

**CIRCOLARE N. 19 DEL 20 APRILE 2009**

**ATTIVITA' D'IMPRESA E CONCORRENZA**

## **La nuova disciplina civilistica delle scritture contabili e dei libri sociali tenuti con strumenti informatici**

---

## ABSTRACT

Questa circolare illustra le nuove regole per la tenuta informatica delle scritture contabili introdotte nel codice civile con il decreto legge n. 185/2008 (decreto anticrisi).

La nuova disciplina, dopo aver affermato la validità delle scritture contabili formate e tenute con strumenti informatici, indica le formalità da rispettare e quale sia la loro efficacia probatoria. Le regole si applicano anche ai libri sociali tenuti in via informatica.

La circolare esamina varie questioni applicative, quali ad esempio chi sia il soggetto che deve apporre la firma digitale e la marca temporale e come si coniuga l'apposizione trimestrale della marca e della firma con la regola che prevede l'aggiornamento del libro giornale entro sessanta giorni.

## PROVVEDIMENTI COMMENTATI

---

**Decreto-legge 29 novembre 2008, n.185 (art.16, comma 12-bis), convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2**

---

\* \* \*

**INDICE**

Introduzione	p. 4
1. Il sistema delle scritture contabili	p. 4
2. La tenuta informatica delle scritture contabili	p. 6
3. Profili generali della nuova disciplina	p. 7
4. L'ambito di applicazione	p. 9
5. La natura e gli usi delle registrazioni nonché le formalità di tenuta	p.11
6. Il valore probatorio delle scritture contabili tenute in forma informatica	p.16

## Introduzione

Il decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto all'articolo 16 una serie di misure per ridurre i costi amministrativi a carico delle imprese. Tra di esse vi è una nuova disciplina sulle modalità di tenuta con strumenti informatici dei libri e delle scritture contabili dell'imprenditore commerciale, di cui si occupa questa circolare.

### 1. Il sistema delle scritture contabili

L'imprenditore non piccolo che esercita un'attività commerciale e le società di tipo commerciale (e cioè le società in nome collettivo, in accomandita semplice, per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata), anche con oggetto diverso dall'esercizio di un'attività commerciale, sono obbligati a tenere il libro giornale, il libro degli inventari e le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalla dimensione dell'impresa<sup>1</sup>. Essi sono tenuti anche a conservare per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite (cosiddetto fascicolo della corrispondenza).

Il corretto assolvimento di tali obblighi richiede il rispetto di alcune formalità. Le scritture contabili devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti a margine. Non si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve essere eseguita in modo che le parole cancellate siano leggibili (cosiddetto formalità intrinseche)<sup>2</sup>. Le pagine del libro giornale e del libro degli inventari devono essere numerate progressivamente. Gli altri libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio, secondo le disposizioni delle leggi speciali. L'ufficio del

---

<sup>1</sup> Articolo 2214 e seguenti del codice civile.

<sup>2</sup> Articolo 2219 del codice civile.

registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono (cosiddetto formalità estrinseche)<sup>3</sup>.

Le scritture contabili devono esser conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione. Per lo stesso periodo deve essere conservato il fascicolo della corrispondenza. A tal fine, entrambi possono assumere forma di registrazioni su supporti di immagine, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza questi supporti<sup>4</sup>.

Le scritture contabili non sono solo uno strumento di controllo sull'andamento dell'impresa per l'imprenditore, ma possono avere anche un rilievo esterno. Sotto questo profilo rilevano quelle norme che attribuiscono alle scritture contabili valore di mezzo di prova in giudizio. I libri e le scritture contabili fanno prova contro l'imprenditore; tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto<sup>5</sup>. I libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono anche fare prova a favore dell'imprenditore, per i rapporti tra imprenditori inerenti all'esercizio dell'impresa<sup>6</sup>. Le scritture contabili, bollate e vidimate nelle forme di legge e regolarmente tenute, costituiscono prova scritta idonea al rilascio di decreti ingiuntivi a favore di imprenditori che esercitano un'attività commerciale. Il valore di prova scritta concerne i crediti relativi alla somministrazione di merci o di denaro nonché alle prestazioni di servizi anche in relazione ai rapporti con persone che non esercitano attività commerciale<sup>7</sup>.

L'omessa o irregolare tenuta dei libri e delle altre scritture contabili nei tre anni anteriori alla dichiarazione di fallimento integra il reato di bancarotta semplice<sup>8</sup>; la sottrazione, distruzione o falsificazione, parziale o totale, dei libri o delle altre scritture contabili, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori, oppure la tenuta in modo da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari, integrano il reato di bancarotta fraudolenta<sup>9</sup>.

<sup>3</sup> Articolo 2215 del codice civile.

<sup>4</sup> Articolo 2220 del codice civile.

<sup>5</sup> Articolo 2709 del codice civile

<sup>6</sup> Articolo 2710 del codice civile.

<sup>7</sup> Articolo 634 del codice di procedura civile.

<sup>8</sup> Articolo 217 della legge fallimentare.

<sup>9</sup> Articolo 216 della legge fallimentare.

Le scritture contabili assumono infine rilievo nei trasferimenti d'azienda. Nel trasferimento d'azienda, infatti, oltre al venditore, anche l'acquirente risponde dei debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, a condizione però che essi risultino dai libri contabili obbligatori<sup>10</sup>.

## 2. La tenuta informatica delle scritture contabili

La disciplina del codice civile in materia di formazione, tenuta e conservazione delle scritture contabili faceva chiaramente riferimento ai sistemi di documentazione cartacea. Per tener conto dell'evoluzione tecnologica e mettere a disposizione degli imprenditori strumenti moderni di rilevazione della contabilità, si sono succeduti nel tempo una serie di interventi normativi volti a consentire e disciplinare modalità più avanzate di tenuta e conservazione della documentazione. Uno di questi interventi era stata la modifica del codice civile al fine di legittimare la conservazione delle scritture contabili su supporti di immagine<sup>11</sup>.

Il punto di arrivo di questa evoluzione normativa era costituito fino ad oggi dalle norme contenute nel Codice dell'amministrazione digitale<sup>12</sup>. L'articolo 39 del Codice prevede infatti che i libri, i repertori e le scritture di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici, in conformità alle previsioni normative (fissate dal Codice dell'amministrazione digitale) e alle regole tecniche dettate ai sensi dell'articolo 71 del Codice.

Il Codice dell'amministrazione digitale non contiene disposizioni specifiche riguardo alla formazione delle scritture contabili, con la conseguenza che si deve fare riferimento ai principi generali di validità del documento informatico di cui all'articolo 20 e seguenti del Codice. La conservazione di una serie di documenti tra cui le scritture contabili è invece disciplinata dall'articolo 43. Esso prevede che le scritture contabili, quando riprodotte su supporti informatici, sono valide e rilevanti a tutti gli effetti di legge se la riproduzione è effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi

<sup>10</sup> Articolo 2560, secondo comma.

<sup>11</sup> L'articolo 2220 del codice civile è stato modificato per questo profilo dall'articolo 7bis del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

<sup>12</sup> Decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 commentato nella circolare Assonime n. 35 del 2006.

dell'articolo 71. Le regole tecniche non risultano ad oggi ancora emanate con la conseguenza che sono tuttora applicabili<sup>13</sup> le regole tecniche fissate con la deliberazione CNIPA n. 11 del 19 febbraio 2004<sup>14</sup>.

Per completare la ricostruzione del quadro normativo relativo alle scritture contabili informatiche, ricordiamo che il Ministro dell'economia e delle finanze ha indicato, nel decreto 23 gennaio 2004, le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto<sup>15</sup>. Il decreto si occupa all'articolo 3 delle caratteristiche che devono presentare i documenti informatici rilevanti ai fini tributari e all'articolo 4 della conservazione digitale delle scritture contabili. A questo decreto ha fatto seguito la circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E dell'Agenzia delle entrate che riguarda sempre le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto.

Questo complesso di norme che disciplinava fin ad ora la tenuta informatica delle scritture contabili presentava però una serie di problemi applicativi che non aveva consentito alle imprese di usufruire appieno delle potenzialità insite nelle procedure di informatizzazione.

In primo luogo, vi era il dubbio se potessero essere validamente tenuti con mezzi informatici tutti quei libri per i quali l'ordinamento prevedeva adempimenti formali che erano concepiti in relazione a una tenuta cartacea e risultavano quindi non compatibili con una tenuta informatica. Si pensi ad esempio all'obbligo di apporre un bollo su ogni pagina e di attestare nella pagina finale il numero di pagine di cui il libro si compone. In secondo luogo, non era chiaro il valore probatorio delle scritture contabili informatiche e cioè se esse potessero avere l'efficacia probatoria tra imprenditori prevista dall'articolo 2710 del codice civile, che menziona espressamente la condizione della bollatura e vidimazione nelle forme di legge.

### **3. Profili generali della nuova disciplina**

<sup>13</sup> In virtù della disposizione contenuta nel secondo comma dell' articolo 71.

<sup>14</sup> Sul tema, cfr. la circolare Assonime n. 14 del 2004.

<sup>15</sup> La fonte di questo potere regolamentare era costituito dall'articolo 10, comma 6, del testo unico in materia di documentazione amministrativa ora trasfuso nell'articolo 21, comma 5, del codice dell'amministrazione digitale.

Al fine di ovviare alle difficoltà ora indicate, l'articolo 16, comma 12 bis, del decreto legge n. 185/2008 ha inserito nel codice civile un nuovo articolo 2215 bis dedicato alla disciplina delle scritture contabili tenute in via informatica.

L'ordinamento presenta ora due statuti normativi per la tenuta delle scritture contabili. Il primo riguarda le scritture contabili cartacee ed è contenuto negli articoli 2215 e 2219; il secondo le scritture contabili informatiche ed è contenuto nell'articolo 2215 bis. Quest'ultimo concerne specificamente le scritture contabili rappresentate in forma informatica e cioè realizzate attraverso un sistema di codificazione delle informazioni in un linguaggio digitale e accessibili tramite un elaboratore elettronico di dati. Esso non riguarda quelle scritture che, se pure redatte attraverso un elaboratore, assumono veste giuridicamente rilevante come libri cartacei, né i libri cartacei conservati in via informatica.

L'articolo 2215 bis stabilisce che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici; prevede quale sia la loro natura e il possibile uso; individua le formalità di tenuta dei libri e delle scritture nonché la loro efficacia probatoria.

Come abbiamo visto, la disciplina in materia di scritture contabili distingue gli adempimenti relativi alla "tenuta" da quelli relativi alla "conservazione". Il primo problema che si pone è quindi se l'articolo 2215 bis disciplini solo la fase della tenuta o anche quella della conservazione. La collocazione sistematica dell'articolo nonché le indicazioni in esso contenute, che parlano di formazione e tenuta, inducono a ritenere che l'articolo 2215 bis non si occupi della "conservazione" delle scritture. Peraltro, le modalità di tenuta indicate al terzo comma del nuovo articolo 2215 bis, se pure funzionali a realizzare una "cristallizzazione" delle scritture, non sono di per sé idonee a garantirne la durata e la leggibilità nel tempo, che sono gli scopi propri di un processo di conservazione. La successiva fase della conservazione in via informatica delle scritture, che non è regolata quindi dall'articolo 2215 bis, trova la sua disciplina nell'articolo 43 del codice dell'amministrazione digitale e nelle sue disposizioni applicative. Di conseguenza la società, una volta formate le scritture secondo le previsioni dell'articolo 2215 bis, sarà oggi tenuta a conservarle secondo le indicazioni contenute nell'articolo 3 della deliberazione CNIPA n. 11/2004.

La disciplina in esame inoltre, essendo collocata nel codice civile, concerne la correttezza e regolarità della tenuta informatica ai fini civilistici. Nel caso in cui il libro, la

scrittura o la documentazione siano rilevanti anche ai fini tributari, devono essere soddisfatti, in via cumulativa, i requisiti previsti a tali fini. È da ricordare che l'articolo 21, comma 5, del Codice dell'amministrazione digitale afferma che gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e 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. Tale profilo è attualmente disciplinato dal decreto 23 gennaio 2004 del Ministro dell'economia e delle finanze.

#### 4. L'ambito di applicazione

La disciplina dell'articolo 2215 bis si applica a libri, repertori, scritture e documentazione di cui è obbligatoria la tenuta in base a disposizioni di legge o di regolamento o che vanno tenuti in ragione della natura o della dimensione dell'impresa.

In virtù della collocazione sistematica della disposizione, che si pone all'interno del paragrafo dedicato alla disciplina delle scritture contabili, la disposizione fa anzitutto sicuramente riferimento a tutte le scritture contabili obbligatorie di cui all'articolo 2214. La disciplina si applica quindi al libro giornale, al libro degli inventari e alle altre scritture contabili richieste dalla natura e dalla dimensione dell'impresa (e cioè ad esempio il libro cassa e il libro magazzino).

Poiché la disciplina parla in senso generico di legge o regolamento, essa trova applicazione anche nei confronti di quelle scritture contabili che sono richieste da normative fiscali. Si pensi in particolare alle scritture contabili previste: a) dall'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dove si fa riferimento al libro giornale e al libro degli inventari, ai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, alle scritture ausiliarie "nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee" (cosiddetti conti di mastro, ossia quelle scritture sistematiche che, per ciascuna voce dello stato patrimoniale e del conto economico, registrano la movimentazione e la consistenza finale), alle scritture ausiliarie di magazzino; b) dall'articolo 16 del predetto decreto che fa riferimento al registro dei beni ammortizzabili.

La formula letterale della disposizione ha però un contenuto che sembra travalicare il limite delle scritture contabili (da intendersi come quei libri che rappresentano i valori dei fatti di gestione), riferendosi in via più generale ai libri, repertori, scritture e documentazione dell'impresa. Rafforza tale opinione il fatto che l'intestazione dell'articolo reciti in senso generico "documentazione informatica". La formulazione è analoga a quella utilizzata da tempo in tema di adempimenti scritturali informatici delle imprese<sup>16</sup>. Questa nozione è sempre stata interpretata in senso più ampio di quello di scrittura contabile<sup>17</sup>. Si potrebbe anche arrivare a sostenere che l'articolo 2215 bis indichi i requisiti in base ai quali possono essere validamente tenuti in forma informatica tutti i libri, obbligatori per legge o regolamento oppure richiesti dalla natura o dimensione dell'impresa, destinati a documentare atti o fatti della società. Non sembra possibile su questo punto, in assenza di chiarimenti, definire con esattezza i confini della disciplina.

È comunque da ritenere che l'articolo 2215 bis si applichi a tutti i libri obbligatori la cui disciplina richiami le formalità di tenuta dettate in materia di scritture contabili. Si pensi in particolare ai libri sociali destinati a documentare particolari momenti dell'organizzazione societaria come, per le società per azioni o in accomandita per azioni: il libro dei soci; il libro delle obbligazioni; il libro delle adunanze e delle delibere delle assemblee, del consiglio di amministrazione, del consiglio di gestione, del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza, del comitato per il controllo sulla gestione, del comitato esecutivo; il libro delle adunanze e delle delibere delle assemblee degli obbligazionisti; il libro degli strumenti finanziari<sup>18</sup>. Si pensi ancora ai libri richiesti dal Codice delle assicurazioni private<sup>19</sup>. In base a questo Codice, le imprese autorizzate all'esercizio dei rami vita sono tenute alla compilazione di registri su cui annotare i contratti emessi, i contratti stornati, i contratti scaduti, i contratti per i quali è stato esercitato il diritto di riscatto, i contratti che sono stati oggetto di trasformazione, i sinistri denunciati, pagati, eliminati senza pagamento di indennizzo, ancora da pagare alla chiusura dell'esercizio, per i quali è stata riaperta la procedura di liquidazione, i

<sup>16</sup> Essa discende infatti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 513, che recita: "i libri, i repertori e le scritture, di cui sia obbligatoria la tenuta, possono esser formati e conservati su supporti informatici in conformità alle disposizioni del presente regolamento ...". L'articolo 15 è stato successivamente trasfuso nell'articolo 13 del testo unico sulla documentazione amministrativa e infine nell'articolo 39 del Codice dell'amministrazione digitale.

<sup>17</sup> V. per tutti F. Gallo, Articolo 15, in Cesare Massimo Bianca (a cura di), *Formazione, archiviazione e trasmissione di documenti con strumenti informatici e telematici*, Le nuove leggi civili commentate, 2000, 802.

<sup>18</sup> Cfr. articolo 2421 del codice civile.

<sup>19</sup> Decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

reclami ricevuti<sup>20</sup>. Le imprese autorizzate all'esercizio del ramo danni sono obbligate alla tenuta di registri su cui annotare: i contratti emessi, i sinistri denunciati, i sinistri pagati, i sinistri eliminati senza pagamento di indennizzo, i sinistri ancora da pagare alla chiusura dell'esercizio, per i quali è stata riaperta la procedura di liquidazione, i reclami ricevuti<sup>21</sup>.

È infine da sottolineare che la disposizione fa riferimento non solo ai libri e cioè a quegli strumenti di documentazione destinati a raccogliere una sequenza di atti o fatti, ma anche in via più generale alla "documentazione" con cui deve intendersi in via estensiva tutta l'attività rappresentativa in un documento di uno o più atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti.

## 5. La natura e gli usi delle registrazioni nonché le formalità di tenuta

L'articolo 2215 bis parte dall'affermazione che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici. La disciplina indica poi la natura e gli usi delle registrazioni nonché le loro formalità di tenuta.

Le registrazioni dei dati contenute in questi documenti devono essere realizzate in modo tale da poter essere consultate in ogni momento con i mezzi posti 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. Questa previsione riguarda tutte le categorie di documenti sopra indicate tenute in via informatica.

L'articolo 2215 bis stabilisce poi che, in caso di tenuta con strumenti informatici, gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e gli altri obblighi previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta di libri, repertori e scritture, compreso quello di "regolare tenuta", si considerano assolti se vengono apposte, "ogni tre mesi a far data dalla messa in opera", la marca temporale e la firma digitale sul documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti.

<sup>20</sup> Articolo 101, comma 2, del decreto legislativo n. 209/2005.

<sup>21</sup> Articolo 101, comma 3, del decreto legislativo n. 209/2005.

Questa previsione necessita di alcuni chiarimenti.

In virtù della prevalenza del principio di specialità, essa non si applica a quei particolari libri e registri per la cui tenuta informatica l'ordinamento già detta apposite regole.

Essa concerne solo i libri, i repertori e le scritture, e cioè i documenti informatici che costituiscono raccolte di una pluralità di atti, fatti o dati e non anche la "documentazione". Tale assunto risulta chiaro se si pensa che le formalità interessate sono gli obblighi di numerazione progressiva o di vidimazione, che hanno senso solo all'interno di forme di documentazione a registro.

La previsione normativa in esame non è diretta a introdurre autonomi obblighi di numerazione o vidimazione per i libri o le scritture tenuti in forma informatica, ma intende adattare all'ambiente informatico gli obblighi di tenuta previsti dall'ordinamento per libri, repertori o scritture di natura cartacea. Nel caso in cui quindi l'ordinamento già prevede l'obbligo di tenere una certa scrittura contabile con determinate formalità estrinseche (quali ad esempio, la numerazione progressiva, la vidimazione, la bollatura ecc.), queste devono considerarsi sostituite e le scritture correttamente tenute con l'apposizione, a intervallo temporale di tre mesi, della firma digitale e della marca temporale. La stessa disposizione precisa che la marca temporale e la firma digitale trimestrale assolvono anche gli obblighi di "regolare tenuta". Tale dizione vuole far riferimento ai principi di ordinata contabilità che devono essere rispettati nella predisposizione delle scritture e cioè alle cosiddette formalità intrinseche. È evidente infatti che in ambiente informatico non vi è possibilità di applicare i principi di ordinata contabilità intesi, ai sensi dell'articolo 2219, come tenuta senza spazi in bianco, interlinee, trasporti a margine, divieto di fare abrasioni e leggibilità delle parole cancellate. Questa affermazione merita però una precisazione. I principi di un'ordinata contabilità e i criteri di una corretta formazione degli altri tipi di libri non si esauriscono nelle prescrizioni sopra indicate (spazi in bianco, interlinee, trasporti a margine, ecc.) ma esigono più in generale che i libri siano strutturati in modo tale da fornire una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società per quanto concerne le scritture contabili e degli eventi relativi alla vita sociale da documentare per i libri sociali. La regolare tenuta sostanziale dei libri e delle scritture quindi non si può considerare esaurita nelle formalità sopra indicate ma comporta anche l'applicazione di ulteriori criteri di redazione dei libri, specifici per tipologia di libro. Ad esempio, nelle scritture di carattere cronologico, come il libro giornale o il libro delle assemblee, le annotazioni dei fatti di gestione o la trascrizione dei verbali dovranno rispettare la loro successione temporale.

Rimane da segnalare che le formalità in esame, prevedendo forme di “cristallizzazione” trimestrale delle scritture, si presentano disallineate rispetto al regime finora vigente. L’articolo 7, comma 4 ter, del decreto legge n. 357/1994 stabilisce che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare, “in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all’esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scadute da oltre tre mesi”, quando “anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza”. Questa disciplina consente quindi una stampa delle scritture a cadenza annuale. È ipotizzabile che tale differenza di regime possa disincentivare l’utilizzo della tenuta informatica delle scritture contabili, in contrasto con quelle che erano le finalità dichiarate dal provvedimento.

La corretta scansione temporale degli adempimenti è costituita dall’apposizione della firma digitale<sup>22</sup>, con cui si ottiene il duplice risultato di rendere il documento immodificabile e riferibile all’imprenditore o a un suo delegato e dalla successiva marca temporale con cui si attribuiscono al documento una data e un orario opponibili ai terzi<sup>23</sup>.

La firma digitale deve essere quella dell’imprenditore cui le scritture si riferiscono oppure quella di persona da lui delegata. Per quanto riguarda le società, la firma digitale deve essere apposta dall’amministratore unico oppure, nel caso di consiglio di amministrazione, dall’amministratore appositamente delegato a tale funzione dal consiglio.

L’articolo 2215 bis stabilisce che il compito di apporre la marca temporale e la firma digitale sul libro può anche essere attribuito, attraverso una delega, a una persona

---

<sup>22</sup> La firma digitale è definita all’interno del Codice dell’amministrazione digitale come un particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi crittografate, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l’integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici. Cfr. decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, articolo 1, comma 1, lettera s).

<sup>23</sup> La marca temporale è un’evidenza informatica che consente di attribuire ad uno o più documenti informatici una data ed un orario opponibili ai terzi. Cfr. articolo 1, comma 1, lettere h) e i) del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 13 gennaio 2004.

diversa dall'imprenditore. Questa previsione conferma un principio generale di libertà nell'organizzazione dell'impresa e in particolare nella ripartizione delle funzioni. Il potere di apporre la firma può essere attribuito tanto a un dipendente dell'impresa quanto a un soggetto ad essa esterno. Esso discende, per i dipendenti dell'impresa, dalla disposizione organizzativa interna che attribuisce loro determinati compiti e mansioni inerenti il libro o la scrittura su cui deve essere apposta la firma. Per i soggetti esterni, invece, vi deve essere un atto che attribuisce specificamente tali poteri. Nei gruppi societari, il compito può essere attribuito a quelle società che svolgono le attività di tenuta dei libri a favore del gruppo. Non sembra in ogni caso necessaria una procura, poiché non si tratta di attività dirette alla spendita del nome dell'imprenditore verso terzi.

La firma digitale e la marca temporale devono essere apposte sui libri a intervallo temporale di tre mesi a partire dalla data della "messa in opera", che deve intendersi come la data in cui avviene la prima annotazione sul libro. Nel caso in cui per tre mesi non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marca temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale momento decorre il nuovo periodo trimestrale. Questa indicazione è importante per tutti quei libri che sono destinati a contenere scritture a intervalli di tempo predeterminati superiori ai tre mesi. Si pensi, ad esempio, al libro degli inventari che contiene l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa a cadenza annuale.

Considerate le finalità dell'apposizione della marca temporale e della firma digitale (da identificare nel rendere immodificabili, imputabili e con data certa le annotazioni effettuate nei libri), non vi possono essere dubbi sul fatto che gli adempimenti debbano avere una cadenza almeno trimestrale (fatta eccezione per l'ipotesi di assenza di registrazioni). Non si rivengono invece motivi per cui l'imprenditore non possa adempiere alle formalità anche a un intervallo di tempo inferiore. Un intervallo inferiore di tempo è, anzi, ancora più conforme al perseguimento delle finalità del provvedimento.

L'applicazione di questi principi ai vari tipi di libro pone alcuni problemi applicativi.

Un primo ordine di problemi riguarda il libro giornale. Premesso che le annotazioni dei fatti di gestione nel libro giornale devono essere effettuate nel più breve tempo possibile, la prassi contabile e la normativa fiscale<sup>24</sup> ritengono comunque correttamente tenuto il libro giornale in cui le operazioni sono annotate entro sessanta giorni dalla

<sup>24</sup> Articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

data in cui si sono verificate. Ci si è chiesti se l'apposizione trimestrale della marca temporale, facendo eccezione alla predetta regola, comporti l'obbligo per la società di registrare tutte le operazioni che si sono verificate in data antecedente a quella della marca temporale. Questa interpretazione non ha a nostro avviso fondamento. La marca temporale unitamente alla firma digitale servono a rendere immodificabili, imputabili e con data certa le annotazioni effettuate nei libri ma non sono dirette a imporre un particolare termine entro il quale le annotazioni devono essere effettuate. Di conseguenza, l'annotazione sul libro eseguita dopo la marca temporale può essere relativa a un'operazione antecedente alla data di apposizione della marca nel rispetto del termine dei sessanta giorni. Nel caso in cui, ad esempio, il libro giornale presenti una marca temporale al 31 marzo, successivamente ad essa potranno essere comunque annotate le operazioni che si sono verificate in data successiva al 31 gennaio.

Il libro degli inventari deve essere sottoscritto dall'imprenditore. È ammissibile quindi che alla cadenza annuale l'imprenditore (o, nel caso di società, l'amministratore incaricato della funzione) apponga un'unica firma digitale che funge tanto da sottoscrizione dell'inventario quanto da adempimento ex articolo 2215 bis. Il fatto che l'imprenditore sia tenuto a sottoscrivere l'inventario non esclude la possibilità che il diverso adempimento della sottoscrizione digitale e marca temporale ai sensi dell'articolo 2215 bis possa essere comunque delegato, secondo quanto previsto dalla stessa norma, a un diverso soggetto. In questo caso l'inventario presenterà la firma digitale dell'imprenditore e quella del soggetto delegato.

L'articolo 2421 del codice civile in materia di libri sociali stabilisce che spetta agli amministratori la cura del libro soci, del libro delle obbligazioni, del libro delle assemblee e dei libri del consiglio di amministrazione e del consiglio di gestione. Al riguardo la dottrina ha precisato non solo che l'espressione "cura" chiarisce che gli amministratori non sono obbligati a compiere personalmente le scritturazioni, ma anche che il compito di tenuta dei libri, quando incombe sugli amministratori, è pacificamente ritenuto delegabile<sup>25</sup>. E' quindi ammissibile attribuire il compito a un incaricato degli amministratori<sup>26</sup>. Questo principio non viene meno nel caso in cui la tenuta dei libri sia informatica. Gli amministratori possono delegare a un soggetto terzo

<sup>25</sup> G. E. Colombo, I libri sociali, in G. E. Colombo G. B. Portale (a cura di), Trattato delle società per azioni, Bilancio d'esercizio e consolidato, vol. 7\*, 1994, 6.

<sup>26</sup> V. App Milano 29 novembre 1991 secondo cui l'iscrizione nel libro soci di un atto d'acquisto della quota spetta agli amministratori che vi possono provvedere personalmente o tramite un loro incaricato.

il compito di apporre la marca temporale e la firma digitale (del delegato quale titolare della funzione) ai sensi dell'articolo 2215 bis.

Alcuni libri sociali non devono presentare alcuna sottoscrizione da parte del soggetto tenuto a effettuare le annotazioni (un esempio è fornito dal libro dei soci). Altri invece sono per loro natura destinati ad accogliere atti sottoscritti. Il libro delle assemblee, ad esempio, contiene la trascrizione dei verbali redatti dal notaio, nonché i verbali non notarili sottoscritti dal presidente e dal segretario<sup>27</sup>. Il libro delle assemblee raccoglierà quindi una serie cronologica e numerata di verbali sottoscritti, cui si accompagnerà l'apposizione trimestrale della marca temporale e della firma digitale.

## 6. Il valore probatorio delle scritture contabili tenute in forma informatica

Il nuovo articolo 2215 bis ha inteso anche chiarire il valore probatorio dei libri, dei repertori e delle scritture tenuti con strumenti informatici. Questi ultimi, se sono tenuti con strumenti informatici secondo i principi sopra indicati, hanno l'efficacia probatoria definita dagli articoli 2709 e 2710 del codice civile.

Di conseguenza le scritture contabili informatiche regolarmente tenute ai sensi dell'articolo 2215 bis possono far prova contro l'imprenditore. Esse possono fare prova anche a favore dell'imprenditore, solo nei rapporti tra imprenditori e limitatamente ai rapporti relativi all'esercizio dell'impresa.

L'efficacia probatoria riconosciuta alle scritture contabili è comunque, anche in caso di tenuta informatica, quella di prova liberamente apprezzabile dal giudice e non quella di prova legale.

L'articolo 2709 non subordina l'efficacia probatoria delle scritture contabili contro l'imprenditore al fatto che esse siano regolarmente tenute. L'articolo 2215 bis potrebbe essere interpretato invece nel senso che l'efficacia probatoria di cui all'articolo 2709 spetta alle sole scritture contabili informatiche tenute con le formalità da esso previste e quindi con marca temporale e firma digitale trimestrale. Tale interpretazione è però illogica in quanto attribuirebbe un vantaggio all'imprenditore (trattandosi di efficacia contro l'imprenditore) che non avesse rispettato la normativa sulla tenuta delle scritture contabili informatiche. L'efficacia probatoria di cui all'articolo 2709 compete quindi a

<sup>27</sup> Cfr. articolo 2375 del codice civile.

tutte le scritture contabili informatiche, anche se non tenute secondo quanto previsto dall'articolo 2215 bis. Ricordiamo comunque che, secondo la giurisprudenza, alle scritture contabili cui non può essere attribuita efficacia probatoria ex articolo 2709 può comunque essere attribuito il carattere e il valore di elementi indiziari idonei a determinare, in concorso con altri elementi, una valida prova per presunzioni ai sensi dell'articolo 2727 e seguenti del codice civile<sup>28</sup>.

Un altro punto di riflessione riguarda l'efficacia probatoria di libri, repertori e scritture informatici che non sono scritture contabili. Mentre infatti gli articoli 2709 e 2710 fanno riferimento alle scritture contabili, la formulazione dell'articolo 2215 bis attribuisce la descritta efficacia probatoria a tutti i libri, repertori e scritture tenuti con strumenti informatici in conformità ai principi da esso indicati.

Al riguardo sottolineiamo che l'attribuzione dell'efficacia probatoria prevista nel codice civile per le scritture contabili a libri destinati a documentare atti o fatti di natura del tutto diversa appare inappropriata. Come ha ben chiarito la giurisprudenza<sup>29</sup>, infatti, la forza probatoria dei libri sociali (si trattava nel caso di specie del libro delle deliberazioni della giunta esecutiva) non è assimilabile a quella delle scritture contabili. Mentre quest'ultime, assolvendo una funzione di registrazione della contabilità della gestione, sono idonei strumenti di controllo per la ricostruzione analitica dei singoli rapporti derivanti dall'esercizio dell'attività imprenditoriale, i libri che contengono verbali di deliberazioni, documentando esclusivamente il processo di formazione della volontà sociale a mezzo di organi collegiali, possono costituire solo prova dei fatti storici enunciati nei relativi verbali. Vi è ancora da aggiungere che alcuni documenti destinati a confluire nei libri sociali hanno un loro valore probatorio riconosciuto dalla legge. Ad esempio il verbale di assemblea, quando assume valore di atto pubblico in quanto redatto da un notaio, è assistito dalla particolare efficacia probatoria privilegiata di cui all'articolo 2700 del codice civile anche nei confronti dei terzi<sup>30</sup>. La giurisprudenza riconosce attualmente valore probatorio anche al verbale redatto per atto privato affermando che esso "assevera, fino a che non ne sia – con piena libertà di prova – dimostrato il contrario e l'inesattezza o la falsità di esso, sia il contenuto delle

<sup>28</sup> La giurisprudenza di legittimità (cfr. Cassazione civile, sez. lavoro, 4 maggio 1987, n. 4145) ha infatti affermato che, fuori dei casi in cui le scritture contabili rilevano ai sensi degli articoli 2709 e 2710, "nulla vieta di attribuire alle annotazioni di suddetti libri e scritture ... il carattere e il valore di elementi indiziari, atti a dar vita, in concorso con altri elementi, ad una valida prova per presunzioni".

<sup>29</sup> Cfr. Cassazione civile, 15 marzo 1984, n. 1762.

<sup>30</sup> Secondo l'articolo 2700 del codice civile, l'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

deliberazioni assunte nel corso della riunione, sia le dichiarazioni dei soci, sia quanto in esso è fatto risultare (“constare”), compresa quale fosse la composizione dell’assemblea e le eventuali assenze”<sup>31</sup>. Per i libri, repertori e scritture che non costituiscono scritture contabili, quindi, la disposizione contenuta nell’articolo 2215 bis deve forse esser intesa nel senso più generale che essi hanno efficacia probatoria che sarà, a seconda dei casi, quella propria del tipo di libro, del repertorio o della scrittura.

Il riferimento all’efficacia probatoria non viene invece esteso alla “documentazione”. Questo non significa che i documenti che non assumono la forma di libri, repertori o scritture, se tenuti in via informatica, non abbiano alcuna efficacia probatoria. Occorrerà fare riferimento alle disposizioni generali. In particolare, l’articolo 21 del Codice dell’amministrazione digitale disciplina espressamente il valore probatorio del documento informatico sottoscritto.

Come abbiamo già detto, l’efficacia probatoria delle scritture contabili è riconosciuta anche nel procedimento di ingiunzione, a condizione che esse siano bollate e vidimate nelle forma di legge e regolarmente tenute. L’articolo 2215 bis non fa riferimento all’efficacia probatoria nel procedimento di ingiunzione. A nostro avviso non dovrebbero però esserci ostacoli a ritenere che le scritture contabili tenute in via informatica costituiscano prova scritta idonea per il rilascio di un provvedimento di ingiunzione quando siano rispettati i requisiti della marca temporale e della firma digitale trimestrale.

Il Direttore Generale

**Micossi**

<sup>31</sup> Cfr. Corte d’Appello di Potenza, 28 ottobre 2002.