

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 78/2023

PAGINA

1/14

OGGETTO

MODALITA' DI TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI E DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI

AGGIORNAMENTO

14 DICEMBRE 2023

RIFERIMENTI NORMATIVI

ARTT. 2214 – 2220 – 2421 - 2963 C.C.; ARTT. 13 – 14 - 22 - 43 D.P.R. 29.09.1973 N. 600; ARTT. 39 - 57 D.P.R. 26.10.1972 N. 633; D.P.R. 7.12.01 N. 435; ART. 15 COMMA 1 LETT. A) D.LGS. 09.07.1997 N. 241; ART. 9 COMMA 1 D.LGS. 18.12.1997 N. 471; ART. 8 L. 18.10.2001 N. 383; ART. 10 L. 27.12.2002 N. 289; ART. 7-BIS COMMA 4 D.L. 10.06.1994 N. 357 CONV. L. 08.08.1994 N. 489; ART. 15 COMMA 2 L. 15.03.1997 N. 59; ART. 1, COMMA 300, L. 30.12.2004 N. 311; ART. 7, D.L. 31.01.2005, N.7 CONV. L. 31.03.2005 N. 43; ART. 1, COMMA 161 L. 24.12.2007 N. 244 (FINANZIARIA 2008); ART.16 C. 12-QUARTER – 16-UNDECIES D.L. 29.11.2008 N.185 CONVERTITO IN L. 28.1.2009 N.2; D.M. 17.06.2014 - D.L. 24.4.2017 n. 50; D.L. 30.4.2019 n. 34, convertito in L.28.6.2019 n. 58; Dlgs. 7 marzo 2005 n. 82 (CODICE DELL'AMMINISTRAZIONE DIGITALE); D.M. 24.12.2019 (G.U. 31.12.2019, n. 305) con decorrenza dal 15.01.2020; D.L. n.73 del 21 giugno 2022 conv. Legge n.122 del 4 agosto 2022.

ALLEGATI

Allegato 1 - TABELLA RIEPILOGATIVA DELL'OBLIGO DI BOLLATURA E PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO E DELLA T.CC.GG. DEI REGISTRI E DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO D'IMPRESA
CODICE CIVILE
SCRITTURE CONTABILI

CODICE CLASSIFICAZIONE

30
000
CC 2214

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 89/2021 – MODALITA' DI TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI E DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI
CIRCOLARE N. 70/2022 – MODALITA' DI TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI E DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

L'imprenditore ha l'obbligo di dare evidenza dei fatti economici che hanno interessato la propria impresa commerciale.

Tale obbligo è sancito sia dalle disposizioni civilistiche che fiscali, che dispongono l'obbligo di tenuta dei libri contabili.

Di seguito si fornisce un quadro di sintesi concernente gli obblighi di tenuta e conservazione dei registri contabili e dei libri contabili e sociali.

AMBITO SOGGETTIVO

L'imprenditore ha l'obbligo di dare evidenza dei fatti economici che hanno interessato la propria impresa commerciale.

Tale obbligo è sancito sia dalle disposizioni civilistiche che fiscali. In particolare, secondo l'art. 2214 del codice civile, rubricato «*Libri obbligatori e altre scritture contabili*» gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, sono obbligati alla tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, nonché di tutte le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. La norma del codice civile espressamente esclude da tale obbligo i piccoli imprenditori.

Sul punto, tuttavia, la normativa fiscale risulta essere più puntuale poiché indica in maniera precisa quali sono i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ovviando, così, alle lacune presenti nella normativa civilistica e date, ad esempio, dalla mancanza di riferimenti oggettivi atti a distinguere l'imprenditore commerciale dal piccolo imprenditore. Nello specifico, le norme fiscali distinguono i soggetti obbligati a seconda del regime di contabilità. In particolare:

- * I soggetti in contabilità ordinaria obbligati alla tenuta delle scritture contabili sono:
 - Gli enti e le società soggette all'IRES (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a.),
 - I soggetti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'IRES, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - Le S.n.c., le S.a.s. e le società equiparate alle società di persone;
 - Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali.
- * I soggetti in contabilità semplificata obbligati alla tenuta delle scritture contabili sono:
 - Imprese individuali, anche familiari;
 - Imprese collettive esercitate sotto forma di società di persone e assimilate, che nell'anno precedente a quello in corso, abbiano conseguito:
 - ⇒ Ricavi non superiori a € 400.000,00 se esercenti attività di prestazione di servizi;
 - ⇒ Ricavi non superiori a € 700.000,00 se esercenti attività diverse.
 - Persone fisiche che esercitano arti e professioni;
 - Società e associazioni tra artisti e professionisti.

AMBITO OGGETTIVO

Il DPR 29.9.1973, n. 600, all'art. 14 denominato «*scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati*» dispone che le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al comma 1 dell'art. 13, devono in ogni caso tenere:

- a) Il libro giornale e il libro degli inventari;
- b) I registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) 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.

- d) Scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

Gli stessi soggetti devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti:

- Il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 DPR 600/1973);
- Il registro riepilogativo di magazzino (art. 17 DPR 600/1973);
- I libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 del codice civile.

Nello specifico, il libro obbligatorio per le Società per Azioni sono:

- Libro dei soci;
- Libro delle obbligazioni (ove richiesto);
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea;
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione;
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale (ove previsto) ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione;
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo (se questo esiste);
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti (se sono state emesse obbligazioni);
- Il libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'articolo 2447-sexies c.c..

Diversamente, per le Società a Responsabilità Limitata:

- Libro delle decisioni dei soci (nel quale sono trascritti sia i verbali delle assemblee, sia le decisioni prese);
- Libro delle decisioni degli amministratori;
- Libro delle decisioni del collegio sindacale o del revisore nominati ai sensi dell'articolo 2477 c.c.

Le società a responsabilità limitata (S.r.l.) e le società consortili a responsabilità limitata (S.c.a.r.l.) a decorrere dal 30 marzo 2009 non sono più obbligate alla tenuta del libro soci ai sensi dell'art. 16, commi da 12-quater a 12-undecies, D.L. 29.11.2008 N.185 convertito in L. 28.1.2009 n. 2. Pertanto, con l'abrogazione di tale libro sociale l'acquisizione dello status di socio e la relativa legittimazione dello stesso ad esercitare i propri diritti si determinano a partire da tale data a seguito del deposito dell'atto di trasferimento delle quote presso il Registro delle Imprese.

I soggetti in contabilità semplificata, invece, a decorrere dal 1.01.2002, possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili, purché gli stessi dati che si sarebbero dovuti annotare in tale registro siano riportati nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA, ovvero su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, siano forniti in forma ordinata e sistematica. Pertanto, i soggetti in contabilità semplificata, poiché non tengono il libro giornale sono tenuti a numerare progressivamente i seguenti libri:

- Registro IVA delle fatture emesse;
- Registro IVA dei corrispettivi;

- Registro IVA degli acquisti;
- Bollettari a madre e figlia previsti per i contribuenti minori.

MODALITA' DI TENUTA DEL LIBRO GIORNALE E DEL LIBRO DEGLI INVENTARI

Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa, indicando per ognuna di esse: la data, la descrizione, i conti di mastro coinvolti nel fatto di gestione, gli importi distinti per ciascun conto di mastro. Si ricorda, altresì, che le annotazioni devono essere effettuate entro 60 giorni dall'avvenuta operazione, così come stabilito dall'art. 22, DPR 600/1973.

In base all'art. 2219 c.c. la tenuta del libro giornale deve avvenire secondo le norme di un ordinaria contabilità, senza:

- ▲ Spazi in bianco
- ▲ Interlinee
- ▲ Trasporti in margine
- ▲ Abrasioni
- ▲ Scritture a matita.

Le stesse considerazioni valgono per il libro degli inventari.

Il libro giornale e il libro degli inventari, tenuti dai soggetti in contabilità ordinaria, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina prima della loro messa in uso, non essendo più richiesta la bollatura e la vidimazione iniziale.

La numerazione progressiva in ogni pagina, deve essere assolta secondo le modalità seguenti:

- ✓ Deve essere eseguita dal soggetto direttamente interessato ed obbligato alla tenuta delle scritture contabili;
- ✓ Il contribuente può provvedere alla numerazione delle pagine del libro al momento del loro utilizzo;
- ✓ Al fine di evitare numerazioni con progressività illimitata, la numerazione deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine;
- ✓ Pertanto, quando nel 2023 viene stampata la contabilità relativa al periodo di imposta 2022, la numerazione dovrà essere effettuata secondo la seguente modalità: 2022/1, 2022/2, 2022/3 ecc.;
- ✓ Se le annotazioni nel libro degli inventari occupano solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno cui si riferisce può essere omessa.

ADEMPIMENTI CONTABILI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Il libro giornale, il libro degli inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri pervisti ai fini iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenute alternativamente:

- ✍ In modalità cartacea;
- ✍ In modalità digitale.

La norma prevede che i dati contabili, aggiornati entro il termine dei 60 giorni dall'effettuazione delle relative operazioni, possono rimanere memorizzati sui supporti meccanografici fino al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali.

Tuttavia, affinché i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolarmente tenuti, essi non devono più essere stampati entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, in quanto è sufficiente che entro tale termine, i registri siano <<aggiornati>> e pronti per la stampa in sede di accesso, ispezione o verifica degli organi di controllo e in loro presenza.

Infatti a seguito all'introduzione del D.L. 30.4.2019 n. 34, convertito in L. 28.6.2019 n. 58 (c.d. Decreto Crescita), è stata semplificata la tenuta della contabilità, prevedendo che i registri contabili dovranno essere stampati solo in caso di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate. Pertanto, la stampa cartacea dei libri contabili sarà necessaria soltanto all'atto del controllo e solo su richiesta. In questo modo, ciò che era già previsto per i soli registri IVA oggi è stato esteso a tutti i registri contabili, che potranno così essere aggiornati con sistemi elettronici su qualsiasi supporto.

È opportuno ricordare che i termini previsti per l'aggiornamento delle scritture contabili con l'utilizzo macchine elettrocontabili, sono individuabili nelle seguenti due fasi:

- ✓ Immissione (o memorizzazione) delle operazioni relative all'esercizio dell'impresa (fatture, versamenti, incassi, ecc.) sui supporti magnetici nei termini stabiliti dalle norme vigenti per dette registrazioni;
- ✓ Stampa (o annotazione) delle operazioni su libri fiscalmente obbligatori denominati anche supporti cartacei negli stessi termini riferiti all'immissione e comunque entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ai fini delle imposte dirette (nonché per l'IRAP) le registrazioni nelle scritture cronologiche (in particolare nel libro giornale) e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni (art. 22 DPR 600/73).

Si tenga presente che i 60 giorni decorrono dal momento dell'accadimento da registrare e, infatti, la data da riportare nei registri (ovvero da imputare nella procedura software) è quella dell'operazione e non quella eventualmente successiva di registrazione (o di memorizzazione sul supporto informatico). Perciò la successiva stampa dei tabulati meccanografici va effettuata rispettando l'ordine cronologico delle operazioni registrate (non quello delle date di memorizzazione).

ADEMPIMENTI CONTABILI AI FINI IVA

Per quanto concerne l'IVA, si ricorda che nel registro Iva degli acquisti devono essere annotate tutte le fatture di acquisto ricevute, nonché le bollette doganali conseguenti a importazioni, relative a operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, arte o professione. In particolare, l'art. 25 DPR 633/1972, al primo comma prevede che le fatture di acquisto debbano essere, dapprima, numerate progressivamente e successivamente registrate in modo che sia assicurata l'ordinata rilevazione del documento di acquisto e l'univocità dell'annotazione nei registri.

A tale riguardo, è opportuno precisare che una delle modifiche più rilevanti recate dal D.L. 24.4.2017 n. 50 è quella che è intervenuta sul termine di registrazione delle fatture di acquisto o delle bollette doganali, e che ha modificato il citato art. 25 del DPR 633/1972. Secondo la

nuova formulazione della norma, infatti, le fatture di acquisto e le bollette doganali devono essere annotate nel registro *«anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitata la detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno»*.

Tale la modifica si è resa necessaria per adeguare l'adempimento dell'annotazione al mutato termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta (ex articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972). Si ricorda infatti che, secondo la disciplina attuale, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui lo stesso è sorto.

Tango a precisare che tali nuove disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017.

Per quanto concerne le fatture emesse, l'art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72 prevede che, a decorrere dall'1.7.2019, le stesse possano essere emesse entro 12 giorni (termine così innalzato, rispetto ai precedenti 10 giorni, in sede di conversione del DL 34/2019, c.d. "decreto crescita") dall'effettuazione dell'operazione. La norma novellata prevede che, tra le indicazioni che devono essere riportate nel documento, sia necessario specificare anche la data di effettuazione dell'operazione, se diversa da quella di emissione. Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato come il Sistema di Interscambio attesti "inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria)" la data e l'orario di avvenuta trasmissione di una fattura elettronica. È, pertanto, possibile ammettere che, nel campo "Data" della sezione "Dati generali" del file della fattura elettronica, debba essere riportata la data di effettuazione dell'operazione.

Per quanto concerne invece i corrispettivi, fatte salve le specifiche ipotesi di esonero individuate dal DM 10.5.2019 (modificato dal DM 24.12.2019), il nuovo obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi giornalieri, di cui all'art. 2 co. 1 del D.Lgs. 127/2015, si applica:

- dall'1.7.2019, per i soggetti che effettuano operazioni di cui all'art. 22 del DPR 633/72 e che hanno realizzato un volume d'affari superiore a 400.000,00 euro;
- dall'1.1.2020, per la generalità dei soggetti che effettuano operazioni ex art. 22 del DPR 633/72, quindi anche per i contribuenti con volumi d'affari inferiori.

L'invio dei corrispettivi giornalieri può essere effettuato entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, verificata tenendo conto dell'art. 6 del D.P.R. 633/72, secondo quanto stabilito dalla conversione in legge del cd. Decreto Crescita, utilizzando strumenti tecnologici in grado di garantire l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, compresi quelli che consentono i pagamenti con carta di debito e di credito.

Per quanto concerne le diverse modalità per la trasmissione dei dati, è stato emanato il provvedimento prot. n. 236086/2019 del 04/07/2019 con cui sono stati individuati i servizi online messi a disposizione gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate, all'interno dell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" con il servizio di *upload* con il quale è possibile caricare un file contenente i dati dei corrispettivi complessivi di una singola giornata, oppure il servizio *web* di compilazione dei dati con cui poter inviare i dati dei corrispettivi complessivi giornalieri.

La trasmissione dei dati dei corrispettivi memorizzati elettronicamente, sostituisce le modalità di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'art. 12 co. 1 L. 413/1991, nonché gli obblighi di registrazione nel registro dei corrispettivi (di cui all'art. 24 co. 1 DPR 633/72).

I contribuenti che certificano i corrispettivi mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale possono tuttavia, limitatamente alle operazioni per le quali sono stati rilasciati tali documenti, annotare nel registro le operazioni effettuate in ciascun mese solare anche con un'unica registrazione entro il giorno 15 del mese solare successivo. Si precisa che tale adempimento può essere eseguito anche dai soggetti che emettono la ricevuta fiscale.

Si ricorda che l'articolo 1 del D.M. 11 agosto 1975 stabilisce che qualora il contribuente utilizzi per la propria contabilità, *«direttamente macchine elettrocontabili ovvero si avvalga, per la elaborazione dei dati, dei centri elettrocontabili gestiti da terzi»*, può effettuare le registrazioni IVA, di cui sopra, entro sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni – quindi stesso termine previsto ai fini delle imposte dirette – fermo restando l'obbligo di tenere conto dei relativi dati per le liquidazioni IVA di competenza.

IMPOSTA DI BOLLO E TASSE DI CONCESSIONI GOVERNATIVE

La tenuta del libro giornale e del libro degli inventari è soggetta al versamento dell'imposta di bollo per ogni 100 pagine effettivamente utilizzate o frazione di cento nella seguente misura:

- € 16,00 per le società di capitali (S.p.A., S.r.l. e S.a.p.A.);
- € 32,00, per tutti gli altri soggetti (imprese individuali, società di persone e società cooperative).

Affinché il libro contabile possa essere considerato regolarmente tenuto, l'imposta di bollo deve essere:

- ✓ Versata prima della “messa in uso” del libro, ossia prima di effettuare le annotazioni contabili sulla prima pagina. L'imposta di bollo può essere assolta in modo alternativo con:
 - L'applicazione di marche da bollo nell'ultima pagina numerata;
 - Versamento mediante il mod. F23, con codice tributo 458T, Causale: Imposta di bollo su libri e registri. In tal caso, gli estremi del versamento devono essere indicati sulla prima pagina o sulle successive 100 pagine, di ciascun libro o registro.
 - Versamento mediante il mod. F24, con codice tributo 2501, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), qualora si utilizzi il metodo applicato per la conservazione sostitutiva che prevede un'imposta di bollo di € 16,00 ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse (ove per registrazione si intende ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio (risoluzione 161/E/2007).
- ✓ Va assolta sulle pagine effettivamente utilizzate.

La soppressione degli obblighi di bollatura iniziale del libro giornale e del libro inventari ha determinato, seppur indirettamente, la scomparsa di alcuni obblighi relativi all'assolvimento della tassa di concessione governativa.

La disciplina della tassa di concessione governativa è diversa a seconda della natura del soggetto che tiene i libri contabili:

- ❖ Per i soggetti diversi dalle società di capitali (imprese individuali, società di persone e società cooperative), la scomparsa dell'obbligo di bollatura iniziale ha determinato il venir

meno dell'obbligo di pagare la tassa di concessione governativa. Tale obbligo, previsto nella misura di Euro 67,00 per ogni 500 pagine o frazione, rimane in vigore solo se si decidesse di procedere alla bollatura facoltativa dei libri o registri;

- ❖ Per le società di capitali la soppressione dell'obbligo di bollatura non ha comportato alcuna modifica dell'obbligo di versare la tassa di concessione governativa che resta pari a € 309,87 ovvero € 516,45, a seconda che il capitale sociale o il fondo di dotazione superi o meno € 516.456,90. Tali importi devono essere versati entro il 16 marzo di ciascun periodo di imposta, presso banche, poste o concessionari della riscossione dei tributi mediante il modello F24, codice tributo 7085 "Tassa annuale per vidimazione libri sociali".

Per i documenti e registri informatici è evidente che l'imposta di bollo non può essere assolta in modo tradizionale con l'apposizione dei contrassegni sul supporto cartaceo ma deve essere assolta in forma virtuale.

Le modalità di versamento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti sono state modificate dal DM 17.6.2014 – in vigore a decorrere dal 27.6.2014 – rispetto alle precedenti modalità definite dall'art. 7 del DM 23.1.2004.

Nello specifico, l'art. 6 del Decreto Ministeriale 17 giugno 2014 (come modificato dall'art. 1, Decreto MEF 4 dicembre 2020) del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha regolamentato la modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse non soggette a IVA di importo superiore a € 77,47 stabilendo che la stessa deve essere assolta:

- Per le fatture emesse nel primo, nel terzo e nel quarto trimestre dell'anno, il versamento deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre;
- Per le fatture emesse nel secondo trimestre, il versamento deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo alla chiusura del trimestre;
- Se l'importo dovuto per il primo trimestre dell'anno è inferiore a € 5.000 (limite così modificato dalla Legge n.122 del 4 agosto 2022 in vigore dal 1 gennaio 2023, in quanto fino al 31.12.2022 il limite è di € 250), il versamento può essere effettuato entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento;
- Se l'importo dovuto sulle fatture elettroniche emesse nei primi due trimestri dell'anno, risulta inferiore a € 5.000 (limite così modificato dalla Legge n.122 del 4 agosto 2022 in vigore dal 1 gennaio 2023, in quanto fino al 31.12.2022 il limite è di € 250), il pagamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nei predetti trimestri può essere effettuato entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento;
- Con modalità esclusivamente telematica, mediante modello F24 utilizzando i seguenti codici tributo:
 - 2521 per il primo trimestre, con scadenza 31 maggio;
 - 2522 per il secondo trimestre, con scadenza 30 settembre;
 - 2523 per il terzo trimestre, con scadenza 30 novembre;
 - 2524 per il quarto trimestre, ossia l'ultimo trimestre del 2023, con scadenza il 28 febbraio 2024.

EFFETTI SULL'EFFICACIA PROBATORIA

La tenuta del libro giornale e del libro degli inventari ha una funzione rilevante nella vita dell'impresa perché, oltre ad accertare tutto ciò che attiene all'attività dell'impresa e ai suoi risultati, serve come mezzo di prova tra imprenditori, per i rapporti inerenti l'esercizio dell'impresa quando sono regolarmente tenuti e vidimati nelle forme di legge. L'eliminazione dell'obbligo della bollatura iniziale del libro giornale e del libro inventari ha creato alcuni dubbi circa l'efficacia probatoria di questi documenti contabili. In proposito si sono affermate due diverse interpretazioni provenienti da altrettanti autorevoli organi:

- Il Consiglio nazionale del Notariato, ritiene che si debba escludere la possibilità di utilizzare i predetti libri contabili come mezzo probatorio se non sono stati bollati;
- L'ABI (Associazione Bancaria Italiana), ritiene che la semplificazione introdotta con l'eliminazione dell'obbligo di bollatura dei libri non inficerebbe la loro efficacia probatoria.

Ad oggi non ci sono interventi chiarificatori da parte del legislatore per superare i dubbi interpretativi nati, pertanto, ove si ritenga opportuno, il libro giornale e il libro inventari possono essere preventivamente e volontariamente bollati presso il Registro delle Imprese ovvero presso un notaio, pur non essendovi più uno specifico obbligo previsto dalla legge.

MODALITA' DI TENUTA DEGLI ALTRI REGISTRI CONTABILI E LIBRI SOCIALI

Per tutti gli altri registri e libri sociali, la numerazione deve essere eseguita con le stesse modalità previste per il libro giornale e il libro degli inventari.

Per i libri sociali sia delle S.r.l. (libro delle decisioni dei soci, libro delle decisioni degli amministratori, libro delle decisioni del collegio sindacale o del revisore) che delle S.p.A. (libro dei soci, libro delle adunanze e delle delibere delle assemblee, del consiglio di amministrazione, ecc.), per i quali è tuttora vigente l'obbligo di bollatura iniziale, l'imposta di bollo è dovuta in ogni caso nella misura di € 16,00 ogni 100 pagine o frazione di cento. È inoltre, dovuta la tassa di concessione governativa nella misura prevista precedentemente per le società di capitali.

I soggetti che decidono di procedere alla bollatura facoltativa dei libri, per i quali non sussiste più l'obbligo, devono adempiere agli obblighi previsti in materia di imposta di bollo e tasse di concessione governative, e seguire le seguenti modalità:

1. Osservare il criterio di numerazione per blocchi di pagine precedentemente operante;
2. La bollatura può essere effettuata soltanto presso l'Ufficio del Registro delle imprese o presso un notaio, poiché sono cessate le competenze degli Uffici delle Entrate in materia di numerazione e bollatura dei registri.

Per una maggiore comprensibilità di quanto detto, in allegato alla presente si riporta uno schema riepilogativo riportante le modalità di tenuta dei registri e dei libri contabili e sociali.

TERMINI DI CONSERVAZIONE

Le scritture contabili, ai sensi dell'art. 2220 del codice civile, devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione. Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e spediti.

Il decorso del suddetto termine, tuttavia, non elimina l'obbligo di conservazione della documentazione contabile in capo al contribuente, se vi sono accertamenti che non siano stati ancora definiti. Infatti, ai sensi dell'art. 22 co. 2 del DPR 600/73, le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali devono essere conservate fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 Codice Civile.

Dunque, le scritture contabili relative all'esercizio 2023 devono essere conservate sino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, ossia il 31.12.2029.

A tal proposito, tengo a precisare che la legge di stabilità per il 2016, introducendo i nuovi artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72 ha abrogato la previsione relativa al raddoppio dei termini di accertamento, in presenza di violazioni per le quali è scattata la denuncia per un reato penale ex D.lgs. n. 74/2000. Il venir meno del raddoppio dei termini, tuttavia, trova applicazione esclusivamente con riferimento agli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta 2016 e successivi. Questo significa che, per gli anni antecedenti il 2016 continuerà ad applicarsi la previgente disciplina.

Tuttavia, a seguito delle modifiche intervenute all'art. 39 co.3 del DPR 633/1972, le fatture elettroniche sono conservate obbligatoriamente in modalità elettronica.

Va tenuto conto che la conservazione elettronica suddetta, non è la semplice memorizzazione del file delle fatture, ma si riconduce ad un processo ben regolamentato da specifiche disposizioni di legge a norma del Codice dell'Amministrazione Digitale (cd. CAD): D.Lgs. 7 marzo 2005 n. 82.

Il processo di conservazione in oggetto è offerto gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate per un tempo di 15 anni nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi", tuttavia viene reso anche da numerosi operatori privati certificati.

Per poter utilizzare il servizio di conservazione della fattura elettronica, è richiesta l'adesione ad una convenzione mediante esplicita accettazione delle condizioni contenute, previa autenticazione nell'area riservata.

Nel novero dei servizi disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate, accanto alla conservazione è contemplato il servizio di consultazione delle fatture elettroniche.

I dati disponibili per coloro che aderiscono al servizio di consultazione e acquisizione dei "file fattura" riguardano il contenuto completo delle fatture incluso natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto di vendita; di contro i soggetti che non effettuano l'adesione a tale servizio, possono accedere esclusivamente alla sezione dei "dati fattura" ossia i dati fiscalmente rilevanti a norma dell'art. 21 del DPR 633/1972.

COMPUTO DEI TERMINI

I termini di conservazione decorrono dalla:

- ✱ Data dell'ultima registrazione (come per il libro giornale, il libro degli inventari e registri contabili);
- ✱ Data dell'ultima annotazione (per i libri sociali)
- ✱ Data del documento se si tratta di fatture, telegrammi, lettere ecc.

Nel calcolo dei termini previsti per la conservazione dei libri e dei registri:

- ✓ Non si computa il giorno da cui decorre il termine iniziale e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale;
- ✓ Se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo.

Per la conservazione delle fatture elettroniche, invece, possiamo distinguere:

- I soggetti che hanno aderito al servizio di consultazione e acquisizione, i quali avranno a disposizione i “file fattura” sino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema di Interscambio (SDI)
- I soggetti che non hanno aderito, invece avranno a disposizione i “dati fattura” fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento.

Qualora per una operazione nessuna delle parti intervenute aderisca al servizio (cedente/prestatore o cessionario/committente), dopo l'avvenuto recapito della fattura al destinatario, verranno cancellati i dati dei “file fattura” e memorizzati esclusivamente i “dati fattura”.

MODALITÀ DI CONSERVAZIONE

Ferma restando la possibilità di archiviazione della documentazione su supporti cartacei con la consueta modalità (fermo restano che non vi è più l'obbligo di stampa), una recente normativa ha previsto nuove possibilità di conservazione della documentazione differenziandola a seconda che riguardi documenti informatici o analogici.

Ai fini della *conservazione ottica dei documenti fiscali informatici* gli stessi devono presentare alcune caratteristiche, pertanto il processo di conservazione deve garantire che i documenti siano:

- * Statici: il contenuto dei documenti non deve poter essere alterato durante la fase di accesso e di conservazione e non deve essere modificabile nel tempo;
- * Emessi con apposizione del riferimento temporale (data e ora);
- * Sottoscritti mediante firma elettronica qualificata;
- * Resi leggibili, e a richiesta stampati su carta e resi disponibili su supporto informatico nel luogo di conservazione delle scritture contabili in occasione di verifiche, controlli e ispezioni;
- * Memorizzati su qualunque supporto che consenta la leggibilità anche in futuro dei dati, a condizione che ne sia garantito l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta, e la ricerca ed estrazione di dati in base al cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita Iva, data ed altre associazioni logiche dei predetti elementi.

La conservazione dei documenti informatici avviene mediante:

- La memorizzazione sul supporto ottico;
- L'apposizione sul supporto ottico della firma elettronica qualificata e della “marca temporale” (consente di rendere opponibile ai terzi il riferimento temporale, rendendo certa

la data) sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica contenente "l'impronta" degli stessi.

La conservazione elettronica di documenti fiscali analogici, ossia di documenti originariamente prodotti in formato cartaceo, avviene mediante la memorizzazione della relativa immagine (attraverso scannerizzazione) e può interessare una o più tipologie di atti a condizione che sia garantito l'ordine cronologico delle registrazioni effettuate e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta.

Il processo di conservazione va effettuato con le stesse modalità già esaminate con riferimento ai documenti informatici e richiede altresì relativamente ai documenti analogici originali, l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata da parte di un pubblico ufficiale (notaio) al fine di garantire la conformità, di quanto memorizzato, al documento originale. I documenti in formato cartaceo possono essere distrutti soltanto al termine del procedimento di archiviazione digitale degli stessi, effettuata con le modalità sopraesposte.

Tale processo di conservazione termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale da parte del Responsabile della conservazione, il quale può essere l'imprenditore, un suo dipendente o un terzo da questi incaricato, purché munito di Smart card, ossia di un dispositivo necessario all'apposizione della firma elettronica.

SANZIONI PER IRREGOLARITA' RILEVANTI AI FINI DELLE II.DD. E I.V.A.

Dal punto di vista fiscale e tributario la mancata e/o irregolare conservazione dei libri e delle scritture contabili può comportare l'irrogazione di sanzioni amministrative che variano a seconda del tipo di irregolarità considerata.

Il riferimento normativo essenziale in materia è l'articolo 9 del D.lgs. n. 471/1997. In particolare, il primo comma dell'articolo 9 prevede una sanzione fissa ricompresa tra un minimo di 1.000 ed un massimo di 8.000 euro a carico di *«chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto»*.

La norma sanziona, quindi:

- L'omessa tenuta dei registri, nel senso che il contribuente non li ha nemmeno istituiti. Si ritiene che l'infrazione sia integrata anche nell'ipotesi di istituzione tardiva degli stessi, fatta salva la possibilità di ricondurre la violazione all'interno dell'ipotesi esimente prevista dall'articolo 6, comma 5-bis, del D.lgs. 472/1997;
- L'omessa conservazione di scritture contabili e documenti durante il periodo in cui sussiste tale obbligo;
- La tenuta di libri e documenti che non avviene secondo le prescrizioni e che è quindi irregolare rispetto alle singole leggi di riferimento.

In ordine alla prima delle suddette fattispecie, la C.M. 23/1999 precisa che *«l'ipotesi della omessa tenuta delle scritture contabili, oltre al caso in cui le stesse non siano state materialmente istituite, ricorre anche quando ne sia stata omessa la bollatura ai sensi*

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 78/2023

PAGINA

13/14

dell'articolo 2215 del codice civile ovvero in presenza di irregolarità gravi, numerose e ripetute da far risultare inattendibili nel loro complesso le scritture medesime».

Inoltre la sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, salvo che non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. Essa è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a euro 50.000,00.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
Dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 78/2023

PAGINA
14/14

ALLEGATO 1 – TABELLA RIEPILOGATIVA DELL' OBBLIGO DI BOLLATURA E PAGAMENTO DELL' IMPOSTA DI BOLLO E DELLA T.CC.GG. DEI REGISTRI E DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI

LIBRI CONTABILI	RIFERIMENTO NORMATIVO	OBBLIGO DI BOLLATURA INIZIALE	IMPOSTA DI BOLLO		T.CC.GG.	
			Società di capitali	Altri soggetti	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Art. 2215 c.c.	NO	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione di cento	€ 32,00 ogni 100 pagine o frazione di cento	NO (Per bollatura facoltativa vedi libri sociali)	NO (€ 67,00 ogni 500 pagine o frazione di 500 per bollatura facoltativa)
Libro degli inventari	Art. 2215 c.c.	NO	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione di cento	€ 32,00 ogni 100 pagine o frazione di cento	NO (Per bollatura facoltativa vedi libri sociali)	NO (€ 67,00 ogni 500 pagine o frazione di 500 per bollatura facoltativa)
Registri IVA: o delle fatture o dei corrispettivi o degli acquisti o di carico e scarico beni c/terzi	Artt. 23, 24, 25, 39 e 53 del DPR n. 633/72	NO	NO	NO	NO	NO
Bollettario a madre e figlia	Art. 32 DPR n. 633/72	NO	NO	NO	NO	NO
Registro beni ammortizzabili	Art. 16 DPR n. 600/73	NO	NO	NO	NO	NO
Libri sociali delle S.p.A.: ✓ dei soci ✓ delle adunanze ✓ delle delibere delle assemblee ✓ delle delibere del consiglio di amm. o del consiglio di gestione ✓ dei verbali del collegio sindacale, ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione ✓ dei verbali del comitato esecutivo ✓ delle delibere delle assemblee degli obbligazionisti ✓ degli strumenti finanziari Libri sociali delle s.r.l. ✓ delle decisioni dei soci ✓ delle decisioni degli amm. ✓ delle decisioni del collegio sindacale	Art. 2421 c.c.	SI (presso Notaio ovvero presso Registro delle Imprese)	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione di cento		€ 309,87 forfetarie oppure € 516,46 se Capitale sociale > Euro 516.456, 90 (N.B.: pagamento unico anche per la bollatura facoltativa del libro giornale e del libro degli inventari)	