

# La conservazione sostitutiva dei documenti e dei registri contabili

**P**ARTENDO DALLE NORME DI LEGGE che regolano gli obblighi di conservazione dei documenti amministrativi e contabili dell'impresa, è necessario prima di tutto distinguere gli adempimenti previsti in ambito civilistico dagli obblighi imposti dalla normativa fiscale e tributaria. Nella prima delle due citate categorie, si annovera principalmente l'art. 2220 c.c., che impone la conservazione, per dieci anni, delle scritture contabili obbligatorie, degli originali delle fatture e della corrispondenza ricevuta, nonché delle copie delle fatture e della corrispondenza inviata. In proposito, vale la pena evidenziare che il primitivo articolato della norma in questione, è stato successivamente novellato con l'aggiunta di un ultimo comma (ad opera dell'art. 7 bis, D.L. 10.06.1994, n. 357), che ha introdotto la facoltà per le imprese di conservare le scritture ed i documenti in questione in forma di registrazioni su "supporti di immagini", alla condizione espressa che le registrazioni medesime, corrispondano ai documenti cartacei e che possano inoltre, in qualsiasi momento, essere rese leggibili con "mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti". Nel 1994 non erano state ancora pienamente sviluppate tecniche di formazione informatica dei documenti e la visione del legislatore di allora risente dell'impostazione di presupporre necessariamente l'esistenza di un "originario" supporto cartaceo, dal quale derivare "l'immagine", ossia una scansione, ai fini della conservazione in veste digitale.

È solo con le regole tecniche del CNIPA, nel 2004, che viene fugato ogni dubbio sulla portata della norma, essendo chiarito che possono essere archiviati su dischi ottici, sia i documenti analogici, sia i documenti già originariamente informatici. In merito alle scritture contabili e libri sociali, tutti i registri obbligatori previsti dalla normativa possono essere conservati in formato elettronico.

Giova fin da subito chiarire che affinché un documento informatico possa rivestire rilevanza, anche ai fini tributari, è necessario che quest'ultimo sia creato in modo tale da garantire, essenzialmente: la sua immodificabilità e staticità; la data di creazione, la sua autenticità ed integrità attraverso la firma digitale e l'apposizione della marca temporale; l'esibizione in qualunque momento agli organi verificatori anche mediante riversamento in forma cartacea e non solo con mezzi informatici; la memorizzazione in supporti relativamente sicuri nel tempo.

**P**ASSANDO ALLA SFERA fiscale, i principali passaggi sono contenuti in un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004, che ha definito le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici, sui libri e sui registri obbligatori. Inoltre, vale la pena ricordare il D.Lgs. n. 52/2004, che ha recepito la Direttiva UE sulla fatturazione elettronica,

LERRY BASSO  
LUCA FORESTAN<sup>1</sup>  
Ordine di Vicenza

modificando la Legge n. 633/72 per consentire alle imprese di trasmettere le fatture per posta elettronica e garantendone, al contempo, l'integrità del contenuto e l'autenticità della provenienza. Tuttavia, tale possibilità era limitata alla condizione che le fatture potessero solo essere inviate telematicamente, permanendo l'obbligo di provvedere alla loro stampa e conservazione. In altri termini l'invio di una fattura (senza sottoscrizione digitale) come allegato ad una email, deve essere inquadrato a livello sistemistico come una peculiare forma di "consegna" della fattura (autorizzata dalla legge) la quale richiede, tuttavia, la fattiva collaborazione del destinatario. La vera innovazione portata dal D.Lgs. n. 52 del 2004 è, pertanto, quella di eliminare del tutto l'obbligo di procedere alla stampa del documento, al fine di consentire che, sia le fatture espresse solo in formato digitale, sia quelle consegnate o spedite in veste cartacea, possano essere archiviate in modalità informatica. Quindi, mentre con il D.Lgs. del 20 febbraio 2004, n. 52 si è introdotta nel nostro ordinamento la possibilità di emettere, trasmettere ed archiviare le fatture (anche tramite soggetti terzi) generate nel solo formato informatico, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004, si è consentito di conservare i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie in formato digitale.

Questo significa che possono essere archiviate sia le fatture emesse, sia tutti i registri con valore fiscale ed anche i documenti del ciclo passivo. Per le fatture attive il termine per la memorizzazione è quindicinale, mentre è annuale per gli altri documenti. Relativamente alle fatture passive il termine di 15 giorni è da ritenersi applicabile a decorrere dalla prima annotazione sui registri e non dal ricevimento del documento. Si precisa inoltre che si può procedere alla dematerializzazione anche di una sola parte dei documenti, come ad esempio, per solo uno dei registri fiscali obbligatori. Ovviamente, dovrà essere eseguita un'unica modalità di conservazione per l'intero periodo d'imposta. A questo punto è necessario operare una prima distinzione tra documenti informatici e documenti analogici. Nell'ambito dei documenti informatici si enuclea un'ulteriore sottospecie, distinguendo tra documenti informatici di derivazione analogica, che discendono da un "originario" supporto cartaceo, e documenti informatici "puri", che fin dall'origine sono rappresentati nella sola veste informatica.

Tra i documenti analogici, invece, si può operare una distinzione tra documenti analogici in originale e in copia. Si considerano, in tal senso, copie i documenti emessi da un imprenditore a fronte di quelli conformi che vengono spediti per essere conservati come originale dal ricevente

(così, ad esempio, le fatture attive). Questa distinzione permette, inoltre, di definirne un'altra di fondamentale importanza nel settore in oggetto. Ai fini della disciplina sull'archiviazione ottica sostitutiva si è infatti ritenuto di dover distinguere tra documenti aventi la caratteristica di "documento originale unico" e documenti caratterizzati, invece, per l'assenza di tale "unicità". La distinzione è fondamentale, poiché il processo di conservazione sostitutiva dei "documenti analogici unici" prevede l'intervento ulteriore di un pubblico ufficiale per attestarne la conformità.

I secondi (non "unici") si distinguono dai primi, in quanto annoverano tutti quei documenti al cui contenuto è possibile risalire mediante il ricorso ad altre scritture o documenti comparativi, di cui siano obbligatorie la tenuta e la conservazione, anche magari ad opera di terzi, alla sola condizione che ciò avvenga nel rispetto dell'autenticità ed integrità del contenuto dell'informazione. Per esemplificare, si debbono, pertanto, considerare "documenti originali unici", tra gli altri, i libri sociali di cui all'art. 2214 e 2421 c.c.. Fanno eccezione, tuttavia, i documenti il cui contenuto risulti, ad esempio, depositato presso gli archivi notarili, ovvero per quelli obbligatoriamente conservati presso il Registro Imprese. Sempre volendo esemplificare il concetto, possono, inoltre, essere ritenuti "originali unici", tra gli altri, "le schede carburante", direttamente conservate dal soggetto che fruisce del rifornimento.

**G**LI ARTT. 3 E 4 della Delibera CNIPA n. 11/2004, dettano quindi le regole tecniche per la conservazione sostitutiva, rispettivamente, dei documenti informatici e analogici. In linea generale, si prevede che detto processo si realizzi attraverso la memorizzazione dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte sul supporto ottico, con le formalità dell'apposizione del riferimento temporale e, quindi, della firma digitale sull'insieme di documenti destinati alla conservazione o, se conveniente, singolarmente su ciascuno di essi. La normativa vigente dispone, inoltre, che le fatture elettroniche, trasmesse (e/o ricevute se c'è stato consenso in tal senso) in veste informatica, devono necessariamente essere archiviate nella stessa forma. Nel caso, invece, di ricorso alla forma cartacea per l'emissione della fattura, non vi è obbligo di archiviazione elettronica, e tale modalità costituisce una mera facoltà per l'imprenditore. Venendo, quindi, agli aspetti concretamente operativi del sistema, la normativa vigente richiede, anzitutto, che il processo di archiviazione sostitutiva del documento originariamente informatico, puro ed anche di quello successivamente informatizzato, debba terminare con la sottoscrizione elettronica (firma

SEGUE A PAGINA 22

<sup>1</sup> Relazione tratta dal convegno del 13 gennaio 2015, facente parte delle "Serate del martedì" dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

## La conservazione sostitutiva dei documenti e dei registri contabili

SEGUE DA PAGINA 21

digitale) da parte del responsabile della conservazione preceduta dall'apposizione della marca temporale. Il servizio di marcatura temporale di un documento informatico consiste nella generazione di una firma digitale del documento a cui è associata l'informazione relativa ad una data e ad un'ora certa. Per i soli documenti informatici originati da "documenti analogici originali unici" è prevista, oltre all'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione, anche l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale. I documenti analogici derivati da originali non unici vengono, invece, trattati alla stregua delle copie, non essendo pertanto necessaria l'ulteriore sottoscrizione e l'apposizione del riferimento temporale da parte di un pubblico ufficiale. Stesso dicasi per i documenti informatici "puri", rappresentati cioè, sin dalla loro genesi, nella sola veste informatica, per i quali (sia che essi rappresentino originali unici o non unici) non occorre l'ulteriore intervento del notaio od altro pubblico incaricato. In linea di principio, è consentito l'utilizzo di un qualsiasi tipo di supporto di memorizzazione che permetta la registrazione mediante tecnologia ottica ma anche l'utilizzo di qualsiasi altro supporto di memorizzazione, nella prospettiva dell'evoluzione tecnologica. Si ritiene, infatti, che l'adozione della firma digitale e del riferimento temporale siano idonei a garantire l'integrità del documento nel suo processo di conservazione, qualunque sia il tipo di supporto di memorizzazione, anche se diverso da quello ottico. Dal punto di vista meramente organizzativo, innanzitutto, sarà necessario nominare il c.d. responsabile della conservazione, il quale svolge la funzione di controllo e supervisione sull'intero procedimento di conservazione sostitutiva. Tra i vari compiti del responsabile della conservazione, il principale è quello di verificare, periodicamente, l'effettiva leggibilità del supporto, provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo dei documenti in essi contenuti. Egli sarà, inoltre, responsabile per l'adozione delle necessarie misure atte a garantire la sicurezza fisica del sistema di conservazione e delle copie di sicurezza dell'archivio (backup). Dovrà richiedere, inoltre, l'assistenza del notaio (pubblico ufficiale) nei casi in cui è previsto il suo intervento. Per quanto attinente alla conservazione dei documenti fiscali, il responsabile sarà tenuto, altresì, ad assicurare la reperibilità nel tempo di ogni singolo documento, attraverso gli opportuni sistemi di ricerca. Potrà delegare, a sua volta, in tutto o in parte le sue funzioni ad altre persone che per competenza ed esperienza garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esso delegate. Dopo tanti anni in cui è stata ammessa ufficialmente la conservazione sostitutiva non vi sono più dubbi in merito alla normativa applicabile ed evitare le stampe cartacee consente un notevole risparmio in termini di risorse impiegate e spazi fisici per gli archivi, nonché un aumento dell'efficienza grazie alle maggiori possibilità di ricerca dei documenti.

## Ca' Da Mosto Perizia dell'immobile secondo i dettami della nuova versione del principio contabile numero 16



**S**tiamo parlando di un palazzo che è già presente nella xilografia di De Barbari del 1500. È vero, nel 600 è stato rimaneggiato, ma si tratta, comunque, di un immobile unico che è impossibile confrontare con altri palazzi anche se prestigiosi.

È una posizione incredibile, dove Canal Grande si piega e permette la visione da una parte del Ponte di Rialto e dall'altra dei suoi meravigliosi palazzi, fra cui la Cà D'Oro. Con questa premessa andiamo ad ipotizzare i criteri di una perizia che, ovviamente, non può fermarsi al prezzo di mercato, quello che può sempre formarsi dalla dialettica tra acquirente e venditore.

**Esaminiamo** il terreno: ha un valore enorme!

Non importa quanto, ma enorme.

Qualunque costruzione assume un valore smisurato in quel posto.

Ma non si può costruire nulla perché quel terreno è già occupato e pertanto è indisponibile per una qualsiasi edificazione.

Dunque, quel terreno, forse, non vale nulla.

**Come perizia** cominciamo male.

**Valutiamo l'immobile:** quanto vale un immobile di cinquecento anni?

E quale è il criterio di valutazione?

Il valore di ricostruzione?

Un tanto al metro cubo?

Avete qualche altra idea?

Forse conviene considerarlo un oggetto d'arte, come un gioiello?

In questo caso, probabilmente, non sarebbe ammortizzabile, ma anche questo non mi pare molto corretto.

**Forse dobbiamo ammettere** che ci sono cose che non possono essere pesate con la bilancia usuale.

E allora, forse, è meglio decidere di scegliere i criteri oggettivi che abbiamo usato negli scorsi esercizi.

È la mia proposta di perizia ed è un buon sistema per ridurre alla quotidianità un oggetto unico ed irripetibile.

**Paolo Lenarda**  
Ordine di Venezia