

Brescia, lì 15.12.2022

OGGETTO: REGISTRI CONTABILI TENUTI CON SISTEMI ELETTRONICI

1 Premessa

2 Modalità di tenuta dei registri contabili

2.1 Tenuta in forma cartacea

2.1.1 Numerazione progressiva

2.1.2 Registro contabile tenuto con sistemi meccanografici

2.2 Tenuta con modalità informatiche

3 Modalità di conservazione dei registri contabili

3.1 Conservazione analogica

3.2 Conservazione elettronica

4 Registri tenuti con sistemi elettronici

4.1 Progressiva estensione della semplificazione

4.2 Registri contabili interessati

4.3 Aggiornamento dei registri contabili

4.4 Decorrenza

5 Imposta di bollo

5.1 Registri trascritti su supporto cartaceo

5.2 Registri tenuti in modalità informatica

La Scheda esamina la tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici su qualsiasi supporto per i quali è possibile avvalersi della semplificazione prevista dall'art. 7 co. 4-quater del DL 357/94, come modificato, da ultimo, dal DL 73/2022.

1 PREMESSA

Per effetto dell'intervento dell'art. 1 co. 2-bis del DL 21.6.2022 n. 73 (convertito, con modificazioni, dalla L. 4.8.2022 n. 122) sull'art. 7 co. 4-quater del DL 10.6.94 n. 357 (convertito nella L. 8.8.94 n. 489), sono state modificate le regole di tenuta e di conservazione dei registri contabili gestiti mediante sistemi elettronici, riconoscendo, in deroga a quanto disposto dall'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94, la regolarità di tali registri, anche se non stampati o conservati elettronicamente nei termini di legge, a condizione che gli stessi:

- risultino aggiornati sui sistemi elettronici;
- vengano stampati ove richiesto in sede di controllo dagli organi procedenti ed in loro presenza.

La Scheda riepiloga le modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili e approfondisce la citata disposizione, che si pone in deroga rispetto alla disciplina generale.

2 MODALITÀ DI TENUTA DEI REGISTRI CONTABILI

I libri, 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 tenuti:

- con modalità "tradizionali", cioè su supporto cartaceo (documenti analogici) ex artt. 2215 e 2219 c.c., eventualmente avvalendosi di sistemi meccanografici (o elettronici);
- con modalità informatiche (documenti informatici) ex art. 2215-bis c.c.

Modalità comuni di tenuta e conservazione delle scritture contabili sono dettate ai fini fiscali dagli artt. 22 del DPR 600/73 e 39 del DPR 633/72.

2.1 TENUTA IN FORMA CARTACEA

In caso di tenuta in forma cartacea, le scritture devono essere tenute (art. 2219 c.c., richiamato dall'art. 22 co. 1 del DPR 600/73 e dall'art. 39 co. 1 del DPR 633/72):

- secondo le norme di un'ordinata contabilità;
- senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine.

Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessario effettuare cancellazioni, queste devono eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

2.1.1 Numerazione progressiva

I 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 (art. 2215 c.c.).

A seguito della L. 18.10.2001 n. 383, restano soggetti obbligatoriamente a bollatura iniziale, oltre che a numerazione progressiva, solo i libri sociali obbligatori (art. 2421 c.c.), nonché ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura sia previsto da norme speciali, con esclusione dei libri contabili previsti dal codice civile (libro giornale e libro degli inventari) e di quelli previsti dalle norme fiscali (registri IVA, registro dei beni ammortizzabili, ecc.).

2.1.2 Registro contabile tenuto con sistemi meccanografici

Fino all'introduzione dell'art. 2215-bis c.c., la regola era la tenuta dei registri contabili su supporti cartacei. La facoltà di registrazione mediante sistemi meccanografici costituiva una modalità temporanea di esecuzione delle registrazioni.

L'introduzione di strumenti meccanografici di tenuta della contabilità, in alternativa ai tradizionali supporti cartacei, aveva determinato una netta separazione temporale tra il momento di memorizzazione della registrazione contabile e quello di creazione del supporto su cui conservare le scritture contabili.

Con l'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94 venne sancita la temporanea regolarità della tenuta dei registri mediante sistemi meccanografici e ribadito l'obbligo di stampa, da effettuarsi entro un termine determinato⁶. Nello specifico, i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici vanno trascritti su supporti cartacei entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Con la stampa viene reso effettivo il rispetto delle regole, in precedenza indicate, sull'ordinata tenuta delle scritture contabili.

Ove non sia ancora decorso il termine prescritto, i registri sono considerati regolari anche in assenza della trascrizione, se:

- risultano aggiornati sul supporto magnetico;
- sono stampati contestualmente alla richiesta agli organi di controllo e in loro presenza.

Registri contabili interessati

La disposizione ha carattere generale e opera nei confronti di "qualsiasi registro contabile" tenuto "con sistemi meccanografici".

Termine di stampa

Si ritiene che il termine di 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione vada computato secondo i criteri definiti dall'art. 2963 c.c. secondo cui "Se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo. La prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del mese iniziale. Se nel mese di scadenza manca tale giorno, il termine si compie con l'ultimo giorno dello stesso mese". Tale norma è espressamente richiamata ai fini del computo dei termini previsti dal DPR 600/73 (art. 66 del DPR 600/73).

Ipotizzando il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi è fissato al 30 novembre (art. 2 del DPR 322/98). Pertanto, in relazione al periodo 2021:

- il modello REDDITI 2022 è presentato entro il 30.11.2022;
- il termine di conservazione di registri e documenti scade il 28.2.2023.

2.2 TENUTA CON MODALITÀ INFORMATICHE

L'art. 2215-bis c.c. disciplina la formazione e la tenuta di libri, repertori, scritture, documentazione obbligatori per disposizione di legge o di regolamento o richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa con strumenti informatici.

Secondo quanto osservato da Assonime, nella circ. 20.4.2009, l'art. 2215-bis c.c.:

- “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. Essi non riguarda quelle scritture che, se pur redatte attraverso un elaboratore, assumono veste giuridicamente rilevante come libri cartacei, né i libri cartacei conservati in via informatica”
- si occupa esclusivamente della fase di tenuta delle scritture e non di quella successiva relativa alla loro conservazione (volta a garantire la durata e la leggibilità nel tempo).

Le registrazioni contenute in libri, repertori, scritture e altra documentazione formata e tenuta con strumenti informatici devono essere rese consultabili in ogni momento con i 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 (art. 2215-bis co. 2 c.c.). Le disposizioni dell'art. 2215-bis c.c. hanno “valenza esclusivamente civilistica e si” pongono “in rapporto di genere a specie con quelle vigenti nell'ambito del sistema tributario”.

Numerazione progressiva e vidimazione

Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione:

- almeno una volta all'anno;
- della firma digitale e della marcatura temporale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato (art. 2215-bis co. 3 c.c.).

Nell'ipotesi in cui libri e registri previsti obbligatoriamente dalla normativa tributaria siano tenuti con modalità informatica, il termine annuale opera secondo le norme in materia di conservazione digitale previste in tale ambito (art. 2215-bis co. 6 c.c.), ossia in base al DM 17.6.2014. La disposizione opera, infatti, un “rinvio della disciplina civilistica a quella fiscale per la tenuta/conservazione di libri e registri obbligatori per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria”.

I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dall'art. 2215-bis c.c., hanno l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c.

NOZIONE DI DOCUMENTO INFORMATICO

Per documento informatico avente rilevanza fiscale si intende qualunque documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti ai fini tributari. Ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DM 17.6.2014, tali documenti:

- hanno le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della

leggibilità;

- utilizzano i formati previsti dal CAD, dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71 del CAD, ovvero quelli scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione.

3 MODALITÀ DI CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI

Le scritture contabili (così come la relativa documentazione di supporto) devono essere conservate:

- ai fini civilistici, per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 co. 1 c.c.);
- ai fini fiscali, fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c. (art. 22 co. 2 del DPR 600/73).

Le modalità e i termini di conservazione definiti dall'art. 22 del DPR 600/73 trovano applicazione anche per registri, bollettari, schedari, tabulati, fatture, bollette doganali e gli altri documenti previsti ai fini IVA dal DPR 633/72 (art. 39 co. 3 del DPR 633/72).

La conservazione di libri, registri e della restante documentazione tributaria può avvenire:

- con modalità "tradizionali", cioè su supporto cartaceo;
- elettronicamente, secondo la disciplina di cui al DM 17.6.2014.

3.1 CONSERVAZIONE ANALOGICA

Per i registri contabili tenuti direttamente su supporto cartaceo il momento della registrazione coincide con la creazione del supporto da conservare.

Per i registri tenuti con sistemi meccanografici o elettronici, il presupposto per la conservazione analogica è la stampa del registro o documento che deve avvenire entro il termine di cui all'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94, ossia entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (fatta salva la deroga di cui al successivo co. 4-quater).

3.2 CONSERVAZIONE ELETTRONICA

I registri contabili, come la relativa documentazione rilevante ai fini tributari, possono essere conservati digitalmente, conformemente ai seguenti principi (art. 3 del DM 17.6.2014):

- rispetto delle norme del codice civile, delle disposizioni del CAD e delle relative regole tecniche (Linee Guida Agid maggio 2021) e delle altre norme tributarie ri guardanti la corretta tenuta della contabilità;
- consentendo le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in base a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche tra questi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste;
- apposizione del riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione;
- conclusione della procedura di conservazione entro il termine di cui all'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94,

ossia entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46).

La scelta per la conservazione elettronica è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento (art. 5 co. 1 del DM 17.6.2014). In particolare, occorre indicare se è stata effettuata la conservazione elettronica per almeno un documento rilevante ai fini tributari nel periodo d'imposta di riferimento (da intendere come il periodo cui si riferisce la dichiarazione).

Dichiarazioni fiscali

I modelli dichiarativi, comunicativi e di versamento devono essere conservati elettronicamente computando il termine di 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi dall'annualità in cui il documento è stato prodotto ed eventualmente trasmesso all'Agenzia (ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 9).

Ad esempio, per i modelli di dichiarazione relativi al periodo 2021, ma formati e presentati nel 2022, la conservazione va effettuata entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di produzione e trasmissione (mod. RED- DITI 2023 relativo al 2022).

Note spese e relativi documenti giustificativi

Le note spese ed i relativi documenti giustificativi possono essere generati e conservati con modalità digitali a condizione che siano garantiti i requisiti di immodificabilità, integrità ed autenticità dei documenti dematerializzati.

I giustificativi allegati alle note spese hanno, generalmente, natura di documenti analogici originali non unici. Ove il giustificativo non consenta di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi, si è in presenza di un documento analogico originale unico la cui dematerializzazione necessita dell'intervento del pubblico ufficiale, ai sensi dell'art. 4 co. 2 del DM 17.6.2014.

L'apposizione della firma digitale, di altro tipo di firma elettronica qualificata o di una firma elettronica avanzata non è richiesta ai fini della corretta formazione del documento informatico o ai fini della sua rilevanza fiscale, ma solo allo scopo di riconoscerne l'efficacia e la validità probatoria di scrittura privata prevista dall'art. 2702 c.c. (art. 20 co. 1-bis del DLgs. 82/2005 - CAD e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.10.2021 n. 740).

4 REGISTRI TENUTI CON SISTEMI ELETTRONICI

In base all'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94, come modificato dal DL 73/2022, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono considerate, in ogni caso, regolari, in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di conservazione sostitutiva nei termini di legge, se, in sede di accesso, ispezione o verifica, tali registri:

- risultino aggiornati sui supporti elettronici;
- siano stampati su richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

Tale previsione è posta "in deroga" rispetto alla regola generale fissata dal precedente co. 4-ter dell'art. 7, il quale si limita a riconoscere la regolarità della tenuta dei registri tenuti con sistemi meccanografici soltanto fino al termine prescritto, entro il quale dovrà comunque procedersi alla definitiva materializzazione su supporto cartaceo. In alternativa, entro il medesimo termine deve essere concluso il procedimento di conservazione elettronica (art. 3 co. 3 del DM 17.6.2014).

4.1 PROGRESSIVA ESTENSIONE DELLA SEMPLIFICAZIONE

La norma ha subito nel tempo diversi interventi che ne hanno progressivamente esteso l'ambito applicativo, come risulta dalla tabella di seguito riportata.

Norma	Testo
Art. 19-octies co. 6 del DL 16.10.2017 n. 148, conv. L. 4.12.2017 n. 172	In deroga a quanto previsto dal co. 4-ter, la tenuta dei registri di cui agli artt. 23 e 25 del DPR 26.10.72 n. 633, con sistemi elettronici è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza (decorrenza dal 6.12.2017).
Art. 17 co. 1-bis del DL 23.10.2018 n. 119, conv. L. 17.12.2018 n. 136	A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, la deroga di cui all'art. 7 co. 4-quater del DL 10.6.94 n. 357, convertito, con modificazioni, dalla L. 8.8.94 n. 489, si applica anche ai registri di cui all'art. 24 co. 1 del DPR 26.10.72 n. 633 (decorrenza dall'1.1.2019).
Art. 12-octies co. 1 del DL 30.4.2019 n. 34, conv. L. 28.6.2019 n. 58	In deroga a quanto previsto dal co. 4-ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza (decorrenza dal 30.06.2019)
Art. 1 co. 2-bis del DL 21.6.2022 n. 73, conv. L. 4.8.2022 n. 122	In deroga a quanto previsto dal co. 4-ter, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale ai sensi del codice di cui al decreto legislativo 7.3.2005 n. 82 , se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza (decorrenza dal 20.8.2022).

Come riportato anche nei documenti parlamentari relativi al DL 34/2019, con la disposizione in commento, il legislatore aveva inteso estendere l'obbligo di stampa cartacea e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri dell'IVA, [...] a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica".

La finalità semplificatrice della norma, tuttavia, non era stata recepita dall'Agenzia delle Entrate che, con la risposta a interpello 9.4.2021 n. 236 e la ris. 28.3.2022 n. 16, aveva indicato che l'intervento non ha modificato le norme in tema di conservazione e che tenuta e conservazione

dei documenti restano concetti e adempimenti distinti, seppure posti in continuità. Pertanto, qualora i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento, però, vanno posti in conservazione nel rispetto del DM 17.6.2014, se il contribuente intende mantenerli in formato elettronico, oppure materializzati/stampati su carta, in caso contrario.

Qualche apertura rispetto a tale impostazione sembrava potersi desumere dalla risposta a interpello 17.5.2021 n. 346, nella quale era indicato che “L’articolo 12-octies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni, con legge 28 giugno 2019, n. 58 (c.d. «Decreto Crescita») ha introdotto una novità in tema di registri contabili, modificando il decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, permettendo di derogare all’obbligo della stampa o dell’archiviazione sostitutiva degli stessi [...] Con detta modifica, quindi, è possibile derogare, al comma 4-ter”.

L’impostazione restrittiva è comunque prevalsa con la successiva ris. 16/2022.

Regolarità della tenuta e della conservazione dei registri contabili elettronici

Le modifiche apportate dal DL 73/2022 superano la posizione restrittiva dell’Agenzia delle Entrate sopra esposta, atteso che la regolarità dei registri contabili elettronici viene estesa non solo al profilo della tenuta, ma anche a quello della conservazione dei medesimi, e risulta condizionata al fatto che il registro sia aggiornato e stampato su richiesta degli organi procedenti in sede di controllo e verifica.

Come indicato nel comunicato stampa CNDCEC 27.7.2022, a seguito di tali modifiche, è “sufficiente tenere aggiornati i libri e le scritture contabili su supporto informatico e stamparli soltanto all’atto di eventuali richieste da parte dell’amministrazione finanziaria in sede di controllo”.

Una certa cautela di fronte alle modifiche illustrate è stata adottata da una parte della dottrina, la quale ha rilevato come la necessità che i registri elettronici siano aggiornati implicherebbe comunque “una corretta gestione del dato nel tempo che, dal punto di vista gestionale si ottiene solo rendendo immodificabile il dato e dandone contezza ai verificatori”. È stato anche osservato che l’assenza di stampa o di conservazione sostitutiva non garantirebbe pienamente l’immodificabilità e l’integrità dei documenti contabili, con potenziali indirette conseguenze sotto il profilo della valenza probatoria degli stessi.

4.2 REGISTRI CONTABILI INTERESSATI

Tanto il co. 4-ter quanto il co. 4-quater dell’art. 7 del DL 357/94 trovano applicazione rispetto a “qualsiasi registro contabile”.

Rifacendosi ai chiarimenti a suo tempo resi dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 con riferimento alla tenuta dei registri con sistemi meccanografici, anche la disposizione del co. 4-quater dovrebbe assumere carattere generale ed operare nei confronti di “qualsiasi registro contabile” tenuto “con sistemi elettronici su qualsiasi supporto”. Ne risulterebbero interessati, quindi, i libri o i registri prescritti in caso di tenuta della contabilità ordinaria e semplificata (tra cui il libro giornale e

degli inventari, i registri IVA, il libro cespiti, il libro mastro, i registri cronologici per le imprese in contabilità semplificata e i professionisti).

4.3 AGGIORNAMENTO DEI REGISTRI CONTABILI

La tenuta dei registri contabili è considerata regolare a condizione che, in sede di controllo, gli stessi risultino aggiornati "sugli appositi supporti magnetici" (art. 7 co. 4-ter del DL 357/94) o sui "sistemi elettronici" (art. 7 co. 4-quater del DL 357/94).

Registri cronologici e di magazzino

In base all'art. 22 co. 1 ultimo periodo del DPR 600/73, devono essere eseguite non oltre 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni le registrazioni:

nelle scritture cronologiche (es. libro giornale, registri cronologici dei ricavi e delle spese per le imprese in contabilità semplificata, registro cronologico dei professionisti);

nelle scritture ausiliarie di magazzino.

Libro degli inventari

L'inventario dev'essere:

- redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e, successivamente, ogni anno entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (ossia entro il 28.2.2023, assumendo come termine di presentazione della dichiarazione il 30.11.2022);
- sottoscritto dall'imprenditore o dal rappresentante legale della società o ente (artt. 15 co. 1 del DPR 600/73 e 2217 co. 1 e 3 c.c.).

Registro dei beni ammortizzabili o libro cespiti

Ove tenuto, il termine per la compilazione del registro dei beni ammortizzabili (o del registro ad esso equiparato in forza delle disposizioni semplificative del DPR 7.12.2001 n. 435 e del DPR 9.12.96 n. 695) coincide con quello relativo alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento (art. 16 co. 1 del DPR 600/73).

Ne consegue che, per i soggetti solari, le registrazioni relative al 2021 devono essere effettuate entro il 30.11.2022.

Registri IVA

Fatta salva la semplificazione di cui all'art. 4 del DLgs. 127/2015 in relazione ai registri IVA precompilati, le fatture emesse devono essere annotate nel registro IVA delle vendite, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione (art. 23 del DPR 633/72). In caso di fatturazione differita ex art. 21 co. 4 lett. a), c) e d) del DPR 633/72, la registrazione deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (ossia entro il termine

di emissione della fattura differita) e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni medesime.

Fatta salva la semplificazione di cui all'art. 4 del DLgs. 127/2015 in relazione ai registri IVA precompilati, i documenti di acquisto devono essere annotati nel registro IVA degli acquisti:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta,
- e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (art. 25 co. 1 del DPR 633/72).

Laddove ancora tenuto in via residuale, per effetto dell'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015, le annotazioni nel registro dei corrispettivi devono essere eseguite:

- entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate (art. 24 co. 1 del DPR 633/72);
- entro il giorno 15 del mese successivo, se il soggetto passivo si avvale della facoltà di annotazione riepilogativa delle operazioni effettuate in ciascun mese solare per le quali è rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale (art. 6 co. 4 del DPR 695/96).

Le suddette disposizioni devono essere coordinate con il DM 11.8.75, in base al quale le annotazioni effettuate sui registri IVA di cui agli artt. 23, 24, 25 e 39 co. 2 del DPR 633/72 tenuti con sistemi meccanografici o avvalendosi di centri elettrocontabili gestiti da terzi possono essere effettuate entro 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni. Tuttavia, circa il concetto di aggiornamento, sembra possibile considerare i chiarimenti resi con riferimento all'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94 secondo cui i registri "meccanografici" si ritengono aggiornati se, ai fini IVA, le registrazioni vengono effettuate entro i termini previsti per le liquidazioni IVA periodiche.

4.4 DECORRENZA

Le modifiche apportate dall'art. 1 co. 2-bis del DL 73/2022 all'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94 sono operative a decorrere dal 20.8.2022. La norma non ha natura di interpretazione autentica per cui la semplificazione non ha efficacia retroattiva.

La disposizione si rende applicabile con riferimento ai registri che dovrebbero essere posti in conservazione nel prossimo mese di febbraio 2023.

In occasione dell'introduzione della norma di semplificazione, con una risposta fornita in occasione di Telefisco dell'1.2.2018, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che: "Il decreto [n.d.r. DL 148/2017] non ha fornito indicazioni circa le violazioni già constatate al momento della sua entrata in vigore (6 dicembre 2017). Alle stesse, pertanto, deve ritenersi applicabile il principio del favor rei contenuto nell'articolo 3, comma 2, del Dlgs. n. 472 del 1997. Occorre comunque considerare che [...] la non sanzionabilità, è legata alla stampa degli stessi in sede di accesso, ispezione o verifica. Ergo, solo laddove tale adempimento sia stato effettivamente posto in essere all'epoca del controllo potranno prodursi gli effetti favorevoli al contribuente". Tale chiarimento potrebbe rendersi applicabile anche alla modifica introdotta dal DL 73/2022. In tal caso, fatti salvi prossimi chiarimenti ufficiali, alle predette condizioni (aggiornamento e stampa a richiesta del registro), non

risulterebbero sanzionabili gli adempimenti omessi che avrebbero dovuto essere completati prima del 20.8.2022.

5 IMPOSTA DI BOLLO

L'imposta di bollo è dovuta per la tenuta:

- di repertori;
- dei libri di cui all'art. 2214 co. 1 c.c., ai sensi del quale "l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari";
- di ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 c.c. (art. 16 lett. a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72).

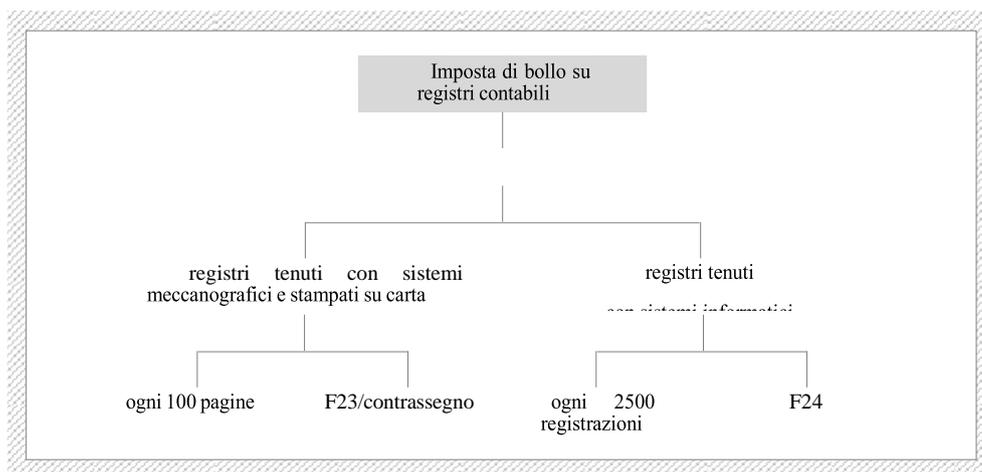
Sono, invece, esentati dal predetto tributo i "repertori, libri, registri ed elenchi prescritti dalle leggi tributarie ad esclusione dei repertori tenuti dai notai". Peraltro, l'esenzione dall'imposta di bollo è anche indicata:

- dall'art. 22 del DPR 600/73 ("Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera c) [n.d.r. scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito] e alla lettera d) [n.d.r. scritture ausiliarie di magazzino] del primo comma dell'articolo 14, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice stesso e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo";
- dall'art. 39 del DPR 633/72 ("I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'articolo 32, devono essere tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo").

Secondo l'impostazione adottata dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 17.5.2021 n. 346, per quanto riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, occorre distinguere se i predetti registri sono tenuti:

- con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo;
- ovvero siano tenuti in modalità informatica.

Il caso specifico oggetto della risposta riguardava l'assolvimento dell'imposta di bollo da parte di una società che, avvalendosi della "deroga dell'obbligo di stampa" per i registri contabili, intendeva effettuare "una stampa periodica virtuale dei libri contabili, senza conservazione digitale.



5.1 REGISTRI TRASCritti SU SUPPORTO CARTACEO

Se i registri contabili sono tenuti con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo, il tributo è dovuto (art. 16 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72):

- ogni 100 pagine o frazione di esse;
- nella misura di 16,00 euro, per le società di capitali che versano in misura forfettaria la tassa di concessione governativa di cui all'art. 23 della Tariffa allegata al DPR 641/72, oppure di 32,00 euro, per tutti gli altri soggetti;
- prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina o su un nuovo blocco di pagine.

Versamento

In questa ipotesi, l'imposta di bollo può essere assolta alternativamente (art. 3 del DPR 642/72 e art. 16 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72):

- mediante pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno;
- nei modi di cui al DLgs. 9.7.97 n. 237, mediante pagamento ai soggetti autorizzati tramite modello F23 utilizzando il codice tributo "458T" "Imposta di bollo su libri e registri - All. A, Parte I, art. 16, DPR 642/72" (ris. Agenzia delle Entrate 31.10.2001 n. 174).

5.2 REGISTRI TENUTI IN MODALITÀ INFORMATICA

Se i libri e i registri "di cui all'art. 16 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642" sono "tenuti in modalità informatica", il tributo è dovuto ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse nelle misure precedentemente indicate (art. 6 co. 3 del DM 17.6.2014).

Tale modalità di assolvimento dell'imposta di bollo è stata ritenuta applicabile nel caso esaminato nella risposta 346/2021 in cui la società, avvalendosi della "deroga dell'obbligo di stampa" per i registri contabili, intendeva effettuare "una stampa periodica virtuale dei libri contabili", senza conservazione digitale.

Nella citata risposta 346/2021 nulla è stato specificato in ordine alle modalità di successiva materializzazione del registro. Ciò potrebbe stare a significare che la tenuta informatica del registro determini, in ogni caso, l'obbligo di assolvere l'imposta di bollo secondo i criteri del DM 17.6.2014, tanto nel caso in cui il registro sia poi stampato su carta, quanto nel caso in cui il registro sia

mantenuto su supporti informatici. Adottando questa interpretazione, il chiarimento della risposta 346/2021 risulterebbe in linea con quello fornito dalla precedente risposta a interpello 9.4.2021 n. 236 in cui era stato precisato che "nell'ipotesi in cui la tenuta dei registri contabili e i libri sociali, indipendentemente dalla successiva conservazione, avvenga in modalità elettronica occorre far riferimento al decreto ministeriale 17 giugno 2014".

La dottrina che ha commentato i citati documenti di prassi non pare univoca sul punto. Alcuni Autori hanno circoscritto i chiarimenti della risposta 236/2021 allo specifico caso esaminato, in cui il soggetto non intendeva andare mai in stampa se non su richiesta dei verificatori, affermando che "non sussiste alcun dubbio, infatti, che chi tiene la contabilità in modalità informatica può continuare a materializzare i registri e libri su carta e, quindi, che per i libri che nascono e vivono analogici anche l'assolvimento dell'imposta di bollo non possa che essere onorato con i contrassegni". Altri Autori, invece, sembrerebbero propendere per una soluzione diversa, volta ad applicare le modalità di liquidazione e versamento dell'imposta di bollo secondo i criteri del DM 17.6.2014 in tutti i casi in cui i registri siano tenuti con sistemi elettronici, indipendentemente dalle modalità di materializzazione.

Nozione di registrazione

Secondo l'indicazione che era stata fornita dalla ris. Agenzia delle Entrate 9.7.2007 n. 161 con riferimento all'abrogato DM 23.1.2004, per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Dunque, se si guarda al libro degli inventari, per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite, mentre per il libro giornale il concetto di registrazione va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate.

Versamento

Il pagamento dell'imposta relativa agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene (art. 6 co. 1 e 2 primo periodo del DM 17.6.2014):

- con modalità esclusivamente telematica, mediante modello F24 on line (art. 17 del DLgs. 241/97), utilizzando il codice tributo "2501";
- in unica soluzione;

entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (ossia entro il 30 aprile, oppure il 29 aprile, per gli anni bisestili).

In proposito, la ris. Agenzia delle Entrate 28.4.2015 n. 43 ha precisato (richiamando sul punto la circ. 29.2.2012 n. 5, § 5.2, con riferimento al previgente DM 23.1.2004) che "l'anno" deve essere inteso come anno solare e che l'imposta relativa alle fatture, agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati debba essere calcolata in relazione a tale periodo.

In relazione alla nozione di registri "emessi o utilizzati", secondo l'impostazione condivisa da una parte della dottrina, il libro giornale è considerato utilizzato nell'anno in cui sono riportate le scritture di chiusura connesse alla predisposizione del bilancio. In questo modo, per il registro relativo al periodo d'imposta 2021, il termine di versamento dell'imposta di bollo andrebbe a scadere il

30.4.2023 in quanto le scritture di assestamento relative al periodo 2021 vengono materialmente eseguite nel 2022.

Allo stato attuale, tale interpretazione non trova conferme espresse dell'Agenzia delle Entrate. La stessa, inoltre, non sembra ricavabile inequivocabilmente dal testo della norma in base alla quale il registro contabile ben potrebbe considerarsi "utilizzato" nell'anno stesso in cui è iniziata e proseguita la registrazione delle operazioni di periodo, circostanza che determinerebbe l'anticipazione di un anno del termine di versamento dell'imposta di bollo (per il registro relativo al 2021, sarebbe stato il 30.4.2022).

Studio Dott. Begni & Associati