

SETTORE

ADEMPIMENTI

**TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI
CONTABILI E I RECENTI CHIARIMENTI
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

RIFERIMENTI

- Art. 7, commi 7-ter e 7-quater, DL n. 357/94
- Risposta interpello Agenzia Entrate 9.4.2021, n. 236

IN SINTESI

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente fornito chiarimenti in merito alle disposizioni normative in materia di tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici precisando che:

- *ai fini della regolarità, fino al terzo (sesto per il 2019) mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi non sussiste l'obbligo di stampa, salva specifica richiesta in caso di accesso, ispezione o verifica;*
- *entro il predetto termine è necessario provvedere alla relativa conservazione sostitutiva / stampa in formato cartaceo.*

Inoltre relativamente ai predetti registri, secondo la stessa Agenzia, indipendentemente dalla successiva conservazione sostitutiva degli stessi, va versata l'imposta di bollo utilizzando il mod. F24 (codice tributo "2501").

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Relativamente alla tenuta dei registri contabili si sono susseguite nel corso del tempo diverse disposizioni, con l'intento di prevedere una "semplificazione" di tale adempimento.

A seguito della predetta evoluzione normativa, con particolare riguardo alla **tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici**, per effetto di quanto disposto dall'art. 7, comma 4-ter, DL n. 357/94



"la tenuta di qualsiasi registro contabile 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.

A tali disposizioni in materia di tenuta dei registri si sono aggiunte le norme relative alla conservazione sostitutiva, contenute nel DM 17.6.2014, il cui processo deve intervenire entro il termine stabilito dal citato comma 4-ter, ossia entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate con la Risposta 9.4.2021, n. 236 ha chiarito la portata della previsione in materia di tenuta dei registri di cui al citato comma 4-quater, fornendo un'interpretazione "innovativa" che sembra rendere inefficace il predetto intento semplificatorio.

La stessa Agenzia ha inoltre rammentato le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri contabili sollevando, anche con riguardo a tale argomento, alcune perplessità.

TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI - L'INTERPRETAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'ambito della citata Risposta n. 236 l'Agenzia ha esaminato il caso di un soggetto che, avvalendosi della disposizione di cui al predetto comma 4-quater, intendeva tenere i registri con sistemi elettronici senza procedere alla conservazione sostitutiva degli stessi e provvedendo alla relativa stampa soltanto a seguito di specifica richiesta da parte degli organi di controllo.

In merito l'Agenzia ha negato tale possibilità, affermando che la **tenuta**, cui si riferisce la predetta disposizione, e la **conservazione** "**restano concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità**" qualora i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico.

Di conseguenza:

- 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:

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

Con riferimento ai **registri contabili del 2020**, in caso di tenuta degli stessi con sistemi elettronici, **entro il 28.2.2022** dovrà essere effettuata alternativamente:

- la stampa in formato cartaceo;
- la conservazione sostitutiva apponendo la marca temporale e la firma digitale.



Va evidenziato che limitatamente al 2019, per effetto di quanto disposto dall'art. 5, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", è stato **prorogato da 3 a 6 mesi successivi al termine di presentazione della dichiarazione** (quest'ultimo scaduto il 10.12.2020 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), il termine cui è collegato l'obbligo di conservazione sostitutiva. Di conseguenza il termine di conservazione nonché, come chiarito dall'Agenzia, di stampa dei registri 2019 risulta **differito dal 10.3 al 10.6.2021**.

Si rammenta che la proroga interessa anche l'obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche relative al 2019.

Dalla predetta interpretazione si desume quindi che 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.

L'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate sembra rendere priva di significato la previsione di semplificazione contenuta nel citato comma 4-quater, considerato che entro 3 mesi (6 mesi per il 2019) dal termine di presentazione della dichiarazione è necessario comunque procedere alla stampa in formato cartaceo dei registri (a meno di non avvalersi della conservazione sostitutiva). Di fatto, la possibilità di non stampare può essere procrastinata soltanto fino al termine stabilito per la conservazione, salva richiesta dei verificatori.

CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

Per i soggetti che intendono avvalersi della conservazione sostitutiva 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 aver 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 nella Risposta n. 236 in esame, 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”*.

ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

Relativamente al libro giornale / libro degli inventari è richiesto l'assolvimento dell'imposta di bollo ai sensi dell'art. 16, lett. a), Tariffa parte I, DPR n. 642/72.

In particolare, come disposto dall'art. 6, comma 1, DM 17.6.2014,



*“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**”.*

Si rammenta che l'imposta dovuta tramite mod. F24, pari a € 16 per le società di capitali ovvero € 32 per ditte individuali / società di persone / cooperative:

- va **versata**, relativamente ai registri *“utilizzati durante l'anno”*, inteso, come specificato dall'Agenzia delle Entrate 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);
- 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, “2020” per i registri riferiti a tale anno).

Ora, secondo quanto chiarito dall'Agenzia nella Risposta n. 236 in esame, alla previsione di cui al citato art. 6 va fatto riferimento



*“nell'ipotesi in cui **la tenuta dei registri contabili e i libri sociali, indipendentemente dalla successiva conservazione, avvenga in modalità elettronica**”.*

Di conseguenza, in caso di tenuta dei registri con modalità elettronica, **a prescindere** dalla successiva conservazione sostitutiva, è necessario effettuare il versamento dell'imposta di bollo utilizzando la modalità telematica.

Dal tenore letterale della Risposta fornita dall'Agenzia si potrebbe desumere che l'imposta di bollo debba essere assolta utilizzando il mod. F24 non solo nel caso in cui il registro tenuto con sistemi elettronici sia oggetto di successiva conservazione sostitutiva ma anche qualora sia stampato in formato cartaceo.

Così, con riferimento ai **registri contabili relativi al 2020** entro il 30.4.2021 va versata l'imposta di bollo, determinata sulla base del numero delle registrazioni, tramite mod. F24 a prescindere che entro il 28.2.2022 il contribuente provveda alla conservazione sostitutiva ovvero alla stampa in formato cartaceo.

Ciò tuttavia desta alcune perplessità, in quanto escluderebbe, di fatto, la possibilità di utilizzare i contrassegni telematici o di effettuare il versamento tramite il mod. F23 (in tal caso l'imposta di bollo, pari a € 16 / € 32, è dovuta ogni 100 pagine o frazione di esse e va assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia antecedentemente all'effettuazione delle annotazioni sulla prima pagina numerata).

RAVVEDIMENTO OMESSO / TARDIVO VERSAMENTO

L'omesso / tardivo versamento dell'imposta di bollo può essere regolarizzato mediante il ravvedimento riportando nel mod. F24 il codice tributo:

- **“2502”** per la **sanzione**;
- **“2503”** per gli **interessi**.

