



CIRCOLARE ANORC 1/2022

Chiarimenti relativi all'obbligo di tenuta e conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili ex art. 7, comma 4-quater, DL 10 giugno 1994, n. 37, come recentemente aggiornato dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 di conversione, con modificazioni, del decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022).



CIRCOLARE ANORC 1/2022

Oggetto: chiarimenti relativi all'obbligo di tenuta e conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili ex art. 7, comma 4-quater, DL 10 giugno 1994, n. 37, come recentemente aggiornato dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 di conversione, con modificazioni, del decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022).

PREMESSE

- ANORC (Associazione Nazionale per Operatori e Responsabili della Custodia dei dati, delle informazioni e dei documenti digitali- www.anorc.eu) è una realtà senza scopo di lucro - già iscritta all'elenco dei portatori di interesse presso la Camera dei Deputati, il Ministero per lo Sviluppo Economico e il Ministero del Lavoro - che dal 2007 mette in comunicazione e canalizza le conoscenze e i bisogni di aziende, enti pubblici, professionisti ed esperti che operano con diversi ruoli nei settori della digitalizzazione e della protezione dei dati;
- ANORC Professioni è iscritta presso il Ministero dello Sviluppo Economico ai sensi della Legge 4/2013 all'elenco delle Associazioni che rilasciano l'attestato di qualità e di qualificazione professionale dei servizi prestati dai Professionisti della digitalizzazione e privacy.

Congiuntamente le due Associazioni, stimulate dai numerosi dubbi manifestati dai rispettivi associati relativamente all'interpretazione di particolari questioni inerenti all'obbligo di tenuta e conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili ex art. 7, comma 4-quater, DL 10 giugno 1994, n. 357, come recentemente aggiornato dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 di conversione, con modificazioni, del decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022), hanno ritenuto di pubblicare una circolare interpretativa che potesse essere di aiuto alle imprese, alle pubbliche amministrazioni e ai professionisti coinvolti nel recente aggiornamento normativo.



Ambito di applicazione

Le scritture contabili, come tutte le tipologie documentali, sono sempre più spesso oggetto di processi di digitalizzazione e per questa ragione nell'ultimo ventennio l'Ordinamento si è adeguato a riconoscerne pieno valore giuridico e probatorio, anche ove memorizzate su supporti informatici, regolandone gli aspetti di formazione, tenuta e conservazione nei differenti ambiti di applicazione.

Contrariamente a quanto è stato ampiamente scritto in questi giorni nei canali di comunicazione generalisti in modo probabilmente affrettato, da una lettura attenta della norma appare evidente che l'ambito di intervento si riferisca esclusivamente alla regolarizzazione della tenuta dei registri contabili per i quali non sia intervenuta la trasposizione su supporto cartaceo entro i termini di legge previsti (trascorsi almeno tre mesi dal decorso dei termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali) e, quindi, si ritiene che l'intervento normativo faccia riferimento esclusivamente ai registri contabili gestiti analogicamente da parte dell'imprenditore (o di altro soggetto da questi delegato).

La lettura del combinato disposto dei commi 4-ter e 4-quater, infatti, stabilisce che è consentita (e comunque ritenuta regolare) la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile in difetto di trascrizione su supporti cartacei entro i termini di legge in presenza di tre elementi fondamentali: le registrazioni informatiche dei singoli accadimenti contabili risultino aggiornate; ci si trovi in presenza di un'attività di controllo o ispettiva; si proceda alla stampa dei registri contabili in presenza degli organi che stanno effettuando l'attività di controllo e ispezione.

La considerazione dell'esplicito presupposto del "difetto di trascrizione su supporti cartacei" si ritiene essere elemento sufficiente a ritenere che la norma si riferisca esclusivamente ai registri contabili aventi natura analogica o, meglio, cartacea.

L'aggiunta dei riferimenti alla conservazione "sostitutiva" digitale (terminologia ormai desueta ma riferita alle attività di conservazione di documenti informatici in sostituzione degli originali cartacei) intervenuta con la Legge di conversione (Legge 122/2022) non fa che confermare il riferimento ad una tenuta analogica dei registri contabili.

I registri contabili aventi natura di documento informatico, infatti, non necessitano in alcun modo di essere stampati entro un termine per avere valore, in quanto il proprio valore e la propria consistenza si realizza esclusivamente nella loro dimensione informatica. È del tutto evidente che la copiosa normativa in materia di

documento informatico¹ e i numerosi standard di riferimento per l'affidabilità dei sistemi, per la sicurezza informatica e per la fornitura di servizi di conservazione in essa richiamati² risulterebbero quantomeno inutili se tutto si riducesse alla trasformazione cartacea del documento. Una lettura estremamente estensiva della norma equivarrebbe ad affermare che il nostro Legislatore abbia deciso di cancellare il meticoloso lavoro che da vent'anni ha faticosamente posto le basi per la transizione digitale del nostro Paese.

¹ Riferimenti normativi

- D. Lgs. 82 del 2005 – Codice Amministrazione Digitale e s.m.i
- Regolamento (UE) N. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 luglio 2014 in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE
- Linee Guida sulla formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici e allegati, adottate con la Determinazione del Direttore Generale AgID n. 407/2020 e aggiornate con la Determinazione del Direttore Generale AgID n. 371/2021 del 17 maggio 2021
- Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014 - Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto
- Regolamento sui criteri per la fornitura dei servizi di conservazione dei documenti informatici e allegati, adottati con la Determinazione del Direttore Generale AgID n. 455/2021 del 25 giugno 2021
- Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE
- D.lgs 30 giugno 2003 n. 196 – codice in materia di protezione dei dati personali e s.m.i

² Standard

Requisiti per l'affidabilità dei sistemi (certificazione/valutazione e autovalutazione)

- ISO 16363 - Space data and information transfer systems -- Audit and certification of trustworthy digital repositories
- ISO 16919 - Space data and information transfer systems -- Requirements for bodies providing audit and certification of candidate trustworthy digital repositories
- ISO 17068 - Information and documentation -- Trusted third party repository for digital records

Requisiti per la sicurezza informatica

- UNI CEI EN ISO/IEC 27001 - Information technology - Security techniques - Information security management systems -- Requirements, Requisiti di un ISMS (Information Security Management System)
- UNI CEI EN ISO/IEC 27017 - Information technology -- Security techniques -- Code of practice for information security controls based on ISO/IEC 27002 for cloud services
- UNI CEI EN ISO/IEC 27018 - Information technology -- Security techniques -- Code of practice for protection of personally identifiable information (PII) in public clouds acting as PII processors
- ETSI TS 101 533-1 V1.2.1 - Technical Specification, Electronic Signatures and Infrastructures (ESI); Information Preservation Systems Security; Part 1: Requirements for Implementation and Management, Requisiti per realizzare e gestire sistemi sicuri e affidabili per la conservazione elettronica delle informazioni
- ETSI TR 101 533-2 V1.2.1 - Technical Report, Electronic Signatures and Infrastructures (ESI); Information Preservation Systems Security; Part 2: Guidelines for Assessors, Linee guida per valutare sistemi sicuri e affidabili per la conservazione elettronica delle informazioni

Requisiti per la fornitura di servizi di conservazione

Il regolamento sui Criteri per la fornitura di servizi di conservazione individua gli ulteriori standard ai quali è necessario conformarsi per fornire servizi di conservazione alle PA.

- ETSI EN 319 401 Electronic Signatures and Infrastructures (ESI); General Policy Requirements for Trust Service Providers
- ETSI TS 119 511 Electronic Signatures and Infrastructures (ESI); Policy and security requirements for trust service providers providing long-term preservation of digital signatures or general data using digital signature techniques
- UNI ISO 37001 Sistemi di gestione per la prevenzione della corruzione - Requisiti e guida all'utilizzo
- UNI EN ISO 22313 Sicurezza e resilienza - Sistemi di gestione per la continuità operativa - Guida all'utilizzo della ISO 22301
- UNI EN ISO 22301 Sicurezza e resilienza - Sistemi di gestione per la continuità operativa - Requisiti
- UNI CEI ISO/IEC 20000-1 Tecnologie informatiche - Gestione del servizio - Parte 1: Requisiti per un sistema di gestione del servizio



Alla luce della normativa di riferimento il documento informatico ha pieno valore giuridico e produce i suoi effetti quando può essere pienamente valutato nella sua essenza informatica con l'ausilio di appositi software che ne attestino le caratteristiche e gli elementi essenziali e ne consentano così l'immediata ricerca e permettano di valutarne l'attendibilità temporale.

Del resto sarebbe altrettanto assurdo pensare che il Legislatore introduca un ulteriore adempimento a carico del contribuente attraverso un Decreto d'urgenza che in epigrafe espone la propria finalità di ridurre gli adempimenti a carico dello stesso. Per le numerosissime imprese che ormai da anni hanno assecondato le richieste di digitalizzazione del sistema Paese, sposando per la propria gestione documentale l'informatica e sostenendo ingenti investimenti, risulterebbe gravoso dover predisporre nuovamente l'organizzazione e la struttura per la trasformazione in cartaceo di quanto generato, gestito e conservato a norma in digitale.

A sostegno di tale interpretazione si consideri che da oltre un decennio con il comma 12 dell'art.16 del Decreto "anti-crisi" D.L. 185/2008, successivamente convertito in Legge n. 2/2009, è stato introdotto nel Codice civile l'art. 2215-bis che già riconosce pieno valore alle scritture contabili generate, gestite e conservate con strumenti informatici; tale articolo prevede con cadenza almeno annuale l'utilizzo di strumenti ad hoc (marca temporale e firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato) per l'adempimento degli obblighi di regolare tenuta e, per ovvie ragioni di coerenza, non menziona in alcun modo la necessità di trasformare in analogico quanto è stato generato informaticamente "a norma di legge".

Al fine di attribuire il corretto valore all'emendamento sopraindicato, è importante ricordare che seppur la norma oggetto della presente Circolare operi una regolarizzazione della tenuta dei registri contabili qualora non siano stati stampati entro i termini di legge previsti (trascorsi almeno tre mesi dal decorso dei termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali), non interviene in alcun modo sugli ulteriori effetti, quali ad esempio il valore probatorio, di una tenuta documentale che sia stata regolarizzata ex post per sanare una situazione di carattere particolare.

Qualora ci si affidi a una gestione ibrida dei registri contabili, caratterizzata da tenuta meccanografica non in ottemperanza delle prescrizioni di tenuta previste dall'art. 2215-bis c.c., e in assenza dei tre elementi fondamentali di regolarizzazione della tenuta analogica, posti dall'art. 7, comma 4 quater, DL 10 giugno 1994, n. 37, come recentemente aggiornato dalla Legge 4 agosto 2022, n. 122 di conversione, con modificazioni, del decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022), si può incorrere in gravi



difficoltà, ad esempio, nella gestione della richiesta di estratto per copia conforme o autentica oppure nella gestione del valore probatorio della stessa documentazione in un contenzioso, spettando solo al giudice, in questo ultimo caso, valutare le qualità estrinseche e l'attendibilità di una scrittura contabile e dei dati ivi contenuti e prodotti in estratto.

Valore probatorio "rafforzato" delle scritture contabili informatiche

È poi utile ricordare che la modalità di tenuta esclusivamente in formato digitale ai sensi dell'art. 2215-bis c.c., comma 5, garantisce l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710 del Codice civile. A ciò si deve aggiungere che la tenuta ai sensi dell'art. 2215-bis c.c., comma 5, ha un valore probatorio, che potremmo definire "rafforzato", equiparabile a quello che si riconosceva alle scritture contabili inserite in registri cartacei bollati e vidimati prima della messa in uso, considerato che in ottemperanza alla normativa in vigore l'azienda annualmente produce un file privo di macroistruzioni e codici eseguibili, appone successivamente la firma digitale dell'imprenditore (o di altro soggetto dal medesimo delegato) e la marca temporale ai fini di una corretta tenuta, e infine chiude il processo di conservazione "a norma" del documento informatico. In questo senso, si potrebbe affermare che la modalità di tenuta esclusivamente in formato digitale ai sensi dell'art. 2215-bis c.c., comma 5, sia l'unica fattispecie di tenuta contabile a cui la legge attribuisce, senza dubbi di sorta, l'efficacia privilegiata quale mezzo probatorio nel procedimento d'ingiunzione. In caso di tenuta informatica, infatti, il requisito di bollatura e vidimazione richiesto dall'art. 634 c.p.c. è equiparato agli adempimenti di tipo informatico ex articolo 2215-bis c.c.

Assolvimento dell'imposta di bollo

Con il DMEF 23 gennaio 2004 (poi sostituito dal successivo DMEF 17 giugno 2014) sono state introdotte nel nostro Ordinamento modalità specifiche di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto.

Per effetto di tale normativa, l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti avviene in modalità esclusivamente telematica e, per il caso specifico che ci riguarda, l'imposta sui libri e sui registri, tenuti in modalità informatica (e quindi ai sensi dell'art. 2215 bis del c.c.), è dovuta ogni 2500



registrazioni o frazioni di esse, diversamente da quanto previsto per i registri contabili tenuti analogicamente: per questi ultimi, infatti, l'imposta è dovuta ogni 100 pagine o frazione di esse.

Queste considerazioni rilevano per il fatto che, in assenza di tenuta ai sensi dell'art. 2215-bis c.c. e di conservazione a norma (si veda in questo senso la nota 1) del documento informatico fiscalmente rilevante, si sia in presenza di documentazione analogica e, ai fini dell'assolvimento dell'imposta di bollo, si dovrebbe basare il calcolo sulla numerazione delle pagine anziché sul numero delle registrazioni. Ne consegue che le violazioni relative all'omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo sono sanzionate, ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del DPR n. 642, oppure nelle ipotesi di omesso o tardivo versamento dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale alle prescritte scadenze, si applica la sanzione stabilita dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

L'attuale stato di profonda crisi non deve giustificare la diffusione di false informazioni, magari utili nel breve periodo a fini propagandistici, ma che potrebbero portare a spiacevoli sorprese in capo agli imprenditori, unici e diretti responsabili nei confronti dello Stato e in particolare del Fisco per la propria documentazione contabile (libri, repertori, scritture, fatture, ecc.).

Lecce, lì 10 settembre 2022