

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 27 – DEL 30.04.2021

CHIARIMENTI IN MERITO ALLA TENUTA E CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI FISCALMENTE RILEVANTI

Risposta Agenzia delle Entrate Interpello n. 236 del 9 aprile 2021

L'Agenzia delle Entrate, con la recente **Risposta ad Interpello n.236 del 9 aprile 2021**, ha precisato come la *tenuta* e la *conservazione* rappresentino e costituiscano due adempimenti distinti e che quindi, la tenuta di registri contabili in formato elettronico non può prescindere dal loro successivo invio in conservazione sostitutiva, nel rispetto delle regole del Codice dell'amministrazione digitale e delle relative disposizioni attuative.

In sostanza, nella risposta all'interpello in esame, l'Agenzia precisa che gli obblighi di conservazione dei registri contabili, tenuti in modalità elettronica, non vengono meno a seguito dell'introduzione dell'art.7 comma 4-quater del D.L. 357/1994. Questo perché, tale disposizione, dispone in merito alla tenuta dei registri e non incide pertanto sugli obblighi di conservazione.

Inoltre, la società interpellante chiede chiarimenti circa le corrette modalità di applicazione dell'imposta di bollo in caso di registri tenuti in formato elettronico. L'Agenzia al riguardo evidenzia che l'assolvimento dell'imposta di bollo su registri e libri sociali, tenuti in modalità elettronica, deve avvenire secondo le regole stabilite con il D.M. 17 giugno 2014.

Il documento di prassi in esame risulta di particolare rilevanza poiché chiarisce l'esatta portata, seppur con un discreto ritardo rispetto alla sua entrata in vigore, dell'art.7 comma 4-quater del D.L. 357/94.

Per maggiore chiarezza proviamo di seguito a ripercorrere le varie tappe normative in tema di conservazione elettronica (o "sostitutiva").

Le prime disposizioni a riguardo risalgono al 1994, in particolare vanno ricercate nell'art.7 comma 4-ter del D.L. 357/94 convertito in Legge 489/94.

Tale norma specifica che la tenuta di qualsiasi registro contabile con *sistemi meccanografici* è considerata regolare (in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei



termini di legge), dal momento in cui, in sede di accesso, controlli o ispezioni, gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta dei verificatori.

Con l'art.3 della Legge 342/2000 viene disposta una modifica al citato comma 4-ter dell'art.7, riguardante la validità delle registrazioni meccanografiche. Tale validità viene infatti limitata al periodo precedente la scadenza della dichiarazione annuale, data entro la quale occorre in ogni caso procedere alla stampa su carta.

A distanza di 7 anni, a decorrere dal 1° gennaio 2008, il termine per la stampa viene portato a tre mesi dalla scadenza delle dichiarazioni, in base a quanto disposto dall'art 1 comma 161 della Legge 244/2007.

Il percorso della conservazione prosegue con due tappe di particolare rilevanza.

La prima riguarda l'eliminazione della necessità di stampa dei registri IVA, prevista dal D.L. 148/2017, mentre la seconda è relativa all'eliminazione dell'obbligo di stampa per "qualsiasi registro contabile" (art. 12-octies, co. 6, D.L. 34/2019).

Con l'introduzione dell'articolo 12-octies, il legislatore, intervenendo sull'art.7, comma 4-quater, ha previsto che *"...**la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza**».*

Ed è proprio in relazione a questa importante modifica, che la Risposta n. 236 fornita dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 9 aprile, ha destato non poche perplessità.

Nel quesito posto all'Agenzia, l'istante chiede, al fine di rendere operativa la semplificazione introdotta dall'art. 12-octies, se è corretta la tenuta dei registri contabili su sistemi elettronici senza procedere alla conservazione sostitutiva degli stessi a norma di legge (ossia, senza l'apposizione della marca temporale e della firma digitale) e, in seconda battuta, se è da ritenersi corretto determinare l'imposta di bollo sulla base del numero di registrazioni contabilizzate e versarla con modello F24.

Purtroppo, la procedura di conservazione libera proposta dall'istante, ossia il mantenimento dei registri sui sistemi informatici, senza procedere alla loro conservazione sostitutiva a norma di legge, fino alla richiesta di materializzazione da parte degli organi verificatori, non è stata ritenuta corretta dall'Agenzia.



Quest'ultima, infatti, chiarisce che l'intervento legislativo richiamato (art.7, comma 4-quater, D.L. 357/1994) non ha in alcun modo modificato le norme in materia di conservazione, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti (indicati nella Circolare Agenzia Entrate n. 36/E del 6 dicembre 2006), e a supporto di tale assunto richiama il D.M. 17 giugno 2014, che contiene le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali di conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari.

In particolare, il D.M. 17/06/2014, oltre a ricordare che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono possedere le caratteristiche di immutabilità, integrità, autenticità e leggibilità, prescrive che essi devono essere conservati in modo tale che:

"a) 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;

b) 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. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

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

3. Il processo di conservazione di cui ai commi precedenti è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, ossia entro «i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali» sempre che «non siano scaduti da oltre tre mesi», convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489”.

In conclusione, l'Agenzia, nel parere fornito, sottolinea che **“tenuta e conservazione dei documenti restano concetti ed adempimenti distinti, seppur posti in continuità”**, qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico.

Pertanto, qualora i **registri sono tenuti in formato elettronico**, valgono le seguenti regole:

- ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati fino al terzo (o sesto per il solo 2019) mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento (terzo/sesto mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) vanno posti in conservazione sostitutiva nel



rispetto del citato D.M. 17 giugno 2014 (quindi, con apposizione della marcatura temporale e della forma digitale), se il contribuente intende mantenerli in formato elettronico, oppure, in caso contrario, vanno materializzati, cioè stampati su carta.

Relativamente al parere fornito dall'Agencia non sono mancati dubbi e perplessità.

Difatti, appare lampante come:

- tutte le disposizioni richiamate a supporto del parere fornito siano tutte anteriori all'adozione del comma 4-quater summenzionato;
- in più, benché sia vero che la conservazione libera (quella proposta dall'istante) non soddisfa le caratteristiche dell'immodificabilità, integrità e autenticità dei dati, che si ottengono solo con la firma elettronica e la marca temporale apposta su file, è altrettanto vero che nessuna disposizione richiamata fa riferimento al nuovo comma 4-quater.

A fronte dell'interpretazione fornita dall'Ente, è quindi naturale domandarsi quale sia effettivamente la finalità "semplificatrice" del comma 4-quater, pur dovendocisi adeguare alla stessa, in attesa di auspicabili ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Oltre a ciò, nella risposta ad interpello in esame, l'Agencia condivide le osservazioni poste dall'istante in merito alla liquidazione e al versamento dell'imposta di bollo.

Nel documento di prassi viene infatti precisato, facendo riferimento a quanto disposto dal D.M. 17 giugno 2014, che nell'ipotesi di registri e libri contabili tenuti con sistemi informatici l'imposta è:

- dovuta ogni 2.500 registrazioni (per registrazione si intende ogni singolo accadimento contabile a prescindere dalle righe di dettaglio);
- versata in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio con il codice tributo 2501.

Si ricorda che tutte le disposizioni riguardanti i termini e le modalità per la stampa dei registri cartacei e per la conservazione elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari, oltre che i termini per l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici (comprese le fatture elettroniche), è oggetto di commento della nostra precedente **CIRCOLARE N. 12/2021.**

IL DIRETTORE
Dott. Favaron Carlo

