

CIRCOLARE N. 5/E



*Direzione Centrale Normativa
Settore Imposte Indirette
Ufficio Adempimenti e Sanzioni*

*Direzione Centrale Accertamento
Settore Analisi e Strategie
Ufficio Imprese minori e lavoratori autonomi*

Roma, 29 febbraio 2012

Alle Direzioni regionali e provinciali

Agli Uffici dell'Agenzia delle entrate

Prot.: 2012/23487

OGGETTO: Quesiti riguardanti la comunicazione dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari, ai sensi dell'articolo 5 del decreto 23 gennaio 2004 e del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2010

SOMMARIO

1	PREMESSA	3
2	QUESITI RIGUARDANTI LE MODALITÀ DI GENERAZIONE ED INVIO DELL'IMPRONTA E DI FORMAZIONE DELLA COMUNICAZIONE.....	3
2.1	Formazione dell'impronta.....	3
2.2	Numero delle impronte	4
2.3	Contenuto della trasmissione	5
2.4	Libro Unico del Lavoro	5
2.5	Compilazione del campo "periodo d'imposta".....	6
2.6	Compilazione del campo "fatturazione elettronica"	6
2.7	Formato trasmissione	7
2.8	Schema e modulo di controllo	7
2.9	Data di "inizio" e di "fine" validità.....	8
2.10	Soggetto firmatario	8
3	QUESITI RIGUARDANTI I SOGGETTI ABILITATI ALL'INVIO DELL'IMPRONTA.....	9
3.1	Soggetto tenuto all'invio della comunicazione.....	9
3.2	Responsabile della conservazione persona fisica	10
3.3	Revoca del responsabile della conservazione e nuova nomina	11
3.4	Presenza di due responsabili della conservazione	11
3.5	Modifica anagrafica del responsabile della conservazione.....	12
4	QUESITI RIGUARDANTI I TERMINI PER L'INVIO DELL'IMPRONTA	12
4.1	Conservazione sostitutiva documenti relativi a periodi fiscalmente prescritti	12
4.2	Termine invio impronta archivi cartacei pregressi	13
4.3	Periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare	13
4.4	Comunicazione correttiva	15
5	IMPOSTA DI BOLLO SUI DOCUMENTI INFORMATICI	16
5.1	Assolvimento imposta di bollo sui documenti informatici	16
5.2	Assolvimento dell'imposta di bollo nel caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare	17
5.3	Periodicità delle comunicazioni	18
6	QUESITI VARI.....	20
6.1	Operazioni straordinarie.....	20
6.2	Riversamento archivi	21
6.3	Comunicazione correttiva : identificazione file.....	22
6.4	Conservazione all'estero dei documenti digitali.....	22
6.5	Effetti della modifica recata all'articolo 2215-bis del codice civile.....	23

1 PREMESSA

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2010 (di seguito, Provvedimento), è stata data attuazione all'articolo 5 del decreto 23 gennaio 2004, stabilendo che entro il quarto mese successivo alla scadenza dei termini stabiliti dal decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, il soggetto interessato o il responsabile della conservazione, ove designato, al fine di estendere la validità dei documenti informatici, trasmette alle competenti Agenzie fiscali l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale.

La medesima norma dispone, inoltre, che con proprio provvedimento le Agenzie fiscali indicano gli ulteriori dati ed elementi identificativi da comunicare all'Amministrazione finanziaria.

Con la presente circolare si chiariscono i profili applicativi del Provvedimento in oggetto, fornendo risposta ai più ricorrenti quesiti posti dagli operatori.

In particolare, vengono chiariti gli aspetti relativi alla generazione dell'impronta, all'individuazione dei soggetti abilitati all'invio ed ai termini entro cui l'invio deve essere perfezionato. Vengono, da ultimo, forniti chiarimenti in merito ad ulteriori ambiti applicativi del Provvedimento ed a questioni più generali attinenti alla conservazione dei documenti tributari in modalità informatica.

2 QUESITI RIGUARDANTI LE MODALITÀ DI GENERAZIONE ED INVIO DELL'IMPRONTA E DI FORMAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

2.1 *Formazione dell'impronta*

D. Nella comunicazione dell'impronta dei documenti informatici viene richiesta l'impronta informatica sotto forma di *stringa*. A tal riguardo si chiede:

- ◆ **se occorre produrre l'impronta del documento generata dopo che è stato firmato e marcato temporalmente, oppure se l'Agenzia vuole la *stringa* della firma digitale (cioè l'impronta informatica crittografata);**
- ◆ **quale algoritmo occorre utilizzare per la generazione dell'impronta informatica.**

R: L'impronta deve essere prodotta sul *file* firmato, ossia lo stesso *file* che viene successivamente marcato temporalmente.

Pertanto, a titolo di esempio, nel processo di generazione dell'impronta occorrerà seguire i seguenti *step*:

1. il *file* contenente l'archivio oggetto di conservazione sostitutiva deve essere firmato digitalmente, in tal modo si genera un nuovo *file* (ad esempio con estensione .p7m);
2. al fine di generare l'impronta si applica al *file* precedentemente firmato una funzione di *hash* (ad esempio, SHA-256 ma, in ogni caso, lo stesso algoritmo utilizzato nel successivo processo di apposizione della marca temporale);
3. a questo punto è possibile applicare al *file* firmato di cui al punto 1 la marca temporale;
4. infine, sarà necessario compilare la comunicazione in formato Xml inserendo negli appositi campi l'impronta generata sul *file* di cui al punto 1 e la marca temporale di cui al punto 3.

Infine, si segnala che il sistema effettua un controllo di corrispondenza dell'impronta inserita nella comunicazione con quella presente nella marca temporale.

2.2 *Numero delle impronte*

D. L'impronta dell'archivio da trasmettere deve essere una soltanto, oppure ne possono essere trasmesse più di una? Se per esempio si conserva in forma elettronica il registro IVA vendite ed il registro IVA acquisti, e

quindi si dispone di 2 *file* firmati e marcati, si dovrà inviare un'unica impronta dell'archivio, oppure due impronte?

R: Si premette che sarebbe opportuno che il contribuente predisponesse, per ogni periodo di imposta, un unico archivio dei documenti fiscalmente rilevanti e generasse un'unica impronta che fosse oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, come anche previsto nelle motivazioni dello stesso Provvedimento, nel caso di più archivi, il contribuente può scegliere se effettuare un'unica comunicazione dell'impronta complessiva ovvero tante comunicazioni quanti sono gli archivi.

Pertanto, nel caso specifico, è possibile inviare una prima comunicazione con l'impronta e la marca temporale del registro IVA vendite ed una seconda comunicazione con l'impronta e la marca temporale del registro IVA acquisti.

In alternativa, gli archivi già oggetto di conservazione sostitutiva (ovvero precedentemente firmati e marcati) possono essere zippati creando un unico *file*, sul quale deve essere apposta la firma e la marca temporale. A questo punto sarà necessario inviare l'impronta e la marca temporale dell'unico *file* compresso, specificando nell'indice dei documenti in archivio le tipologie di documento. Questa modalità è naturalmente adottabile anche qualora fossero presenti più tipologie di documenti o scritture contabili.

2.3 *Contenuto della trasmissione*

D. Deve essere trasmessa sia l'impronta dell'archivio conservato in digitale, sia la marca temporale?

R: Sì, devono essere trasmesse entrambe.

2.4 *Libro Unico del Lavoro*

D. Va trasmessa l'impronta dell'archivio di conservazione del Libro Unico del Lavoro?

R: No. Sebbene il Libro Unico del Lavoro sia comunque un documento rilevante ai fini fiscali (articolo 21 D.P.R. n. 600 del 1973), la metodologia da seguire per conservarlo in forma elettronica è disciplinata dal Decreto 9 luglio 2008 del Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali, che non prevede la trasmissione dell'impronta (si veda anche la circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006, paragrafo 2).

2.5 *Compilazione del campo "periodo d'imposta"*

D. Il campo periodo di imposta, da indicare nel file .xml della comunicazione dell'impronta, prevede un valore numerico di 4 cifre. Nel caso di periodo d'imposta diverso dall'anno solare (1° aprile 2009-31 marzo 2010), come va valorizzato?

R: Il campo periodo di imposta va valorizzato in relazione al modello Unico presentato dal soggetto. Pertanto, per il periodo di imposta 1° aprile 2009-31 marzo 2010, considerando che tale periodo deve essere dichiarato con il modello UNICO 2010 (periodo d'imposta 2009), il relativo campo andrà valorizzato con il 2009.

2.6 *Compilazione del campo "fatturazione elettronica"*

D. Il campo fatturazione elettronica, da indicare nel file .xml della comunicazione dell'impronta, richiede la valorizzazione "SI" oppure "NO". Ma se l'azienda ha adottato la conservazione digitale di un documento informatico con spedizione cartacea ai clienti (modalità conosciuta anche come fattura elettronica solo lato emittente), cosa dovrà indicare?

R: Ai fini dell'invio della comunicazione, il campo fatturazione elettronica dovrà essere compilato indicando "SI" nel caso di fatturazione elettronica solo lato emittente.

2.7 Formato trasmissione

D. La marca temporale dovrà essere trasmessa "in formato base64".

Quale tra i seguenti formati deve essere utilizzato?

***TimeStampResponse* (.tsr), ovvero risposta diretta grezza del server**

***TimeStampToken* (.tst), ovvero solo *timestamp* senza imbustamento**

***TimeStampedData* (.tsd), ovvero *timestamp* imbustato (RFC 5544)**

R: I formati di marca temporale ammessi dal *software* di controllo sono solo:

TimeStampResponse (.tsr);

TimeStampToken (.tst)

Il formato *TimeStampedData* (.tsd) non è accettato perché non rappresenta una marca temporale vera e propria, ma un contenitore che al suo interno potrebbe o meno avere una o più marche temporali.

Si segnala che gli operatori che utilizzano *software* che generano *file* .m7m dovranno estrarre, da tali *file* marcati, la marca temporale in essi contenuta.

La marca temporale prodotta deve essere codificata in base64 per poter essere inserita nel *file* xml.

La marca temporale deve essere valida al momento dell'invio.

2.8 Schema e modulo di controllo

D. Dove è possibile reperire lo schema e il modulo di controllo per la preparazione e l'invio dell'xml?

R: Lo schema xml è pubblicato sul sito dell'Agenzia nel link "*specifiche tecniche*" del path *Home - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazione dell'impronta dei documenti informatici - Compilazione e invio - Procedura di controllo.*

Nella stessa pagina è possibile reperire anche il *software* di controllo.

Il *file* da inviare deve essere prima controllato attraverso il *software* di controllo e, quindi, autenticato secondo il solito procedimento utilizzato per l'invio delle comunicazioni telematiche tramite *Entratel* o *Fisconline*.

2.9 Data di “inizio” e di “fine” validità

D. Qual è la “data di inizio” e “di fine validità” che bisogna indicare nella comunicazione? Per esempio, nelle fatture passive il primo documento non necessariamente ha la data più vecchia, ma semplicemente è stato registrato prima. In questo caso, quali sono le date da indicare?

R: Per quanto riguarda il ciclo passivo si deve far riferimento alla *data di registrazione* del documento ricevuto: questo consente di far coincidere i documenti indicati nell’archivio di conservazione con quelli annotati nei registri IVA, ai sensi dell’articolo 25¹ del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero in contabilità generale, ai sensi dell’articolo 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Esempio: Una fattura passiva con data 27 dicembre 2010, annotata nel registro IVA acquisti del cliente in data 15 gennaio 2011, confluirà nell’archivio informatico dell’anno 2011 la cui impronta, in caso di esercizio coincidente con l’anno solare, dovrà essere comunicata entro il 31 gennaio 2013.

2.10 Soggetto firmatario

D. Qual è il soggetto tenuto ad apporre la firma digitale sull’impronta dell’archivio informatico?

R: L’articolo 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2004 dispone che “*Il processo di conservazione dei documenti informatici (...) termina con la sottoscrizione elettronica e l’apposizione della marca temporale (...) sull’insieme dei predetti documenti ovvero su un’evidenza informatica contenente l’impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione di cui all’art. 5 della deliberazione dell’AIPA n. 42 del 2001. (...).*”

¹ L’art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 dispone che “*Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell’articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*”.

A sua volta, l'articolo 5 della deliberazione C.N.I.P.A. n. 11 del 2004 (sostitutiva della deliberazione A.I.P.A. n. 42 del 2001), nel descrivere le fasi del processo di conservazione curate dal responsabile della conservazione, prevede al comma 2 che quest'ultimo possa *“delegare, in tutto o in parte, lo svolgimento delle proprie attività ad una o più persone che, per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate.”*

In base al successivo comma 3, inoltre, *“Il procedimento di conservazione sostitutiva può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare quanto previsto dalla presente deliberazione.”*

Ne discende che il soggetto tenuto ad apporre la firma digitale sull'impronta dell'archivio informatico può essere sia il contribuente, qualora assuma direttamente il ruolo di responsabile della conservazione, sia un terzo appositamente nominato ai sensi del citato articolo 5 della deliberazione C.N.I.P.A. n. 11 del 2004, ovvero un terzo delegato.

3 QUESITI RIGUARDANTI I SOGGETTI ABILITATI ALL'INVIO DELL'IMPRONTA

3.1 Soggetto tenuto all'invio della comunicazione

D. Chi è tenuto all'invio della comunicazione dell'impronta? È possibile che il responsabile della conservazione, *outsourcer* esterno, possa inviare direttamente le comunicazioni delle impronte relative ai vari titolari della contabilità, oppure l'invio diretto è possibile solo per il titolare della contabilità (tramite *Fisconline* o *Entratel*)?

R: Possono comunicare direttamente l'impronta: il soggetto interessato, il responsabile della conservazione ovvero il soggetto eventualmente delegato da quest'ultimo, sia attraverso il canale telematico *Entratel* che *internet (Fisconline)*.

Nel tracciato della comunicazione, come modificato di recente, deve essere indicato il codice fiscale del soggetto che si assume l'obbligo della trasmissione telematica della comunicazione o che conferisce l'incarico ad un intermediario.

L'impronta può, inoltre, essere comunicata, oltre che dai soggetti obbligati, anche dai soggetti abilitati attraverso il canale *Entratel* ai fini della trasmissione delle dichiarazioni dei redditi (articolo 3, commi *2-bis* e 3 del D.P.R. n. 322 del 1998).

Ad ogni comunicazione effettuata corrisponderà un unico numero di protocollo.

Va, infine, precisato che i soggetti abilitati attraverso il canale *Entratel* e che hanno la necessità di inviare un numero significativo di file, possono utilizzare gli appositi pacchetti applicativi *multifile*, sia per il controllo che per l'invio della comunicazione, disponibili sul sito dei servizi telematici.

3.2 *Responsabile della conservazione persona fisica*

D. Nel caso in cui il responsabile della conservazione di una società – interno o esterno – sia una persona fisica, può effettuare la comunicazione dell'impronta?

R: Il responsabile della conservazione può provvedere in ogni caso alla comunicazione in via telematica dell'impronta dell'archivio informatico, avvalendosi dell'abilitazione ai canali *Entratel* o *Fisconline* in base ai requisiti posseduti.

Se il responsabile della conservazione non è una persona fisica, può designare "gestore incaricato" della comunicazione in esame una persona fisica, che utilizzerà le proprie credenziali *Entratel* o *Fisconline* (a seconda dei requisiti posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali) e potrà trasmettere l'impronta in nome e per conto del soggetto obbligato secondo le

modalità descritte nel paragrafo 3.2 della circolare n. 30/E del 25 giugno 2009. È utile precisare che un medesimo soggetto può essere incaricato da più enti/società deleganti diversi tra loro e che può a sua volta nominare uno o più “operatori incaricati”.

3.3 *Revoca del responsabile della conservazione e nuova nomina*

D. In caso di revoca del responsabile della conservazione e contestuale nomina di un nuovo responsabile, l’invio delle impronte relative agli archivi elettronici conservati per singole annualità - adempimento che la normativa attribuisce direttamente al contribuente - deve essere effettuato dichiarando quale responsabile della conservazione quello attualmente incaricato ovvero quello incaricato all’epoca della formazione e conservazione degli archivi?

R: Considerato che in ogni comunicazione dell’impronta deve essere indicato il responsabile della conservazione e che - secondo quanto previsto dall’articolo 7 del Provvedimento - l’invio delle comunicazioni, per il periodo transitorio, deve essere effettuato in maniera distinta per ciascun periodo di imposta, l’azienda obbligata alla comunicazione potrà indicare il responsabile della conservazione riferito ad ogni singolo periodo.

3.4 *Presenza di due responsabili della conservazione*

D. Una società adotta una conservazione sostitutiva in *full-outsourcing* tramite due operatori, Alfa S.p.a. per il ciclo attivo di fatturazione e Beta S.p.a. per il ciclo passivo, ed entrambi sono responsabili della conservazione dei rispettivi documenti. Si chiede se tutti e due i responsabili della conservazione dovranno trasmettere le impronte dei rispettivi archivi?

R: Il soggetto obbligato, nel caso specifico, dovrà comunicare due distinte impronte.

In alternativa si potrebbe proporre la generazione di un'unica *super* impronta dei due archivi e conservare questi ultimi in un unico luogo. In tal caso, sarà possibile inviare la *super* impronta con l'indicazione del responsabile della conservazione di tale archivio. Il responsabile della conservazione che ha generato la *super* impronta potrà essere, indifferentemente, il soggetto Alfa o Beta.

3.5 *Modifica anagrafica del responsabile della conservazione*

D. È necessario fare qualche comunicazione nel caso in cui si modifichino le anagrafiche del responsabile della conservazione, dopo la comunicazione dell'impronta?

R: No.

4 QUESITI RIGUARDANTI I TERMINI PER L'INVIO DELL'IMPRONTA

4.1 *Conservazione sostitutiva documenti relativi a periodi fiscalmente prescritti*

D. Nel caso di conservazione sostitutiva di documenti relativi a periodi anteriori ai termini ordinari di prescrizione dell'attività di accertamento (nel caso specifico dal 2001 al 2005), è richiesta l'elaborazione e l'invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate per ogni singolo periodo di imposta fino al 2005 ovvero l'adempimento è escluso in quanto i termini di accertamento risultano spirati?

R: Secondo quanto descritto nell'articolo 3 del Provvedimento “*la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'impronta dell'archivio informatico dei documenti rilevanti ai fini tributari oggetto della conservazione estende la validità dei documenti medesimi fino a che permane a fini tributari l'obbligo di conservazione dei documenti stessi*”.

Si ritiene pertanto che, salvo particolari situazioni (ad esempio, contenziosi pendenti ovvero proroghe disposte dalle norme), l'invio dell'impronta dei documenti, oggetto di conservazione sostitutiva, relativi a periodi anteriori ai termini di prescrizione dell'attività di accertamento non sia obbligatoria.

Resta fermo l'obbligo, in ogni caso, di conservazione dei predetti documenti secondo la tempistica generale del Codice Civile.

4.2 Termine invio impronta archivi cartacei pregressi

D. Entro quale termine deve essere inviata l'impronta se si procede alla progressiva sostituzione di vecchi archivi cartacei con i nuovi dematerializzati (conservazione sostitutiva del pregresso)?

R: Si ritiene che l'invio dell'impronta degli archivi di periodi d'imposta pregressi, per i quali si è provveduto ad effettuare la dematerializzazione, possa avvenire entro il termine di trasmissione della prima comunicazione ordinaria ancora da effettuare. Qualora per l'anno nel corso del quale si è proceduto alla dematerializzazione degli archivi pregressi non siano previste comunicazioni obbligatorie, l'impronta dei predetti archivi andrà comunicata entro il quarto mese successivo al termine per l'invio delle dichiarazioni fiscali relative all'anno in cui la dematerializzazione è stata perfezionata.

In ogni caso, se gli archivi pregressi dematerializzati siano relativi a periodi d'imposta per i quali è decorso il termine di conservazione obbligatoria ai fini fiscali, la trasmissione dell'impronta sarà facoltativa e potrà essere effettuata senza limiti di tempo.

4.3 Periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare

D. Se il periodo di imposta è diverso dall'anno solare si dovranno inviare due impronte? Se sì, come fare per le scritture contabili come per

esempio il libro giornale, i mastri contabili, ed il registro dei beni ammortizzabili che vengono conservati per periodo d'imposta?

Inoltre, quali sono i termini per l'invio dell'impronta e della marca temporale per le società con esercizio non coincidente con l'anno solare: ad esempio, qual è il termine per l'invio dell'impronta di una società che ha esercizio sociale 1° aprile - 31 marzo?

In quest'ultima ipotesi, i termini devono essere differenti per le fatture, la cui numerazione segue l'anno solare?

R: Il Provvedimento prevede che l'invio dell'impronta deve essere effettuato entro il quarto mese successivo alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Ne consegue che entro tale termine le imprese con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare dovranno inviare tutti gli archivi afferenti ad un intero periodo di imposta, ancorché a cavallo di due anni. Entro lo stesso termine devono inviare anche l'impronta degli archivi IVA.

Esempio 1 – società con esercizio coincidente con l'anno solare

Documentazione relativa all'anno 2011

Scadenza invio dichiarazione dei redditi: 30/09/2012²

Scadenza chiusura processo di conservazione 31/12/2012

Scadenza invio comunicazione impronta anno 2011: 31/01/2013.

Esempio 2 – società con esercizio non coincidente con l'anno solare (es: 01/04/2010 -31/03/2011, quindi in corso al 1° gennaio 2011).

Documentazione relativa al periodo 2010-11

Scadenza invio dichiarazione dei redditi: 31/12/2011.

² L'esempio proposto fa riferimento ai termini di presentazione della dichiarazione in vigore alla data di emanazione della presente circolare.

Scadenza chiusura processo di conservazione: 31/03/2012.

Scadenza invio comunicazione impronta periodo 2010-11: 30/04/2012.

Se il periodo 2010-2011 è anche il primo in cui il contribuente sceglie la conservazione sostitutiva e provvede alla dematerializzazione del pregresso, entro il termine del 30/04/2012 invierà, contestualmente all'impronta del periodo, anche quella degli anni pregressi.

Anche le fatture emesse e/o ricevute nel periodo 01/04/2010 – 31/03/2011 (ancorché recanti numerazioni paramtrate ai due diversi anni solari di riferimento) dovranno essere comunicate con la stessa tempistica, posto che il Provvedimento non prevede differenti scadenze collegate alle dichiarazioni dei redditi e alle dichiarazioni IVA.

Tali considerazioni valgono per ogni altro documento/registo rilevante ai fini tributari.

Quindi, considerate le regole introdotte con il Provvedimento, si deve ritenere superata la precedente posizione espressa con la circolare 36/E del 6 dicembre 2006³.

4.4 *Comunicazione correttiva*

D. Cosa fare in caso di invio di una comunicazione errata? I 30 giorni entro cui trasmettere la comunicazione correttiva, decorrono dalla data di trasmissione della comunicazione ordinaria, oppure dalla scadenza ultima del termine di trasmissione, che per il periodo d'imposta 2011 è il 31 gennaio 2013?

³ La circolare 36/E del 6 dicembre 2006 ha precisato che “*nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, considerato la possibilità di un disallineamento dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione iva, il termine per l'invio dell'impronta in esame deve essere collegato alle singole date previste per le differenti dichiarazioni; in tal modo il contribuente dovrà procedere a distinti invii dell'impronta, con riferimento, rispettivamente, alla contabilità conservata rilevante ai fini iva ed a quella rilevante ai fini delle imposte dirette*”.

R: È possibile inviare una comunicazione correttiva di una comunicazione già inviata. È possibile inviare - solo una volta - una comunicazione correttiva di una comunicazione ordinaria validamente trasmessa (in altre parole, non è possibile correggere una comunicazione correttiva, né una comunicazione per riversamento).

La comunicazione correttiva può essere trasmessa non oltre 30 giorni dal termine di trasmissione dei dati da sostituire, quindi per il periodo d'imposta 2011 entro il 4 marzo 2013.

5 IMPOSTA DI BOLLO SUI DOCUMENTI INFORMATICI

5.1 Assolvimento imposta di bollo sui documenti informatici

D. Quando e come si assolve l'imposta di bollo, se dovuta, sui documenti informatici?

R: Si osserva preliminarmente che i registri - a prescindere dal formato digitale o analogico - scontano l'imposta di bollo, se dovuta, prima di essere posti in uso. Vale a dire, antecedentemente al momento della prima registrazione relativa al periodo d'imposta, secondo quanto stabilito dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, ai sensi del quale *“L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda.”* (cfr. anche la circolare del 22 ottobre 2001, n. 92/E, paragrafo 2.1).

La modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, quindi, è subordinata alla scelta - preventiva alla messa in uso - da parte del contribuente in ordine alla tenuta dei registri. Nel caso in cui il contribuente opti per la tenuta come documenti informatici, l'imposta è assolta secondo la modalità e nei termini di cui all'articolo 7 del D.M. 23 gennaio 2004, secondo cui *“1. L'imposta di bollo*

sui documenti informatici è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237. L'interessato presenta all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta.

2. Entro il mese di gennaio dell'anno successivo è presentata dall'interessato all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, effettuato con i modi di cui al comma 1, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione. L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso. (...)"

5.2 *Assolvimento dell'imposta di bollo nel caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare*

D. Quando e come si assolve l'imposta di bollo, se dovuta, sui documenti informatici in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare?

R: L'articolo 7 del decreto ministeriale 23 gennaio 2004, sopra citato nella risposta al quesito 5.6, utilizza sistematicamente il termine "*anno*", che presenta implicazioni contabili e fiscali diverse da quelle associate alla locuzione "*periodo d'imposta*".

Da un lato, con il termine "*anno*" senza ulteriori specificazioni, si intendono i 12 mesi solari (incidentalmente, si osserva che, ai fini IVA, anno solare e periodo d'imposta coincidono, ai sensi dell'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

Dall'altro lato, la definizione del “*periodo d'imposta*” è sancita, ai fini delle imposte dirette, dall'articolo 76 del T.u.i.r., di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che al comma 2 dispone: “*Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo o è determinata in due o più anni il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.*”

Ciò posto, si ritiene che l'“*anno*” enunciato nel citato articolo 7 del D.M. 23 gennaio 2004 debba essere inteso come **anno solare**, e che il numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati, anche se riferiti alle **frazioni di due distinti periodi d'imposta**, debba essere calcolato in relazione a tale periodo.

Si precisa che l'eventuale coesistenza di registri analogici e informatici nel medesimo periodo d'imposta è compatibile con l'articolo 3, comma 1, lettera *d*), del citato D.M., che consente la memorizzazione dei documenti informatici su qualunque supporto, a condizione che sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità “*per ciascun periodo d'imposta*”.

Ad esempio, nel caso di periodo d'imposta 01/09/x – 31/08/x+1, è ammissibile, nel corso dell'anno solare 2010, la tenuta e conservazione dei registri in modalità analogica, per il periodo d'imposta che termina il 31 agosto 2010, e in modalità informatica, per il periodo d'imposta che inizia il 1° settembre 2010. Limitatamente a tale ipotesi, si precisa che il numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno va calcolato con riferimento alla frazione d'anno dal 1° settembre al 31 dicembre 2010.

5.3 Periodicità delle comunicazioni

D. Le comunicazioni di cui all'articolo 7, commi 1 e 2, del D.M. 23 gennaio 2004 vanno effettuate ogni anno?

R: Ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2004, *“l'interessato presenta all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta.”*

Il successivo comma 2, inoltre, dispone che *“entro il mese di gennaio dell'anno successivo è presentata dall'interessato all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, effettuato con i modi di cui al comma 1, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione. L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso.”*

Dal combinato disposto delle norme citate emerge che il contribuente è tenuto a comunicare sia il numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, unitamente all'importo e agli estremi del versamento in acconto dell'imposta, sia il numero definitivo dei predetti atti e documenti, unitamente all'importo e agli estremi del versamento a saldo.

La comunicazione preventiva di cui al comma 1 è effettuata antecedentemente alla messa in uso degli atti e dei documenti soggetti all'imposta di bollo. Si precisa, infatti, che i registri – a prescindere dal formato digitale o analogico – devono in ogni caso aver scontato l'imposta di bollo antecedentemente al momento della prima registrazione relativa al periodo d'imposta, secondo quanto stabilito dall'articolo 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642: *“L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso*

d'uso per quelli indicati nella parte seconda.” (cfr. anche la circolare del 22 ottobre 2001, n. 92/E, paragrafo 2.1).

In tal senso si deve ritenere superata la precedente posizione espressa con la risoluzione 161/E del 2007 nella quale è stato affermato, in maniera generica, che la comunicazione preventiva va inoltrata “*anteriamente al primo avvio del processo di conservazione*”.

La comunicazione consuntiva di cui al comma 2, invece, è effettuata entro il 31 gennaio dell'anno successivo.

A regime, si è dell'avviso che sia sufficiente effettuare un'unica comunicazione entro il 31 gennaio di ogni anno, contenente il numero definitivo degli atti dei documenti e dei registri emessi o utilizzati durante l'anno precedente; l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta a saldo per l'anno precedente ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione dell'eventuale eccedenza; l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta in acconto per l'anno in corso.

6 QUESITI VARI

6.1 Operazioni straordinarie

D. Nel caso di operazione straordinaria, fusione per incorporazione, con effetti nel corso del periodo di imposta, si chiede quale sia il soggetto tenuto a trasmettere l'impronta ed entro quali termini.

R: Ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 2, del D.P.R. n. 322 del 1998, “*In caso di fusione di più società deve essere presentata dalla società risultante dalla fusione o incorporante, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data [...] in via telematica.*”

Ne discende che la società risultante dalla fusione è tenuta anche alla comunicazione dell'impronta degli archivi informatici oggetto della conservazione e della marca temporale per ciascuna società fusa o incorporata. Il termine di comunicazione dell'impronta è il quarto mese dal termine per la presentazione della dichiarazione relativa alla frazione di esercizio ante fusione, che, nel caso di specie, si perfeziona entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di effetto della fusione.

Esempio:

data di effetto della fusione: **15 aprile 2011**;

termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo 01/01-14/04/2011: **31 gennaio 2012**;

termine per la comunicazione dell'impronta relativa a ciascuna delle società fuse o incorporate: **31 maggio 2012**.

Inoltre se la fusione ha effetto prima della scadenza del termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta precedente, la società risultante dalla fusione dovrà presentare le suddette dichiarazioni per la società fusa (cfr. risoluzione 3 giugno 1978, n. 11/1228) e, conseguentemente, adempiere all'obbligo di comunicazione dell'impronta per il medesimo periodo d'imposta.

6.2 *Riversamento archivi*

D. Cosa si deve fare se si effettua un riversamento degli archivi su un altro supporto?

R: Come chiarito dall'Agenzia delle entrate in precedenti circolari, dal punto di vista informatico il riversamento può essere "diretto" ovvero "sostitutivo".

Mentre il riversamento diretto consiste nel trasferire il documento conservato da un supporto di memorizzazione ad un altro senza alternarne la rappresentazione digitale, quello sostitutivo modifica detta rappresentazione (cfr. paragrafo 6 delle Note esplicative alla delibera C.N.I.P.A. n. 11/2004).

In presenza di un riversamento sostitutivo andrà inviata una comunicazione sostitutiva precisando che si tratta di “riversamento sostitutivo” della comunicazione precedentemente inviata.

Le comunicazioni sostitutive per riversamento devono contenere gli stessi documenti contenuti nella comunicazione da sostituire e nello stesso ordine in cui sono stati elencati nella comunicazione da sostituire.

6.3 *Comunicazione correttiva : identificazione file*

D. In caso di comunicazione correttiva come si identifica il *file* interessato dalla comunicazione?

R: Nella comunicazione sostituiva si deve indicare il protocollo telematico del *file* da sostituire, al fine di individuare la comunicazione sostituita.

6.4 *Conservazione all'estero dei documenti digitali*

D. È possibile conservare fuori dal territorio italiano i documenti fiscali conservati in modalità digitale? In sostanza è possibile conservare su un *server* in Germania i *file* dei registri IVA?

R: A norma dell'articolo 39, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, “Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso

contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.”

Si ritiene, quindi, che la conservazione in solo formato digitale dei documenti fiscali ed amministrativi fuori dal territorio italiano sia consentita per le fatture elettroniche emesse previo accordo con il destinatario, nonché per le fatture elettroniche emesse senza accordo e spedite in formato cartaceo (conservazione sostitutiva di documento informatico lato emittente), mentre sia esclusa per i restanti documenti.

I *file* inerenti la conservazione sostitutiva delle scritture contabili, delle fatture di acquisto scansionate e conservate in sostitutiva, dei libri sociali obbligatori, dei documenti di trasporto, eccetera dovranno essere conservati su supporti magnetici (*server*) oppure ottici (DVD, CD, etc) localizzati nel territorio italiano.

6.5 *Effetti della modifica recata all'articolo 2215-bis del codice civile*

D. Si chiede di chiarire se la modifica introdotta dall'articolo 6, comma 2, lettera f-*quater* del decreto legge n. 70 del 2011, all'articolo 2215-*bis* del codice civile - in particolare, l'aggiunta dell'ultimo comma - abbia natura innovativa ovvero interpretativa della disciplina previgente in materia di tenuta informatica delle scritture contabili.

R: L'articolo 16, comma 12-*bis*, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha inserito, nel codice civile, l'articolo 2215-*bis* dedicato alla disciplina delle scritture contabili tenute in via informatica.

La disciplina contenuta nel citato articolo 2215-*bis* - che si applica a libri, repertori, scritture e documentazione “*la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle*

dimensioni dell'impresa" - è stata recentemente oggetto di modifica normativa mediante la sostituzione integrale dei commi terzo e quarto e l'aggiunta di un ultimo comma (cfr articolo 6, comma 2, lettera f-*quater*, del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70),

Prima di tale modifica, il citato articolo 2215-*bis* prevedeva, quanto agli obblighi di numerazione progressiva, di vidimazione ed agli altri obblighi previsti da legge o regolamento, che gli stessi fossero *“assolti, [...], mediante apposizione, ogni tre mesi a far data dalla messa in opera, della marca temporale e della firma digitale dell'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato”*, sull'insieme delle registrazioni relative ai tre mesi precedenti. In assenza di registrazioni nel trimestre, era previsto che la firma digitale e la marcatura temporale fossero *“apposte all'atto di una nuova registrazione”*. Ai libri, registri e repertori così tenuti veniva, infine, riconosciuta *“l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710 del codice civile”*.

In virtù delle modifiche introdotte dal citato decreto legge n. 70 del 2011, allo stato è previsto che gli obblighi di numerazione progressiva e vidimazione dei libri debbano essere assolti **almeno una volta all'anno**. Inoltre, nell'ipotesi in cui, per un anno, non siano state eseguite registrazioni, è stabilito che la firma digitale e la marcatura temporale debbano essere apposte all'atto di una nuova registrazione e che da tale apposizione decorra il periodo annuale per l'assolvimento di tali obblighi. Infine, è disposto che il termine annuale per apporre la firma digitale e la marca temporale opera, per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, secondo le norme ivi previste in materia di conservazione digitale.

Per effetto dell'aggiunta dell'ultimo comma dell'articolo 2215-*bis*, quindi, nell'ipotesi in cui libri e registri previsti obbligatoriamente dalla normativa tributaria siano tenuti con modalità informatica, il termine annuale per apporre la firma digitale e la marca temporale opera, a fini fiscali, secondo il dettato normativo di cui al decreto ministeriale del 23 gennaio 2004 che disciplina le

“modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto”.

Tanto premesso, si chiarisce che la modifica normativa recata con l'introduzione dell'ultimo comma dell'articolo 2215-*bis* non ha carattere innovativo ma meramente interpretativo, dal momento che alle conclusioni ivi contenute - rinvio della disciplina civilista a quella fiscale per la tenuta/conservazione di libri e registri obbligatori per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria - si poteva pervenire anche in assenza dell'intervento di cui al decreto legge n. 70 del 2011. In particolare, non avendo il legislatore, al momento dell'introduzione del citato articolo 2215-*bis* con il decreto legge n. 185 del 2008, previsto alcuna modifica o abrogazione del decreto ministeriale 23 gennaio 2004, lo stesso continuava ad essere efficace ed applicabile.

Pertanto, le disposizioni di cui all'articolo 2215-*bis* avevano, già prima della modifica normativa introdotta dal decreto legge n. 70 del 2011, valenza esclusivamente civilistica e si ponevano in rapporto di genere a specie con quelle vigenti nell'ambito del sistema tributario. Ne consegue che non si crea, rispetto al passato, alcuna discontinuità di disciplina circa la tenuta/conservazione di libri e registri obbligatori per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Attilio Befera