

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 21
Del 24 luglio 2014

DOCUMENTI INFORMATICI CONSERVAZIONE e RIPRODUZIONE ai FINI degli OBBLIGHI FISCALI

In questa Circolare

1. Codice dell'amministrazione digitale
2. Modifiche al Codice dell'amministrazione digitale
3. Obiettivi del nuovo Codice dell'amministrazione digitale
4. Firma elettronica – Tipologie
5. D.M. 17 giugno 2014
6. Conservazione dei documenti informatici
7. Obblighi per la dematerializzazione
8. Conservazione di documenti e scritture: comunicazione in dichiarazione dei redditi
9. Assolvimento dell'imposta di bollo
10. Sottoscrizione digitale

Con la pubblicazione nella G.U. n. 146 del 26.6.2014 del **D.M. 17.6.2014** recante «**Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto – articolo 21, comma 5, del decreto legislativo n. 82/2005**», sono **diventate operative** le nuove linee guida da seguire per la **conservazione e riproduzione** dei **documenti informatici** ai fini degli **obblighi fiscali**.

1. CODICE dell'AMMINISTRAZIONE DIGITALE

Il **D.Lgs. 7.3.2005, n. 82** è stato emanato su proposta del Ministro per l'Innovazione e le Tecnologie, di concerto con il Ministro per la Funzione pubblica, con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con il Ministro dell'Interno, con il Ministro della Giustizia, con il Ministro delle Attività produttive e con il Ministro delle Comunicazioni.

Le disposizioni del **Codice dell'amministrazione digitale** si applicano alle **pubbliche Amministrazioni** di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 30.3.2001, n. 165.

Il D.Lgs. 82/2005 si compone di un Capo I contenente i **Principi generali** e, in particolare, definizioni, finalità e ambito di applicazione (Sezione I), i **diritti dei cittadini e delle imprese** (Sezione II) e **l'organizzazione delle pubbliche Amministrazioni** e, precisamente, i rapporti fra Stato, Regioni e autonomie locali (Sezione III).

Il Capo II è intitolato «**Documento informatico e firme elettroniche; pagamenti, libri e scritture**».

Anch'esso è diviso in più sezioni, quali il documento informatico, le firme elettroniche e i certificatori.

Il Capo III tratta della formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici, mentre il Capo IV della trasmissione informatica dei documenti, il Capo V dei dati delle pubbliche Amministrazioni e servizi in rete, il Capo VI dello sviluppo, acquisizione e riuso dei sistemi informatici nella pubblica Amministrazione, poi vi sono le regole tecniche al Capo VII, il sistema pubblico di connettività e rete internazionale della pubblica Amministrazione al Capo VIII e, infine, il Capo IX (originario Capo VIII) individua le norme transitorie finali e le abrogazioni, tra cui quella del D.Lgs. 23.1.2002, n. 10, che è stato completamente inglobato nel nuovo **Codice dell'amministrazione digitale**.

L'ultimo articolo del D.Lgs. di cui sopra, più precisamente l'art. 92, prevede che le disposizioni del **Codice dell'amministrazione digitale** entrino in vigore il **1° gennaio 2006**.

2. MODIFICHE al CODICE dell'AMMINISTRAZIONE DIGITALE

È in vigore dal **25.1.2011** il nuovo Codice dell'amministrazione digitale – Cad (**D.Lgs. 235/2010** che modifica e integra il **D.Lgs. 82/2005**) che costituisce il secondo pilastro su cui si basa il processo di rinnovamento della **pubblica Amministrazione (PA)**, insieme al D.Lgs. 150/2009 che ha introdotto nella PA principi di **meritocrazia, premialità, trasparenza e responsabilizzazione dei dirigenti**.

Il nuovo Cad rinnova il quadro normativo in **materia di amministrazione digitale definito nel 2005** con il D.Lgs. 82/2005, aggiornando le regole di riferimento rispetto a un panorama tecnologico in evoluzione.

Il D.Lgs. 235/2010 è immediatamente efficace e avvia un processo che consente di avere una **PA finalmente moderna, digitale e sburocratizzata**.

Con il nuovo Cad, l'amministrazione digitale non è più soltanto una «**dichiarazione di principio**».

Forti delle esperienze maturate in questi anni, il nuovo Codice introduce, infatti, un insieme di **innovazioni normative** che vanno a incidere **concretamente** sui **comportamenti** e sulle prassi delle **Amministrazioni** e sulla **qualità dei servizi resi**.

La riforma rende così effettivi i **diritti per cittadini e imprese**, relativi agli **obblighi per la PA**, dà sicurezza agli operatori circa la validità, anche giuridica, dell'**amministrazione digitale**.

Il nuovo Codice dell'amministrazione digitale si basa su **due principi**:

- **effettività della riforma**: s'introducono misure **premiali e sanzionatorie** favorendo, da una parte, le **Amministrazioni virtuose** (anche con la possibilità di quantificare e riutilizzare i risparmi ottenuti grazie alle tecnologie digitali) e **sanzionando**, dall'altra, le **Amministrazioni inadempienti**;
- **incentivi all'innovazione della PA**: dalla razionalizzazione della propria **organizzazione e dall'informatizzazione** dei procedimenti, le pubbliche Amministrazioni ricaveranno dei risparmi che potranno utilizzare per il finanziamento di **progetti di innovazione** e per l'**incentivazione del personale** in essi coinvolto.

3. OBIETTIVI del NUOVO CODICE dell'AMMINISTRAZIONE DIGITALE

L'effettiva attuazione delle **misure previste dal Cad** consente ai cittadini ed alle imprese di **dialogare** in modo più snello, **rapido** ed **efficace** con la **pubblica Amministrazione**, attraverso il pieno utilizzo delle **nuove tecnologie** dell'informazione che consentiranno, se attuate a pieno regime, **risparmi di tempo per i cittadini** e una sostanziale riduzione per le **imprese** degli **oneri amministrativi** legati agli adempimenti richiesti dalle norme di legge.

I principali obiettivi sono:

- **evidenziare l'importanza** del processo di **cambiamento** per le **pubbliche Amministrazioni** a seguito dell'introduzione del Cad e del nuovo modo di dialogare e comunicare che **il Codice consente** nelle relazioni **tra cittadini, imprese e pubblica Amministrazione**;
- **evidenziare i vantaggi** che cittadini e imprese possono ottenere dall'utilizzo delle **tecnologie informatiche** che consentono di dialogare ed ottenere risposte in **maniera veloce e puntuale** dalle pubbliche Amministrazioni, con conseguente **risparmio di tempo** e di **oneri**;
- **stimolare comportamenti** attivi di **cittadini ed imprese** in quanto il cambiamento dei comportamenti **non deve riguardare** solo le **pubbliche Amministrazioni** ma tutti. Solo così potranno essere sfruttati appieno **gli strumenti e le opportunità** del Cad.

4. FIRMA ELETTRONICA – TIPOLOGIE

Il Codice dell'amministrazione digitale ha uniformato il **sistema della sottoscrizione elettronica** al quadro comunitario per le firme elettroniche tracciato dalla Direttiva 1999/93/CE.

L'assetto delineato dal Cad trova, poi, specificazione nel D.P.C.M. 22.2.2013 che fissa le **nuove regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica** delle **firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali**.

Sono **quattro le tipologie previste** che di seguito si evidenziano:

- a) **firma elettronica**: la cd. «**firma debole**» intesa come **l'insieme dei dati in forma elettronica**, riconducibili all'autore (anche di tipo: log identificativo, indirizzo mail, ecc.), allegati o connessi ad atti o fatti giuridicamente rilevanti contenuti in un documento informatico, **utilizzati come metodo di identificazione informatica**. Questo tipo di firma ha **un valore probatorio liberamente valutabile** dal giudice in fase di giudizio, in base a **caratteristiche oggettive** di qualità e sicurezza;
- b) **firma elettronica avanzata**: è un particolare **tipo di firma elettronica** che, allegando o connettendo un insieme di dati in **forma elettronica** ad un documento informatico, **garantisce integrità** (consentendo di rilevare se i dati sono stati successivamente modificati), **autenticità del documento** sottoscritto e **controllo** esclusivo dello **strumento di firma**. Quest'ultimo elemento assicura la connessione univoca con il **firmatario** e, quindi, la paternità giuridica del documento. Il documento informatico **sottoscritto con firma elettronica avanzata**, formato nel rispetto delle regole tecniche, è valido fino a querela di falso; comporta l'inversione dell'onere della prova per il suo disconoscimento. L'utilizzo della firma elettronica avanzata permette, inoltre, di realizzare in **modalità informatica** gli atti che per legge devono essere **realizzati in forma scritta, salvo i casi** in cui la stessa legge richieda **l'utilizzo della firma digitale** o della **firma elettronica qualificata**;
- c) **firma elettronica qualificata**: è un particolare tipo di **firma elettronica avanzata** che si basa su un **certificato qualificato**, rilasciato da **certificatori accreditati**, che garantisce **l'identificazione univoca del titolare**, realizzata mediante un dispositivo sicuro per la **creazione della firma** (*Secure Signature Creation Device* – SSCD);
- d) **firma digitale**: è un particolare **tipo di firma elettronica avanzata** basata su un **certificato qualificato** e 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**, di garantire e verificare la **provenienza e l'integrità** di un **documento informatico** o di un insieme di **documenti informatici**. Il documento informatico sottoscritto con **firma elettronica qualificata o firma digitale**, formato nel rispetto delle regole tecniche, è riconosciuto valido a tutti gli effetti di legge e soddisfa il **requisito della forma scritta**. In altre parole, questi strumenti permettono la **valida realizzazione** in modalità informatica di **tutti gli atti** per i quali la legge richiede che **sia utilizzata la forma scritta**. Inoltre, per la validità di alcuni atti, **di particolare importanza** (individuati dall'art. 1350 c.c., punti 1-12, come ad es. gli atti di compravendita di beni immobili o mobili registrati, le locazioni ultranovenali, la costituzione di società, ecc.) è necessario l'utilizzo di queste **due tipologie di firma** (mentre non è possibile utilizzare la firma elettronica avanzata).

5. D.M. 17 GIUGNO 2014

L'**approvazione del decreto** oggetto del presente commento è prevista dall'art. 21, co. 5, D.Lgs. 82/2005 e s.m.i., che prevede espressamente che «**gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto sono assolti secondo le modalità definite con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie**».

Il decreto in commento **abroga il precedente D.M. 23.1.2014**. Le vecchie modalità, tuttavia, rimangono valide per la **documentazione già archiviata** che, comunque, può essere sempre **dematerializzata**.

Il decreto **dispone principalmente** alcune novità che consistono:

- nel **superamento del vincolo temporale** di **quindici giorni** per la conservazione delle **fatture elettroniche**;
- nella **eliminazione della comunicazione dell'impronta** degli **archivi digitali** all'Agenzia delle Entrate;
- nella **semplificazione del processo** di assolvimento **dell'imposta di bollo** sui documenti informatici.

Il D.M. 17.6.2014 prevede espressamente che ai fini tributari:

- la formazione;
- l'emissione;
- la trasmissione;
- la conservazione;
- la copia;
- la duplicazione;
- la riproduzione;
- l'esibizione;
- la validazione temporale;
- la sottoscrizione,

dei **documenti informatici** avvengano nel rispetto delle **regole tecniche** adottate ai sensi dell'art. 71, D.Lgs. 82/2005 e dell'art. 21, co. 3, D.P.R. 633/1972, in materia di **fatturazione elettronica**.

I documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche **dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità**, e utilizzano **i formati previsti** dal D.Lgs. 82/2005, dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71, stesso D.Lgs. ovvero utilizzano **i formati scelti dal responsabile della conservazione**, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del **documento informatico**.

6. CONSERVAZIONE dei DOCUMENTI INFORMATICI

Il D.M. in commento prevede che i **documenti informatici** siano conservati **in modo tale** che:

- siano **rispettate le norme del Codice civile**, le disposizioni del **Codice dell'amministrazione digitale** e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la **corretta tenuta della contabilità**;
- siano **consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni** dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni **siano obbligatoriamente previste**.

Altre funzioni e chiavi di **ricerca ed estrazione** potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento, con provvedimento delle **competenti Agenzie fiscali**.

Il **processo di conservazione** dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale **opponibile a terzi** sul **pacchetto di archiviazione**.

Il **processo di conservazione è effettuato** entro il termine previsto dall'art. 7, co. 4-ter, D.L. 10.6.1994, n. 357, conv. con modif. dalla L. 4.8.1994, n. 489.

Trattasi, in sostanza, **dei tre mesi dal termine** di presentazione della **dichiarazione dei redditi**.

7. OBBLIGHI per la DEMATERIALIZZAZIONE

Ai fini tributari il procedimento di **generazione delle copie informatiche** e delle copie per immagine su **supporto informatico di documenti** e scritture analogiche avviene ai sensi dell'art. 22, co. 3, D.Lgs. 82/2005, e termina con l'**apposizione della firma** elettronica qualificata, della firma digitale ovvero della **firma elettronica** basata sui **certificati rilasciati delle Agenzie fiscali**.

Il sigillo di «**copia conforme**» all'originale ai fini fiscali va posto **da un notaio** o da un **altro pubblico ufficiale autorizzato**.

La distruzione di documenti analogici, di cui è **obbligatoria la conservazione**, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura suindicata.

8. CONSERVAZIONE di DOCUMENTI e SCRITTURE: COMUNICAZIONE in DICHIARAZIONE dei REDDITI

L'art. 5, D.M. in commento, afferma che il **contribuente debba comunicare** che effettua la **conservazione in modalità elettronica dei documenti** rilevanti ai fini tributari, nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riferimento**.

In sostanza **si semplifica l'iter rispetto** al percorso tracciato dal D.M. 23.1.2004 (come anticipato **abrogato a seguito** dell'entrata in vigore del **D.M. 17.6.2014** avvenuta il **27.6.2014**), per la **comunicazione all'Amministrazione fiscale** dell'adozione della **conservazione dematerializzata**.

Sarà sufficiente, infatti, che il contribuente **informi l'Agenzia** attraverso la **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta di riferimento; in tal modo è, di fatto, **eliminato l'obbligo di comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico alle Agenzie fiscali**.

In caso di **verifiche, controlli o ispezioni**, il **documento informatico** è reso **leggibile** e, a richiesta, **disponibile su supporto cartaceo o informatico** presso la **sede del contribuente** ovvero presso il **luogo di conservazione** delle **scritture dichiarato** dal soggetto ai sensi dell'art. 35, co. 2, lett. d), D.P.R. 633/1972.

Il documento conservato **può essere esibito** anche per via telematica secondo le **modalità stabilite** con provvedimenti dei **direttori delle competenti Agenzie fiscali**.

9. ASSOLVIMENTO dell'IMPOSTA di BOLLO

L'art. 6, D.M. in commento, **semplifica** anche il **pagamento dell'imposta di bollo**. È, infatti, disposto che l'imposta di bollo sui **documenti informatici fiscalmente** rilevanti sia corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, con modalità **esclusivamente telematica**. In sostanza **verrà versato** tramite l'utilizzo del **Modello F24**.

Il pagamento dell'imposta relativa alle **fatture**, agli **atti**, ai **documenti** ed ai **registri emessi** o utilizzati durante l'anno avviene in **un'unica soluzione entro 120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio.

Le **fatture elettroniche** per le quali è **obbligatorio l'assolvimento** dell'imposta di bollo devono riportare **specifica annotazione** di assolvimento **dell'imposta**, ai sensi di quanto previsto dal D.M. in commento.

Per quanto riguarda i registri, **l'imposta di bollo è dovuta ogni 2.500** registrazioni o loro frazioni.

10. SOTTOSCRIZIONE DIGITALE

L'art. 7, D.M. in commento, infine, dispone una precisazione importante: la **sottoscrizione dei documenti informatici** rilevanti ai **fini tributari**, per i quali è prevista la **trasmissione alle Agenzie fiscali**, avviene mediante apposizione della **firma digitale** ovvero della **firma elettronica** basata sui **certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali**.