

Stampa libri e registri contabili

Scadenza annuale

Ogni anno è obbligatoria la stampa, con numerazione (ed eventuale assolvimento imposta di bollo), oppure la conservazione sostitutiva, dei registri contabili e fiscali dell'anno precedente, al fine di adempiere correttamente agli obblighi civilistici e fiscali.

Si ricorda che la mancata osservanza delle disposizioni previste per la regolare tenuta della contabilità può consentire, ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 600/1973, all'Amministrazione Finanziaria di procedere con l'accertamento analitico-induttivo o induttivo senza tenere conto delle scritture contabili.

Termine e registri interessati

La stampa annuale dei registri deve avvenire "entro tre mesi dal termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi", ossia, per le registrazioni relative all'anno 2022, entro il 29.02.2024 (tre mesi dopo il 30.11.2023, termine ultimo di presentazione della dichiarazione dei redditi) per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, e riguarda i seguenti libri e registri:

- registri iva;
- libro giornale;
- libro inventari;
- partitari contabili;
- registro contabilità fiscale di magazzino.

Registro beni ammortizzabili

Il registro beni ammortizzabili, in base all'art. 16 D.P.R. 600/1973, deve essere predisposto e stampato, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, che per l'anno 2022 è scaduto il 30.11.2023.

Libro inventari

Il libro inventari relativo all'anno 2022, dovrà essere stampato, sempre entro la scadenza del 29.02.2024, e firmato dall'imprenditore e/o dal legale rappresentante. La stampa deve comprendere:

- il bilancio di verifica definitivo, completo di dettaglio analitico dei saldi clienti e fornitori;
- il dettaglio delle rimanenze finali di magazzino con il relativo criterio di valutazione (in particolare per le ditte individuali e società di persone che non redigono la nota integrativa);
- per le società di capitali occorre stampare inoltre il bilancio UE completo di nota integrativa ed il raccordo tra bilancio di verifica e bilancio UE;
- il dettaglio delle rivalutazioni dei beni effettuate.

Si ricorda che con riguardo alle rimanenze finali la Corte di Cassazione con la sentenza n. 14501 del 10.07.2015 ha previsto che in caso di omessa presentazione del prospetto analitico delle rimanenze finali, l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo.

Partitari contabili

È inoltre obbligatoria anche la stampa dei partitari, ovvero i cosiddetti mastrini contabili.

I mastrini devono contenere tutte le movimentazioni contabili per ciascun conto del piano dei conti utilizzato nell'anno, ivi compreso ogni singolo cliente e fornitore e devono essere stampati dopo la data di chiusura dei conti, che deve comparire nella stampa degli stessi; non devono essere numerati progressivamente, nè bollati o vidimati, ma solo stampati e prudenzialmente firmati.

(segue)

Contabilità di magazzino

Le società obbligate alla tenuta della contabilità di magazzino devono stampare le schede di magazzino per articolo con indicazione dei carichi e degli scarichi avvenuti nell'anno e le quantità e valori alla fine dello stesso; il registro non è vidimato e non è soggetto ad imposta di bollo.

Numerazione progressiva

I registri devono essere numerati progressivamente per anno; la numerazione deve essere effettuata direttamente dal contribuente in modo progressivo per anno, con indicazione dell'anno a cui si riferisce la contabilità: (Es. Pag. 2022/01, 2022/02, 2022/03, ecc.).

Il libro giornale ed il libro inventari devono anche essere sottoposti al pagamento dell'imposta di bollo.

Stampa in caso di accesso, ispezione o verifica

L'art. 1 c. 2-bis del D.L. 73/2022, convertito nella L. 122/2022 prevede che 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 D. Lgs. 82/2005, 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 e in loro presenza.

Poiché la norma ha decorrenza 20.08.2022, si ritiene prudente considerare tale disposizione non come una norma di interpretazione autentica, ma solo con validità dai registri 2021.

In base a tale normativa, si ritengono applicabili i seguenti comportamenti:

- per coloro che hanno adottato la conservazione sostitutiva dei registri: è consigliabile proseguire con tale modalità;
- per coloro che non effettuano la conservazione sostitutiva dei registri contabili e fiscali: risulta sempre consigliabile la stampa in formato cartaceo (come in passato), ma è normativamente possibile la creazione ed il salvataggio dei files dei suddetti registri (salvo il libro inventari che deve comunque essere prudenzialmente stampato e firmato) solo in PDF immutabile da stampare a richiesta, in caso di verifica fiscale. Nel caso, invece, in cui non sia garantita l'immutabilità del file PDF salvato appare consigliabile procedere comunque con la stampa cartacea.

Se si decidesse di adottare la scelta di salvare i registri in formato PDF immutabile, l'imposta di bollo andrebbe versata con le modalità previste per i documenti elettronici di cui al D.M. 17.06.2014 ovvero € 16,00 ogni 2.500 righe di registrazione con F24, codice tributo 2501, entro 120 giorni dalla chiusura del periodo di imposta e non attraverso le marche da bollo.

Conservazione sostitutiva

Si ricorda inoltre che sempre entro il termine del 29.02.2024 deve essere effettuata anche la conservazione elettronica sostitutiva dei documenti informatici e delle fatture elettroniche emesse e ricevute durante l'anno di riferimento delle stampe (2022), tramite il proprio portale di fatturazione elettronica o tramite l'adesione al servizio offerto dall'Agenzia delle Entrate. In questo ultimo caso occorre inoltre importare nella sezione "conservazione" i documenti elettronici antecedenti all'adesione al servizio, in quanto tali file non verranno automaticamente conservati come quelli post adesione.

È comunque consigliabile verificare con la propria casa di software che la conservazione sostitutiva avvenga in modo automatico.

Indice

Numerazione e bollatura dei libri contabili	pag. 3
Stampa registri contabili e imposta di bollo: profili generali	pag. 8
Verifiche di ordinata tenuta di libri sociali e registri contabili	pag. 10
Libro inventari	pag. 12
Libro giornale e partitari contabili	pag. 14
Libri e registri obbligatori per le società cooperative	pag. 21
Dematerializzazione di libri sociali e scritture contabili	pag. 23
Sanzioni e ravvedimento per omessa imposta di bollo	pag. 27
Conservazione delle fatture elettroniche	pag. 30

[Scarica la Circolare Speciale in formato Word](#)



NUMERAZIONE E BOLLATURA DEI LIBRI CONTABILI

*Art. 8 L. 18.10.2001, n. 383 - Art. 22 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 - Art. 39 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Art. 23 Tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 641
Art. 23 D.M. 28.12.1995 - D.M. 24.05.2005 - D.M. 17.06.2014 - Art. 3, cc. da 142 a 146, L. 28.12.1995 n. 549 - L. 30.07.2004, n. 191
Art. 1, c. 300 L. 30.12.2004, n. 311 - D. Dirigenz. 9.12.1997 - Artt. 2214, 2215, 2218 e 2219, 2421 C.C. - Com. M.F. 11.01.1996 - Com. M.F. 11.02.1999
C.M. 3.05.1996, n. 108 - Nota M. F. 15.01.1996, n. II/4/126 - R.M. 30.05.1996, n. 90 - C.M. Ind. 9.01.1997, n. 3407/C - C.M. 4.02.1998, n. 38/E
Art. 2215 C.C. - Circ. Ag. Entrate 22.10.2001, n. 92/E - Circ. Ag. Entrate 11.12.2001, n. 104 - Circ. Ag. Entrate 1.08.2002, n. 64/E
Ris. Ag. Entrate 31.10.2001, n. 174 - Ris. Ag. Entrate 12.03.2002, n. 85/E Ris. Ag. Entrate 22.01.2003, n. 9/E - Circ. Ass. 21.12.2001, n. 62
Circ. Ass. 10.06.2005, n. 31 - Consiglio Notariato. Studio 10.05.2002, n. 3804 - D.R.E. Veneto 11.03.2004, n. 907-2863/2004 - Prov. Ag. Entrate 5.05.2005*

Si riepilogano gli adempimenti relativi all'istituzione e alla tenuta del libro giornale, del libro inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, soggetti alla sola formalità di numerazione progressiva delle pagine.

In particolare, l'art. 2215 C.C. non prevede l'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari. Restano, invece, soggetti all'obbligo di bollatura i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 C.C. e ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

La formulazione degli articoli 39 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e 22 del D.P.R. 29.09.1973, n. 600 esclude l'obbligo della bollatura per i registri previsti dalle norme fiscali. Anche per tali registri sussiste l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono. L'imposta di bollo è dovuta anche in assenza di stampa dei registri fiscali tenuti con modalità elettronica.

SCHEMA DI SINTESI

Tipologia di documenti	Bollatura iniziale	Numerazione progressiva	Imposta di bollo
<ul style="list-style-type: none"> • Registri ai fini Iva: .. registro acquisti e vendite; .. registro dei corrispettivi; .. registro riepilogativo; .. altri registri (merci c/deposito, ecc.). • Libro dei beni ammortizzabili. • Altri registri previsti da norme fiscali. • Registro cronologico professionisti in contabilità ordinaria. • Registro incassi e pagamenti professionisti in contabilità semplificata. 	Non dovuta	Si deve procedere alla numerazione progressiva prima dell'utilizzo del registro.	Non dovuta
Libro giornale.			L'imposta di bollo è dovuta per un importo pari a € 16 ogni 100 pagine o frazioni (ovvero ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse per la tenuta dei libri su supporti informatici) ⁽¹⁾
Libro degli inventari.			L'imposta di bollo è dovuta per un importo pari a € 16 ogni 100 pagine o frazioni (ovvero ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse per la tenuta dei libri su supporti informatici) ⁽¹⁾
Conti di mastro	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Contabilità di magazzino.	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

Nota⁽¹⁾

Per gli imprenditori commerciali individuali, le società di persone, le società cooperative (comprese le banche popolari e le banche di credito cooperativo), le mutue assicuratrici e i consorzi l'imposta di bollo dovuta è maggiorata di ulteriori € 16 [pertanto, è pari a € 32 (16 x 2) per ogni 100 pagine o frazioni].

Tavola

Tipologie di imprese	Libri e registri	Bollatura (vidimazione) iniziale	Tassa di concessione governativa	Imposta di bollo
Imprenditori individuali.	<ul style="list-style-type: none"> • Giornale. • Inventari. 	NO	NO	€ 32,00 Ogni 100 pagine o frazione
<ul style="list-style-type: none"> • Società semplici. • Società di fatto. • Società in nome collettivo. • Società in accomandita semplice. • Società di armamento. • Enti pubblici e privati, compresi i consorzi, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. • Enti pubblici e privati che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, ad eccezione delle cooperative edilizie e loro consorzi. • Società cooperative. • Società di mutua assicurazione. 	<ul style="list-style-type: none"> • Soci. • Assemblee. • Consiglio di amministrazione. • Collegio sindacale. • Comitato esecutivo. • Obbligazioni. • Obbligazionisti. e relativi sezionali Tenuti per obbligo di legge o volontariamente	SI	Tassa iniziale di libro € 67,00⁽¹⁾ Ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine	€ 32,00 Ogni 100 pagine o frazione
<ul style="list-style-type: none"> • Società per azioni. • Società in accomandita per azioni. • Società a responsabilità limitata. 	Con capitale sociale o fondo di dotazione non superiore, al 1.01, a € 516.456,90.	<ul style="list-style-type: none"> • Giornale. • Inventari. NO	Tassa annuale forfetaria. € 309,87⁽²⁾	€ 16,00 Ogni 100 pagine o frazione
	Con capitale sociale o fondo di dotazione superiore, al 1.01, a € 516.456,90.	<ul style="list-style-type: none"> • Soci. • Assemblee. • Consiglio di amministrazione. • Collegio sindacale. • Comitato esecutivo. • Obbligazioni. • Obbligazionisti. e relativi sezionali		
Note	⁽¹⁾ Art. 23 Tariffa D.P.R. 641/1972. È ridotta a 1/4 per cooperative edilizie e loro consorzi (L. 1165/1938). ⁽²⁾ <ul style="list-style-type: none"> • Il versamento della tassa annuale è fisso, indipendentemente dal numero dei libri o registri e delle relative pagine. • La tassa deve essere corrisposta entro il termine di versamento dell'Iva dovuta per l'anno precedente. • Per l'anno di inizio di attività la tassa deve essere corrisposta prima della presentazione della dichiarazione di inizio attività, nella quale devono essere indicati gli estremi del versamento. 			

ASPETTI NORMATIVI

SCRITTURE CONTABILI

Art. 22 D.P.R. 29.09.1973, n. 600

<ul style="list-style-type: none"> • Numerazione progressiva • Eccezioni 	<ul style="list-style-type: none"> • I registri contabili previsti dal D.P.R. 600/1973 devono essere tenuti secondo le regole dettate dall'art. 2219 Codice Civile e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. • Costituiscono eccezione alla regola: <ul style="list-style-type: none"> .. il libro giornale e il libro inventari, per i quali valgono le norme previste dall'art. 2215 Codice Civile; .. i libri particolari previsti da norme di legge speciali, che seguono le specifiche disposizioni in esse previste; .. le scritture ausiliarie, nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito [art. 14, c. 1, lett. c) D.P.R. 600/1973]; .. le 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 [art. 14, c. 1, lett. d) D.P.R. 600/1973].
<p>Competenza</p>	<p>La bollatura facoltativa dei libri contabili e quella obbligatoriamente prevista da leggi speciali sono di competenza dell'Ufficio del Registro delle Imprese o dei notai.</p>

IMPOSTA DI BOLLO PER REGISTRI SU SUPPORTO CARTACEO

Art. 16 Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 642/1972

<ul style="list-style-type: none"> • Imprese individuali • Società di persone e assimilate • Società di capitali • Modalità di pagamento dell'imposta 	<ul style="list-style-type: none"> • Se i libri di cui all'art. 2214 Codice Civile (libro giornale e inventari) sono tenuti da oggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa, prevista per la numerazione e bollatura di libri e registri, l'imposta di bollo è stabilita in € 32,00 per ogni 100 fogli o frazione. • Se i libri di cui all'art. 2214 Codice Civile (libro giornale e inventari) sono tenuti da soggetti che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa, prevista per la numerazione e bollatura di libri e registri, l'imposta di bollo è fissata in € 16,00 per ogni 100 fogli o frazione. • Il pagamento dell'imposta di bollo può essere assolto mediante: <ul style="list-style-type: none"> .. applicazione di apposito contrassegno che sostituisce le marche da bollo; .. versamento diretto con Mod. F23, secondo le modalità di cui al D. Lgs. 237/1997.
<p>Momento di pagamento</p>	<p>L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, deve essere assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina.</p>

Codice Tributo "458-T", denominato "imposta di bollo su libri e registri" (risoluzione 31.10.2001, n. 174).

• **Sulla 1ª pagina numerata.**
• **Gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla 1ª pagina** di ciascun libro o registro.

ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SU DOCUMENTI INFORMATICI

• Modalità diversamento

- L'imposta è versata utilizzando il modello F24 riportando il codice "2501" e indicando quale anno, l'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento.
- Chi non corrisponde l'imposta di bollo è soggetto alla sanzione di cui all'art. 25, c.1, del D.P.R. 642/1972 dal 100% al 500% dell'imposta.
- È fatta salva la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, versando l'imposta dovuta, la sanzione ridotta e gli interessi.
- La sanzione è versata indicando nel modello F24 il codice tributo "2502", mentre gli interessi sono indicati con codice tributo "2503".

• Termine

- Il pagamento dell'imposta relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.**

• Registri

- L'imposta sui libri e sui registri tenuti in modalità informatica è dovuta **ogni 2.500 registrazioni** o frazioni di esse.

TASSE DI CONCESSIONI GOVERNATIVE

Art. 23 Tariffa allegata al D.P.R. 641/1972

• Società di capitali

- Rimane fermo l'obbligo del versamento, della tassa forfetaria annuale di **€ 309,87**, o **€ 516,46** nel caso in cui il capitale sociale sia superiore a € 516.456,90.

- **Entro il 16.03** di ogni anno.
- Modello F24.

• Imprese individuali • Società di persone

- È abolito l'obbligo di versamento della tassa di € 51,65 dovuta per ogni 500 pagine o frazione di **libro giornale** o **libro inventari** da bollare.

Esempio

Pagamento imposta di bollo con Mod. F24 su documenti informatici

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		2501		2023	16,00		
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					16,00 B		SALDO (A-B)
							16,00

Nota

Pagamento, in unica soluzione, dell'imposta di bollo relativa agli atti, ai registri e ad altri documenti informatici fiscalmente rilevanti emessi o utilizzati nell'anno precedente (escluse le fatture elettroniche)

CASO PRATICO

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO E RETTIFICA

Ris. Ag. Entrate 22.01.2003, n. 9/E

• Oggetto

- Le scritture di assestamento e rettifica riguardano operazioni che, seppure relative all'esercizio già chiuso, sono generalmente rilevate nel corso dell'esercizio successivo, in quanto strettamente connesse alla definitiva redazione del bilancio d'esercizio.

• Numero progressivo dell'anno di annotazione

- Le scritture di assestamento e rettifica, se annotate sul libro giornale nell'esercizio successivo a quello di riferimento, prenderanno il numero progressivo dell'esercizio in cui sono annotate e la data della loro effettiva rilevazione, avendo cura di specificare che trattasi di registrazioni riferite alla data di chiusura dell'esercizio precedente.

Esempio

Libro giornale relativo all'anno 2022, stampato in data 28.02.2024, con scritture di assestamento e rettifica eseguite in data 31.01.2022, ma relative all'esercizio 2021

LIBRO GIORNALE - pagina 2022/1

Ditta: Alfa di Rossi Mario & C. S.n.c.
 Via Milano n. 5
 25100 Brescia (BS)
 Codice Fiscale: 01234560981
 Partita IVA: 01234560981



N.PR.	DATA	COD.CONTO	DESCRIZIONE	CAUSALE	DESCR. AGGIUNTIVA	N.DOC.	DT. DOC.	DARE	AVERE	CONTROP
1	10/01/2022	30/0475/F	BETA S.R.L.	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	1	10/01/2022		1.585,33	
2	10/01/2022	45/0120/G	IVA C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	1	10/01/2022	264,22		30/0475/F
3	10/01/2022	46/0110/G	MATERIE PRIME C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	1	10/01/2022	1.321,11		*30/0475/F
4	15/01/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/01/2022	178,44		
5	15/01/2022	45/0125/G	IVA C/CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/01/2022		29,74	45/0035/G
6	15/01/2022	48/0195/G	PRESTAZIONI DI SERVIZI	CORRISPETTIVO			15/01/2022		148,70	*45/0035/G
7	15/01/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	ENTRATA	INC. CORR. 15				178,44	
8	15/01/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	INC. CORR. 15			178,44		*
9	21/01/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	FATT. VENDITA	1 BIANCHI PAOLO	1	21/01/2022	6.972,17		
10	21/01/2022	45/0130/G	IVA C/VENDITE	FATT. VENDITA	1 BIANCHI PAOLO	1	21/01/2022		86,08	20/0844/C
11	21/01/2022	48/0136/G	MARGINE BENI USATI ART. 36 L. 85	FATT. VENDITA	1 BIANCHI PAOLO	1	21/01/2022		430,38	20/0844/C
12	21/01/2022	48/0101/G	VENDITA BENI USATI ART. 36 L. 85	FATT. VENDITA	1 BIANCHI PAOLO	1	21/01/2022		6.455,71	*20/0844/C
13	23/01/2022	30/0573/F	VERDI S.R.L.	EMESSOASSEGNO	423 VERDI 3724			16.784,85		
14	23/01/2022	41/0150/G	BANCA CREDITO COOPERATIVO	EMESSOASSEGNO	423 VERDI 3724				16.784,85	*
15	28/01/2022	41/0150/G	BANCA CREDITO COOPERATIVO	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA			723,04		
16	28/01/2022	41/0005/G	CASSA	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA				723,04	*
17	28/01/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	ENTRATA	1 BIANCHI PAOLO				4.906,34	
18	28/01/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	1 BIANCHI PAOLO			4.906,34		*
*** RegISTRAZIONI riferite alla data di chiusura dell'esercizio precedente ***										
19	31/01/2022	47/0125/G	AMM.TO IMPIANTI E MACC. SPEC.	RETTIFICA	AMM. 2021 IMP. SPEC.			1.865,17		
20	31/01/2022	40/0525/G	F/AMM.TO IMPIANTIE MACC. SPEC.	RETTIFICA	AMM. 2021 IMP. SPEC.				1.865,17	
21	31/01/2022	50/0450/G	MAGAZZINO C/RIMANENZE FINALI	RETTIFICA	MAGAZZINO 31.12.2021			20.793,02		
22	31/01/2022	46/0900/G	MERC C/RIMANENZE FINALI	RETTIFICA	MAGAZZINO 31.12.2021				20.793,02	
23	31/01/2022	49/0540/G	SPESE DI ASSICURAZIONE	RETTIFICA	RISCONTI ATTIVI 2021				7.397,50	

...omissis ...

STAMPA REGISTRI CONTABILI E IMPOSTA DI BOLLO: PROFILI GENERALI

Art. 1, c. 2-bis D.L. 21.06.2022, n. 73 - Art. 7 D.L. 10.06.1994, n. 357 e ss.nn. - Doc. Ricerca CNDCEd e Fondaz. Naz. Commercialisti 17.01.2020
Risp. Ag. Entrate inter. 9.04.2021, n. 236/E - Risp. Ag. Entrate interpello 17.05.2021, n. 346/E

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994 dal D.L. 73/2022, oltre alla **tenuta** dei registri contabili anche la **conservazione** con sistemi elettronici è da considerarsi regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di conservazione sostitutiva digitale se, in sede di accesso, ispezione o verifica, gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi e sono stampati a seguito di richiesta degli organi precedenti.

SCHEMA DI SINTESI

LIBRI E REGISTRI CONTABILI	⇒ Registri Iva	⇒ • Fatture emesse. • Fatture di acquisto. • Corrispettivi.
	⇒ Beni ammortizzabili	⇒ Registro beni ammortizzabili.
	⇒ Magazzino	⇒ Contabilità di magazzino.
	⇒ Libri previsti dal codice civile	⇒ • Libro giornale (e conti di mastro). • Libro inventari.
TENUTA E CONSERVAZIONE	⇒ Devono essere conservati per un minimo di 10 anni dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 c.c.) e, in ogni caso, fino alla definizione dell'eventuale accertamento relativo al corrispondente periodo d'imposta.	
	⇒ Cartacea	⇒ La conservazione cartacea richiede il solo rispetto delle regole inerenti la corretta tenuta della contabilità su supporti cartacei.
	⇒ Elettronica	⇒ L'art. 2215-bis c.c. prevede che i libri, i repertori, 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 formati e tenuti anche con strumenti informatici. ⇒ 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 3 mesi, se anche in sede di controlli e ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e siano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza (art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994). ⇒ In deroga a quanto previsto dal c. 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 (D.Lgs. 82/2005), se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e sono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi precedenti e in loro presenza (art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994).
IMPOSTA DI BOLLO	⇒ Registri cartacei	⇒ • Per i registri e libri tenuti su supporto cartaceo , l'imposta è dovuta ogni 100 pagine o frazione di pagine nella misura di € 16,00 per le società che versano la tassa di concessione governativa in misura forfettaria; ovvero € 32,00 per tutti gli altri soggetti. • L'imposta di bollo può, tuttavia, essere assolta "alternativamente" mediante contrassegno telematico ovvero modello F23 (codice tributo 458T).
	⇒ Registri informatici	⇒ • Per la contabilità tenuta con strumenti informatici, l'imposta è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse. • Nel caso di tenuta e conservazione digitale della contabilità, l'art. 6 D.M. 17.06.2014 prevede che l'imposta sia assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online (codice tributo 2501).

APPROFONDIMENTI

REGISTRI TENUTI IN MODALITÀ ELETTRONICA

• Stampa su supporto cartaceo

Art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994

• La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei dei dati relativi all'esercizio per il quale **non siano scaduti da oltre 3 mesi** i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, purché i dati stessi siano aggiornati, disponibili e stampabili in sede di controlli e ispezioni contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

• Con le modifiche ex art. 12-octies D.L. 34/2019 non sono state modificate le regole riguardanti la "conservazione" dei documenti informatici fiscalmente rilevanti. **Secondo l'Agenzia delle Entrate (interpelli 236/2021 e 346/2021), la tenuta e la conservazione dei documenti differivano in relazione al fatto che l'adempimento avvenisse in formato cartaceo o elettronico. In altri termini, se i libri e i registri sono tenuti in formato elettronico, ai fini della loro regolarità:**

- .. potevano non essere stampati fino al 3° mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salvo che non sia richiesto in sede di accesso, ispezione o verifica fiscali;
- .. entro il 3° mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi occorre, alternativamente, stamparli o porli in conservazione digitale ai sensi del D.M. 17.06.2014 qualora si intendesse mantenerli in formato elettronico.

• **La prassi dell'Agenzia delle Entrate pertanto non ammetteva:**

- .. il semplice mantenimento dei registri contabili memorizzati elettronicamente all'interno della procedura gestionale;
- .. la stampa "virtuale" (Pdf) senza la successiva conservazione digitale o stampa cartacea (o effettuando la stessa solo in esito ad accessi, ispezioni o verifiche fiscali).

• Deroga all'obbligo di stampa

Art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994

• **L'art. 1, c. 2-bis D.L. 73/2022 ha superato tale impostazione, disponendo che, in deroga a quanto previsto dall'art. 7, c. 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** (D. Lgs. 82/2005), se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.

Pertanto, a partire dal 20.08.2022 è sufficiente tenere "aggiornati" i libri e le scritture contabili su supporto informatico e stamparli con immediatezza all'atto di una eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria in sede di controllo (comunicato stampa CNDCEC 27.07.2022). Conseguentemente, risulta valido il registro contabile tenuto aggiornato in formato pdf e stampato in sede di controllo, su richiesta dei verificatori.

• Imposta di bollo

• Il superamento dell'obbligo periodico di stampa dei registri contabili, compresi quelli per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo, non è stato accompagnato dall'adozione di una specifica disciplina in merito alle modalità di assolvimento dell'imposta stessa.

Tavola

Modalità di versamento imposta di bollo

Registri informatici in conservazione sostitutiva	L'imposta di bollo deve essere assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online (art. 6 del D.M. 17.06.2014).
Registri informatici con stampa cartacea periodica	L'imposta di bollo deve essere assolta in funzione del numero di pagine, attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23 (o F24).
Registri informatici con stampa in caso di verifica fiscale	<ul style="list-style-type: none"> • È ipotizzabile si possa liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24 online. • L'assenza della stampa dei libri, infatti, rende difficoltoso il calcolo dell'imposta basato sul numero di pagine. Tuttavia, è possibile ipotizzare di effettuare una periodica stampa virtuale dei libri contabili (stampa su file in "pdf") e liquidare l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (generate al momento della stampa in "pdf").

VERIFICHE DI ORDINATA TENUTA DI LIBRI SOCIALI E REGISTRI CONTABILI

Artt. 2214, 2215, 2219, 2220, 2403 c.c. - Art. 7 D.L. 10.06.1994, n. 357

L'art. 2214 c.c. impone all'imprenditore commerciale l'obbligo di tenuta del libro giornale, libro degli inventari, fascicolo della corrispondenza, fatture e tutte le altre scritture che siano richieste dalla natura e delle dimensioni dell'impresa. L'art. 2215 c.c. prevede la modalità di tenuta dei libri contabili in genere, mentre l'art. 2219 c.c. prevede la modalità di tenuta della contabilità stabilendo come "tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti a margine".

L'art. 2220 c.c. prevede, infine, la modalità di conservazione della contabilità. La funzione principale assolta dai libri contabili è quella di rappresentare i singoli atti compiuti dall'impresa e consentire una rappresentazione veritiera della situazione finanziaria ed economica dell'attività. Oltre ai libri citati, la normativa fiscale impone la redazione dei registri Iva, registro beni ammortizzabili, libro mastro e quando vi sono i requisiti la redazione delle scritture di magazzino. Le norme sul lavoro obbligano invece il datore di lavoro a tenere il libro unico del lavoro. Per le società di capitali la legge prescrive l'ulteriore obbligo di tenuta dei cd. libri sociali, i quali riportano tutti gli atti relativi allo svolgimento dell'attività sociale, la composizione degli organi societari e le loro deliberazioni.

SCHEMA DI SINTESI

<p>CONSERVAZIONE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • I documenti previsti dall'art. 2214 c.c. devono essere conservati per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione presso l'azienda o terzi. • È ammessa la conservazione elettronica con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione, purché le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere estrapolate informazioni dagli archivi informatici: in questa ipotesi il contribuente dovrà comunicare l'avvenuta conservazione in modalità elettronica dei documenti. • I documenti informatici devono essere conservati in modo tale che siano rispettate le norme del codice civile e le norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità. • Con la legge di conversione del D.L. 73/2022, l'art. 7 D.L. 357/1994 è stato integrato con il c. 4-quater, prevedendo che anche la conservazione (non solo la tenuta) dei registri contabili con sistemi elettronici è considerata regolare se il contribuente è in grado di stampare il registro aggiornato a richiesta dei verificatori.
<p>GRUPPI MULTINAZIONALI</p>	<ul style="list-style-type: none"> • I gruppi multinazionali con casa madre all'estero e le filiali o sedi secondarie in Italia possono, in accordo con la risoluzione 167/E/2000: <ul style="list-style-type: none"> .. effettuare l'elaborazione dei dati contabili tramite elaboratori ubicati presso la casa madre e collegati ai terminali esistenti presso la sede secondaria o filiale italiana; .. adottare serie distinte di numerazioni per le fatture emesse e ricevute.
<p>COLLEGIO SINDACALE E REVISORE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il collegio sindacale o il revisore sono chiamati a verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevanza dei fatti di gestione nelle scritture contabili nel corso dell'esercizio. • L'art. 2403 c.c. stabilisce come il collegio sindacale debba vigilare "sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento". • L'art. 14, c. 1, lett. b) D. Lgs. 39/2010 prevede come anche il revisore legale debba procedere alla verifica della regolare tenuta della contabilità. • Per il revisore si fa riferimento al principio di revisione SA Italia 250B che prevede come, per verificare la regolare tenuta della contabilità sociale, il revisore debba riscontrare i seguenti punti: <ul style="list-style-type: none"> .. il rispetto di norme civilistiche e fiscali connesse alle modalità e alle tempistiche di rilevazione delle scritture contabili; .. il rispetto di norme civilistiche e fiscali connesse alle modalità e alle tempistiche di redazione, vidimazione e conservazione dei libri sociali; .. il rispetto di norme civilistiche e fiscali connesse alle modalità e alle tempistiche di redazione, vidimazione e conservazione dei libri sociali obbligatori; .. rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.
<p>BANCAROTTA</p>	<p>L'inosservanza delle formalità intrinseche rende irregolare la registrazione o le scritture contabili se tale problema è esteso a tutto l'impianto contabile e, nei casi di soggetti fallibili, espone l'imprenditore al rischio di ricadere nel reato di bancarotta semplice o di quello di bancarotta fraudolenta.</p>
<p>OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI</p>	<p>Ai sensi dell'art. 10 D. Lgs. 74/2000 è punito con la reclusione da 6 mesi a 5 anni chiunque occulta o distrugga in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione al fine di evadere le imposte sul reddito o sull'Iva o di consentire l'evasione a terzi.</p>

APPROFONDIMENTI

Tavola

Controllo del contenuto su libri e registri obbligatori

Libro delle Determinazioni dei Soci, CDA e comitato esecutivo	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che ogni verbale sia sottoscritto da presidente e segretario. • In relazione al libro verbali delle assemblee deve essere controllata l'avvenuta trascrizione di atto costitutivo, statuto e di tutti i verbali di assemblea straordinaria. • Sul libro verbali del consiglio di amministrazione deve essere trascritto ogni anno il verbale di approvazione del progetto di bilancio, corredato del progetto stesso, comprensivo della relazione sulla gestione.
Libro del collegio sindacale	<p>Verificare che ogni verbale sia sottoscritto da tutti i sindaci.</p>
Libro inventari	<ul style="list-style-type: none"> • Verificare che per ogni anno riporti il bilancio, completo di nota integrativa, indicazione delle attività e passività, indicazione delle rimanenze suddivise per categorie omogenee, con specifica di quantità e valore. • Deve, inoltre, essere controllato che ogni inventario risulti sottoscritto.
Libro giornale	<p>Oltre alla corretta numerazione (con il numero preceduto dall'anno di riferimento) e bollatura deve essere verificata la corretta registrazione delle operazioni in ordine cronologico.</p>
Registri Iva	<ul style="list-style-type: none"> • Per il registro acquisti e vendite deve essere verificata la presenza dei dati minimi imposti dalla legge (fattura, nominativo del fornitore o cliente, imponibile, imposta, titolo di esenzione, non imponibilità). • La R.M. 8.10.1997 n. 206 ha previsto la tenuta di un registro riassuntivo, nel quale riepilogare i totali mensili di tutte le operazioni ai fini delle liquidazioni periodiche, qualora il contribuente adotti distinte serie di numerazioni delle fatture emesse, numerate progressivamente nell'ambito della stessa serie.
Registro delle merci in c/deposito, lavorazione, ecc.	<ul style="list-style-type: none"> • Tale registro deve essere predisposto per vincere la presunzione di cessione o di acquisto dei beni che si trovano o non si trovano nel luogo di esercizio dell'attività. • Il registro può essere sostituito dal documento di trasporto (DDT) o altro documento emesso per la movimentazione dei beni a titolo non traslativo della proprietà. • Il DDT dovrà però contenere l'espressa indicazione della causale del trasporto non traslativa della proprietà del bene (deposito, lavorazione, passaggi intermedi...) e dovrà essere conservato sia dall'emittente sia dal destinatario. • Vi devono essere annotati i beni e le merci ricevute o inviate in c/deposito o lavorazione, consegnate in prova o in comodato gratuito, ovvero qualsiasi altra consegna di beni effettuata per motivi diversi dalla vendita. • Relativamente al contenuto si evidenziano le seguenti ipotesi: <ol style="list-style-type: none"> a) in caso di ricevimento: <ul style="list-style-type: none"> .. estremi del documento di entrata dei beni; .. data anagrafici del consegnante; .. natura, qualità e quantità dei beni ricevuti; .. estremi del documento di uscita dei beni; .. data anagrafici del soggetto che riceve i beni in uscita; .. natura, qualità e quantità dei beni ancora presenti; b) in caso di consegna: <ul style="list-style-type: none"> .. estremi del documento di entrata dei beni; .. data anagrafici del consegnante; .. natura, qualità e quantità dei beni consegnati; .. estremi del documento di restituzione di beni; .. data anagrafici del soggetto che restituisce i beni; .. natura, qualità e quantità dei beni ancora presso terzi.
Libro dei beni ammortizzabili	<p>Deve essere verificato che sia indicato per ogni categoria di beni (nel caso di immobili e per beni mobili registrati per ogni bene): l'anno di acquisto, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo ammortamento, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, l'indicazione in apposita sezione delle manutenzioni straordinarie rateizzate in anni.</p>

LIBRO INVENTARI

Artt. 14 e 15 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 - Art. 2214 e segg. C.C. - Art. 7 L. 8.08.1994, n. 489 - D.P.R. 23.12.1974, n. 689 - D.P.R. 28.03.1975, n. 60 Art. 2 D.P.R. 9.12.1996, n. 695 - Art. 8 L. 18.10.2001, n. 383 - D.P.R. 16.04.2003, n. 126 - Nota Unioncamere 12.07.1996 - R.M. 18.10.1975, n. 9/50064 C.M. 1.03.1956, n. 350660 - C.M. Ind. 9.01.1997, n. 3407/C - Circ. Ag. Entrate 22.10.2001, n. 92/E - Circ. Ag. Entrate 11.12.2001, n. 104 Circ. Ag. Entrate 30.07.2002, n. 60/E Circ. Ag. Entrate 1.08.2002, n. 64/E - Ris. Ag. Entrate 31.10.2001, n. 174 - Circ. Ass. 21.12.2001, n. 62 Ris. Ag. Entrate 12.03.2002, n. 85/E - Ris. Ag. Entrate 22.01.2003, n. 9/E - D.P.C.M. 10.07.2007

La tenuta del libro inventari è obbligatoria, secondo le disposizioni dell'art. 2214 del Codice Civile, per gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, fatta eccezione per i piccoli imprenditori. Simmetricamente, la normativa fiscale prescrive la tenuta del libro inventari per i soggetti titolari di reddito d'impresa in regime di **contabilità ordinaria** sia per obbligo di legge sia per opzione. Per i contribuenti in contabilità ordinaria, le annotazioni da effettuarsi nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel libro inventari, con conseguente esonero dalla tenuta del libro cespiti. Ai sensi dell'art. 2217 del Codice Civile l'inventario, che deve redigersi **all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno**, deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima.

L'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore **entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette**.

Ai sensi dell'art. 2215 del codice civile il libro degli inventari deve essere numerato progressivamente e non è soggetto né a bollatura né a vidimazione iniziale.

Il libro inventari deve essere firmato dall'imprenditore e/o dal legale rappresentante pena il rischio di invalidazione della contabilità.

La stampa dell'inventario deve contenere:

- il bilancio di verifica definitivo completo di dettaglio analitico dei saldi clienti e fornitori;
- il dettaglio delle rimanenze finali di magazzino con il relativo criterio di valutazione (in particolare per le ditte individuali e società di persone in quanto il criterio di valutazione non è stato indicato nella nota integrativa);
- per le società di capitali occorre stampare inoltre il bilancio UE, completo di nota integrativa, ed il raccordo tra bilancio di verifica e bilancio UE, quantomeno per lo stato patrimoniale;
- il dettaglio delle rivalutazioni dei beni effettuate.

TERMINI PER LA SOTTOSCRIZIONE DELL'INVENTARIO

Termini di presentazione del Modello Redditi 2023 - anno 2022 e sottoscrizione dell'inventario

Soggetti interessati	Dichiarazioni	Sottoscrizione inventario
	Trasmissione telematica ⁽¹⁾	
Persone fisiche titolari di reddito d'impresa Società di persone.	30.11.2023	29.02.2024
Soggetti Ires Con obbligo di redazione del bilancio, approvato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Senza obbligo di redazione del bilancio.	Entro l'ultimo giorno del 11° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.	Entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette. 29.02.2024 ⁽²⁾
Soggetti Ires che approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se hanno usufruito della proroga di cui all'art. 2364 del codice civile.	Entro l'ultimo giorno del 11° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.	

Note

- ⁽¹⁾ Ogni qualvolta una disposizione di legge richiami i termini di presentazione delle dichiarazioni occorre tenere in considerazione:
 .. le modalità di fatto seguite dal contribuente per tale adempimento;
 .. il termine specificatamente previsto per la modalità adottata.
- ⁽²⁾ Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

CASI PRATICI

Esempio n. 1

Inventario delle immobilizzazioni

4 ALTRI BENI			56.800,00
Automezzi e mezzi di trasporto interno			208.000,00
Saldo al 1.01	190.000,00		
Acquisto Ford Mondeo nuovo Telaio HBB153IP	35.000,00		
Acquisto Ford Transit usato Targato AB536CD	5.750,00		
Vendita Nissan RP Targato MN 481630	(22.750,00)		
Mobili ed arredi d'ufficio			5.000,00
Saldo al 1.01	5.000,00		
Macchine ordinarie d'ufficio			0,00
Saldo al 1.01	700,00		
Vendita macchina per scrivere Mod. Lex 5 Olivetti	(700,00)		
Macchine elettriche elettroniche d'ufficio			38.800,00
Saldo al 1.01	35.000,00		
Acquisto personal computer IBM completo di accessori - matricola XB513781	1.750,00		
Acquisto fotocopiatrice Mita modello Led matricola 357863	2.050,00		
- Fondi ammortamento			(195.000,00)

Esempio n. 2

Inventario del fondo Tfr per lavoro subordinato

C) TOTALE TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO			19.600,00
Fondo Tfr operai			30.000,00
Rossi Marco	20.000,00		
Bianchi Fulvio	10.000,00		
Acconto Tfr			- 10.000,00
Rossi Marco	- 6.000,00		
Bianchi Fulvio	- 4.000,00		
Credito v/erario imp. sost. rival. Tfr			- 400,00
Rossi Marco	- 250,00		
Bianchi Fulvio	- 150,00		

Esempio n. 3

Inventario per altri debiti

D 14) ALTRI DEBITI			6.059,25
Ritenute sindacali			79,25
Dipendenti c/ferie			2.700,00
Rossi Marco	1.500,00		
Bianchi Fulvio	1.200,00		
Dipendenti c/retribuzioni			2.900,00
Rossi Marco	1.600,00		
Bianchi Fulvio	1.300,00		
Amministratore c/compensi			380,00
Verdi Marco	380,00		

LIBRO GIORNALE E PARTITARI CONTABILI

Art. 14 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 - Art. 2214 Codice Civile - C.M. Industria 9.01.1997, n. 3407/C - Art. 1, c. 161 L. 24.12.2007, n. 244

Gli imprenditori che esercitano attività commerciali e non rivestono la qualifica di piccoli imprenditori devono tenere, secondo quanto disposto dall'art. 2214 Codice Civile, il libro giornale. Analogamente, le disposizioni fiscali prevedono l'obbligo della tenuta del libro giornale per i soggetti titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.

È inoltre obbligatoria anche la stampa dei partitari contabili (cosiddetti "Mastrini").

I partitari devono contenere tutte le movimentazioni contabili per ciascun conto del piano dei conti utilizzato nell'anno, ivi compreso ogni singolo cliente e fornitore, e devono essere stampati dopo la data di chiusura dei conti, che deve comparire nella stampa degli stessi.

I partitari non devono essere necessariamente numerati progressivamente, nè bollati o vidimati, ma solo stampati.

SCHEMA DI SINTESI

SOGGETTI INTERESSATI	⇒ Codice Civile ⇒	Gli imprenditori che esercitano attività commerciali e non rivestono la qualifica di piccoli imprenditori devono tenere, secondo quanto disposto dall' art. 2214 Codice Civile , il libro giornale.
	⇒ Normativa fiscale ⇒	Le disposizioni fiscali prevedono l'obbligo della tenuta del libro giornale per i soggetti titolari di reddito d'impresa in contabilità ordinaria.
CONTENUTO	⇒ Il libro giornale deve indicare giorno per giorno , le operazioni relative all'esercizio dell'impresa. ⇒	Art. 2216 Codice Civile
NUMERAZIONE E IMPOSTA DI BOLLO	⇒ Il libro giornale deve essere numerato progressivamente in ogni pagina, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce (per il 2022: 2022/1, 2022/2, ecc.). ⇒	Prima di essere messo in uso
	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • Se la contabilità è tenuta in modalità cartacea, l'imposta di bollo è dovuta ogni 100 pagine o frazione di esse nella misura di € 16,00, per le società di capitali che versano in misura forfetaria la tassa di concessione governativa, oppure di € 32,00, per tutti gli altri soggetti; • Se la contabilità è tenuta in modalità elettronica, l'imposta di bollo è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse nelle misure riportate nel punto precedente pari a € 16,00 o € 32,00 (art. 6, c. 3 D.M. 17.06.2014).
COMPILAZIONE	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • Il libro giornale deve essere tenuto secondo le norme di un'ordinata contabilità: <ul style="list-style-type: none"> .. senza spazi in bianco; .. senza interlinee; .. senza trasporti in margine.
	Abrasioni e cancellazioni	Non si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili .
TERMINI PER LA REGISTRAZIONE E LIBRI SEZIONALI	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • Le registrazioni all'interno del libro giornale vanno effettuate non oltre 60 giorni dall'operazione (art. 22, 1° comma del DPR n. 600/1973). Ciò in considerazione del fatto che si tratta di scritture cronologiche. • Risulta possibile utilizzare, nei casi in cui ciò sia richiesto dalla natura, dalle dimensioni e, in generale, dalle esigenze organizzative della specifica impresa, libri giornali sezionali nei quali vengono registrate, in stretto ordine cronologico, tutte le operazioni relative a singoli servizi dell'azienda, quindi, anche a distinte unità operative dell'azienda, con riepilogo riassuntivo nel libro giornale generale (C.M. 30.4.77 n. 7; R.M. 9.8.79 prot. n. 1010; R.M. 15.7.80 prot. n. 428; R.M. 31.10.2002 n. 341).
STAMPA MASTRINI/PARTITARI CONTABILI	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • La sentenza n. 2250/2003 della Corte di Cassazione ha legittimato l'Amministrazione Finanziaria all'accertamento induttivo se i mastrini/partitari non sono sottoscritti dall'imprenditore/legale rappresentante. • In alternativa alla firma di ogni singola scheda contabile, potrebbe essere ritenuto sufficiente riprodurre e firmare, in calce, il documento di seguito riportato ed allegarlo alla stampa dei mastrini per ogni anno.
		<p style="text-align: center;">Su carta intestata dell'impresa</p> <p>Il sottoscritto nato a il e residente in in qualità di titolare/legale rappresentante della ditta/società con sede in Iscritta al Registro Imprese di al n. REA di n. C.F.: P. IVA:</p> <p style="text-align: center;">dichiara</p> <p>di avere preso visione e controllato che i partitari/schede di mastro contabili, di seguito stampati, corrispondono esattamente e in modo conforme alle scritture contabili dell'anno così come riportate sul Libro Giornale della ditta/società, scritturato da pagina n. a pagina n.</p> <p>....., li</p> <p>Il titolare o legale rappresentante</p>

CASI PRATICI

Esempio n. 1

Libro giornale relativo all'anno 2022, stampato in data 28.02.2024

LIBRO GIORNALE - pagina 2022/1

Ditta: Alfa di Rossi Mario & C. S.n.c.
Via Milano n. 5
25100 Brescia (BS)
Codice Fiscale: 01234560981
Partita IVA: 01234560981



N.PR.	DATA	COD. CONTO	DESCRIZIONE	CAUSALE	DESCR. AGGIUNTIVA	N. DOC.	DT. DOC.	DARE	AVERE	CONTROP.
1	10/01/2022	30/0475/F	BETA S.R.L.	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/01/2022		1.585,33	
2	10/01/2022	45/0120/G	IVA C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/01/2022	264,22		30/0475/F
3	10/01/2022	46/0110/G	MATERIE PRIME C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/01/2022	1.321,11		* 30/0475/F
4	15/01/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/01/2022	178,44		
5	15/01/2022	45/0125/G	IVA C/CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/01/2022		29,74	45/0035/G
6	15/01/2022	48/0195/G	PRESTAZIONI DI SERVIZI	CORRISPETTIVO			15/01/2022		148,70	* 45/0035/G
7	15/01/2022	48/0195/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	ENTRATA	INC. CORR. 15				178,44	
8	15/01/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	INC. CORR. 15			178,44		*
9	21/01/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/01/2022	6.972,17		
10	21/01/2022	45/0130/G	IVA C/VENDITE	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/01/2022		86,08	20/0844/C
11	21/01/2022	48/0136/G	MARGINE BENI USATI ART. 36 L. 85	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/01/2022		430,38	20/0844/C
12	21/01/2022	48/0101/G	VENDITABENIUSATIART.36L.85	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/01/2022		6.455,71	* 20/0844/C
13	23/01/2022	30/0573/F	VERDI S.R.L.	EMESSO ASSEGNO	423 VERDI 3724			16.784,85		
14	23/01/2022	41/0150/G	BANCACREDITOCOOPERATIVO	EMESSO ASSEGNO	423 VERDI 3724				16.784,85	*
15	28/01/2022	41/0150/G	BANCACREDITOCOOPERATIVO	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA			723,04		
16	28/01/2022	41/0005/G	CASSA	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA				723,04	*
17	28/01/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	ENTRATA	49 BIANCHI PAOLO				4.906,34	
18	28/01/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	49 BIANCHI PAOLO			4.906,34		*

...omissis ...

ESERCIZIO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

R.M. 22.01.2003, n. 9/E

• Dati esempio

• Una società ha esercizio sociale non coincidente con l'anno solare (1.07-30.06) e deve procedere alla stampa del libro giornale relativo all'esercizio 1.07.2022-30.06.2023.

• Soluzione

• Nel caso di società con esercizio non coincidente con l'anno solare, la numerazione delle pagine deve riferirsi al 1° dei 2 anni di contabilità.

Esempio n. 2

Libro giornale relativo all'esercizio 1.07.2022-30.06.2023, stampato in data 31.08.2023

LIBRO GIORNALE - pagina 2022/1

Ditta: Alfa Srl

Via Milano n. 5
25100 Brescia (BS)
Codice Fiscale: 01234560981
Partita IVA: 01234560981



N.PR.	DATA	COD. CONTO	DESCRIZIONE	CAUSALE	DESCR. AGGIUNTIVA	N. DOC.	DT. DOC.	DARE	AVERE	CONTROP.
1	10/07/2022	30/0475/F	BETA S.R.L.	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/07/2022		1,585,33	
2	10/07/2022	45/0120/G	IVA C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/07/2022	264,22		30/0475/F
3	10/07/2022	46/0110/G	MATERIE PRIME C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/07/2022	1.321,11		* 30/0475/F
4	15/07/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/07/2022	178,44		
5	15/07/2022	45/0125/G	IVA C/CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/07/2022		29,74	45/0035/G
6	15/07/2022	48/0195/G	PRESTAZIONI DI SERVIZI	CORRISPETTIVO			15/07/2022		148,70	* 45/0035/G
7	15/07/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	ENTRATA	INC. CORR. 15				178,44	
8	15/07/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	INC. CORR. 15			178,44		*
9	21/07/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022	6.972,17		
10	21/07/2022	45/0130/G	IVA C/VENDITE	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022		86,08	20/0844/C
11	21/07/2022	48/0136/G	MARGINE BENI USATI ART. 36 L. 85	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022		430,38	20/0844/C
12	21/07/2022	48/0101/G	VENDITABENIUSATIART.36L.85	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022		6.455,71	* 20/0844/C
13	23/07/2022	30/0573/F	VERDI S.R.L.	EMESSO ASSEGNO	423 VERDI 3724			16.784,85		
14	23/07/2022	41/0150/G	BANCACREDITOCOOPERATIVO	EMESSO ASSEGNO	423 VERDI 3724				16.784,85	*
15	28/07/2022	41/0150/G	BANCACREDITOCOOPERATIVO	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA			723,04		
16	28/07/2022	41/0005/G	CASSA	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA				723,04	*
17	28/07/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	ENTRATA	49 BIANCHI PAOLO				4.906,34	
18	28/07/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	49 BIANCHI PAOLO			4.906,34		*

...omissis ...

Esempio n. 3

Libro giornale relativo all'anno 2022, stampato in data 28.02.24, con scritture di assestamento e rettifica eseguite in data 31.01.2022, ma relative all'esercizio 2021

LIBRO GIORNALE - pagina 2022/1

Ditta: Alfa S.r.l.
Via Milano n. 5
25100 Brescia (BS)
Codice Fiscale: 01234560981
Partita IVA: 01234560981



N.PR.	DATA	COD. CONTO	DESCRIZIONE	CAUSALE	DESCR. AGGIUNTIVA	N. DOC.	DT. DOC.	DARE	AVERE	CONTROP.
1	10/01/2022	30/0475/F	BETA S.R.L.	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/01/2022		1.585,33	
2	10/01/2022	45/0120/G	IVA C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/01/2022	264,22		30/0475/F
3	10/01/2022	46/0110/G	MATERIE PRIME C/ACQUISTI	FATT. ACQUISTO	51/02884 BETA S.R.L.	190	10/01/2022	1.321,11		* 30/0475/F
4	15/01/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/01/2022	178,44		
5	15/01/2022	45/0125/G	IVA C/CORRISPETTIVI	CORRISPETTIVO			15/01/2022		29,74	45/0035/G
6	15/01/2022	48/0195/G	PRESTAZIONI DI SERVIZI	CORRISPETTIVO			15/01/2022		148,70	* 45/0035/G
7	15/01/2022	45/0035/G	CLIENTI CORRISPETTIVI	ENTRATA	INC. CORR. 15				178,44	
8	15/01/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	INC. CORR. 15			178,44		*
9	21/01/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/01/2022	6.972,17		
10	21/01/2022	45/0130/G	IVA C/VENDITE	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022		86,08	20/0844/C
11	21/01/2022	48/0136/G	MARGINE BENI USATI ART. 36 L. 85	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022		430,38	20/0844/C
12	21/01/2022	48/0101/G	VENDITABENIUSATIART.36L.85	FATT. VENDITA	49 BIANCHI PAOLO	49	21/07/2022		6.455,71	* 20/0844/C
13	23/01/2022	30/0573/F	VERDI S.R.L.	EMESSO ASSEGNO	423 VERDI 3724			16.784,85		
14	23/01/2022	41/0150/G	BANCACREDITOCOOPERATIVO	EMESSO ASSEGNO	423 VERDI 3724				16.784,85	*
15	28/01/2022	41/0150/G	BANCACREDITOCOOPERATIVO	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA			723,04		
16	28/01/2022	41/0005/G	CASSA	VERS. IN BANCA	VERSAM. IN BANCA				723,04	*
17	28/01/2022	20/0844/C	BIANCHI PAOLO (PRIVATO)	ENTRATA	49 BIANCHI PAOLO				4.906,34	
18	28/01/2022	41/0005/G	CASSA	ENTRATA	49 BIANCHI PAOLO			4.906,34		*
- RegISTRAZIONI riferite alla data di chiusura dell'esercizio precedente -										
19	31/01/2022	47/0125/G	AMM.TO IMPIANTI E MACC. SPEC.	RETTIFICA	AMM. 2021 IMP. SPEC.			1.865,17		
20	31/01/2022	40/0525/G	F/AMM.TO IMPIANTI E MACC. SPEC.	RETTIFICA	AMM. 2021 IMP. SPEC.				1.865,17	
21	31/01/2022	50/0450/G	MAGAZZINO C/RIMANENZE FINALI	RETTIFICA	MAGAZZINO 31.12.2021			20.793,02		
22	31/01/2022	46/0900/G	MERCI C/RIMANENZE FINALI	RETTIFICA	MAGAZZINO 31.12.2021				20.793,02	
23	31/01/2022	49/0540/G	SPESE DI ASSICURAZIONE	RETTIFICA	RISCONTIATTIVI 2021				7.397,50	
24	31/01/2022	45/0750/G	RISCONTI ATTIVI	RETTIFICA	RISCONTIATTIVI 2021			7.397,50		

...omissis ...

ASPETTI NORMATIVI

CONTENUTO

- Il libro giornale deve indicare, **giorno per giorno**, le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.

Qualora non sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili, devono risultare specifiche annotazioni relative a tali beni.

Art. 2216
Codice Civile

- Le scritture contabili devono seguire lo svolgersi della vita dell'impresa mediante la registrazione dei singoli fatti amministrativi in ordine cronologico; conseguentemente, non è ammessa la registrazione cumulativa di fatti amministrativi raggruppati per periodi di tempo.
- La registrazione deve pertanto avvenire in modo analitico, operazione per operazione: l'unica deroga a tale regola generale è rappresentata dal caso in cui l'impresa, a causa delle particolari condizioni del settore in cui opera, sia impossibilitata a registrare analiticamente le singole operazioni. Così, ad esempio, un supermercato non può registrare in modo analitico le singole operazioni in quanto non conosce i nominativi dei singoli compratori. In casi simili è da ritenersi che sia consentita l'effettuazione di registrazioni riassuntive, a condizione che ciascuna di esse accorpi giorno per giorno tutte le operazioni effettuate nell'arco della stessa giornata. Non è lecito raggruppare le operazioni effettuate nell'arco di 2 o più giorni.

Semplificazioni Iva

Ciò significa che il contribuente che gestisce la contabilità ordinaria con sistemi meccanografici, stante l'integrazione fra registrazioni ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi, non potrà avvalersi delle semplificazioni consistenti nella possibilità di annotare un unico documento riepilogativo per le fatture emesse e ricevute di importo inferiore a € 300,00: infatti, le registrazioni a libro giornale devono essere analitiche, con il nominativo di ciascun cliente, fornitore; inoltre, il documento riepilogativo emesso ai fini Iva potrebbe anche accorpare fatture ricevute in date diverse.

LIBRI SEZIONALI

- È possibile tenere, per la stessa azienda, diversi libri giornali sezionali purché le registrazioni analitiche di sezione siano riepilogate in forma riassuntiva sul "Giornale Generale". Ciascun sezionale dovrà avere una numerazione separata e progressiva: ciò costituisce una deroga al principio generale secondo il quale ogni libro o scrittura contabile deve possedere una numerazione progressiva per ciascun imprenditore.

Vidimati

- Le rilevazioni riassuntive sul libro giornale "generale" possono riguardare le operazioni effettuate in un periodo di tempo discrezionale quale, ad esempio, una settimana o un mese.

R.M.
27.05.1981,
n. 9/875

- È superflua l'istituzione del giornale "generale" nel caso in cui i singoli sezionali riportino tutte le operazioni comprese quelle di assestamento/rettifica; qualora ciò non avvenisse, inoltre, è possibile istituire, in luogo del giornale "generale", un apposito sezionale destinato ad accogliere le suddette scritture di fine esercizio.

NUMERAZIONE E IMPOSTA DI BOLLO

Art. 2215 Codice Civile

CRITERIO PER LA NUMERAZIONE PROGRESSIVA

C.M. Industria 09.01.1997
n. 3407/C

COMPILAZIONE

Art. 2219 Codice Civile

LIBRO A FOGLI MOBILI

Nota M.F. 18.02.1976,
n. 360232

INTEGRAZIONE CON LIBRI IVA

- Il libro giornale deve essere:
.. **numerato progressivamente** in ogni pagina.] • Prima di essere messo in uso.
- Non è soggetto a bollatura nè a vidimazione.
- L'imposta di bollo è applicata sulla 1^a pagina numerata di ogni blocco di 100, oppure sull'ultima pagina di ciascun blocco purché l'imposta di bollo sia assolta prima che il libro sia posto in uso.
- Il libro giornale di una ditta individuale, in contabilità ordinaria, costituita nel 2022, riporta le annotazioni delle operazioni effettuate fino a pagina 115. Ai fini dell'assolvimento dell'imposta di bollo è necessario apporre 2 contrassegni da € 16 di cui uno per le prime 100 pagine e uno per le 15 pagine successive.

Il versamento può avvenire tramite marche da bollo, bollo a punzone, versamento diretto con Mod. F23 o ad un intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate.

- Poiché l'imposta di bollo va assolta prima che il libro sia posto in uso, l'acquisto dei contrassegni deve avvenire entro il termine della 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 2022, entro il 29.02.2024 per i soggetti con esercizio solare).

- Nel caso dei libri e registri contabili per i quali è stato soppresso l'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale e che non siano facoltativamente bollati e vidimati dal contribuente, la numerazione progressiva delle pagine deve effettuarsi prima della loro utilizzazione e per ciascun anno, con l'indicazione pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce (per il 2022: 2022/1, 2022/2, ecc.).

Si evidenzia che l'anno da indicare è **l'anno cui fa riferimento la contabilità** e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine.

- Il libro giornale deve essere tenuto secondo le norme di una ordinata contabilità:
.. senza spazi in bianco;
.. senza interlinee;
.. senza trasporti in margine.

Abrasioni e cancellazioni	Non sono ammesse abrasioni e se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.
----------------------------------	---

- È possibile procedere nell'utilizzazione di giornali a fogli mobili in luogo dell'impiego di un registro rilegato.

Registri con fogli mobili	Ciascuna pagina dei registri a fogli mobili deve essere intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri.
----------------------------------	---

- I registri Iva possono fiscalmente considerarsi quali "libri sezionali" del giornale generale relativamente agli acquisti e alle vendite; pertanto, la riepilogazione sul giornale generale del totale delle fatture di acquisto e di vendita analiticamente annotate nei registri Iva può riguardare le fatture emesse in un lasso temporale discrezionale quale, ad esempio, un mese o due mesi. In tal caso, comunque, le fatture di acquisto dovranno essere annotate entro 60 giorni dall'effettuazione dell'acquisto.

R.M.
9.08.1979,
n. 9/1010

Tenuta	• Affinché i registri Iva possano essere considerati come giornali sezionali anche sotto il profilo civilistico occorre che gli stessi: .. riportino, per ogni registrazione, la data in cui la stessa è effettuata, nonché la partita e contropartita alle quale imputare le distinte operazioni.
---------------	---

CONSERVAZIONE

Art. 2220 Codice Civile

- Le scritture contabili devono essere conservate per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione e, comunque, per il più lungo periodo fino a quando non siano definiti gli eventuali accertamenti e contenziosi del periodo d'imposta.
- **Possono essere conservate in forma elettronica ovvero su supporti di immagine, a condizione che siano garantite la immutabilità e la inalterabilità dei supporti stessi.**

TERMINI DI REGISTRAZIONE

- **Codice civile**
 - Registrazione delle operazioni giorno per giorno, in ordine cronologico.
- **Disposizioni fiscali**
 - Le registrazioni sul libro giornale devono essere eseguite **non oltre 60 giorni** (art. 22 D.P.R. 600/73), indicando la data in cui l'operazione è stata compiuta (e non il giorno in cui la registrazione viene eseguita).

Registrazioni Iva	Ciò significa che per chi gestisce la contabilità ordinaria con sistemi meccanografici, data l'integrazione tra registrazioni ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi, la registrazione delle fatture di acquisto ai fini Iva dovrà avvenire entro 60 giorni dall'effettuazione dell'acquisto.
--------------------------	---

- Per una esatta indicazione del periodo di competenza, deve fare sempre riferimento alla data effettiva delle singole operazioni compiute e non già a quelle della relativa rilevazione in contabilità.

Sistemi meccanografici		
Art. 7, c. 4-ter L. 489/1994	<ul style="list-style-type: none"> • La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare allorquando, anche in sede di controlli o ispezioni, i dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre 3 mesi: <ul style="list-style-type: none"> .. risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici; .. siano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza. 	In difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge.

Scritture conseguenti l'approvazione del bilancio	
C.M. 30.04.1977 n. 7/1496	<ul style="list-style-type: none"> • L'art. 14, c. 4 D.P.R. 600/1973 contiene norme innovative rispetto alla previgente normativa della contabilità fiscale. • Si concede, infatti, la facoltà, alle società e agli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi, di introdurre nelle scritture contabili - e fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione - gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa.

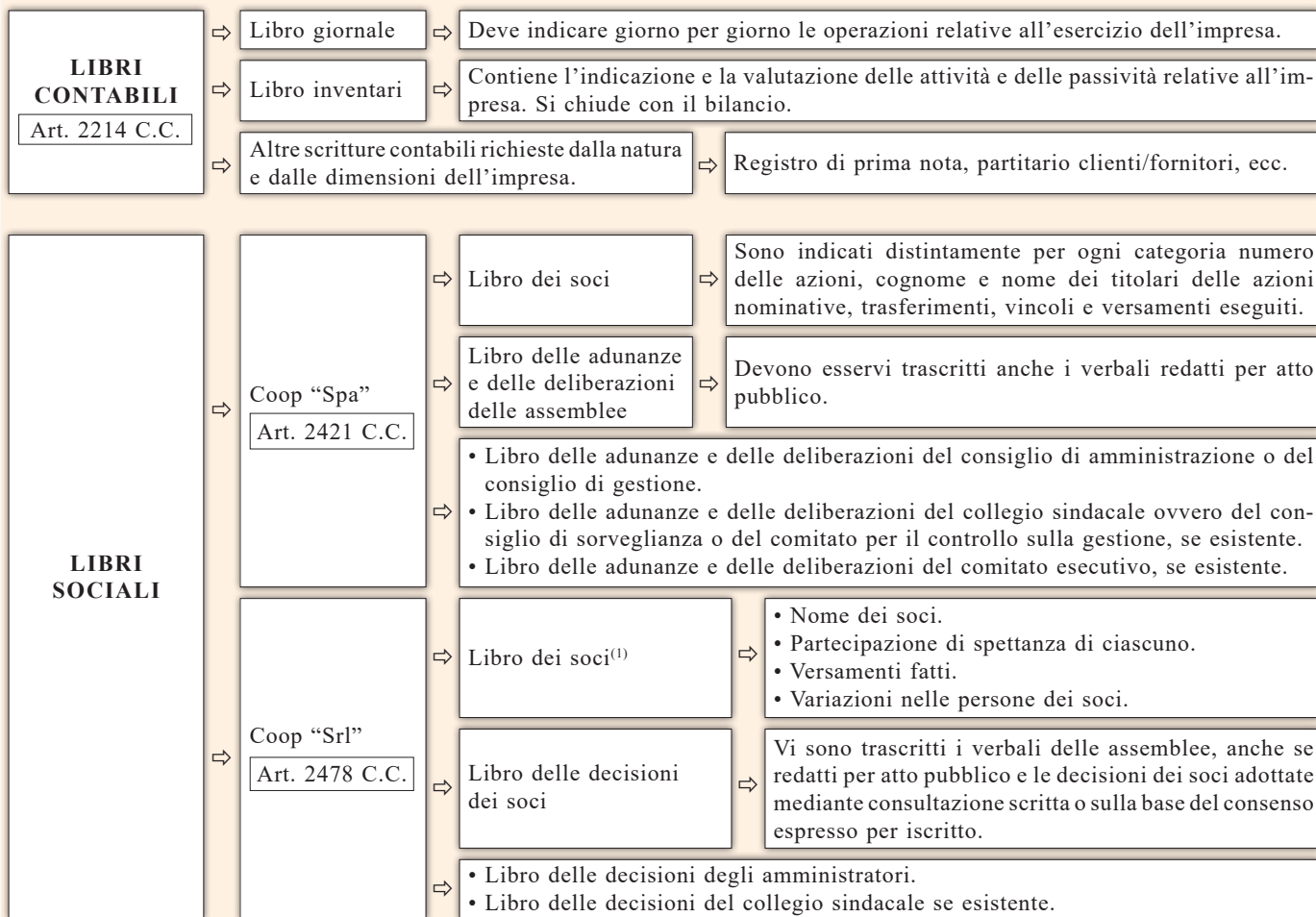
LIBRI E REGISTRI OBBLIGATORI PER LE SOCIETÀ COOPERATIVE

Artt. 2214, 2421, 2478 C.C. - Artt. 23-25 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Artt. 14-16 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 - Art. 39 D.L. 25.06.2008, n. 112 conv. in L. 6.08.2008, n. 133 - Art. 7-bis, c. 3 D.L. 26.04.2013, n. 43, conv. in L. 24.06.2013, n. 71 - Art. 21 D. Lgs. 14.09.2015, n. 151 D. Lgs. 3.07.2017, n. 117

Le società cooperative devono tenere, al pari delle altre società di capitali, i libri e le scritture contabili previsti dall'art. 2214 C.C. (libro giornale, inventari), i libri sociali, nonché i libri e registri previsti dalla normativa fiscale. Permane per la società cooperativa l'obbligo di tenuta del libro dei soci, essendo stato soppresso unicamente per le S.r.l. ad opera del D.L. 185/2008.

Riguardo agli oneri di vidimazione, permangono in capo alle società cooperative diverse agevolazioni, sia in ordine all'imposta di bollo, sia in ordine alla tassa di concessione governativa, alcune delle quali hanno trovato conferma all'interno del Codice del Terzo settore (D. Lgs. 117/2017).

SCHEMA DI SINTESI



Nota⁽¹⁾

L'art. 16, cc. 12-quater e seg. D.L. 185/2008 conv. L. 2/2009 ha abolito, dal 30.03.2009, l'obbligo di tenuta del libro dei soci per le Srl, mantenendolo tuttavia per le società cooperative. Tale posizione è stata confermata da UnionCamere nella nota 11.02.2009, n. 2453.

MODALITÀ DI TENUTA

Tavola n. 1

Generiche formalità iniziali per libri e registri contabili

Libri e registri contabili		Numerazione progressiva	Bollatura iniziale	Imposta di bollo
Libro giornale		Prima dell'utilizzo del registro	NO	SÌ
Libro inventari		Prima dell'utilizzo del registro	NO	SÌ
Libri sociali obbligatori Art. 2421 C.C.	<ul style="list-style-type: none"> • Soci • Consiglio di amministrazione • Collegio sindacale • Comitato esecutivo • Obbligazioni • Assemblee • Obbligazionisti 	Prima della bollatura presso l'Ufficio del Registro delle Imprese o un Notaio	SÌ	SÌ
Conti di mastro		NO	NO	NO
Contabilità di magazzino		NO	NO	NO
Registri IVA	<ul style="list-style-type: none"> • Iva vendite • Iva acquisti • Altri (merci c/deposito, ecc.) • Iva corrispettivi 	Prima dell'utilizzo del registro	NO	NO
Libro beni ammortizzabili e altri registri previsti da norme fiscali		Prima dell'utilizzo del registro	NO	NO
Art. 2219 C.C.	<ul style="list-style-type: none"> • Tutte le scritture devono essere tenute 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 necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili. 			

Tavola n. 2

Vidimazione libri sociali al Registro Imprese (libro soci, assemblee, consiglio di amministrazione, collegio sindacale)

	Cooperative	Cooperative sociali	Cooperative edilizie
Tasse concessioni governative (Art. 23 Tariffa all. al D.P.R. 641/1972)	€ 67,00 Ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine	NO ⁽²⁾ Art. 82, c. 10 D. Lgs. 117/2017	€ 16,75 ⁽¹⁾ Ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine
Diritti di segreteria Camera di Commercio	€ 25,00 Ogni 500 pagine	€ 25,00 Ogni 500 pagine	€ 25,00 Ogni 500 pagine
Marche da bollo	€ 16,00 Ogni 100 pagine	NO ⁽²⁾ Art. 82, c. 5 D. Lgs. 117/2017 Ogni 100 pagine	NO Art. 66, c. 6-bis, D.L. 331/1993 conv. in L. 427/1993
Note	⁽¹⁾ Importo ridotto ad 1/4 ai sensi dell'art. 147 e ss. del R.D. 28.04.1938, n. 1165 ⁽²⁾ In vigore per le Onlus in via transitoria dal 1.01.2018 per effetto dell'art. 104 cc. 1 e 2 del D. Lgs. 117/2017.		

Tavola n. 3

Vidimazione libro giornale e inventari

	Cooperative	Cooperative sociali	Cooperative edilizie
Marche da bollo	€ 32,00 (16,00 x 2) Ogni 100 pagine	NO ⁽¹⁾ (16,00x 2) Ogni 100 pagine	NO
Nota	⁽¹⁾ In vigore per le Onlus in via transitoria dal 1.01.2018 per effetto dell'art. 104 cc. 1 e 2 del D. Lgs. 117/2017.		

Tavola n. 4

Vidimazione registri Iva (Iva acquisti, Iva vendite, corrispettivi, riepilogativo, ecc.)

	Cooperative	Cooperative sociali	Cooperative edilizie
Nessuna applicazione di marche da bollo o concessioni governative.			
Tassa annuale forfettaria di concessione governativa	Le società cooperative non sono tenute al pagamento della tassa annuale forfettaria di concessione governativa, così come chiarito dalla C.M. 3.05.1996, n. 108/E.		

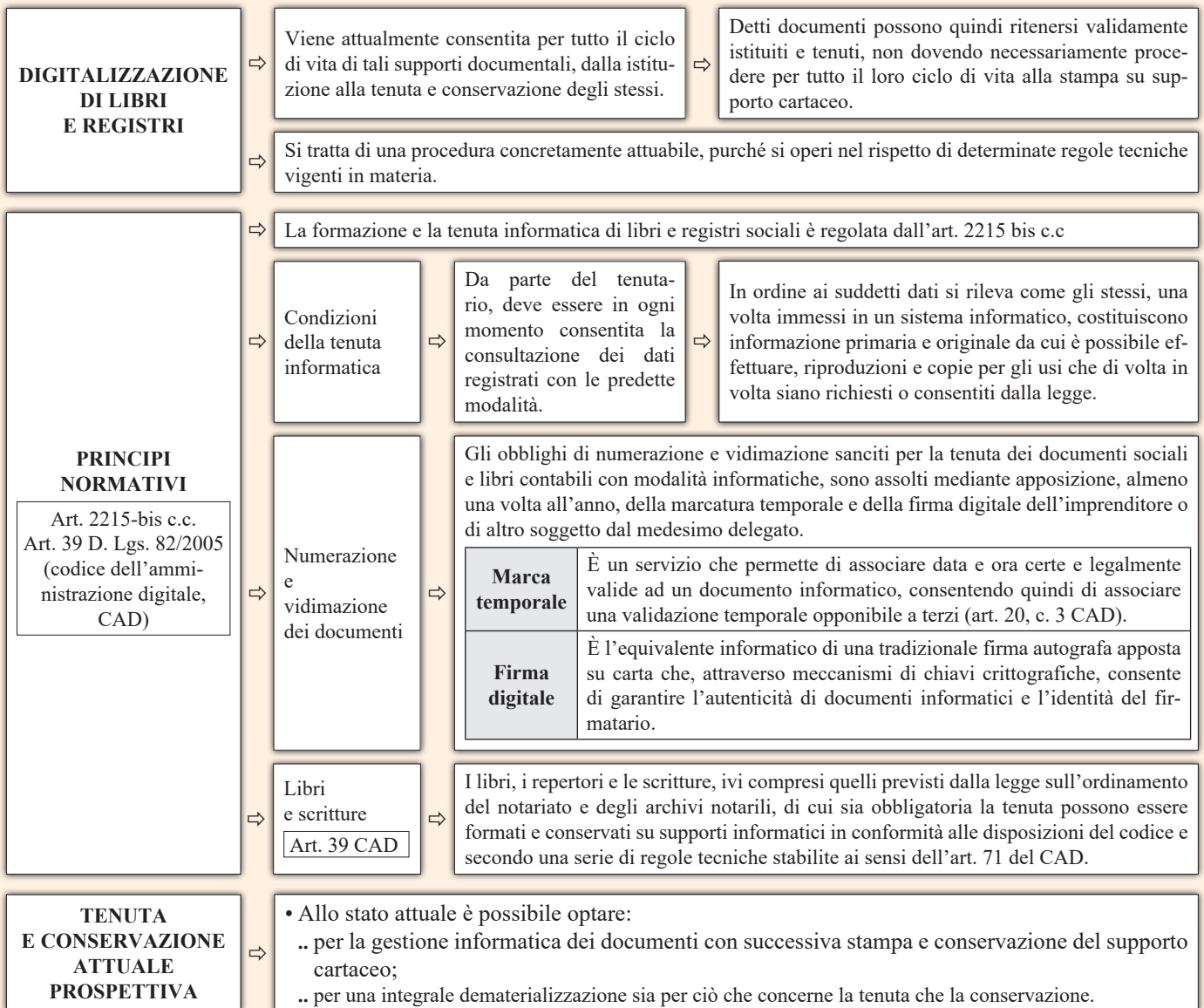
DEMATERIALIZZAZIONE DI LIBRI SOCIALI E SCRITTURE CONTABILI

Artt. 2214, 2115-bis, 2220, 2221 c.c. - Artt. 20, 39, 71 D. Lgs. 7.03.2005, n. 82

Attualmente sussiste la possibilità per l'impresa di adempiere agli obblighi di tenuta e conservazione della propria documentazione amministrativo-contabile e fiscale senza procedere necessariamente alla loro stampa su supporto cartaceo. La tanto auspicata "dematerializzazione" delle scritture delle società sembrerebbe oramai divenuta una consolidata realtà.

Un importante input per l'attuazione del regime di tenuta e conservazione de qua è recentemente pervenuto dal legislatore che, con l'art. 12-octies del D.L. 34/2019 (il c.d. "Decreto Crescita"), ha modificato il c. 4-quater dell'art. 7 del D.L. 10.06.1994, n. 357. Il testo oggi in vigore della citata norma, prevede che 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 precedenti ed in loro presenza.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

VADEMECUM SUI DOCUMENTI D'IMPRESA

• Libri sociali obbligatori

Art. 2421
c.c.

- Libro dei soci (artt. 2346, 2478 c.c.), nel quale devono essere indicati distintamente per ogni categoria il numero delle azioni, il cognome e il nome dei titolari delle azioni nominative, i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi e i versamenti eseguiti (artt. 2355, 2355-bis c.c.).
- Libro delle obbligazioni (art. 2412 c.c.), il quale deve indicare l'ammontare delle obbligazioni emesse e di quelle estinte, il cognome e il nome dei titolari delle obbligazioni nominative e i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi (artt. 2414, n. 4, 2418 c.c.).
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico (art. 2375 c.c.).
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione (artt. 2380-bis, 2388, 2392 c.c.) o del consiglio di gestione.
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione.
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo (2381 c.c.), se questo esiste.
- Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti (2415 c.c.), se sono state emesse obbligazioni.
- Libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'art. 2447-sexies c.c.

• Scritture contabili

Art. 2214
c.c.

- Sono il libro giornale e il libro degli inventari. Inoltre devono essere tenute le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservati sistematicamente gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.
- Il giornale deve riportare giorno per giorno le operazioni relative all'impresa.
- L'inventario deve essere redatto all'inizio dell'attività e deve essere successivamente predisposto ogni anno al termine dell'esercizio (entro 3 mesi dalla dichiarazione dei redditi) e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività.

• Registri fiscali

- Oltre ai registri contabili previsti dal codice civile, sono obbligatori per la legge fiscale altri registri:
 - .. registro dei beni ammortizzabili;
 - .. registro della contabilità di magazzino.

• I principali registri obbligatori previsti dalla normativa Iva, soggetti alla sola vidimazione iniziale, comprendono:

- .. il registro delle fatture emesse (art. 23 D.P.R. 633/1972);
- .. il registro dei corrispettivi (art. 24 D.P.R. 633/1972);
- .. il registro degli acquisti (art. 25 D.P.R. 633/1972).

TENUTA INFORMATICA DEI DOCUMENTI

- Con la nuova formulazione dell'art. 2215-bis c.c. sussiste la possibilità di formare e tenere le scritture contabili in modalità informatica.
- Per garantire gli estremi di numerazione progressiva e vidimazione, previsti per le scritture tenute con il metodo tradizionale su supporto cartaceo, sono state introdotte 2 precise misure in conseguenza della differente metodica utilizzata per la tenuta e conservazione dei registri.

- Sono stati, infatti, sanciti la "firma digitale" la "marcatura temporale" da apporre entro precise scadenze.
- In particolare, viene sancito che 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 marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Con firma digitale	Il documento viene riferito all'imprenditore o ad un suo delegato e viene ulteriormente reso imm modificabile.
Con marcatura temporale	Risultano attribuiti al documento considerato (registro contabile o libro sociale) una data ed un orario ben precisi, in ogni caso facenti fede e prova, e dunque opponibili a terzi.

TENUTA INFORMATICA DEI DOCUMENTI (segue)

• Nota operativa

- Tra la firma digitale e la marca temporale deve essere osservata una specifica sequenzialità che richiede prima l'apposizione della firma e poi successivamente quella della marca temporale.
- Tale adempimento sequenziale consente di evitare un'eventuale sostituzione successiva della firma digitale.

Le scritture contabili, ancorché istituite sin dall'origine su elaboratori elettronici, che siano carenti della firma digitale e della marca temporale, non possono assumere alcuna rilevanza giuridica a meno che non si provveda con la stampa su supporto cartaceo degli stessi.

• Ambito oggettivo

- La formulazione estremamente ampia dell'art. 2215-bis c.c. implica che il regime di dematerializzazione possa trovare applicazione con riferimento a:
 - .. **scritture contabili obbligatorie ai fini civilistici**, di cui all'art. 2214 c.c. (libro giornale, libro degli inventari, ecc.);
 - .. **scritture contabili richieste dalla normativa tributaria** (registri Iva, registro dei beni ammortizzabili, ecc.);
 - .. **libri sociali obbligatori** di cui all'art. 2421 c.c. (libro dei soci, libro delle adunanze e delle delibere delle assemblee, del consiglio di amministrazione, del collegio sindacale o dei revisori, ecc.).

EFFICACIA PROBATORIA DEI DOCUMENTI INFORMATICI

- I documenti digitali formati in ottemperanza della regolamentazione prescritta, assumono la medesima efficacia probatoria dei documenti formati su supporto cartaceo.
- Trovano applicazione in merito le prescrizioni sulla efficacia probatoria dei documenti sia contro l'imprenditore che tra imprenditori (artt. 2709 e 2710 c.c.).

OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE

- Sono preordinati a garantire la disponibilità, leggibilità ed immodificabilità nel tempo dei documenti, ivi ricomprese le scritture contabili ed i libri sociali di un'impresa.
- Tutte le scritture di norma devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 c.c.).

Conservazione elettronica

- Consiste in un processo di dematerializzazione dei documenti composti da un supporto cartaceo.
- Anche i documenti dematerializzati, difatti, devono essere conservati nel tempo e con la garanzia della loro disponibilità, leggibilità ed immodificabilità.
- In realtà, anche la documentazione informatica di cui all'art. 2215-bis c.c. necessita di essere conservata nel tempo. Non esiste, tuttavia, una norma all'interno del codice civile che disciplina questo tipo di conservazione.
- Viene disciplinata dalle norme contenute nel CAD.
- Tutte le imprese possono adottare sistemi di tenuta e conservazione delle scritture contabili in formato digitale secondo le disposizioni illustrate, conferendo alle stesse anche il valore probatorio sancito ex lege dalle disposizioni civilistiche citate (artt. 2709 e 2710 c.c.) così come si verifica per tutte le altre scritture contabili conservate su supporto cartaceo.

VANTAGGI DELLA DEMATERIALIZZAZIONE

- La trasformazione digitale di tutti i processi aziendali, ivi ricompreso il processo di tenuta e conservazione della documentazione (libri e registri) d'impresa comporta una serie innumerevole di vantaggi:
 - .. risparmio sui costi di gestione ed archiviazione dei supporti cartacei (si riduce la necessità di spazi per l'archiviazione, si risparmia sui materiali quali carta e stampanti, oneri di manutenzione dell'attrezzatura);
 - .. incremento di processi concernenti l'esecuzione di attività correlate alla ricerca ed alla consultazione della documentazione de materializzata;
 - .. riduzione di consumi e procedure inquinanti (legati ad esempio allo smaltimento dei toner esausti);
 - .. maggiore trasparenza e possibilità di disporre celermente di documenti eventualmente richiesti dalle competenti autorità dello Stato per ispezioni e controlli.

DIGITALIZZAZIONE E DEMATERIALIZZAZIONE: ANALOGIE E DIFFERENZE

- Per comprendere se ci si trovi al cospetto di una attività di digitalizzazione o dematerializzazione documentare occorre prendere in esame la forma digitale o materiale (cartacea) nativa dei documenti presi in considerazione.
- Il processo di digitalizzazione riguarda quei documenti -nella specie registri contabili e libri sociali- che siano direttamente generati e tenuti nel proprio software di contabilità che vengono di norma sottoscritti digitalmente e trasferiti ad un servizio di conservazione digitale.
- Il processo di dematerializzazione e di conservazione sostitutiva si ha qualora il documento è originariamente cartaceo (tecnicamente: nativo cartaceo) e si decide di trasformarlo e conservarlo in digitale in sostituzione del cartaceo che viene, in un certo senso, eliminato.
- Per entrambi i processi occorre tuttavia il rispetto di prescrizioni imposte dal CAD e delle sue regole tecniche attuative.

LIBRI DIGITALI: SERVIZIO DELLE CCIAA

- Per agevolare la dematerializzazione le Camere di commercio hanno predisposto un apposito servizio, tramite il quale non è più necessario bollare e vidimare preventivamente i libri d'impresa e conservare ingombranti documenti cartacei occupando spazi da poter dedicare ad altre risorse aziendali.
- Con tale servizio è possibile conservare digitalmente i documenti (libri contabili e libri sociali) aziendali affidandoli alla CCIAA di competenza, che garantisce una conservazione a norma di legge oltre alla disponibilità ed immutabilità nel tempo delle medesime scritture.
- Si realizza in tal modo una concreta sostituzione della modalità cartacea di tenuta, vidimazione, archiviazione e conservazione a norma dei Libri, senza perdere il pieno valore legale dei documenti al pari dei supporti cartacei.

SERVIZIO LIBRI DIGITALI

- **Utilità**
 - Gestisce in modalità telematica la tenuta, l'archiviazione e la conservazione a norma dei Libri.
 - Utilizza sistemi di pagamento elettronico per il versamento degli oneri connessi al servizio nonché degli altri oneri dovuti, quali la tassa di concessione governativa e l'imposta di bollo.
 - Conservazione dei libri aziendali alla CCIAA territorialmente competente in totale sicurezza.
- **Destinatari**
 - È diretto a tutte tipologie di imprese, quindi sia a imprese individuali che società di persone o capitali.
- **Documenti esclusi dal servizio**
 - Sono attualmente esclusi dal servizio i formulari di identificazione e trasporto rifiuti e i registri di carico e scarico dei rifiuti, i quali possono essere vidimati digitalmente da imprese e enti pubblici attraverso apposite piattaforme online.
- Si chiarisce che la stessa Camera di commercio non può avere alcun accesso al contenuto dei libri depositati.

MODALITÀ DI ATTIVAZIONE DEL SERVIZIO

- Il servizio in argomento può essere attivato entrando nel servizio Libri Digitali della Camera di commercio.
- L'accesso, riservato e sicuro, deve essere operato disponendo di apposita identità digitale (smartcard, token USB, token wireless DigitalDNA o SPID).
- Per utilizzare il servizio Libri Digitali le imprese e i loro delegati devono disporre degli strumenti necessari.
- Se si dispone di una CNS rilasciata dalla Camera di Commercio (smartcard, token USB o token wireless DigitalDNA) si può accedere ed utilizzare il servizio Libri Digitali.

Finalità tramite:	CNS	<ul style="list-style-type: none"> • Accedere al servizio Libri Digitali. • Generare e sottoscrivere digitalmente il contratto di adesione al servizio. • Firmare digitalmente i libri digitali, archivarli e inviarli in conservazione a norma.
	SPID	<ul style="list-style-type: none"> • Accedere al servizio Libri Digitali. • Generare online il contratto di adesione al servizio, che dovrà essere firmato digitalmente dal rappresentante dell'impresa. • Archiviare e inviare in conservazione a norma i libri digitali già firmati digitalmente.
		<p>All'atto d'accesso al servizio, si viene automaticamente riconosciuti ed è possibile selezionare l'impresa tra quelle in cui risulti la rappresentanza legale del soggetto che opera l'accesso.</p> <ul style="list-style-type: none"> • In mancanza di riconoscimento diretto è possibile indicare il codice fiscale dell'impresa per la quale si intende operare quale soggetto delegato. • Si opta pertanto per la richiesta di generazione di apposito contratto e si ottiene automaticamente un documento PDF, precompilato con i dati dell'impresa, che va scaricato e firmato digitalmente dal rappresentante legale dell'impresa; dopo di che si carica nel sistema il contratto per completare la registrazione.
		<p>Completata la procedura di accettazione del contratto, al primo accesso al servizio si procede con il pagamento del canone annuo mediante l'utilizzo della piattaforma PagoPA.</p>
	<p>Il rappresentante dell'impresa accede con la propria identità digitale per operare o per inserire la delega a soggetti di sua fiducia (dipendenti, intermediari ecc.).</p>	<p>Ogni delegato può accedere al servizio tramite la propria identità digitale.</p>

SANZIONI E RAVVEDIMENTO PER OMESSA IMPOSTA DI BOLLO

Art. 13 D. Lgs. 18.12.1997, n. 471 - Art. 13 D. Lgs. 18.12.1997, n. 472 - D.P.R. 26.10.1972, n. 642 - Circ. Ag. Entrate 14.04.2015, n. 16/E

Il versamento dell'imposta di bollo, a seconda della tipologia di atti/documenti/registri, può avvenire mediante contrassegno telematico ovvero bollo virtuale. Spesso, gli uffici contestano tale imposta applicando delle sanzioni che non trovano riscontro nella disposizione normativa, nonché nei chiarimenti ministeriali. Si ricorda, peraltro, che in caso di omessi/insufficienti versamenti risulta comunque possibile avvalersi del ravvedimento operoso.

In linea generale, in tema di imposta di bollo, si applica la sanzione del 30% con riferimento agli omessi o ritardati versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione, nonché "in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto" (art. 13 D. Lgs. 471/1997).

Ciò permesso, si indicano le sanzioni a seconda delle diverse casistiche, prendendo a riferimento anche i chiarimenti forniti sul tema da parte dell'Agenzia delle Entrate.

SCHEMA DI SINTESI

Sanzioni in tema di imposta di bollo a seconda della tipologia di versamento		
Contrassegno telematico o modello F23	Nel caso di contrassegno telematico l'assolvimento del bollo avviene con il preventivo acquisto e l'apposizione dello stesso sul documento . Conseguentemente, le violazioni relative all'omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo assolto mediante contrassegno telematico o F23 sono sanzionate nella misura dal 100% al 500% dell'imposta non versata, così come chiarito dalla Circ. 16/E/2015 e confermato nella risposta di Consulenza Giuridica 10.12.2020, n. 14. La violazione è regolarizzabile mediante ravvedimento operoso.	
Bollo assolto in modo virtuale ai sensi degli artt. 15 e 15-bis D.P.R. 642/1972	Nelle ipotesi di imposta di bollo assolta in modo virtuale, sul documento non si applica il contrassegno, ma si appone la dicitura relativa alla modalità virtuale di assolvimento dell'imposta e gli estremi della relativa autorizzazione. Il tributo è liquidato dall'Ufficio in base alla dichiarazione annuale del soggetto autorizzato (nei cui confronti sono già stati verificati dall'ufficio i requisiti di affidabilità e di adeguata capacità economica ad assolvere il tributo stesso), contenente l'indicazione di tutti gli atti e documenti emessi nell'anno precedente e deve essere versato in rate bimestrali e in acconto (artt. 15 e 15-bis D.P.R. 642/1972).	
	Il mancato versamento	Mentre il documento recante le indicazioni sopra riportate è fin dall'origine conforme alla normativa in materia di bollo, eventuali violazioni possono configurarsi nella successiva fase relativa agli adempimenti a carico del soggetto autorizzato. In particolare, le violazioni di omesso o ritardato pagamento del tributo riguardano i versamenti bimestrali e d'acconto, ipotesi per le quali si applicano le sanzioni previste dall'art. 13 D. Lgs. 471/1997 con applicazione della sanzione del 30% .
	Irrogazione della sanzione	La circolare 16/E/2015 ha precisato che per le violazioni relative al versamento del tributo, l'Agenzia delle Entrate può avvalersi della modalità di irrogazione immediata delle sanzioni (art. 17, c. 3 D. Lgs. 472/1997) mediante iscrizione diretta a ruolo del tributo , della sanzione e degli interessi, avendo già comunicato al contribuente, mediante l'avviso di liquidazione, l'ammontare dell'imposta dovuta a titolo provvisorio e definitivo, con la ripartizione in rate.
	Omessa dichiarazione	Per la violazione dell'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio, da presentare entro il 31.01 di ciascun anno , si applica la sanzione stabilita nella misura dal 100 al 200% dell'imposta dovuta .
	Dichiarazione tardiva	Tale sanzione è sostituita da una sanzione che varia dal 50 al 100% ove la dichiarazione sia presentata con un ritardo non superiore ai 30 giorni (art. 25, c. 3 D.P.R. 642/1972). Risulta, comunque, possibile procedere a ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D. Lgs. 472/1997.
Ravvedimento operoso	La circolare n. 16/E del 2015 ha chiarito che il ravvedimento operoso in materia di dichiarazioni comporta la riduzione delle sanzioni citate ad un 1/10 del minimo ove la dichiarazione venga presentata con un ritardo non superiore ai 90 giorni.	

ACCERTAMENTO E RAVVEDIMENTO OPEROSO

ORGANI COMPETENTI ALL'ACCERTAMENTO DELLE VIOLAZIONI

Art. 35 D.P.R. 642/1972

- L'accertamento delle violazioni alle norme sull'imposta di bollo, anche se costituenti reato, è demandato:
 - .. agli ufficiali e agli agenti della polizia tributaria;
 - .. agli ufficiali e agenti della polizia giudiziaria ordinaria;
 - .. ai funzionari del Ministero dell'Economia e delle Finanze e degli uffici da esso dipendenti all'uopo designati e muniti di speciale tessera;
 - .. a qualsiasi funzionario ed impiegato addetto agli uffici predetti, limitatamente agli accertamenti compiuti nella sede degli uffici stessi.

TEMPISTICA DELL'ACCERTAMENTO IN TEMA DI IMPOSTA DI BOLLO

- Gli organi competenti (art. 35 D.P.R. 642/1972) **possono procedere all'accertamento delle violazioni in materia di imposta di bollo entro il termine di decadenza di 3 anni**, che decorre dal giorno in cui è stata commessa la violazione.

Art. 37, c. 1
D.P.R. 642/1972

- L'intervenuta decadenza non autorizza l'uso degli atti, documenti e registri che restano comunque soggetti all'imposta di bollo al momento dell'uso.

Art. 37, c. 2
D.P.R. 642/1972

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Art. 13 D. Lgs. 472/1997

- Allo scopo di sanare omessi ovvero insufficienti versamenti dell'imposta di bollo risulta, comunque, possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

Tavola

Ravvedimento operoso: disciplina generale

Sanzione edittale ridotta a:	Tipologia di violazione/errore	Tempistica per effettuare il ravvedimento operoso	Tipologia di tributi ammessi al ravvedimento
1/10 del minimo (art. 13, c. 1, lett. a) D. Lgs. 472/1997)	Mancato pagamento del tributo o di un acconto.	Entro 30 giorni dalla data di scadenza.	Riduzioni valevoli per tutte le tipologie di tributi (a seguito delle novità introdotte ad opera del D.L. 124/2019 convertito in L. 157/2019).
1/10 del minimo (art. 13, c. 1, lett. c) D. Lgs. 472/1997)	Omissione della presentazione della dichiarazione.	Se viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.	
1/9 del minimo (art. 13, c. 1, lett. a-bis) D. Lgs. 472/1997)	Errori/omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	Entro 90 giorni dall'omissione/errore.	
	Errori/omissioni commessi in dichiarazione.	Entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione nella quale è avvenuto l'errore/omissione.	
1/8 del minimo (art. 13, c. 1, lett. b) D. Lgs. 472/1997)	Errori/omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	<ul style="list-style-type: none"> • Entro il termine della presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione. • Entro un anno dalla violazione, quando non è prevista la dichiarazione. 	
1/7 del minimo (art. 13, c. 1, lett. b-bis) D. Lgs. 472/1997)	Errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	<ul style="list-style-type: none"> • Entro il termine della presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione. • Entro 2 anni dalla violazione, quando non è prevista la dichiarazione. 	
1/6 del minimo (art. 13, c. 1, lett. b-ter) D. Lgs. 472/1997)	Errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	<ul style="list-style-type: none"> • Oltre il termine della presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione. • Oltre 2 anni dalla violazione, quando non è prevista la dichiarazione. 	
1/5 del minimo art. 13, c. 1, lett. b-quater) D. Lgs. 472/1997)	Errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	Dopo la constatazione della violazione mediante Processo verbale di constatazione (c.d. PVC).	

PROFILI OPERATIVI RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Codici tributo**
 - L'imposta di bollo deve essere assolta mediante l'applicazione del contrassegno telematico. In caso di versamento mediante modello F23 il codice tributo da utilizzare è "458T".
 - La sanzione deve essere versata con il modello F23 utilizzando il codice tributo **675T**.
 - Gli interessi legali devono essere versati con il modello F23, utilizzando il codice **731T**. Gli interessi legali sono calcolati da quando il contrassegno telematico doveva essere applicato sull'atto/documento fino alla data del versamento del ravvedimento operoso.
- **Ritardo nei 15 giorni**
 - Nel caso in cui la violazione sia sanata entro 15 giorni dalla sua commissione, la sanzione ridotta (ulteriormente) al 15% dell'imposta non versata - prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni - è dovuta nella misura di **1/15** per ciascun giorno di ritardo.
- **Contrassegno telematico**
 - Per i contrassegni telematici acquistati e **applicati tardivamente** rispetto al documento/atto, ovvero applicati per importi inferiori al dovuto, è possibile procedere a ravvedimento operoso. In tali eventualità, si procede al versamento del dovuto mediante modello F23 (indicando la causale "SZ" nel campo 9) della sanzione ridotta (codice tributo 675T) nonché degli interessi moratori (codice tributo 458T).
 - Per il calcolo della sanzione da ravvedimento operoso (tenendo presente che comunque deve essere assolta l'imposta "omessa" nonché gli interessi legali) si deve prendere a riferimento la sanzione prevista, ridotta a seconda di quanto il ravvedimento sarà effettuato:
 - .. **1/10**, nel caso in cui si procede alla regolarizzazione entro i 30 giorni dalla scadenza ordinaria (quindi, ad esempio, per imposta di bollo pari a Euro 16,00 la sanzione sarà pari a € 1,60);
 - .. **1/9**, nel termine di 90 giorni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/8**, entro un anno dalla data della sua commissione;
 - .. **1/7**, entro 2 anni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/6**, oltre 2 anni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/5**, dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale di constatazione (c.d. PVC).

Operativamente, si segnala che svariati uffici accettano anche l'apposizione di ulteriori contrassegni telematici a titolo di sanzione e di interessi.

BOLLO ASSOLTO IN MODO VIRTUALE AI SENSI DEL D.M. 17.06.2014

Ravvedimento operoso relativo agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati durante l'anno in formato elettronico

- **Codici tributo**
 - Nel caso in cui i registri siano tenuti in modalità informatica è applicabile il disposto dell'art. 6, c. 1 D.M. 17.06.2014 in base al quale "*l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 D. Lgs. 9.07.1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica*". Al riguardo, la risposta 346/E/2021 specifica che costituiscono "*documenti informatici fiscalmente rilevanti*", per i quali l'imposta di bollo va assolta tramite F24, i libri e registri di cui all'articolo 16, lett. a), nonché le fatture, note e simili di cui all'art. 13, n. 1, Tariffa parte I, D.P.R. 642/1972.
 - L'art. 6 D.M. 17.06.2014 prevede che l'imposta sia assolta tramite mod. F24 (codice tributo 2501), in unica soluzione (entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse.
 - L'omesso / tardivo versamento dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale è soggetto alla sanzione del 30% (art. 13 D. Lgs. 471/97). La sanzione deve essere versata, sempre con modello F24, utilizzando il codice tributo "2502", mentre gli interessi legali devono essere versati con utilizzando il codice tributo "2503".
- **Ritardo nei 15 giorni**
 - Nel caso in cui la violazione venga sanata entro 15 giorni dalla sua commissione, la sanzione ridotta (ulteriormente) al 15% dell'imposta non versata - prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni - è dovuta nella misura di **1/15** per ciascun giorno di ritardo.
- **Ravvedimento operoso**
 - È possibile fare ricorso all'istituto del ravvedimento operoso con la riduzione della sanzione in base ai tempi della regolarizzazione:
 - .. **1/10**, termine di 30 giorni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/9**, termine di 90 giorni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/8**, entro un anno dalla data della sua commissione;
 - .. **1/7**, entro 2 anni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/6**, oltre 2 anni dalla data della sua commissione;
 - .. **1/5**, dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale di constatazione (c.d. PVC).

CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

D.M. 17.06.2014 - Ris. Ag. delle Entrate 10.04.2017, n. 46/E - Comunicato Mef del 13.03.2021 - Art. 5, c. 16 D.L. 22.03.2021, n. 41

La conservazione delle fatture elettroniche deve essere eseguita entro il 3° mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali (art. 3, c. 3 D.M. 17.06.2014).

SCHEMA DI SINTESI

CONSERVAZIONE ELETTRONICA



- La conservazione elettronica è una procedura legale/informatica regolamentata dalla legge italiana, in grado di garantire nel tempo la validità legale di un documento informatico. Più nel dettaglio, la conservazione elettronica equipara, sotto certe condizioni, i documenti cartacei con quelli elettronici, permettendo ad aziende e all'amministrazione pubblica di risparmiare sui costi di stampa, di stoccaggio e di archiviazione. Il risparmio è particolarmente significativo per la documentazione che deve essere, a norma di legge, conservata per più anni.
- Conservare digitalmente significa sostituire i documenti cartacei con l'equivalente documento in formato digitale che è "bloccato" nella forma, contenuto e tempo attraverso la firma digitale e la marca temporale.
- Infatti, mediante la **firma digitale** è data la "paternità" e reso imm modificabile un documento informatico; la **marca temporale**, infine, permette di datare in modo certo il documento digitale prodotto.

Disciplina

- La conservazione sostitutiva dei documenti informatici è disciplinata dal D.M. 17.06.2014, che ha abrogato, sostituendolo, il D.M. 23.01.2004, applicabile fino al 26.06.2014.
- Ai fini tributari, la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici avvengono nel rispetto delle specifiche disposizioni in materia (art. 71 D. Lgs. 82/2005 e art. 21, c. 3 D.P.R. 633/1972).

TERMINI A REGIME DI CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI (COMPRESSE LE FATTURE ELETTRONICHE)

Art. 3 D.M. 17.06.2014



- La conservazione dei documenti informatici, ai fini della rilevanza fiscale, deve essere effettuata entro il **3° mese successivo** al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi, in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, **con il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi**.
- Il termine di riferimento per procedere alla conservazione di tutti i documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini dell'Iva, ancorché a partire dal periodo d'imposta 2017 i termini di presentazione delle dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva siano disallineati.

APPROFONDIMENTI

FATTURAZIONE E CONSERVAZIONE ELETTRONICA

- Fatturazione elettronica e conservazione elettronica sono concetti distinti, ma strettamente complementari. La prima attiene alle modalità di **emissione e trasmissione della fattura** prevista dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972; la seconda è relativa alla facoltà per le imprese di **archiviare la documentazione** contabile, fiscale e amministrativa **su supporti magnetici** (cd, hard disk ecc.).

Mentre la fatturazione elettronica non può prescindere dalla conservazione elettronica, quest'ultima ha un ambito di applicazione ben più ampio, potendo riguardare **sia i documenti** (non solamente le fatture, ma potenzialmente tutti i documenti di impresa) **che nascono in formato elettronico, sia i documenti cartacei per i quali il contribuente decide di avvalersi di una modalità elettronica di conservazione, sostitutiva della carta.**

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI INFORMATICI (C.D. CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA)

- La procedura di conservazione dei documenti informatici:
 - .. deve rispettare le vigenti disposizioni in materia di tenuta della contabilità;
 - .. deve consentire le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al **cognome**, al **nome**, alla denominazione, al **codice fiscale**, alla **partita Iva**, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste;
 - .. termina con l'apposizione di un **riferimento temporale** opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione;
 - .. è **effettuata entro il termine di 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.**
- In caso di verifiche, controlli o ispezioni, il documento informatico è **reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico** presso la sede del contribuente, ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato nella dichiarazione di inizio attività. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica, secondo le modalità stabilite con provvedimenti delle competenti Agenzie fiscali.

Art. 3 D.M. 17.06.2014

DEMATERIALIZZAZIONE DI DOCUMENTI E SCRITTURE ANALOGICHE RILEVANTI AI FINI FISCALI

- Ai fini fiscali, la generazione delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti e scritture analogici:
 - .. avviene in base alla regola che le suddette copie hanno la **stessa efficacia probatoria degli originali** da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta;
 - .. **termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata, della firma digitale, ovvero della firma elettronica** basata sui certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali.

La conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti analogici originali unici è autenticata da un notaio o altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

Art. 4 cc. 1 e 2 D.M. 17.06.2014

DISTRUZIONE DEI DOCUMENTI CARTACEI OVVERO ANALOGICI

- Solo dopo il completamento della procedura di conservazione sostitutiva è possibile procedere con la distruzione dei documenti analogici, per i quali è prevista la conservazione obbligatoria.