

# LEGISLAZIONE E GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

diretta da LUIGI PAPI

Di particolare Interesse, in questo numero:

## LEGISLAZIONE

L. 23 aprile 1981, n. 153 - Conversione in legge con modificazioni, del d.l. 28 febbraio 1981, n. 38, recante provvedimenti finanziari per gli enti locali per l'anno 1981.

## NORMATIVA

MIN. FINANZE - Circ. 23 aprile 1981, n. 14/8/606 - IRPEF - Deducibilità degli oneri per spese mediche.  
MIN. FINANZE, Circ. 5 aprile 1981, n. 5/CI/1320 - Accertamento dei redditi - Dichiarazione annuale - Ricezione delle dichiarazioni - Istruzioni di servizio  
MIN. FINANZE - Circ. 22 aprile 1981, n. 13/7/1631 - Accertamento dei redditi - Sanzioni - Sanatoria - L. 22 dicembre 1980, n. 882 - Istruzioni di servizio

## GIURISPRUDENZA

CONS. STATO, Ad. Plen - 28 ottobre 1980, n. 42 - Controversie valutarie - Irrogazione di pene per violazioni di norme valutarie - Ricorso contro decreto ministeriale di condanna - Giurisdizione del giudice ordinario

## DOTTRINA

PONTANI Dott. Franco - I libri contabili a fogli mobili, l'utilizzo del microfilm per la conservazione di dati contabili e l'utilizzo degli elaboratori elettronici per la produzione di dati contabili in una recente legge contabile norvegese.

# 6

Giugno 1981

Pubblicazione mensile



Sped. in abb. post. gruppo III/70

**GIUFFRÈ EDITORE**

Dott. FRANCO PONTANI  
Commercialista in Milano

## I LIBRI CONTABILI A FOGLI MOBILI, L'UTILIZZO DEL MICROFILM PER LA CONSERVAZIONE DI DATI CONTABILI E L'UTILIZZO DEGLI ELABORATORI ELETTRONICI PER LA PRODUZIONE DI DATI CONTABILI IN UNA RECENTE LEGGE CONTABILE NORVEGESE

### *Premessa.*

Tra i paesi europei la Norvegia ha affrontato sin dal 10 dicembre 1974 il problema del rapporto tra obbligo contabile ed evoluzione tecnologica. Più recentemente con l. 12 dicembre 1980, assunta l'obsolescenza delle norme del 1974 di fronte allo sviluppo tecnologico che ha consentito l'uso dell'elaboratore elettronico e l'ottenimento in forma mediata o immediata di films connessi a dati amministrativi, si è cercato di affrontare il procedimento della razionalizzazione del comportamento delle imprese obbligate alla tenuta di scritture contabili cercando di venire incontro sia alle esigenze delle autorità preposte ai controlli, sia a quelle dei revisori esterni.

La legge del 12 dicembre 1980 vigente dall'1 gennaio 1981 integra i disposti della l. 13 maggio 1977, n. 35 costituendone un aggiornamento.

I principi cui obbedisce la legge contabile norvegese si possono essenzialmente ricondurre a due:

- a) la tenuta di un sistema contabile in modo « ordinato e affidabile »;
- b) un sistema contabile conforme alla « buona condotta contabile ».

I principi fondamentali che sono desumibili dal nuovo disposto sono riconducibili tutti alla presunzione di un « audit trail ». Dando maggiore importanza ai concetti di sicurezza e di controllo, la norma formulata in forma più generale rispetto ai precedenti disposti è stata studiata con l'intendimento di consentire, anche in presenza di tecnologie nuove con le quali vengono trattati i dati contabili, la verifica del rapporto tra la posta legittimata al suo inserimento nell'ambito del sistema contabile ed il bilancio di esercizio, e viceversa.

La norma tratta contemporaneamente sia il sistema di tenuta dei libri contabili a fogli mobili, sia il sistema di conservazione a mezzo di microfilm o altri mezzi di evidenza che possano leggersi attraverso ingranditore, compreso il COM

(Computer Output Microfilm), sia la gestione di dati contabili con l'uso di sistemi di elaborazione elettronica che si avvalgono di supporti magnetici e simili a lettura diretta tramite elaboratore elettronico, dando luogo comunque alla stampa di elaborati contabili a fogli mobili.

La norma inoltre disciplina i principi informatori connessi alla microfilmatura di giustificativi o altri documenti che costituiscono la prova dell'imputazione contabile.

In considerazione della disapplicazione od imperfetta applicazione nel nostro Paese del disposto dell'art. 14, comma 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, può essere interessante verificare l'orientamento internazionale in materia attraverso l'esame di una legge enunciata in un Paese europeo che quasi contemporaneamente al nostro ha affidato alla norma il compito di definire alcuni principi generali in tema di contabilità, EDP, microfilm e fiscalità.

*La documentazione del sistema contabile in presenza del trattamento dei dati amministrativi con l'uso di elaboratori elettronici e di microfilm.*

Il principio fondamentale cui obbedisce il criterio di documentazione del sistema in relazione al principio del «binario di controllo revisionale» («audit trail» o traccia di revisione) è quello dell'esistenza di un piano dei conti, delle corrispondenti note illustrative che individuino i criteri per il funzionamento contabile in presenza di fogli mobili e l'individuazione del sistema di controllo interno per garantire una contabilità completa, precisa e veritiera, nel caso di procedure in cui si utilizzino elaboratori elettronici o attrezzature automatiche a programma per la gestione del sistema contabile, unitamente all'individuazione delle singole voci e del correlativo sistema di trattamento.

Ogni posta contabile deve essere «legittimata» cioè «autorizzata».

Deve esistere pertanto un rapporto chiaro e controllabile tra i giustificativi contabili che legittimano le singole voci e tutti i libri contabili richiesti dalle norme vigenti in Norvegia. Le voci, con l'aiuto di riferimenti devono poter essere seguite dall'imputazione contabile (e pertanto dalla loro originaria legittimazione) alla chiusura del bilancio annuale e viceversa.

La norma norvegese ha anche cura di precisare come debbono essere giustificate le voci dandone una casistica esemplificativa:

- a) giustificativi tradizionale su carta;
- b) giustificativi su films ottenuti da elaboratore elettronico (COM);
- c) liste, tabulati, moduli, cedole, films o altro materiale proveniente dai nastri magnetici o similari od ottenuto per teleprocessing;
- d) accordi e contratti scritti o altra documentazione che costituisca base di prova per serie di imputazioni uguali o ripetute;
- e) descrizione dei sistemi di elaborazione elettronica e descrizione delle modifiche ai sistemi stessi che siano alla base di imputazioni contabili o di trat-

tamento dei dati contabili le cui singole poste risultano registrate in contabilità in base a procedure meccanizzate (ivi incluse le imputazioni che sono generate dal sistema).

La redazione di libri contabili su fogli mobili o con utilizzo di altri supporti deve obbedire a regole particolari. Il paragrafo 4 della legge del dicembre 1980 richiama tre libri obbligatori ai sensi della legge della contabilità:

- a) il libro cronologico di cassa;
- b) il libro giornale;
- c) il libro mastro e relativi partitari

che sottopone a specifica disciplina.

#### *Il libro cronologico di cassa.*

Per previsione di legge tutte le voci contabilizzate, incluse quelle generate dal sistema, devono risultare da un estratto redatto su carta o su film ottenuto dall'elaboratore elettronico (COM) in sequenza sistematica e facilmente controllabile. Può essere accordato su richiesta il permesso di eseguire estratti su supporti magnetici, quando ciò sia richiesto da particolari ragioni.

Le voci generate dal sistema e che non siano connesse a pendenze verso creditori e debitori possono apparire sotto forma di totali controllabili. Ogni imputazione deve essere giustificata sia da riferimento ai giustificativi, sia dalle date e dai codici necessari per un agevole controllo della documentazione contabile.

#### *Il libro giornale.*

Per ciò che concerne il libro giornale che costituisce la base dell'insorgenza di crediti e di debiti, deve sussistere uno specifico estratto su supporto di carta o su film ottenuto dall'elaboratore (COM).

Ogni estratto deve dimostrare in sequenza il numero del conto oppure un altro codice di identificazione, la denominazione del conto e tutti i riferimenti alla documentazione di prova contabile che costituisce base di legittimazione alle voci imputate, nonché il saldo delle imputazioni di dare e di avere.

Può essere consentito a richiesta di eseguire estratti su supporti magnetici nel caso in cui siano richiesti da particolari ragioni.

#### *Il libro mastro ed i correlativi partitari.*

Per ogni conto del libro mastro deve sussistere un estratto su carta. Gli estratti devono dimostrare in sequenza il numero di ogni conto ovvero il codice

di identificazione, la denominazione del conto e tutte le imputazioni in sequenza ordinata tali da consentire il riferimento alla documentazione contabile di legittimazione dell'imputazione unitamente al totale dell'addebitamento e dell'accréditamento delle singole voci.

La specificazione di ogni singola voce può essere sostituita da una numerazione che possa essere facilmente controllata nell'estratto con riferimento al libro cronologico di cassa. Può essere accordato il permesso di eseguire estratti su supporti COM o su supporti magnetici nei casi in cui sussistano particolari ragioni.

*La conservazione a mezzo microfilm in sostituzione degli originali.*

Di particolare importanza è la regola che consente che i giustificativi e altri documenti che costituiscono la legittimazione della imputazione contabile siano sostituiti da films o da altre riproduzioni analoghe dopo tre anni e mezzo dalla scadenza dell'anno contabile interessato da questi giustificativi. L'autorizzazione viene concessa solo quando il numero dei giustificativi o dei documenti di suffragio della gestione contabile annuale che si chiude con un bilancio, supera il numero di 20.000 all'anno. Nel caso vi sia un avviso di verifica da parte della pubblica amministrazione l'eventuale macerazione del materiale originale dovrà essere rinviata sino al termine della verifica.

Una ulteriore regola deve essere seguita nel caso in cui in luogo degli originali vengano conservati i microfilm. La norma prevede che debba esistere un protocollo rilegato, impaginato con la riproduzione fotografica dei documenti i cui originali non sono stati più conservati per decorso del termine o sono in attesa di destinazione al macero. Il protocollo deve contenere specifiche informazioni:

- a) la data della riproduzione fotografica;
- b) l'individuazione del materiale contabile fotografato;
- c) l'indicazione di quanti documenti sono stati fotografati;
- d) il luogo di archivio delle riproduzioni;
- e) l'individuazione del funzionario che ha effettuato la riproduzione fotografica;
- f) l'attestato del funzionario preposto al controllo.

I films e le riproduzioni devono essere di una qualità tale da consentire la facile lettura durante tutto il periodo di conservazione utilizzando gli appositi mezzi di lettura. La corrispondenza tra l'originale e la riproduzione deve essere assoluta.

Tutti i giustificativi contabili, ivi compresi i microfilms devono essere conservati in modo tale da garantirne la perfetta leggibilità nel tempo ed il facile reperimento.

*L'uso dell'elaboratore elettronico ed i libri a fogli mobili.*

Nel caso in cui la contabilità venga gestita con l'uso di elaboratori elettronici, oltre ad esistere l'individuazione dei criteri di elaborazione (tecniche e procedure) ivi compreso il trattamento per ogni voce di input dal giustificativo o generata dal sistema, deve essere conservata ed individuata su specifico supporto cartaceo o microfilm (COM) qualsiasi tipo di modifica al sistema di elaborazione elettronica, con riferimento al trattamento delle voci contabili.

Tutti gli estratti dal libro di cassa giornaliero, dal libro giornale, dai conti di mastro e partitario nonché i criteri e metodologie di utilizzo dell'elaboratore elettronico, devono essere aggiornati con la periodicità massima di due mesi. Per gli enti che sono tenuti a presentare un bilancio potranno essere scelti periodi diversi in funzione dell'esigenza della pubblica autorità.

Gli estratti concernenti il libro giornale e le schede di conto e di mastro devono essere raccolti in modo tale che le voci di ogni singolo conto possano essere lette globalmente per un minimo di un mese (eventualmente quattro settimane). Ancora da ogni estratto deve emergere il periodo di tempo che ricopre e le pagine devono essere numerate.

In particolare per il libro di mastro, ove sia adottato il sistema a scheda o comunque a fogli mobili, occorre usare una nuova scheda per ogni anno contabile nel caso che la scheda sia sufficiente ad accogliere tutte le operazioni dell'anno.

Per le registrazioni in conto corrente la registrazione dell'anno contabile può proseguire sulla stessa scheda che ha raccolto le registrazioni dell'anno precedente, a patto che la chiusura dell'anno contabile sia chiaramente evidenziata sia per ciò che concerne il saldo sia per l'anno di riferimento.

*La conservazione.*

Il libro mastro da ottenersi su supporto cartaceo deve essere adeguatamente almeno dieci anni, ivi inclusa la documentazione di prova ed applicazione del funzionamento dell'elaboratore elettronico (procedure, programmi, ecc.).

Il libro mastro da ottenersi su supporto cartaceo deve essere adeguatamente rilegato per ogni anno contabile. Il materiale contabile che giustifica e quindi legittima ogni singola imputazione contabile deve essere ordinato nella stessa sequenza in cui è disposta la voce di identificazione dei giustificativi. Sono ammesse eccezioni quando le voci sono giustificate da accordi scritti o dalla descrizione del sistema. Tuttavia anche in questo caso il materiale contabile deve essere ordinato in maniera tale che l'imputazione contabile sia sempre facilmente controllabile.

Nel caso di uso di microfilms o di riproduzioni fotografiche o di nastri ad elaborazione elettronica, deve essere possibile riprodurre in modo rapido e pratico copie su carta facilmente leggibili.

Il libro cassa giornaliero ed il libro giornale devono essere conservati sempre o su carta o su microfilm e devono dietro richiesta dell'Autorità Fiscale poter essere immediatamente riportati su carta fino a tre anni e mezzo dopo il termine dell'anno contabile interessato. Le copie e le riproduzioni devono essere poste a disposizione del verificatore senza spese.

In particolare i soggetti obbligati per legge alla presentazione del Bilancio annuale che iniziano ad operare con il sistema di microfilmatura o con l'utilizzo di altri sistemi fotografici, deve preventivamente darne comunicazione all'Ufficio Imposte.

Per ciò che concerne la responsabilità il legale rappresentante della società o dell'ente che è tenuto a presentare il Bilancio è responsabile dal punto di vista legale. Il fatto che la contabilità sia parzialmente o totalmente gestita presso terzi (presso uno studio professionale o centro servizi) non riduce la responsabilità di chi è tenuto a presentare il Bilancio. In questi casi anche il contabile è responsabile nei confronti della legge per ciò che viene eseguito dal contabile stesso (e pertanto il centro servizi o lo studio).

#### *Alcune considerazioni conclusive.*

La legge norvegese propone un sistema che da un lato pone l'enfasi sulla documentazione di prova non solo delle operazioni contabili, ma anche delle procedure per portarle ad evidenza sulle scritture obbligatorie, dall'altro rende liberalizzato il COM come alternativa per il libro Cassa ed il libro Giornale.

Il sistema di trattamento delle elaborazioni contabili con l'uso dell'elaboratore appare vincolato da incumbenti simili a quelli previsti dalla legislazione italiana (anche se nel sistema Norvegese non si hanno libri bollati). Non abbiamo l'obbligo di conservazione dei supporti, ma il sistema cartaceo è vincolato a strette collegazioni con i singoli giustificativi delle operazioni contabili.

In conclusione la norma norvegese propone interessante spunto per una disciplina parzialmente imitabile nel nostro sistema giuridico o per proposte di comportamenti alternativi da parte dei contribuenti, comportamenti che per certi aspetti potrebbero essere accettabili nella vigente normativa da parte della nostra amministrazione finanziaria.

È di particolare interesse l'evidenza di gradi di responsabilità che potrebbero essere di orientamento per future modifiche normative dell'art. 14, comma 3 del d.P.R. n. 600 al fine di evitare la figura dell'unico responsabile che in presenza di un sistema di deleghe di potere deve individuare livelli di responsabilità anche verso l'esterno.