

Bologna 19 dicembre 2005

Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna

La conservazione sostitutiva di scritture e documenti contabili e fiscali

Umberto Zanini

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Modena

Tel.059/2929777/2929483

Fax 059/2926210

www.umbertozanini.it

umzanini@tin.it

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

Quali sono le norme legislative

Standard internazionali
Racc.820/94/CE
Dirett.2001/115/CE
D.Lgs.20/2/2004 n.52

- Fattura elettronica
- Fattura analogica
- Documento trasporto
- Libro giornale
- Libro inventari
- Mastri contabili
- Reg.iva vendite
- Reg.iva acquisti
- Reg.beni ammortizz.
- Libro dei soci
- Libro assemblee
- Etc....

Codice Civile ,Codice Procedura Civile ,R.D.16/3/42 n.267 (Legge fallimentare) ,etc...

Normativa tecnica :D.Lgs. 7/3/05 n.82 (codice amm.digitale) , DPR 11/2/05 n.68 (PEC) , DPCM 13/1/04 , etc...

Normativa fiscale :DPR 633/72, DPR 600/73, circolari, risoluzioni,provvedimenti, D.L.331/93 , etc...

Conservazione sostitutiva

DMEF
23/1/04

CNIPA
19/2/04

D.P.R. n.445/2000 – Art.10 sesto comma

D.P.R. n.445/2000 – Art.6 c. 1°- Art.8 c. 2°

Conservazione ai fini fiscali

Conservazione ai fini civili

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

Quali sono le norme legislative

Decreto Legge 10 giugno 1994 nr 357 convertito dalla Legge 8 agosto 1994 nr 489 *Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione nonché , per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente (G.U. nr 186 del 10 ottobre 1994)*

Decreto del Presidente della Repubblica del 28/12/2000 nr 445 *Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (G.U. nr 42 del 20 febbraio 2001)*

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004 *Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto*

Deliberazione CNIPA nr 11/2004 del 19 febbraio 2004 *Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali –articolo 6 , commi 1 e 2,del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa , di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, nr 445*

Decreto Legislativo del 20 febbraio 2004 nr 52 *Attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA (G.U. nr 49 del 28 febbraio 2004)*

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 13 gennaio 2004 *Regole tecniche per la formazione ,la trasmissione , la conservazione ,la duplicazione ,la riproduzione e la validazione , anche temporale ,dei documenti informatici(G.U. nr 98 del 27 aprile 2004)*

Provvedimento Agenzia Entrate del 9 dicembre 2004 *Modalità' di trasmissione e contenuti della comunicazione telematica ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini dell'emissione delle fatture da parte del cliente o del terzo residente in un Paese, con il quale non esistono strumenti giuridici di reciproca assistenza in materia di IVA (G.U. nr 298 del 21 dicembre 2004)*

Circolare Agenzia delle Dogane n. 5/D del 25 gennaio 2005 *DM 23/1/2004 recante "modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto ". Campo di applicazione.*

Circolare Agenzia delle Entrate n.45/E del 19 ottobre 2005 *Decreto legislativo 20 febbraio 2004 n.52 –attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA*

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

1- Quali sono i documenti e le scritture contabili

"...i documenti commerciali emessi per l'addebito dei corrispettivi relativi alle somministrazioni indicate nell'art.1 del D.M. 24/10/2000 nr 370 non rientrano nell'esclusione prevista dall'art.2 , comma 2 del D.M. in oggetto e, pertanto , non sussistono motivi ostativi alla loro conservazione secondo le regole ivi previste ,fermo restando , invece,che in tale esclusione rientra la dichiarazione annuale di consumo (Circolare Agenzia delle Dogane nr 5/D del 25 gennaio 2005)

Bollette acqua,gas,energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano, raccolta ,trasporto e smaltimento dei rifiuti urbani

Documenti e scritture contabili che si possono smaterializzare

*"Il presente decreto non si applica alle **scritture** e ai **documenti** rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie nel settore doganale ,delle **accise** e delle **imposte di consumo** di competenza dell'Agenzia delle dogane"* (Art. 2 DMEF 23/1/2004)

-Fatture , lettere e telegrammi ricevuti (Art. 2220 codice civile)

-Copie delle fatture , delle lettere e dei telegrammi spediti (Art. 2220 codice civile)

Libro giornale e libro degli inventari (Art. 2215 codice civile e Art. 14 comma 1 , lettera a , D.P.R. 600/1973)

Registri prescritti ai fini dell'IVA (Art. 14 comma 1 , lettera b , D.P.R. 600/1973)

Scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali , raggruppati in categorie omogenee , in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito (Art. 14 comma 1 , lettera c , D.P.R. 600/1973)

Scritture ausiliarie di magazzino(Art. 14 comma 1 , lettera d , D.P.R. 600/1973)

Registro dei beni ammortizzabili (Art. 16 , D.P.R. 600/1973)

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

2-Quali sono i documenti e le scritture contabili

“I libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere **numerati progressivamente** in ogni pagina e, qualora sia previsto l’obbligo della **bollatura** o della **vidimazione**, devono essere bollati in ogni foglio dall’ufficio del registro delle imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali. L’ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell’ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono.

Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione” (Art. 2215 codice civile)

“I libri di cui al presente articolo, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e **bollati in ogni foglio** a norma dell’art.2215” (art.2421 terzo comma c.c.)

Libri sociali obbligatori (art.2421 c.c.)

Il libro dei soci

Libro delle obbligazioni

Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee

Libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione

Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione

Libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo

Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti

Libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell’art.2447-sexies

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

3-Quali sono i documenti e le scritture contabili

Bilancio di esercizio (art.2423 c.c.)

- *Stato patrimoniale (art.2424 c.c.)*

- *Conto economico (art.2425 c.c.)*

- *Nota integrativa (art.2427 c.c.)*

-*Relazione sulla gestione (art.2428 c.c.)*

-*Relazione dei sindaci (art.2429 c.c.)*

-*Relazione dei revisori contabili (D.Lgs. n.58 del 1998)*

Dichiarazione dei redditi ,Irap,Iva e sostituti (DPR n.322 del 22 luglio 1998)

Documento di trasporto (DPR n. 472 del 14 agosto 1996)

Giornale di fondo elettronico degli scontrini fiscali- (D.M. 23 marzo 1983)

Libro matricola e libro paga (art.21 DPR 600/73)

Etc.....

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

Alcune definizioni -Deliberazione CNIPA nr 11/2004

Documento informatico

“La rappresentazione informatica di atti,fatti o dati giuridicamente rilevanti”

LA FATTURA ELETTRONICA

Documento analogico

“Documento formato utilizzando una grandezza fisica che assume valori continui , come le tracce su carta (esempio :documenti cartacei) , come le immagini su film (esempio: pellicole mediche ,microfiche,microfilm) , come le magnetizzazioni su nastro (esempio :cassette e nastri magnetici audio e video) “

Documenti analogici in copia

Documenti analogici in originale

D.A.O.N.U.”*Si può risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui siano obbligatorie la tenuta e la conservazione ,anche se da parte di terzi” (Delib.11/2004)*

Documenti analogici in originale non unico (fatture ,lettere e telegrammi spediti e ricevuti)

Documenti analogici in originale unico

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

Alcune definizioni – D.P.C.M. 13/1/2004 (G.U. nr 98 del 27/4/2004)

Impronta di una sequenza di simboli binari (bit)

“La sequenza di simboli binari (bit) di lunghezza predefinita generata mediante l’applicazione alla prima di una opportuna funzione di hash”

Evidenza informatica

“Sequenza di simboli binari (bit) che può essere elaborata da una procedura informatica”

Smaterializzazione dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e delle scritture contabili

Alcune definizioni – D.P.C.M. 13/1/2004 (G.U. nr 98 del 27/4/2004)

Riferimento temporale

“Informazione ,contenente la data e l’ora ,che viene associata ad uno o più documenti informatici”

Validazione temporale

“Il risultato della procedura informatica , con cui si attribuisce , ad uno o più documenti informatici , un riferimento temporale opponibile a terzi”

Marca temporale

“Evidenza informatica che consente la validazione temporale”

Il Decreto 23 gennaio 2004

Obblighi da osservare per i documenti informatici e la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

**LA FATTURA
ELETTRONICA**

Obblighi da osservare per i **documenti informatici** rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie (art.3 c.1)

Conservazione digitale delle **scritture contabili** e dei **documenti analogici** rilevanti ai fini tributari (art.4 c.1)

**LA FATTURA
CARTACEA**

1-Formazione

2-Emissione

3-Esibizione

4-Memorizzazione

5-Conservazione

6-Riversamento

Il Decreto 23 gennaio 2004

Obblighi da osservare per i documenti informatici e la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

1-Formazione

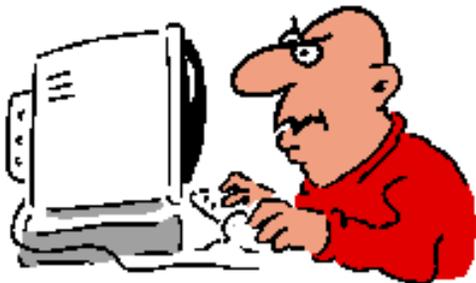
I documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno la forma di **documenti statici non modificabili**

-Redatto in modo tale per cui il **contenuto risulti non alterabile** durante le fasi di accesso e di conservazione , ed **immutabile nel tempo**

-Non deve contenere **microistruzioni** o **codice eseguibile** ,tale da attivare funzionalità che possano modificare gli atti ,i fatti o i dati rappresentati

Macroistruzioni che consentono l'aggiornamento automatico della data della fattura

Codice eseguibile che consentono di modificare il contenuto del documento informatico



umzanini@tin.it

www.umbertozanini.it

Il Decreto 23 gennaio 2004

Obblighi da osservare per i documenti informatici e la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

2-Emissione

I documenti informatici rilevanti ai fini tributari sono **emessi** al fine di garantirne :

-l'attestazione della data

-l'autenticità

-l'integrità

-Apposizione del riferimento temporale

-Apposizione della sottoscrizione elettronica
("apposizione della firma elettronica qualificata")

Il Decreto 23 gennaio 2004

Obblighi da osservare per i documenti informatici e la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

3-Esibizione



I documenti informatici rilevanti ai fini tributari e le scritture contabili sono esibiti secondo le seguenti modalità :

- reso leggibile
- a richiesta ,disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture (in caso di verifiche,controlli o ispezioni)
- potrà essere esibito anche per via telematica (secondo modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali)

Il Decreto 23 gennaio 2004

Obblighi da osservare per i documenti informatici e la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

*“Il **periodo di imposta** è costituito dall’esercizio o periodo di gestione della società o dell’ente ,determinato dalla legge o dall’atto costitutivo.Se la durata dell’esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall’atto costitutivo , o è determinata in due o più anni , il periodo di imposta è costituito dall’anno solare” (art.76 secondo comma DPR 917/86)*

4-Memorizzazione

1-cognome

2-nome

3-denominazione

4-codice fiscale (l’art 21 DPR 633/72 non richiede il codice fiscale)

5-partita Iva (l’art 21 DPR 633/72 non richiede la partita iva del cessionario o committente)

6-data

7-associazioni logiche di questi ultimi

I documenti informatici rilevanti ai fini tributari sono memorizzati su qualsiasi supporto , purchè :

- garantire la leggibilità nel tempo**
- **assicurare l’ordine cronologico**
- non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d’imposta**
- consentite funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione a ...**

Per entrambi i soggetti fra cui è effettuata l’operazione

Il Decreto 23 gennaio 2004

Processo di conservazione dei documenti informatici

Processo di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie (art.3 c.2)

5/A-Conservazione dei documenti informatici

a) Seguendo le modalità di memorizzazione del precedente punto 4 e secondo il procedimento indicato nell'art.3 della deliberazione AIPA nr 42/2001

b) Termina con la **sottoscrizione elettronica** ("*firma elettronica qualificata*") e l'apposizione della **marca temporale**, in luogo del riferimento temporale, sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi da parte del responsabile della conservazione ex art.5 D.AIPA 42/2001)

"Il processo di conservazione di documenti digitali, anche informatici, avviene mediante memorizzazione su supporti ottici e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti, del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione che attesta il corretto svolgimento del processo"(art.3 della deliberazione AIPA nr 42/2001)

Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno:

- quindicinale per le fatture
- annuale per i restanti documenti

Il Decreto 23 gennaio 2004

Processo di conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

Conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici rilevanti ai fini tributari (art.4 c.1)

5/B-Conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

Memorizzazione dell'immagine , seguendo le modalità degli obblighi per i documenti informatici : formazione, emissione , esibizione, memorizzazione , conservazione e riproduzione

Il processo di conservazione può essere limitato a una o più tipologie di **documenti e scritture analogici** , purchè sia assicurato:

- ordine cronologico delle registrazioni
- non vi sia soluzione di continuità per ogni periodo imposta

Il Decreto 23 gennaio 2004

Obblighi da osservare per i documenti informatici e la conservazione digitale delle scritture contabili e dei documenti analogici

Non sono previste particolari modalità

Esempio: Produzione di copie di sicurezza

6-Riversamento

-Riversamento sostitutivo di documenti informatici
-Riversamento sostitutivo di documenti analogici

Riversamento diretto Processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, **non alterando** la loro rappresentazione informatica.

Riversamento sostitutivo Processo che trasferisce uno o più documenti conservati da un supporto ottico di memorizzazione ad un altro, **modificando** la loro rappresentazione informatica.

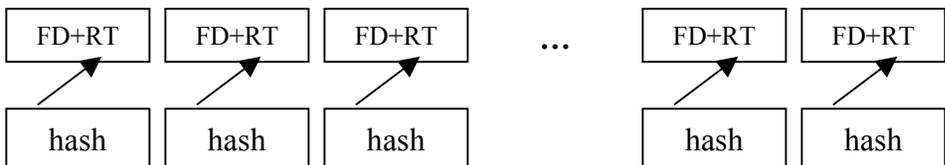
Avviene mediante **memorizzazione su altro supporto ottico** (dischi ottici, magneto-ottici, DVD) e termina con l'apposizione, sull'insieme dei documenti (o su una evidenza informatica contenente una o più impronte dei documenti o di insieme di essi), del **referimento temporale** e della **firma digitale** da parte del responsabile della conservazione.

Es. Aggiornamento tecnologico dell'archivio quando non è più possibile o conveniente mantenere il formato originale

Per i **documenti informatici sottoscritti** e per i **documenti analogici originali unici**, è inoltre richiesta l'ulteriore apposizione del referimento temporale e della firma digitale da parte del pubblico ufficiale

La conservazione sostitutiva del libro giornale... 1° caso...

1 gennaio 2005 2 gennaio 2005 3 gennaio 2005 ... 30 dicembre 2005 31 dicembre 2005 30 aprile 2006 31 ottobre 2006 31 dicembre 2006



Ogni giorno formazione del libro giornale come documento informatico statico e non modificabile con apposizione di firma digitale e riferimento temporale

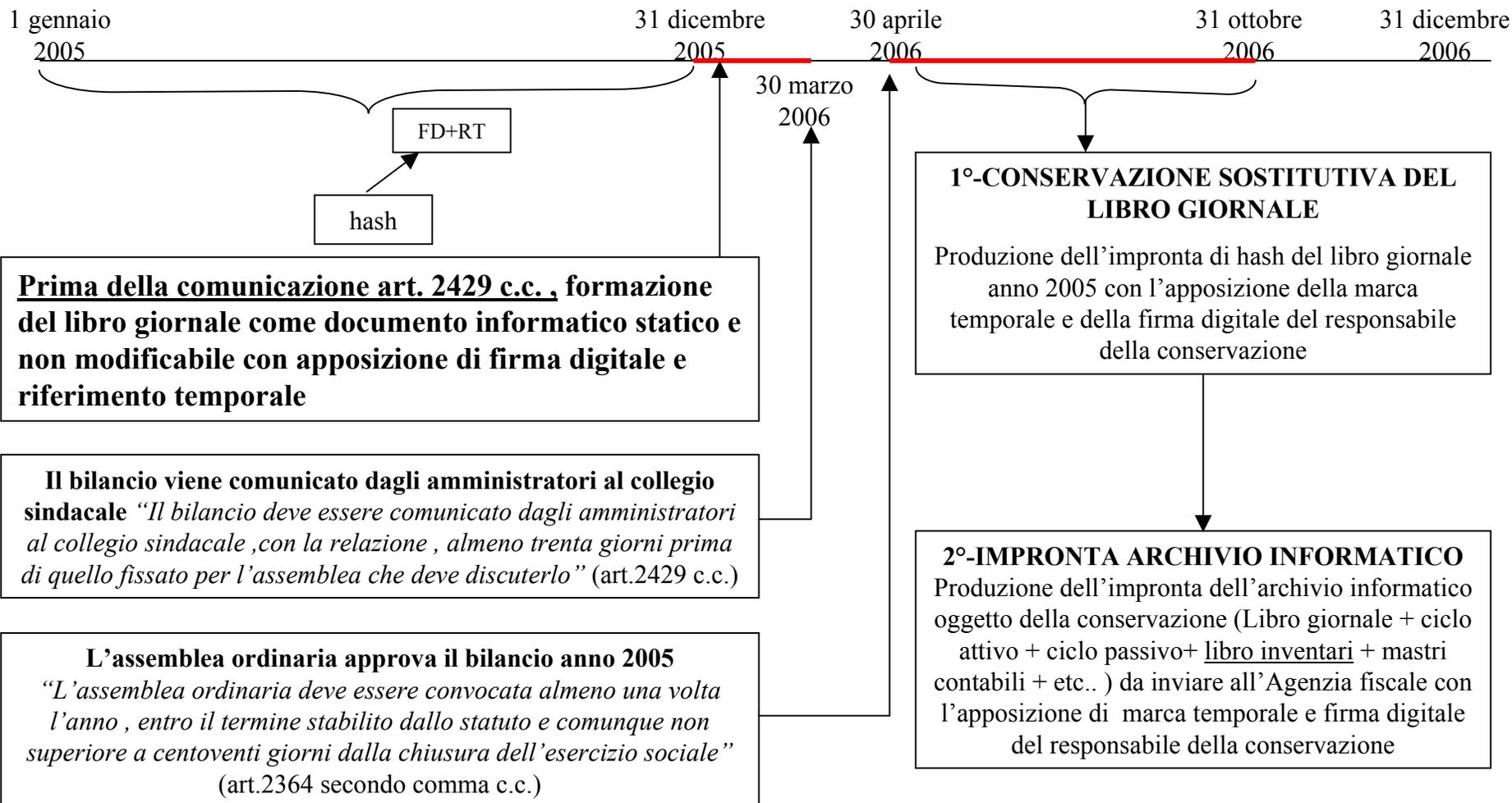
Il bilancio viene comunicato dagli amministratori al collegio sindacale *“Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale ,con la relazione , almeno trenta giorni prima di quello fissato per l’assemblea che deve discuterlo” (art.2429 c.c.)*

L’assemblea ordinaria approva il bilancio anno 2005
“L’assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l’anno , entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell’esercizio sociale” (art.2364 secondo comma c.c.)

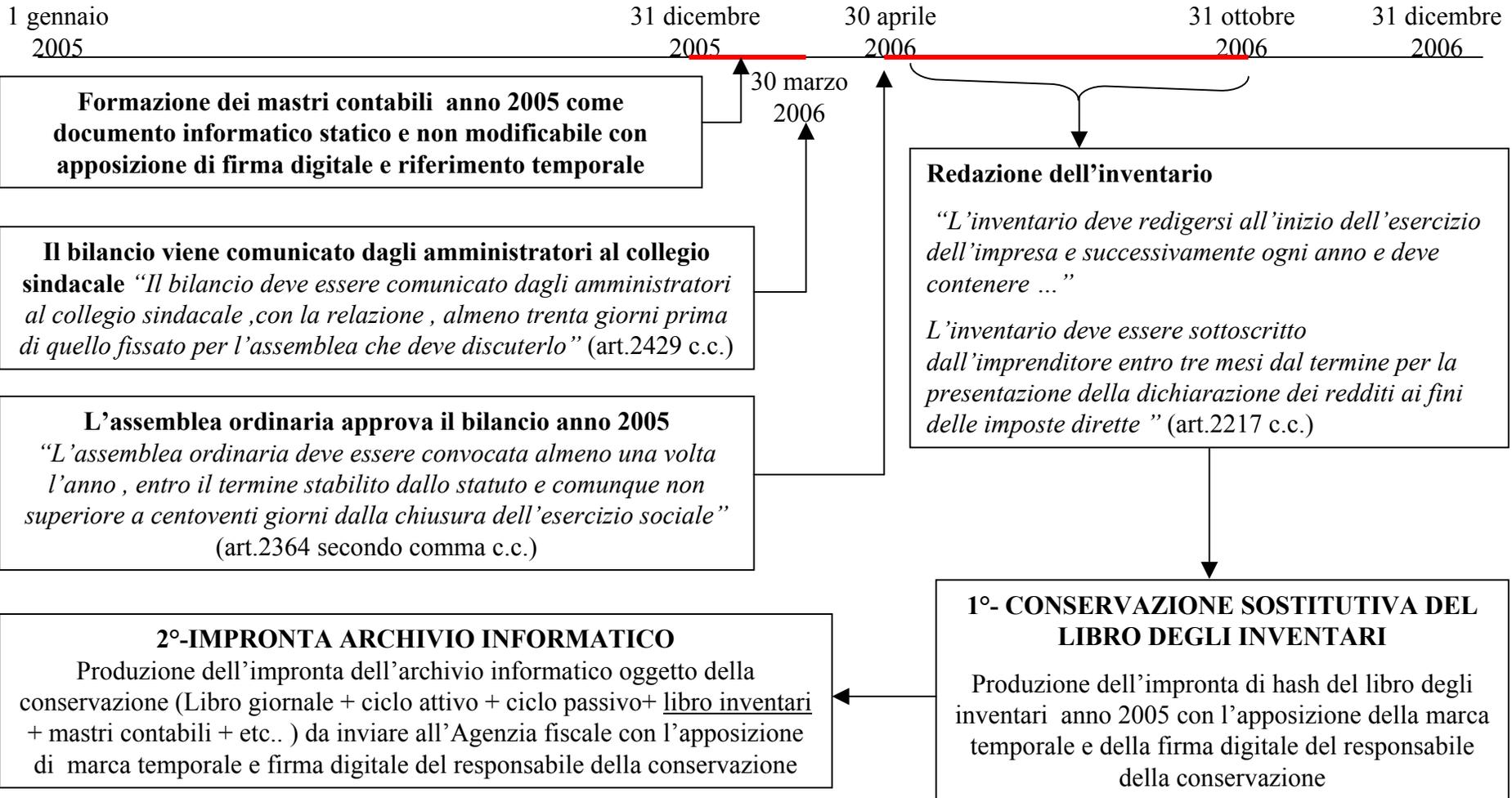
1°- CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DEL LIBRO GIORNALE
 Produzione di una evidenza informatica contenente le 251 impronte di hash dei giorni lavorativi del libro giornale anno 2005 (365 gg-52 domeniche - 52 sabati – 10 festività) con l’apposizione della marca temporale e della firma digitale del responsabile della conservazione

2°- IMPRONTA ARCHIVIO INFORMATICO
 Produzione dell’impronta dell’archivio informatico oggetto della conservazione (Libro giornale + ciclo attivo + ciclo passivo+ libro inventari + mastri contabili + etc..) da inviare all’Agenzia fiscale con l’apposizione di marca temporale e firma digitale del responsabile della conservazione

La conservazione sostitutiva del libro giornale... 3° caso...



... del libro degli inventari e dei mastri contabili



La conservazione sostitutiva delle dichiarazioni dei redditi

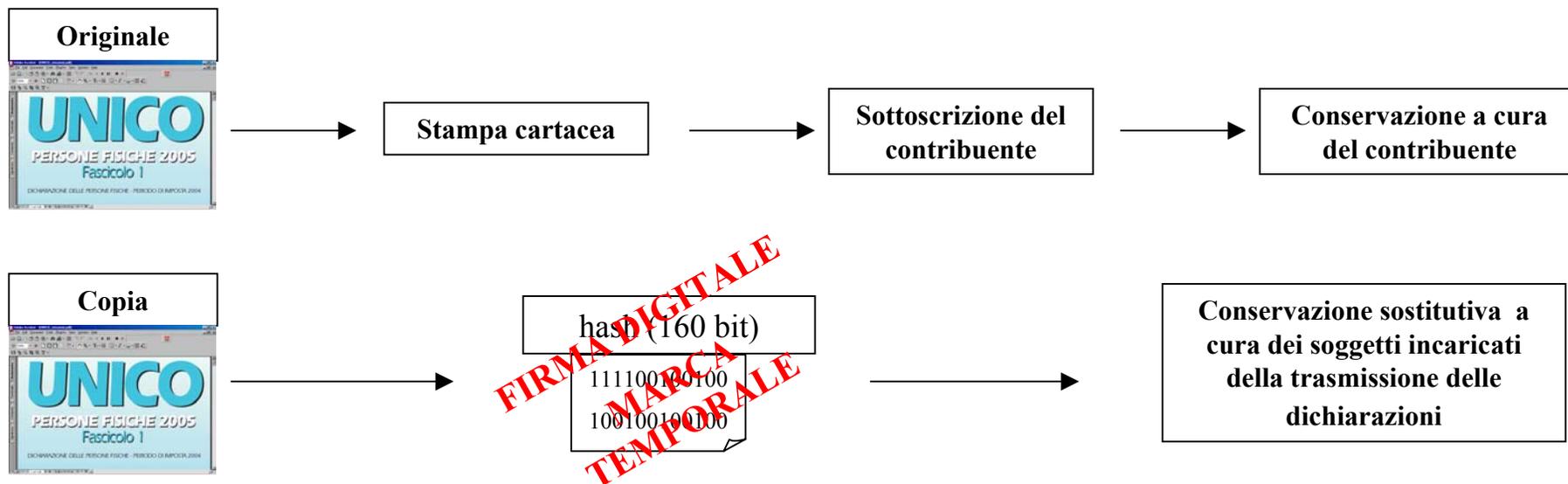
The screenshot shows the Adobe Acrobat interface with the following elements:

- Title Bar:** Adobe Acrobat - [UNICO_istruzioni.pdf]
- Menu Bar:** File, Edit, Document, Tools, Plug-Ins, View, Window, Help
- Toolbar:** Includes icons for file operations (open, save, print), navigation (back, forward, search), and editing (text, highlight, eraser).
- Left Panel:** Contains 'Bookmarks', 'Thumbnails', 'Comments', and 'Signatures' tabs.
- Main Content Area:**
 - Section 5:** A yellow highlight covers the text: "Gli intermediari abilitati devono rilasciare al contribuente, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a trasmettere per via telematica i dati in essa contenuti, precisando se la dichiarazione gli è stata consegnata già compilata o verrà da lui predisposta. Detto impegno dovrà essere datato e sottoscritto dall'intermediario, seppure rilasciato in forma libera. Quest'ultimo deve rilasciare, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, anche l'originale della dichiarazione," followed by the number "5".
 - Section 6:** Contains the text: "debitamente sottoscritta dal contribuente, unitamente alla copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuta ricezione della dichiarazione. Al contribuente spetta il compito di verificare il puntuale rispetto dei suddetti adempimenti da parte dell'intermediario, segnalando eventuali inadempienze all'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, e rivolgersi eventualmente ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione."
 - Section 7:** A red arrow points to a yellow-highlighted section starting with "ATTENZIONE: Si ricorda che per la conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie occorre osservare le modalità previste dal decreto ministeriale 23 gennaio 2004 e le procedure contemplate nella delibera CNIPA n. 11 del 19 febbraio 2004. Più precisamente, è necessario che detti documenti siano memorizzati su supporto informatico, di cui sia garantita la leggibilità nel tempo purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta; inoltre, devono essere consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi. Tale procedura di conservazione termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale."
- Bottom Panel:** Shows navigation controls and page information: "6 of 124", "8,26 x 11,71 in", and zoom settings.

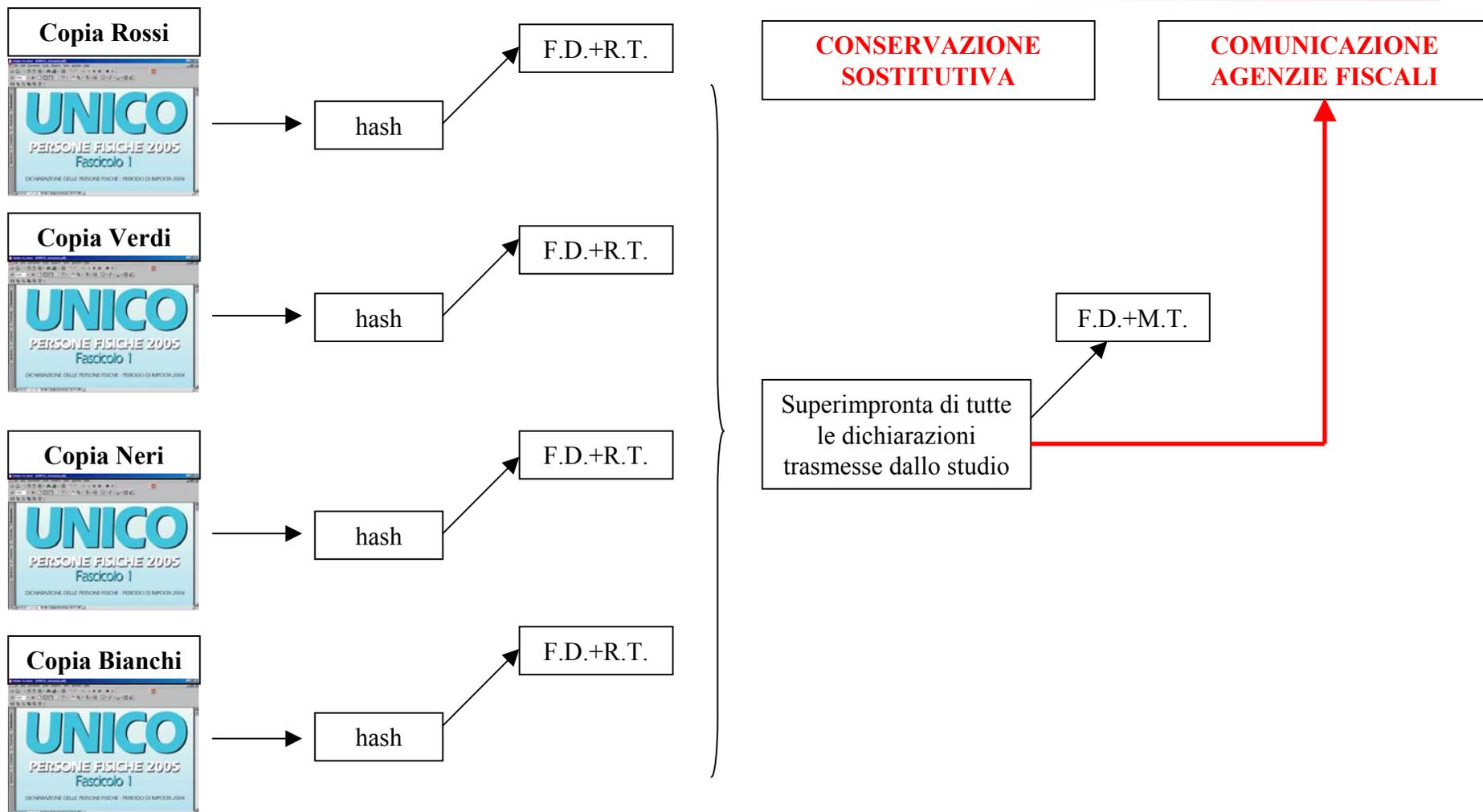
La conservazione sostitutiva delle dichiarazioni dei redditi

”I contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 ,conservano , per il periodo previsto dall’art.43 del DPR 29 settembre 1973 n.600 , la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento”
(Art.3 comma 9 DPR 322/1998)

”I soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano ,anche su supporti informatici ,per il periodo previsto dall’art.43 del DPR 29 settembre 1973 n.600 , copia delle dichiarazioni trasmesse , delle quali l’Amministrazione finanziaria può chiedere l’esibizione previa riproduzione su supporto conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all’art.1. comma 1” (Art.3 comma 9 bis DPR 322/1998)



La conservazione sostitutiva delle dichiarazioni dei redditi



Bologna 19 dicembre 2005

Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna

Grazie per l'attenzione

Umberto Zanini

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Modena

Tel.059/2929777/2929483

Fax 059/2926210

www.umbertozanini.it

umzanini@tin.it