



Gritti Calegari

DOTTORI COMMERCIALISTI
REVISORI LEGALI

CIRCOLARE SPECIALE – STAMPA DEI LIBRI/REGISTRI E LA CONSERVAZIONE PER L'ANNO 2021

Si rammenta la scadenza annuale del 28.02.2023 (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare), per la stampa e la conservazione dei **libri e dei registri contabili** relativi all'anno 2021. Inoltre, sempre entro il 28.02.2023, si dovrà provvedere alla conservazione elettronica sostitutiva delle **fatture elettroniche emesse e ricevute** relative all'anno 2021, tramite proprio portale di fatturazione elettronica o attraverso l'adesione al servizio offerto dell'Agenzia delle Entrate. Per coloro che gestiscono in autonomia il processo di fatturazione elettronica, è necessario verificare con la propria software house l'avvenuta attivazione del servizio di conservazione sostitutiva, nonché il corretto completamento del processo.

I libri e registri contabili sono soggetti all'obbligo di stampa / conservazione digitale (sostitutiva) entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Relativamente al libro giornale e al libro degli inventari è altresì richiesta la corresponsione dell'imposta di bollo, da assolvere con modalità e termini differenziati a seconda che gli stessi siano tenuti con sistemi meccanografici ovvero conservati in modalità informatica.

REGISTRI CONTABILI

La tenuta della contabilità meccanografica si realizza nelle seguenti 2 fasi:

1. memorizzazione delle singole operazioni (input del dato contabile nella procedura software) da effettuare entro i seguenti termini.

Imposte dirette	Le registrazioni contabili devono essere eseguite, ai sensi dell'art. 22, DPR n. 600/73, entro 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione
IVA	La registrazione (digitazione dei dati delle fatture) va effettuata entro il termine previsto per la liquidazione IVA periodica mensile / trimestrale, in quanto necessaria alla determinazione del saldo (debito / credito), come precisato dal Ministero delle Finanze nella Risoluzione 22.3.90, n. 16 e nella Circolare 27.10.94, n. 181/E

2. **stampa** dei vari movimenti sui registri contabili (ad esempio, sul libro giornale o, per i professionisti, sul registro degli incassi e pagamenti). In alternativa alla stampa cartacea, è possibile procedere alla conservazione digitale dei registri.

In particolare, per effetto di quanto disposto dall'art. 7, comma 4-ter, DL n. 357/94, la **tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici**,

❖ “è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all’esercizio **per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi**, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza”.

Tale previsione, che richiede di effettuare la stampa dei registri tenuti in modalità meccanografica entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione annuale, prevede una **deroga**, contenuta nel comma 4-quater del citato art. 7, in base al quale

❖ “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**”.

Detta deroga, introdotta originariamente dal DL n. 148/2017 esclusivamente per i registri IVA, è stata estesa dall’art. 12-octies, DL n. 34/2019 a “*qualsiasi registro contabile*” e pertanto riguarda anche il libro giornale, il libro degli inventari, ecc.

In merito l’Agenzia delle Entrate, nella Risposta 9.4.2021, n. 236 ha evidenziato che:

- ai fini della **regolarità** dei registri, **non sussiste l’obbligo di stampa fino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione** dei redditi, salva specifica richiesta da parte degli organi di controllo in sede di accesso / ispezione / verifica;
- **entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**

i registri vanno:

– **materializzati**, ossia stampati in formato cartaceo;

ovvero

– **posti in conservazione digitale** nel rispetto delle regole stabilite dal citato DM 17.6.2014, qualora il contribuente intenda **mantenerli in formato elettronico**.

Di conseguenza, come precisato dall’Agenzia, non è possibile mantenere i registri contabili memorizzati elettronicamente all’interno della procedura gestionale ovvero predisporre gli stessi in un file in formato .pdf senza mai provvedere alla relativa conservazione / stampa.

Entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione è necessario comunque procedere alla stampa in formato cartaceo dei registri (a meno di non avvalersi della conservazione digitale). Di fatto, la possibilità di non stampare può essere procrastinata soltanto fino al termine stabilito per la conservazione, salva richiesta dei verificatori.

Considerato che il termine di stampa / conservazione digitale è collegato a quello di presentazione della dichiarazione, lo stesso non è unico per tutti i contribuenti. Relativamente ai registri riferiti al 2021 i termini in esame sono così sintetizzabili.

Tipologia soggetto	Termine invio mod. REDDITI 2022 relativo al 2021	Termine stampa / conservazione digitale registri relativi al 2021
Con esercizio coincidente con l'anno solare	30.11.2022	28.2.2023 (3 mesi dal 30.11)
Con esercizio non coincidente con l'anno solare	ultimo giorno dell'11° mese dalla chiusura dell'esercizio	3 mesi dal termine di presentazione mod. REDDITI

Fermo restando il rispetto dei 60 giorni per l'imputazione nella procedura software dei dati contabili, qualora prima del 28.2.2023 un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare sia sottoposto a verifica, lo stesso non sarà sanzionato se provvede alla stampa delle operazioni relative al 2021 a seguito della richiesta del verificatore ed in sua presenza. In ogni caso la stampa dovrà essere effettuata entro la predetta data.

Entro il termine previsto per la stampa dei registri contabili i soggetti in contabilità ordinaria devono provvedere anche alla **stampa delle schede contabili** (c.d. "mastri").

REGISTRI IVA

I registri IVA, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 10.4.2017, n. 46/E, devono essere stampati **entro 3 mesi decorrenti dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Considerato che ai fini del computo dei 3 mesi non rileva il termine di presentazione del mod. IVA, anche i registri IVA 2021 devono essere **stampati entro il 28.2.2023**.

LIBRO DEGLI INVENTARI

Il libro degli inventari, come disposto dall'art. 2217, C.c., deve essere redatto *"all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno"* e va predisposto, ai sensi dell'art. 15, DPR n. 600/73, **entro "tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi"**, ossia, con riferimento al 2021, **entro il 28.2.2023**.

DATI RICHIESTI

Il libro degli inventari deve contenere tutti gli elementi previsti dal Codice civile o da leggi speciali nonché quelli richiesti dalla normativa fiscale ossia:

- **l'indicazione in forma analitica e la valutazione delle attività e passività** relative all'impresa e delle attività e passività estranee alla medesima (nelle valutazioni è necessario tener conto dei criteri previsti per i bilanci delle società di capitali).

NB

L'imprenditore individuale, come stabilito dal citato art. 15, deve indicare le sole attività e passività relative all'impresa;

- **l'indicazione della consistenza dei beni** raggruppati per categorie omogenee, per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo con l'indicazione degli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione.

Se dall'inventario non è possibile individuare tali elementi è necessario tenere a disposizione dell'Ufficio le distinte che sono state utilizzate per la compilazione dell'inventario stesso.

In particolare l'inventario deve contenere l'indicazione distinta dei seguenti elementi.

- crediti / debiti suddivisi per nominativo
- immobili / impianti / macchinari / altri beni mobili (ad esempio, automezzi, personal computers) caratteristiche e costi di brevetti / diritti, nonché relativi contratti di acquisizione
- avviamento e estremi dell'atto di acquisizione dell'azienda
- rimanenze di materie prime / sussidiarie / merci / semilavorati / prodotti finiti e in corso di lavorazione
- entità e valore delle partecipazioni possedute
- composizione del capitale sociale / riserve / fondi

Nel libro degli inventari va specificato anche il **criterio adottato per la valutazione delle rimanenze**; l'omissione, come stabilito dal DPR n. 570/96, rende inattendibile la contabilità.

L'inventario, come disposto dal citato art. 2217:

- *“si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite”.*

Sul libro degli inventari deve quindi essere riportato il bilancio completo di Stato patrimoniale e Conto economico, nonché, per le società di capitali, del Rendiconto finanziario e della Nota integrativa, così come depositato al Registro delle Imprese. Per le micro imprese va riportato il bilancio costituito da Stato Patrimoniale e Conto economico ai sensi dell'art. 2435-ter, C.c.;

- va sottoscritto dal titolare dell'impresa individuale / rappresentante legale della società.

REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI

Come sopra accennato, l'art. 16, DPR n. 600/73 richiede la “compilazione” del registro dei beni ammortizzabili entro il termine di presentazione della dichiarazione.

L'aggiornamento di tale registro, ossia l'annotazione delle quote di ammortamento, degli acquisti/cessioni, ecc. relativi al 2021, doveva essere effettuato, per la generalità dei soggetti, entro il 30.11.2022.

La predetta disposizione va tuttavia coordinata con quanto stabilito dal citato art. 7, comma 4-ter che, essendo applicabile a "qualsiasi registro contabile" tenuto con sistemi meccanografici, opera anche con riguardo al registro in esame.

Da ciò consegue che, a seconda della modalità di tenuta del registro, il termine di aggiornamento / stampa è così individuato.

Modalità tenuta registro	Termine aggiornamento registro
Cartacea	30.11.2022
Meccanografica	<ul style="list-style-type: none"> ◦ Aggiornamento (ossia, memorizzazione nella procedura software) entro il 30.11.2022 ◦ stampa entro il 28.2.2023

Dal registro in esame devono risultare, in relazione ai beni ammortizzabili, i seguenti dati.

- anno di acquisizione;
- costo originario (comprese le spese accessorie e al netto dell'eventuale imputazione del contributo c/impianti); rivalutazioni e svalutazioni;
- fondo ammortamento, coefficiente di ammortamento, quota di ammortamento;
- eliminazione dal processo produttivo

Inoltre, vanno separatamente indicate le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione non imputate ad incremento del costo del bene cui si riferiscono e non deducibili interamente nell'esercizio (trattasi delle spese eccedenti il 5% del valore dei beni strumentali).

Ancorché non richiesto dalla norma, si ritiene opportuno riportare su tale registro anche le maggiori quote di ammortamento riferite ai beni strumentali nuovi per i quali si fruisce del maxi / iper ammortamento.

Si rammenta infine che, secondo quanto disposto dall'art. 2, DPR n. 695/96, le annotazioni in esame

anziché sul registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite:

- per le imprese in contabilità ordinaria, nel libro degli inventari di cui al citato art. 2217, C.c.;
- per le imprese in contabilità semplificata, nel registro IVA degli acquisti.

NUMERAZIONE DEI REGISTRI

I registri contabili (compresi i registri IVA), devono essere numerati:

- all'atto del loro utilizzo (stampa);

- per ciascun anno, con indicazione dell'anno su ogni pagina (ad esempio, 2021/0001, 2021/0002, 2021/0003, ecc.).

L'anno da indicare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 1.8.2002, n. 64/E, è quello a cui si riferisce la contabilità e non quello in cui è eseguita la stampa.

In particolare per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare va indicato il primo dei 2 anni di contabilità. Per i registri IVA la numerazione va comunque sempre effettuata facendo riferimento all'anno solare.

CONSERVAZIONE DIGITALE (SOSTITUTIVA)

Per i soggetti che intendono avvalersi della conservazione digitale dei documenti aventi rilevanza fiscale (tra i quali, libro giornale, libro degli inventari, scritture ausiliarie di magazzino, registro dei beni ammortizzabili, registri IVA) la stessa deve essere effettuata secondo le modalità stabilite dal citato DM 17.6.2014.

In particolare i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono presentare le seguenti caratteristiche:

- **immodificabilità;**
- **integrità** (il documento è completo ed inalterato);
- **autenticità** (il documento deve garantire “di essere ciò che dichiara di essere”, senza ~~ae~~ subito alterazioni o modifiche; tale caratteristica può essere valutata analizzando l'identità del sottoscrittore nonché del documento stesso);
- **leggibilità** (il documento è fruibile durante il ciclo di gestione dello stesso).

La conservazione, come rammentato dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta 9.4.2021, n. 236, richiede:

- il rispetto delle norme del Codice civile / Codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche nonché delle altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
 - la possibilità di effettuare ricerche / estrazioni delle informazioni dagli archivi informatici in ~~relazione~~ almeno a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste.

Il processo di conservazione si **conclude con l'apposizione** della:

- **firma digitale;**
- **marca temporale** che rappresenta “*l'evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale*”.

Soggetto		Termine di stampa / conservazione digitale			
		Libro inventari	Registri contabili (1)	Registro beni ammort.	Registri IVA
Imprenditore individuale		28.2.2023	28.2.2023	28.2.2023	28.2.2023
Lavoratore autonomo		---			
Società di persone		28.2.2023			
Società di capitali	esercizio coincidente con l'anno solare	28.2.2023	3 mesi dal termine di presentazione del mod. REDDITI (2)		
	esercizio non coincidente con l'anno solare				

- (1) Libro giornale, registro cronologico delle movimentazioni finanziarie e registro incassi / pagamenti
 (2) Per i soggetti che utilizzano il registro dei beni ammortizzabili in formato cartaceo la trascrizione dei dati sullo stesso deve essere effettuata entro il termine di presentazione del mod. REDDITI

ASSOLVIMENTO IMPOSTA DI BOLLO

Ai fini dell'assolvimento dell'imposta di bollo sui libri e registri, l'Agenzia delle Entrate nella Risposta 17.5.2021, n. 346 ha precisato che "occorre *distinguere se i ... registri contabili e i libri sociali siano tenuti con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo ovvero siano tenuti in modalità informatica*".

REGISTRI TENUTI CON SISTEMI MECCANOGRAFICI E TRASCRITTI SU CARTA

In caso di tenuta dei libri e registri di cui agli artt. 2214, 2215 e 2216, C.c. (libro giornale e libro degli inventari) con "sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo", per ogni 100 pagine o frazione di esse è richiesto l'assolvimento dell'imposta di bollo nelle seguenti misure, differenziate a seconda del soggetto.

Soggetto	Imposta di bollo (libro giornale / libro inventari)	
Imprenditore individuale	€ 32	ogni 100 pagine o frazione di esse
Società di persone		
Società cooperative		
Società di capitali	€ 16	

L'imposta di bollo va corrisposta ogni 100 pagine, indipendentemente dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva.

L'imposta di bollo, come confermato dall'Agenzia nella citata Risposta n. 346, va assolta:

- prima che il registro sia posto in uso, ossia antecedentemente all'effettuazione delle annotazioni sulla prima pagina numerata;
- con le seguenti modalità alternative:

- applicazione del contrassegno sulla prima pagina numerata o sulla prima pagina numerata di ciascun blocco di 100, ovvero sull'ultima pagina di ciascun blocco di 100.

Poiché l'imposta di bollo va assolta prima che il libro sia posto in uso, **l'acquisto dei contrassegni** deve avvenire **entro il termine in cui è effettuata la stampa su carta**, ossia entro 3 mesi decorrenti dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di riferimento (ad esempio, per la stampa del libro giornale relativo al 2021, entro il 28.2.2023 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare);

- versamento tramite il **mod. F23** (codice tributo "458T") e annotazione degli estremi della relativa ricevuta di pagamento.

Omesso / tardivo versamento dell'imposta di bollo

L'omesso / tardivo assolvimento dell'imposta di bollo tramite contrassegno / mod. F23 è soggetto alla sanzione ex art. 25, DPR n. 642/72 dal 100% al 500% dell'imposta non versata, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 14.4.2015, n. 16/E e confermato nella Risposta di consulenza giuridica 10.12.2020, n. 14 (con riferimento all'imposta di bollo sulle fatture cartacee).

La violazione è regolarizzabile tramite ravvedimento ex art. 13, D.Lgs. n. 472/97 con il versamento della sanzione ridotta, ossia 10% (100% x 1/10) in caso di regolarizzazione entro 30 giorni, 11,11% (100% x 1/9) entro 90 giorni, 12,5% (100% x 1/8) entro 1 anno, ecc.. A tal fine nel mod. F23 vanno riportati i seguenti codici tributo:

- "458T" per l'imposta e gli interessi;
- "675T" per la sanzione ridotta.

REGISTRI TENUTI IN MODALITÀ INFORMATICA

Nel caso in cui i registri siano tenuti in “*modalità informatica*” risulta applicabile quanto disposto dall’art. 6, comma 1, DM 17.6.2014 in base al quale “*l’imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all’art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica*”.

In merito l’Agenzia, nella citata Risposta n. 346, specifica che costituiscono “*documenti informatici fiscalmente rilevanti*”, per i quali l’imposta di bollo va assolta tramite mod. F24, i libri e registri di cui al citato art. 16, lett. a), nonché le fatture, note e simili di cui all’art. 13, n. 1, Tariffa parte I, DPR n. 642/72.

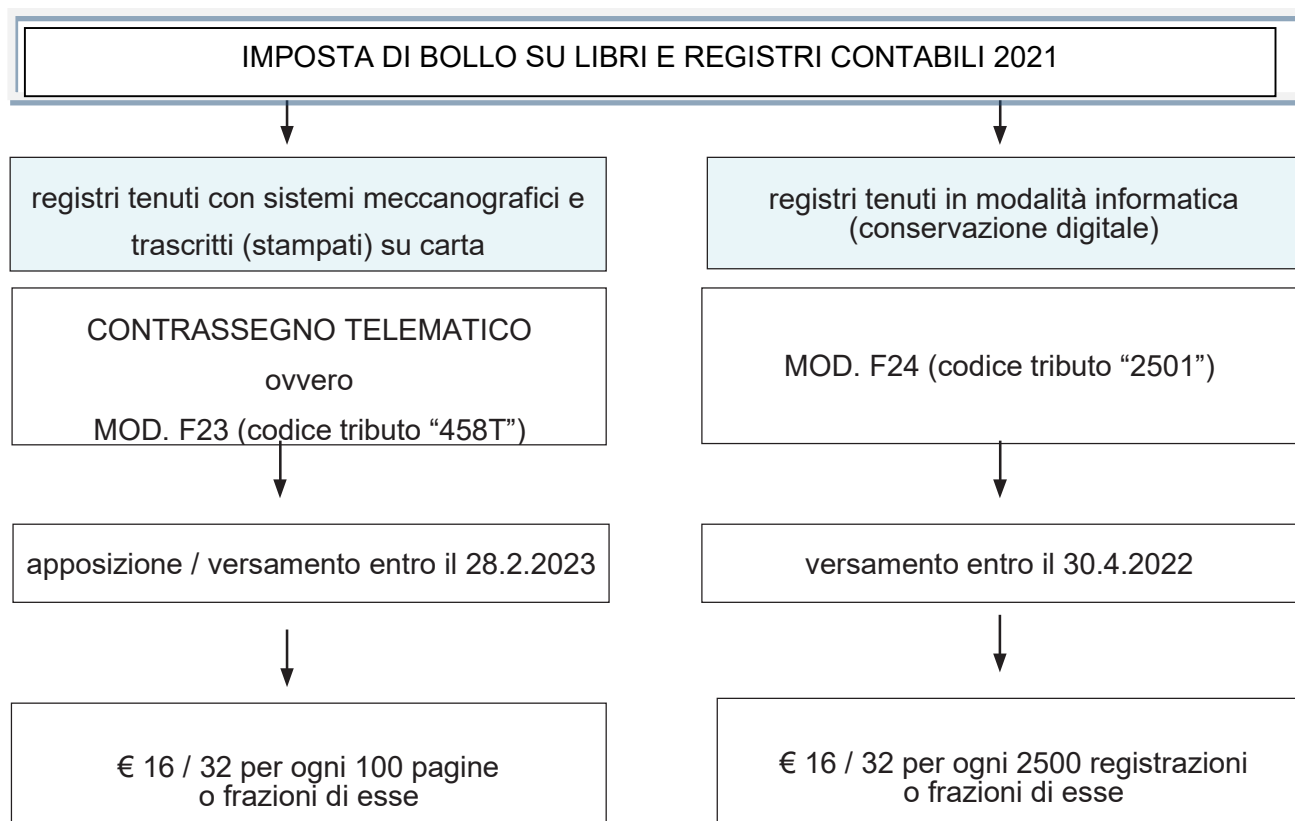
Soltanto in presenza di una stampa dei registri effettuata in formato cartaceo l’imposta di bollo va assolta con il contrassegno / mod. F23.

Come sopra esaminato, infatti, **entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** i registri vanno alternativamente:

- **posti in conservazione digitale** nel rispetto delle regole stabilite dal citato DM 17.6.2014, ~~per il~~ contribuente intenda **mantenerli in formato elettronico**;
- **materializzati**, ossia stampati in formato cartaceo.

L’imposta dovuta **tramite mod. F24**:

- va versata, relativamente ai registri “utilizzati durante l’anno”, inteso, come specificato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione 28.4.2015, n. 43/E, quale anno solare, **entro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio** (30.4 ovvero 29.4 in caso di anno bisestile). Con riferimento ai registri contabili:
 - **relativi al 2021** l’imposta di bollo doveva essere versata entro il 30.4.2022;
 - **relativi al 2022** l’imposta di bollo va versata entro il 2.5.2023 (il 30.4 cade di domenica);
- è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse. Per registrazione, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 9.7.2007, n. 161/E, si intende “ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio”;
- va **versata in unica soluzione** utilizzando il **codice tributo “2501”** e riportando, quale anno di riferimento, l’anno per il quale è effettuato il pagamento (ad esempio, “2021” per i registri relativi al 2021).



Omesso / tardivo versamento dell'imposta di bollo

L'omesso / tardivo versamento dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale è soggetto alla sanzione ex art. 13, D.Lgs. n. 471/97, come precisato dall'Agenzia nella citata Risposta di consulenza giuridica

n. 14 (30% per il versamento oltre 90 giorni, 15% entro 90 giorni, 1/15 per ciascun giorno di ritardo se il versamento è effettuato entro 15 giorni dalla scadenza).

La violazione può essere regolarizzata mediante il ravvedimento ex art. 13, D.Lgs. n. 472/97 riportando nel mod. F24 il codice tributo:

- **"2501"** per l'imposta;
- **"2502"** per la **sanzione ridotta**, ossia 0,1% per ogni giorni di ritardo se il versamento è effettuato entro 15 giorni dalla scadenza, 1,5% (15% x 1/10) se il versamento è effettuato dal 15° al 30° giorno di ritardo, 1,67% (15% x 1/9) se il versamento è effettuato entro 90 giorni, ecc.);
- **"2503"** per gli **interessi**.

TENUTA DEI LIBRI CONTABILI / SOCIALI AI FINI CIVILISTICI, CON STRUMENTI INFORMATICI

La possibilità di predisporre e tenere i libri contabili e sociali con strumenti informatici è riconosciuta, ai sensi dell'art. 2215-bis, C.c., anche civilisticamente.

Ai fini della regolare tenuta dei libri / registri con modalità informatica è necessario, come previsto dal citato art. 2215-bis, **apporre la marca temporale e la firma digitale**. In particolare:

- la marca temporale e la firma digitale dell'imprenditore (o di un suo delegato) devono essere apposte sui documenti "almeno una volta l'anno". Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marca temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione;
- per i libri e registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o regolamento di natura tributaria, il termine per l'apposizione della marca temporale e della firma digitale opera secondo le disposizioni in materia di conservazione digitale in esse contenute.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Studio Gritti – Calegari