afferma che:

*'poichè 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.'*

Per i **documenti analogici** la Circolare 36/E ha confermato e definito l'importante differenziazione tra **documento originale unico** e **non unico**. A chiarimento dell'art 4 comma 3 del DMEF, la circolare conferma che:

*'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'.*

Quindi conferma che sono documenti originali non unici i libri di cui all'articolo 2214 codice civile, quali il **libro giornale** e il **libro degli inventari**; così come sono senz'altro originali non unici le **fatture**, le **ricevute fiscali** e gli **scontrini fiscali**.

Si devono, invece, considerare documenti originali unici i **titoli all'ordine** di cui agli articoli 2008 e segg. c.c. (**assegno** e **cambiale**). La Circolare ha chiarito 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***.

Per quanto riguarda i **libri sociali** la Circolare ha precisato che essi devono essere considerati documenti *originali unici* solo quando:

Il loro contenuto non possa essere ricavato *"attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche in possesso di terzi"*.

Ne consegue così che i documenti il cui contenuto risulti depositato presso i repertori e gli archivi notarili (ad es. i verbali delle assemblee straordinarie), o presso il Registro delle imprese (ad es. il verbale della delibera assembleare di approvazione del bilancio), non possono essere considerati documenti originali unici.

L'Agenzia ha sottolineato che per la chiusura del processo di conservazione, è sufficiente la figura del **responsabile della conservazione**, che apporrà la sua firma digitale ed il riferimento temporale. Per i soli documenti *'analogici originali unici'* è necessaria l'ulteriore firma e riferimento temporale del pubblico ufficiale.

L'Agenzia ha inoltre ricordato come la **distruzione del documento cartaceo** possa avvenire solo al termine del processo di conservazione. In relazione a ciò, si è affermato che fino all'approvazione del provvedimento previsto dall'art. 5 del DMEF (riguardante le modalità di comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico all'Agenzia delle Entrate) il contribuente **non è tenuto ad effettuare alcuna comunicazione, pur potendo optare per la conservazione elettronica dei documenti**.

L'Agenzia ha inoltre precisato come 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 (quindi, anche supporto magnetico)'* comporti che gli stessi non possano essere sottoposti alla **vidimazione**, neppure quando tale obbligo sussista per i corrispondenti registri tenuti su supporto cartaceo (come nel caso dei libri sociali).

E' importante sottolineare come non ci sia più alcun dubbio sul fatto che il documento informatico e la sua corretta conservazione ai fini contabili e fiscali siano validi e rilevanti a tutti i fini di legge e, quindi, **non potrà essere contestata la producibilità di tali documenti in un procedimento giudiziale**. Se la normativa permette la distruzione dell'archivio cartaceo alla fine del processo di conservazione, allora le scritture contabili conservate digitalmente (e rese immodificabili attraverso la firma digitale e la marca temporale del responsabile della conservazione) sono indubbiamente **valide "prove scritte" anche ai fini dell'ottenimento di un decreto ingiuntivo**. La digitalizzazione di un registro contabile e la sua corretta conservazione consentiranno così la produzione in giudizio di documenti informatici giuridicamente rilevanti attraverso procedure di riversamento diretto, **senza la necessità di estratti autentici di scritture contabili**.

La autenticità ed immodificabilità dei registri digitalizzati sarà assicurata dalla firma digitale e dalla marca temporale e non più dalla vidimazione, che, anche secondo la Circolare 36/E, risulta impossibile per i documenti informatici. Il solo procedimento di riversamento diretto consentirà di produrre in giudizio un valido duplicato del documento conservato e, naturalmente, non avrebbe senso la distinzione tra originale e copia del documento informatico.

L'articolo 13 della Circolare 36/E, di seguito riportato, elenca le principali definizioni utilizzate in materia di archiviazione sostitutiva. Esso rappresenta un utile strumento per orientarsi e comprendere il complesso argomento.

- per *'Testo Unico'* si intende il "DPR 28 dicembre 2000, n. 445",
- per *'Decreto'* si intende il "DMEF 23 gennaio 2004",
- per *'Delibera CNIPA'* si intende la "n. 11 del 19 febbraio 2004",
- per *'Codice'* si intende il "D.Lgs 7 marzo 2005, n. 82 - Codice dell'Amministrazione Digitale" e le relative disposizioni integrative del "D. lgs 4 aprile 2006, n. 159".

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*).

Per ulteriori informazioni:

<http://www.grupponazca.com/NR/scritti/>