

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON EFFICACIA PROBATORIA EX ART. 2215 BIS C.C.

a cura del Dott. Vito SARACINO – Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

PREMESSA

Con il nuovo articolo 2215-bis del Codice civile, introdotto dall'articolo 16, comma 12-bis del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 (c.d. Decreto Anticrisi), convertito con successive modificazioni nella legge 28 gennaio 2009, n. 2, cambiano le modalità per assolvere agli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione dei libri sociali.

La nuova norma riporta una serie di novità sui libri, repertori, scritture e documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizioni di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa e che possono essere formati e tenuti con strumenti informatici.

Le registrazioni contenute nei documenti debbono essere rese consultabili in ogni momento con mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.

Gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri obblighi previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture, ivi compreso quello di regolare tenuta dei medesimi, sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, ogni tre mesi a far data dalla messa in opera, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore, o di altro soggetto dal medesimo delegato, inerenti al documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti.

Qualora per tre mesi non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione, e da tale apposizione decorre il periodo trimestrale di cui al terzo comma.

Trimestralmente l'azienda produce un file privo di macroistruzioni e codici eseguibili, appone successivamente la firma digitale dell'imprenditore (o di un altro soggetto dal medesimo delegato) e la marca temporale ai fini di una corretta tenuta, chiudendo il processo di conservazione sostitutiva, previa apposizione di firma digitale del responsabile della conservazione e della marca temporale.

I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal nuovo articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 del codice civile.

EFFICACIA PROBATORIA

L'apposizione della marcatura temporale e della firma digitale, in caso di formazione e tenuta in formato digitale, oltre al soddisfacimento degli obblighi formali previsti da leggi e regolamenti, forniscono agli stessi particolari effetti probatori, a favore e contro l'imprenditore. La tenuta dei documenti secondo le modalità descritte dall'articolo 2215-bis non è obbligatoria, ma serve a conferire alle scritture contabili tenute in formato digitale, l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c., ovvero la medesima efficacia probatoria della stampa su supporto cartaceo previa vidimazione iniziale prima della loro messa in uso.

MODALITA' DI CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI CON VALORE PROBATORIO

Nel caso in cui si intenda procedere alla conservazione delle scritture contabili in formato digitale con un valore probatorio, l'articolo 2215-bis prescrive che "gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri obblighi previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture, ivi compreso quello di regolare tenuta dei medesimi", sono assolti svolgendo le seguenti formalità:

- creazione di un documento statico e non modificabile, che non contenga cioè "macroistruzioni" o "codici eseguibili". Un documento affinché risulti statico può essere per esempio in formato PDF/A, TXT o formati strutturati XML.
- entro tre mesi dall'apertura del file, il responsabile della conservazione (art. 5 della Delibera CNIPA n. 11/2004) che nel caso di soggetti diversi da persone fisiche (quali le società, le associazioni o gli enti), può essere sia un soggetto ad essi legato da un rapporto qualificato (un socio o un amministratore), sia un soggetto terzo esterno (il responsabile, a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni ad altre persone), procede ad apporre sul singolo documento informatico:
 - la **firma digitale** (l'equivalente elettronico di una tradizionale firma apposta su carta), mediante l'utilizzo di una smart card, ovvero una carta elettronica dotata di un microprocessore, ottenendo così un file di formato diverso (l'estensione del file muta di solito in **.p7m**);
 - la **marca temporale**, cioè un'informazione contenente la data e l'ora, che se apposta su un documento informatico lo rende opponibile a terzi. Un file marcato temporalmente ha estensione **.m7m** e al suo interno contiene il documento del quale è chiesta la validazione temporale e la marca emesse dall'Ente Certificatore. La marcatura temporale di un documento informatico può essere effettuata utilizzando Dike, il software di firma/verifica fornito da InfoCert, che consente di eseguirne anche un immediato controllo. E' possibile acquistare un lotto di marche temporali on-line oppure il servizio di marcatura può essere erogato da un ente terzo detto Time Stamping Authority (TSA), dove inviando l'impronta del documento informatico, la TSA provvede ad apporre la data e l'ora esatta di marcatura e la propria firma digitale, e ad inviare il tutto all'operatore entro pochi secondi.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

La tenuta informatica dei libri e delle scritture richiede quindi l'elaborazione trimestrale del documento e la sottoscrizione con firma digitale e la marca temporale da parte dell'imprenditore o persona da lui "delegata" (l'attuazione del nuovo articolo 2215-bis del Codice civile è subordinata al rispetto del termine di 60 giorni previsto dall'articolo 22 del Dpr 600/73 per l'aggiornamento delle scritture contabili).

Nel periodo d'imposta, vanno creati quattro distinti segmenti, prodotti ogni tre mesi, a ciascuno dei quali, statico e non modificabile, viene apposta la firma digitale e marca temporale.

Per garantire la sequenzialità delle registrazioni, contenute in segmenti diversi, si potrebbe anche firmare e marcare l'evidenza informatica (impronta) del trimestre considerato calcolata attraverso l'impiego di apposito programma, che associa a ciascun documento informatico una sequenza di simboli binari, bit (40 caratteri alfanumerici), mediante l'applicazione di una funzione matematica ("funzione di hash"). Ad esempio l'impronta di un file può essere la seguente: **cbc63f8a4c5e0edb62183d3ed373fdffb992679f**.

L'impronta possiede due requisiti fondamentali:

- risulta di fatto impossibile, a partire dall'impronta, "rigenerare" il documento informatico di partenza;
- risulta di fatto impossibile che la funzione hash, applicata ad una coppia di sequenze di simboli binari (cioè a due diversi documenti informatici), generi impronte uguali.

ESEMPIO APPLICATIVO

Qui di seguito si riporta un esempio di applicazione della predetta procedura al libro giornale dell'Azienda "ALFA S.R.L." per il primo trimestre 2010. Si avrà dunque che, nel rispetto del limite di 60 giorni previsto dall'articolo 22 del Dpr del 29 settembre 1973, n. 600

- la chiusura di Gennaio 2010, conterrà le registrazioni effettuate nel periodo compreso tra il 02/11/2009 e il 02/12/2010. Si crea quindi il file in formato PDF/A sul quale il responsabile della conservazione dovrà apporre la firma digitale e la marca temporale entro e non oltre il 31 Gennaio 2010. Si rileva poi l'impronta attraverso l'impiego dell'apposito programma, che associa al documento una sequenza di simboli binari, bit mediante l'applicazione della funzione di hash. L'impronta così ottenuta viene inserita in una evidenza informatica (un file) in formato Txt riportante per ciascun mese l'hash, il riferimento temporale (giorno, mese, anno, ore, minuti e secondi), il nome del file in Pdf, il nome del file in p7m e il nome del file in m7m.
- la chiusura di Febbraio 2010, conterrà le registrazioni effettuate nel periodo compreso tra il 03/12/2009 e il 30/12/2009. Anche in questo caso si procede con la creazione del file in formato PDF/A sul quale il responsabile della conservazione dovrà apporre la firma digitale e la marca temporale entro e non oltre il 28 Febbraio 2010. Si rileva poi l'impronta mediante l'applicazione della funzione di hash. L'impronta così ottenuta viene inserita nella evidenza informatica.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

la chiusura di Marzo 2010, conterrà le registrazioni effettuate nel periodo compreso tra il 31/12/2009 e il 30/01/2010. Si crea il file in formato PDF/A sul quale il responsabile della conservazione dovrà apporre la firma digitale e la marca temporale entro e non oltre il 31 Marzo 2010. Si rileva poi l'impronta mediante l'applicazione della funzione di hash. L'impronta così ottenuta viene inserita nella evidenza informatica.

Quindi l'evidenza informatica del primo trimestre, contenente i codici hash, i riferimenti temporali, i nomi dei file in Pdf, i nomi dei file in formato p7m e in formato m7m, deve essere convertita in PDF/A, firmata e marcata entro e non oltre il 31 Marzo 2010.

Per i successivi trimestri, la procedura risulterà invariata, fatta eccezione per le evidenze informatiche.

Infatti, nell'evidenza informatica del secondo trimestre, si dovrà inserire l'impronta del primo trimestre e le mensilità di Aprile, Maggio e Giugno contenenti, rispettivamente le registrazioni effettuate dal 31 Gennaio 2010 al 1° Marzo 2010, dal 2 Marzo 2010 al 1° Aprile 2010 e dal 2 Aprile 2010 al 1° Maggio 2010.

Per analogia, nell'evidenza informatica del terzo trimestre andranno inserite le impronte del primo e del secondo trimestre e le mensilità di Luglio, Agosto e Settembre, contenenti rispettivamente le registrazioni effettuate dal 2 Maggio 2010 al 1° Giugno 2010, dal 2 Giugno 2010 al 2 Luglio 2010, dal 3 Luglio 2010 al 1° Agosto 2010.

Infine, nell'evidenza del quarto trimestre, si inseriranno le impronte dei tre trimestri precedenti e le mensilità di Ottobre, Novembre e Dicembre anch'esse contenenti rispettivamente le registrazioni effettuate dal 2 Agosto 2010 al 1° Settembre 2010, dal 2 Settembre 2010 al 1° Ottobre 2010 ed infine dal 2 Ottobre 2010 al 1° Novembre 2010.

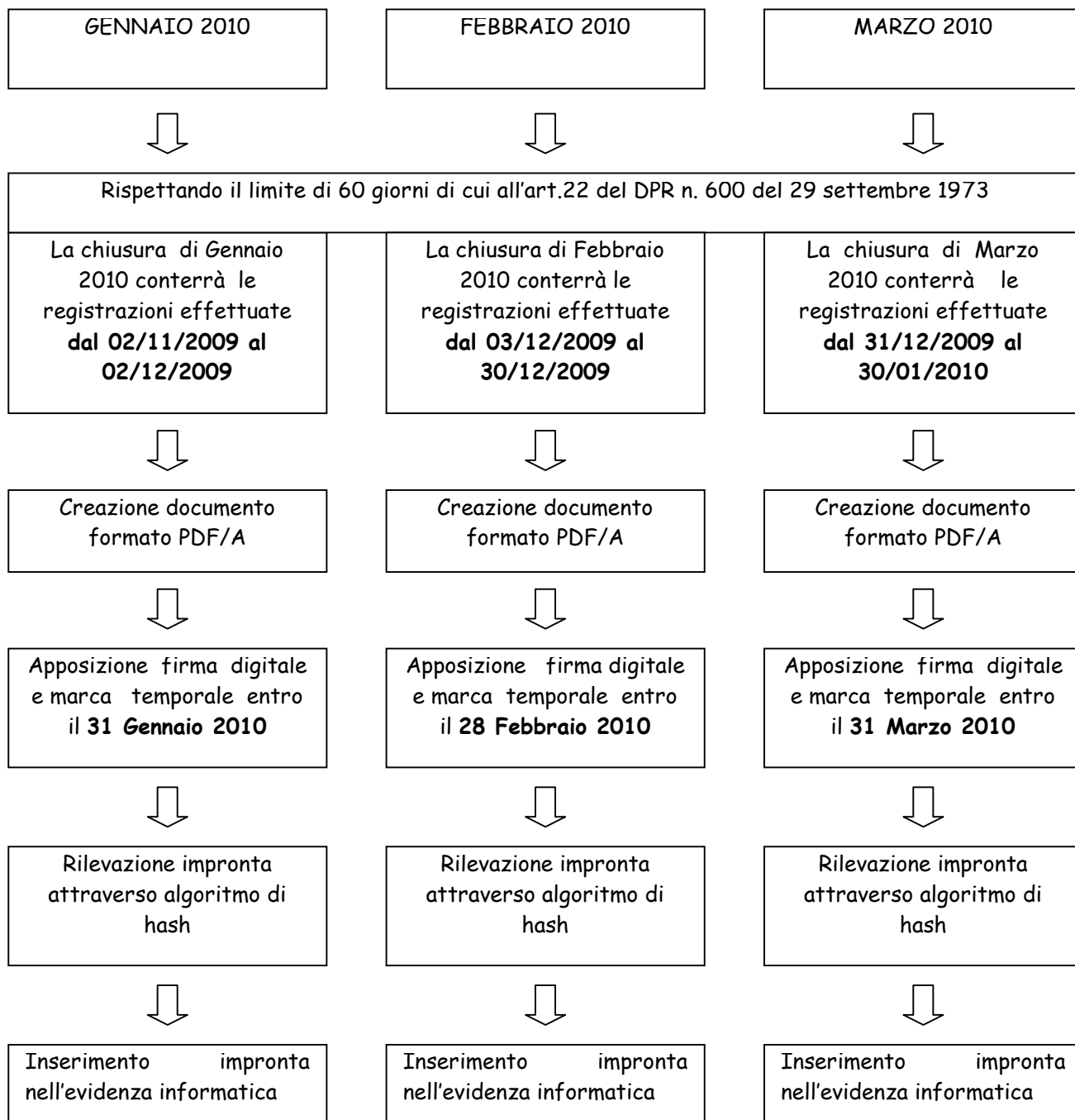
Quanto finora esposto viene illustrato nel seguente schema:

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

**PROCEDURA DI CONSERVAZIONE DEL LIBRO GIORNALE DELL'AZIENDA "ALFA S.R.L."
1° TRIMESTRE 2010**

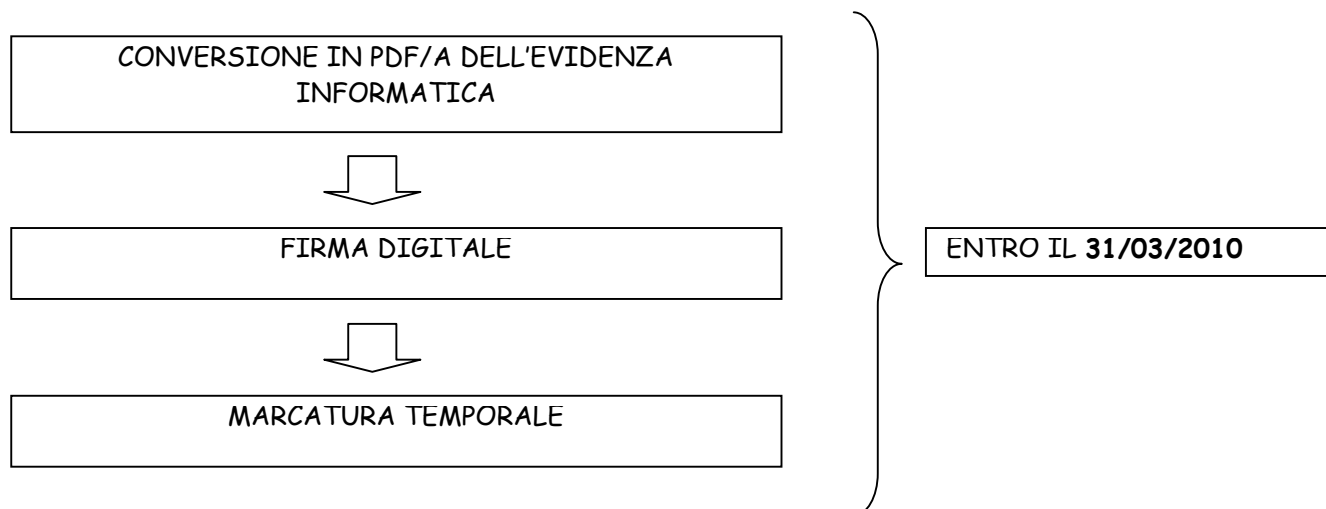


EVIDENZA INFORMATICA DELL'AZIENDA "ALFA S.R.L."

1° TRIMESTRE	HASH	RIFERIMENTO TEMPORALE	NOME IN PDF	NOME IN P7M	NOME IN M7M
GENNAIO	cbc63f8a4c5e0edb62183d3ed373fdffb992679f	31/01/2010 01:04 PM	GIORNALE01.PDF	GIORNALE01.P7M	GIORNALE01.M7M
FEBBRAIO	4ebc7350536a2d425d90f4f014575ee146beecfe	28/02/2010 1:15 PM	GIORNALE02.PDF	GIORNALE02.P7M	GIORNALE02.M7M
MARZO	64bfc5d3fe8d14732388da6871741181bed29404	31/03/2010 01:04 PM	GIORNALE03.PDF	GIORNALE03.P7M	GIORNALE03.M7M

Vito SARACINO

Dottore Commercialista
Revisore Contabile



SEMPLIFICAZIONI APPORTATE DAL DISEGNO DI LEGGE BRUNETTA-CALDEROLI

Su proposta dei Ministri Renato Brunetta e Roberto Calderoli, il Consiglio dei Ministri ha approvato, giovedì 12 novembre 2009, il disegno di legge *"Disposizioni in materia di semplificazione dei rapporti della Pubblica amministrazione con cittadini e imprese e delega al Governo per l'emanazione della carta dei doveri delle amministrazioni pubbliche"*, collegato alla manovra finanziaria per gli anni 2010-2013.

Il testo, che adesso dovrà ricevere il parere della Conferenza unificata per poi essere presentato in Parlamento, propone anche alcune modifiche in materia di tenuta informatica dei libri e delle scritture contabili.

La modifica proposta allinea gli obblighi previsti dall'articolo 2215-bis del Codice civile per la documentazione informatica con quelli dettati dall'articolo 2215 del Codice civile per i documenti analogici.

In questo modo, i termini della tenuta informatica coincideranno con quelli della tenuta analogica di libri e registri. Difatti, l'articolo 1 del disegno di legge predispone che il momento di apposizione di firma e marca temporale, ai fini della tenuta, coincide con quello per la conservazione sostitutiva degli stessi documenti secondo quanto disposto dal DM 23 gennaio 2004.

Pertanto, la marcatura temporale e la firma digitale dell'imprenditore sui libri e i registri informatici, potrà essere apposta una volta l'anno anziché con cadenza trimestrale.

Infine, è previsto che, se per un anno non sono state eseguite registrazioni, firma e marca temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale momento decorre nuovamente il periodo annuale.

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)
info@studiosaracino.it
www.studiosaracino.it