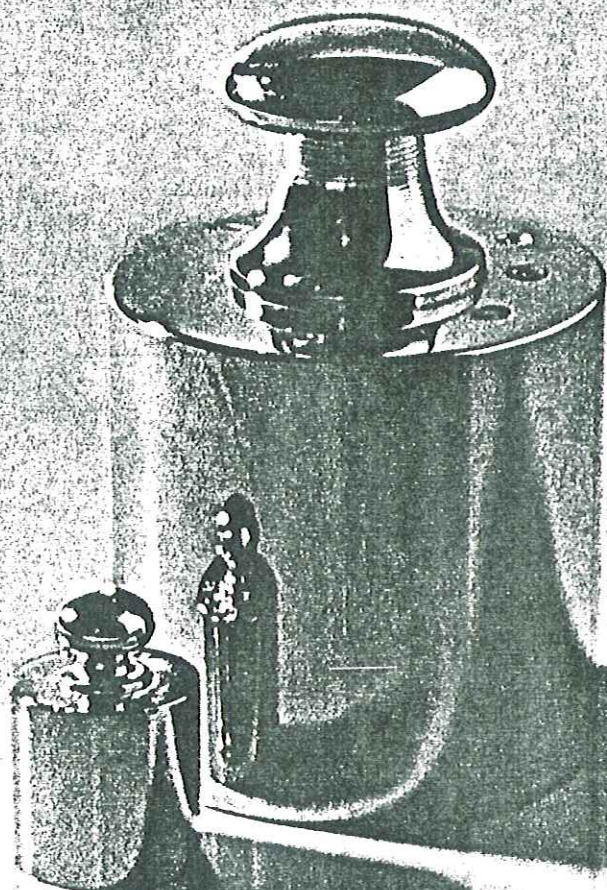


IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - 20127 Milano

n. 9 - settembre 1979



il giusto peso
hardware/SOFTWARE



TA Computer Systems

In tema di conservazione dei supporti Edp

Gli esperti sono divisi in due partiti opposti: l'uno per la conservazione e l'altro per la non conservazione. L'A. ritiene che l'approccio logico sia nella posizione intermedia e, a questo proposito, illustra le procedure adottate negli Stati Uniti dalle quali si potrebbero trarre utili spunti anche per il nostro Paese / di FRANCO PONTANI

Dall'avvento della Riforma Tributaria in poi abbiamo in diverse occasioni avuto modo di soffermarci sull'affliggente problema del Registro dell'Elaborazione Elettronica dei Dati¹ e sulle problematiche connesse alla conservazione dei supporti.

Non risulta, tuttavia, che sia stato fatto un fattivo passo avanti negli interventi ministeriali o legislativi per definire il problema assai spinoso ed i cui nodi stanno per venire clamorosamente al pettine essendo ormai tempo di verifica dei bilanci del periodo decorrente dal 1974 (alcune verifiche e accertamenti hanno già portato per quegli anni all'applicazione di sanzioni o per lo meno all'evidenza delle stesse).

Lo spunto di questo scritto ci è dato da un recente studio predisposto a cura di un gruppo di studiosi presso l'Università Bocconi e pubblicato sulla Guida Normativa n. 7 dell'8 aprile 1979 de «Il Sole/24 Ore».

In un recente nostro scritto² abbiamo sfiorato l'argomento formulando a livello preliminare alcune critiche alle conclusioni a nostro avviso troppo categoriche cui è pervenuto il gruppo di studio della Bocconi.

Senza voler esaminare tutta la possibile dottrina in materia e senza volerci addentrare nei meandri del significato giuridico dei singoli termini del problema, abbiamo operato una scelta di autori e, quindi, di scritti essenzialmente tecnici cercando di individuare una soluzione al problema operando un confronto con quella che è stata la recente esperienza fiscale statunitense pur imponendoci in detti confronti dei limiti connessi sia a problemi di spazio sia al carattere della Rivista che ci ospita.

¹ Cfr. Franco Pontani in «Le imposte dirette nella Riforma Tributaria» Ed. Seda 1973 - «Il Registro delle Elaborazioni Elettroniche nella Riforma Tributaria» in «Il Dirigente Amministrativo» maggio 1975 - «Elaborazione Elettronica. I supporti e la loro conservazione» in «Il Dirigente Amministrativo» giugno 1978 - «Il computer non ha più segreti per i moderni sistemi di verifica» in «Il Corriere Tributario» n. 24 Ipsoa 19.1.1978 - «Edp e Gestione Fiscale di Impresa», Ipsoa Informatica vol. 1979 - «Considerazioni in tema di scritture obbligatorie per il Centro elaborazione dati» in «Informazioni Aziendali e Professionali» n. 12 del 30.6.79.

Le proposte del gruppo di studio Bocconi e le motivazioni

«Il gruppo ha proceduto ad un esauriente approfondimento dell'argomento ed ha tentato di individuare i motivi per cui questa normativa non solo è insoddisfacente, non solo non raggiunge la evidente ratio che ha ispirato il legislatore, ma è praticamente inapplicabile e quindi nulla sul piano operativo».

Ciò è quanto leggiamo nella presentazione del coordinatore dei lavori al risultato dei lavori stessi. Questa preliminare osservazione ci sorprende in senso generale in quanto se non in toto, almeno in parte, l'esperienza pratica ha dimostrato come la norma dell'art. 14 sia suscettibile di una sua razionale applicazione in presenza di centri elaborazione dati strutturati in modo organizzato. In molti casi l'incombente «cartaceo» è stato risolto con l'utilizzo di «package» standard o personalizzati, acquistati o prodotti all'interno delle grandi imprese o dei grandi gruppi. Siamo peraltro stati testimoni addirittura di una razionalizzazione di procedure e di una ottimizzazione delle gestioni proprio grazie a questa norma che, se pur negletta in molti casi, in altrettanti è stata di fondamento per l'impostazione di un sistema di controllo interno e di documentazione dell'area Edp tale da poter consentire l'evidenza di un Audit trail suscettibile di accurata indagine.

Ma l'oggetto del nostro discorso è volutamente limitato al problema della conservazione.

Il commento del gruppo di studio, affrontando l'attuale stesura dell'art. 22, 2° c. ricorda: «la norma, se interpretata letteralmente, è di impossibile attuazione. Infatti, i supporti meccanografici possono essere di due tipi: non riusabili e riusabili. I primi comprendono le schede perforate, i nastri di carta e simili; i secondi i nastri magnetici, i dischi, i tamburi, ecc. Nell'ipotesi alquanto rara che un centro usi soltanto supporti non riusabili utilizzerebbe milioni di schede all'anno che

² Cfr. Franco Pontani in «Considerazioni in tema di scritture obbligatorie per il Ced» - op. cit.

per essere conservate per il periodo prescritto dalla legge richiederebbero un paradossale spazio ed un'opportuna conservazione in luoghi opportunamente climatizzati ed essiccati in modo da poter conservare intatta nel tempo la loro utilizzabilità».

Prosegue ancora la citata relazione dichiarando che nell'ipotesi più frequente dell'utilizzo dei supporti riutilizzabili la norma costringerebbe l'utente ad usare una sola volta un supporto che è stato creato per essere utilizzato più volte, con evidenti conseguenze sotto il profilo economico e con l'invalidabile impedimento tecnico derivante dalla limitazione temporale ai due/tre anni per la lettura delle registrazioni.

Problema economico e problema tecnico oltre al problema eminentemente giuridico non sono assolutamente delle novità in quanto già nella Guida Normativa n. 6 del 1974 rilevavamo gli stessi identici commenti frutto già delle relazioni critiche di Marco Vitale al convegno organizzato dal Banco di Roma e di alcuni documenti di studio della Commissione per la riforma tributaria del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti.

In termini critici e con le stesse parole si era espressa il 25 febbraio 1974 l'Anie in un esposto al Ministero delle Finanze in copia all'Assonime richiamando gli stessi argomenti indicati negli «appunti» della Guida Normativa n. 6/1974.

Il Ministero delle Finanze tuttavia con Nota 26 novembre 1977 n. 9/410, e con riferimento a supporti magnetici di limitata capienza come potevano essere le minicassette, ribadiva il concetto della conservazione dell'art. 22 in quanto «a seguito della cancellazione delle minicassette e della distribuzione dei biglietti (magnetizzati), dopo l'elaborazione viene meno la possibilità di un eventuale riscontro tra quanto riportato sui tabulati e quanto registrato sui supporti magnetici».

Tra queste due tesi estreme di cui la prima, e cioè quella della non conservazione, trovava un suffragio quasi universale fra le case costruttrici che, a nostro avviso, vedevano un ostacolo non indifferente alla vendita o al noleggio degli elaboratori, e la seconda che per forza di cose non poteva andare contro un disposto grammaticalmente inequivocabile almeno nei termini come quelli dell'art. 22, 2° c. del Dpr n. 600, trovava spazio una teoria intermedia che emergeva in una riunione tenuta a Roma il 14 maggio 1975 dai capi servizio elaborazione dati in cui per il commento all'art. 22 si formulava la seguente ipotesi: «si ritiene che la disposizione riguardi solo i supporti che non diano luogo al relativo stampato di rilevanza fiscale. Non si ritiene invece che la disposizione citata debba valere per l'insieme degli altri supporti».

Pur nella cattiva formulazione appariva emergere l'obbligo di conservazione fintanto che i supporti non venissero stampati e con riferimento alle elaborazioni di natura fiscale.

Si può dire che abbracciando questa teoria il gruppo di studio della Bocconi sia pervenuto alla proposta di modifica del comma «incriminato» dell'art. 22 precisando che «eventuali supporti meccanografici, elettro-

nici e similari debbono essere conservati fino all'avvenuta stampa delle informazioni in essi contenute» e al commento secondo il quale la formulazione suggerita «risolve tutte le incongruenze dell'attuale normativa in materia di conservazione dei supporti».

La dottrina negli scritti della Guardia di Finanza

Due scritti abbiamo voluto scegliere per evidenziare come il problema sia stato visto «dall'altra parte della barricata» anche se tali scritti non sono di interpretazione di un punto di vista conforme dei verificatori ma semplicemente l'espressione di alcuni punti di vista.

Il Cap. Vittorio Galiano in proposito scrive:³ «il complesso delle norme dà la possibilità di ricostruire il procedimento logico in base al quale le imprese formano i documenti contabili, analitici e sintetici, i quali poi evidenziano il risultato economico dell'impresa medesima. Se a prima vista le norme possono sembrare onerose, ad un più approfondito esame risultano rispettose delle condizioni di chiarezza e semplicità che la Riforma Tributaria ha posto a suo fondamento».

Pur ammettendo che «alcune incertezze di interpretazione» dovranno essere superate da «successive norme chiarificatrici» Galiano non ritiene che ci si trovi di fronte ad una totale impossibile applicazione della norma.

Meno possibilista è il Cap. Benito Iperiti che scrive:⁴ «i problemi tecnici ed economici per la lunga conservazione di oltre dieci anni, così come imposti dall'art. 22 non sono facilmente risolvibili e potrebbe essere semplicemente suggerito il «nemo ad impossibilia tenetur». Tuttavia, immediatamente dopo, Benito Iperiti dimostra di non voler abbracciare la teoria dell'impossibilità stabilendo ipotesi alternative di conservazione (due o tre anni per i supporti di alcune procedure importanti, due/tre mesi per i supporti inerenti tutte le fasi delle procedure così individuate e tra i due/tre mesi e i due/tre anni per i supporti degli inputs veri e propri e dell'output finale per ciascuna procedura «di modo che sia possibile, volendo, ricostruire tutte le fasi intermedie attraverso la rielaborazione con i programmi, che in ogni caso dovrebbero conservarsi per il periodo massimo previsto, anche a mezzo di duplicazioni periodiche».

Le avverse teorie

Gli esperti si sono, quindi, comunque divisi tra due partiti basilari fra di loro opposti, l'uno per la non conservazione, l'altro per la conservazione «costi quel

³ Il registro delle procedure delle imprese che si avvalgono dei centri elettronici o meccanografici in «Riv. Guardia di Finanza» 1975.

⁴ «Alcune considerazioni in tema di verifica e auditing Edp», in «Rivista Guardia di Finanza», set./ott. 1975.

che costi»: riteniamo tuttavia che come di consueto l'approccio logico sia nella posizione intermedia, una posizione questa che per poter essere attuata deve comunque definire proprio quali supporti debbono essere conservati e per quanto tempo per consentire una opportuna verifica che non si può rifare al rigorismo della «auditing internazionale» che Iperiti richiama nel suo scritto (precisando che, non distinguendo la norma tra supporti tradotti e supporti non tradotti, limitare la conservazione solo a quelli non tradotti significherebbe abbandonare l'intenzione ben palese nel legislatore di consentire all'amministrazione finanziaria il controllo nel centro e, non solo, intorno al centro, venendo così a mancare in grandissima parte tutto il materiale che ha dato luogo alla preparazione delle scritture ufficiali).

Nelle procedure di auditing internazionale per la certificazione dei bilanci (nelle rare ipotesi in cui anche a livello internazionale si è utilizzato l'elaboratore per il lavoro di revisione) non si è mai preteso che venissero conservati i supporti magnetici essendo utilizzabile il criterio dell'«audit through the computer» anche con il criterio misto e cioè con l'intervento anche dell'«auditing around the computer».⁵ Piuttosto, e ciò valga anche per coloro che auspicano l'abrogazione dell'art. 14, per ciò che attiene il disposto della obbligatorietà del registro, nei criteri adottabili dobbiamo tener presente che la norma non nasce originariamente in Italia, ma perviene alla nostra legislazione sia dopo esperienze europee (Francia, Germania, Inghilterra) sia dopo esperienze statunitensi.

L'esperienza statunitense

Negli Stati Uniti l'Internal Revenue Service ha emesso la Nota Rev-Rul. 71-20 (1971-I CB 392) in abbinamento a un package di auditing, per consentire la verifica ai fini fiscali delle contabilità e dei bilanci ottenuti con macchine che utilizzino schede perforate, schede magnetiche, dischi magnetici per la registrazione, amalgamazione e totalizzazione delle transazioni finanziarie.

Tuttavia la procedura è disciplinata in modo tale da non consentire delle generalizzazioni (esponendo pertanto il contribuente a un obbligo indiscriminato di con-

servazione), bensì la procedura è congegnata sulla base di un rapporto con l'amministrazione finanziaria da noi sempre auspicato ma invero scarsamente applicato.

Secondo la Rev.-Rul. 71/20 il contribuente affronta il problema della conservazione trasmettendo un'apposita richiesta all'ufficio fiscale cui fa capo.

L'Internal Revenue Service ha addestrato un gruppo di revisori fiscali esperti nell'area Edp. Questi revisori sviluppano un appropriato controllo e valutazione della struttura Edp coinvolta nell'area fiscale del singolo contribuente e viene raggiunto, a seguito di tale incontro, un accordo scritto sulla base del quale vengono stabiliti quali supporti sono da conservare, per quanto tempo e quali procedure di comunicazione o informazione debbono essere poste in essere in caso di eventuali cambiamenti.

I supporti in questione vengono conservati sino a verifica avvenuta salvo il caso dell'insorgere di un contenzioso ed in quest'ipotesi il tempo di conservazione sarà più lungo (salvo l'autorizzazione all'esibizione dei supporti cartacei in luogo dei supporti magnetici previo accordo con l'ufficio imposte).

Senza volerci dilungare sulle procedure adottate e adottabili negli Stati Uniti per la verifica fiscale nell'area specifica, dal discorso che precede emerge quella che potrebbe essere l'ottica entro cui il nostro legislatore ed i nostri studiosi si dovrebbero muovere.

Conclusioni

Da quanto sopra esposto emerge la nostra convinzione che la norma possa solo generalmente trattare il problema, mentre la disciplina specifica deve essere regolamentata con istruzioni ministeriali ai singoli uffici imposte e ai singoli organi di verifica per dettare, per tipo o per classe di elaboratore elettronico ed a seconda delle singole caratteristiche generali, la tipologia dei supporti e le regole generali di conservazione anche con graduazione temporale (come suggerisce giustamente Benito Iperiti), rinviando tuttavia le procedure di verifica a principi generalmente accettati di indagine e le metodologie di conservazione a rapporti preordinati tra contribuente e fisco, rapporti che devono garantire una tempestività di verifica ad evitare un prolungamento temporale nella conservazione (che comporta comunque costi rilevanti) e che, al tempo stesso, consentano al contribuente una difesa nei confronti del verificatore da pretese di ulteriori conservazioni sia per qualità che per durata.

⁵ Lina Mariniello in «La revisione della contabilità tenuta con l'impiego di calcolatori elettronici», in «La certificazione professionale dei Bilanci», Giannini, Napoli 1973.