

PROCEDURA PER LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DEI LIBRI CONTABILI E REGISTRI FISCALI

Con l'emanazione della Direttiva 2001/115/CE sulla fatturazione elettronica, recepita dallo Stato Italiano con il D.Lgs. 21 febbraio 2004, n. 52 e con il DM 23 gennaio 2004 è stata introdotta una procedura informatica in grado di sostituire i documenti cartacei che, per legge alcuni soggetti giuridici sono tenuti a conservare, con l'equivalente documento in formato digitale, garantendone nel tempo la validità legale.

Tale innovazione ha sollevato, in fase di diretta applicazione, una serie di nuove problematiche, che in parte sono state trattate da circolari dell'Agenzia delle Entrate e da deliberazioni del CNIPAT tra le quali è da ricordare la numero 11 del 19 febbraio 2004.

Con tale procedura definita "conservazione sostitutiva" il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha definito le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto ed in particolare ha previsto le modalità operative per archiviare i documenti fiscali e contabili su supporto digitale.

Oggetto del presente studio sarà la conservazione dei documenti informatici (art. 3, commi 1 e 2 del DM 23 gennaio 2004) trascurando quindi, quanto previsto dall'art. 4 dello stesso decreto, i documenti analogici.

La conservazione sostitutiva ha inizio con la memorizzazione dei documenti e termina con la sottoscrizione elettronica (che garantisce l'autenticità dell'origine del documento e l'integrità del contenuto) da parte del responsabile della conservazione e l'apposizione della marca temporale (attraverso cui si rende certa ed opponibile ai terzi una determinata data).

Dal punto di vista operativo si procede seguendo una serie di fasi qui di seguito enunciate.

CREAZIONE E MEMORIZZAZIONE DI UN DOCUMENTO INFORMATICO

Per cominciare il processo di conservazione bisogna innanzitutto creare un documento statico e non modificabile (art. 1, comma 2, lettera a), del DM 23 gennaio 2004), che non contenga cioè "macrostrutture" o "codice eseguibile". Un documento informatico affinché risulti statico può essere per esempio in formato PDF/A, TXT o formati strutturati XML.

Una volta che il documento viene creato in uno di questi formati si procede alla memorizzazione.

Per risultare rilevante ai fini tributari deve essere:

- garantita la leggibilità nel tempo;
- assicurato l'ordine cronologico;
- non deve esserci soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

APPOSIZIONE DELLA FIRMA DIGITALE E RIFERIMENTO TEMPORALE

Una volta effettuata la memorizzazione dei documenti, il responsabile della conservazione (art. 5 della Delibera CNIPAT n.11/2004) *che nel caso di soggetti diversi da persone fisiche (quali le società, le associazioni o gli enti), può essere sia un soggetto ad essi legato da un rapporto qualificato (un socio o un amministratore), sia un soggetto terzo esterno (il responsabile a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni ad altre persone)*, procede ad apporre sul singolo documento informatico:

- la **firma digitale** (l'equivalente elettronico di una tradizionale firma opposta su carta), mediante l'utilizzo di una smart card, ovvero una carta elettronica dotata di un microprocessore, ottenendo così un file di formato diverso (es. un file in pdf firmato digitalmente diventa pdf.p7m);
- il **riferimento temporale**, cioè un'informazione contenente la data e l'ora, che viene associata al documento informatico, previa sincronizzazione dell'orologio del sistema con i NTP server Web mediante l'utilizzo di speciali software.

RILEVAZIONE DELL'IMPRONTA

Una volta creato il file firmato con estensione p7m riportante il riferimento temporale, si procede con la rilevazione dell'impronta, attraverso l'impiego di apposito programma, che associa a ciascun documento informatico una sequenza di simboli binari, bit (40 caratteri alfa numerici), mediante l'applicazione di una funzione matematica ("funzione di hash"). Ad esempio l'impronta di hash di un file può essere la seguente: **cbc63f8a4c5e0edb62183d3ed373fdffb992679f**.

L'impronta possiede due requisiti fondamentali:

- risulta di fatto impossibile, a partire dall'impronta, "rigenerare" il documento informatico di partenza;
- risulta di fatto impossibile che la funzione hash, applicata ad una coppia di sequenze di simboli binari (cioè a due diversi documenti informatici), generi impronte uguali.

EVIDENZA INFORMATICA

Le impronte così ottenute dai singoli libri e registri vengono poi raccolte in una evidenza informatica (cioè un file) annuale in formato Txt (blocco note), di cui un esempio è riportato qui di seguito, riportanti il nome del singolo registro, i codici hash, il riferimento temporale (giorno, mese, anno, ore, minuti, secondi), il nome del file in Pdf e il nome del file firmato in p7m.

EVIDENZA INFORMATICA LIBRI E REGISTRI CONTABILI DELLA AZIENDA: "ALFA S.R.L."
ANNO 2007

REGISTRO	HASH DEL REGISTRO	RIFERIMENTO TEMPORALE	NOME IN PDF	NOME IN P7M
LIBRO GIORNALE	cbc63f8a4c5e0edb62183d 3ed373fdffb992679f	5/24/2008 01:04 PM	GIORNALE.PDF	GIORNALE.P7M
LIBRO INVENTARI I	4ebc7350536a2d425d90f 4f014575ee146beecfe	10/2/2008 1:15 PM	INVENTARI.PDF	INVENTARI.P7M
LIBRO MASTRO	64bfc5d3fe8d14732388da 6871741181bed29404	5/24/2008 01:04 PM	MASTRINI.PDF	MASTRINO.P7M
LIBRO CESPITI	acda62a12923430054b15c 6f43bdd0e159df5f39	5/24/2008 01:04 PM	CESPITI.PDF	CESPITI.P7M
REGISTRO ACQUISTI	02a9a14b2a270413bd0fa3 cb340580f816561504	5/24/2008 01:04 PM	ACQUISTI.PDF	ACQUISTI.P7M
REGISTRO VENDITE	aea33876709e17d9bc48b 4774087466e35ba1e42	5/24/2008 01:04 PM	VENDITE.PDF	VENDITE.P7M

APPOSIZIONE DELLA FIRMA E MARCA TEMPORALE

L'evidenza informatica così ottenuta, contenente l'impronta dei documenti, viene poi, da parte del responsabile della conservazione, **firmata** mediante l'utilizzo della smart card e **marcata** con l'apposizione della marca temporale cioè un'informazione contenente data e ora che se apposta a un documento informatico lo rende opponibili a terzi. Un file marcato temporalmente ha estensione .m7m e al suo interno contiene il documento del quale è chiesta la validazione temporale e la marca emesse dall'Ente Certificatore. La marcatura temporale di un documento informatico può essere effettuata utilizzando DiKe, il software di firma/verifica fornito da InfoCert, che consente di eseguirne anche un immediato controllo. E' possibile acquistare un lotto di marche temporali on-line oppure il servizio di marcatura può essere erogato da un ente terzo detto Time Stamping Authority (TSA), dove inviando l'impronta del documento informatico, la TSA provvede ad apporre la data e l'ora esatta di marcatura e la propria firma digitale, e ad inviare il tutto all'operatore entro pochi secondi.

TRASMISSIONE DELL'IMPRONTA ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'impronta scaturita dall'evidenza informatica, viene trasmessa all'Agenzia delle Entrate entro il mese successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi, Iva, Irap, la quale produrrà successivamente la ricevuta della comunicazione effettuata ed il relativo numero di protocollo (art. 5 del DM 23 gennaio 2004).

Attualmente però le procedure tecniche per effettuare tale comunicazione non sono ancora state emanate, per ciò per il contribuente non è previsto nessun adempimento.

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI

La fase finale del processo di conservazione avviene mediante la memorizzazione dei documenti informatici insieme all'evidenza informatica firmata, marcata e trasmessa all'Agenzia delle Entrate su un idoneo supporto di memorizzazione come ad esempio CD, DVD, dischi ottici, server, ecc.....

Ai fini tributari è necessario che i documenti oggetto di conservazione siano resi **leggibili** e **disponibili** (qualora richiesto dalle autorità competenti) su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili e sia resa possibile la **funzione di ricerca** ed estrazione delle informazioni dai supporti che lo contiene mediante alcuni elementi predefiniti (cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita Iva, data) (art.3 del DM 23 gennaio 2004).

Il DM del 2004 prevede che la conservazione dei documenti informatici vada effettuata:

- per le **fatture attive**: entro quindici giorni dalla loro emissione;
- per le **fatture passive**: entro quindici giorni dal loro ricevimento (circolare 45/E del 19/10/2005).
- per i **libri contabili e altre scritture contabili**: entro tre mesi dalla data di scadenza della presentazione delle dichiarazioni annuali relative ai dati di periodo registrati (art. 1 comma 161 L. 24.12.2007, n. 244).

ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SUI DOCUMENTI INFORMATICI

Prima che il libro giornale o inventari siano posti in uso o prima di effettuare le registrazioni, occorre versare l'imposta di bollo, corrisposta nella misura di **euro 14,62 per ogni 2.500**

Vito SARACINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

registrazioni, intesa come singola registrazione contabile anche se composta da più righe. (art. 7, comma 3 del DM 23 gennaio 2004).

La messa in uso dei libri e registri contabili coincide, in caso di registri cartacei con la stampa degli stessi specularmente ai registri cartacei per le scritture contabili in modalità informatica il concetto di stampa coincide con la formazione del documento informatico cioè con l'apposizione della firma digitale e del riferimento temporale.

COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Successivamente al versamento, si dovrà procedere a effettuare una **comunicazione preventiva**, per mezzo di raccomandata a/r all'Agenzia delle Entrate (art. 7, comma 1 del DM 23/01/04), contenente:

- l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta, che deve avvenire tramite modello F23, codice tributo 458T;
- numero presuntivo dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno.

Entro il 31 gennaio dell'anno successivo si dovrà poi presentare una seconda comunicazione (**comunicazione consuntiva**), con l'indicazione del numero di documenti informatici formati nell'anno precedente, distinto per tipologia (art.7, comma 2 del DM 23/01/04). Devono essere indicati l'importo e gli estremi dell'eventuale versamento di imposta a conguaglio. Ciò nel caso in cui i documenti effettivamente formati, o le registrazioni effettuate, risultino superiori a quelle determinate su base presuntiva e risultanti dalla prima comunicazione. Nel caso in cui il tributo versato su base presuntiva fosse maggiore rispetto a quello effettivamente dovuto l'importo a credito potrà essere richiesto a rimborso, ovvero in compensazione con l'imposta di bollo successivamente dovuta.

La stessa somma viene assunta come base provvisoria per la liquidazione dell'anno in corso, indicando l'importo e gli estremi di avvenuto versamento tramite modello F23.

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)
info@studiosaracino.it
www.studiosaracino.it