CIRCOLARE N. 22
19 DICEMBRE 2017

I termini di stampa dei registri e libri contabili

© Copyright 2017 Acerbi & Associati®

ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE
I 36100 VICENZA, VIA NAPOLI 66 – TEL. 0444322866 - 0444322705 R.A. – FAX. 0444545075
Codice fiscale e partita I.V.A. 02380850244
Indirizzo E-Mail: info@studioacerbi.com - Web-site: www.studioacerbi.com

Ai sensi dell'**art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994**, la stampa (o conservazione digitale) dei registri e documenti fiscali deve essere eseguita **entro il terzo 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**.
In tal senso si veda la **R.M. 10 aprile 2017 n. 46/E**.
Pertanto, il termine di riferimento per procedere alla stampa dei registri cartacei o alla conservazione digitale dei documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, 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.
In caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, i documenti rilevanti ai fini IVA riferibili ad un anno solare andranno comunque stampati o conservati entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile.
A titolo esemplificativo:
a) un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (01.01.2016-31.12.2016) procederà alla stampa ovvero concluderà il processo di conservazione di tutti i documenti rilevanti ai fini fiscali (documenti IVA e altri documenti) al più tardi entro il 31.01.2018 (il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al 2016 è stata posticipata al 31 ottobre 2017);
b) un contribuente con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (01.07.2016-30.06.2017) conserverà i documenti rilevanti ai fini IVA dell'anno 2016 entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi presentata successivamente al 31.12.2016. Presa, quindi, a riferimento la dichiarazione annuale dei redditi del periodo 01.07.2015-30.06.2016 da presentarsi entro il 31.03.2017, il termine di conservazione dei documenti IVA dell'anno solare 2016 sarà stato il 30.06.2017, insieme agli altri documenti fiscalmente rilevanti del periodo 01.07.2015-30.06.2016.

1. Gli obblighi di stampa (o conservazione elettronica) per i contribuenti con contabilità meccanografica

Entro il **prossimo 31.01.2018** (cfr art. 7 del D.L. n. 357/1994), i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare e che tengono la contabilità con sistemi "meccanografici" devono procedere alla stampa, ovvero alla conservazione elettronica, dei documenti, libri e registri relativi al **2016**.
Entro il medesimo termine, deve essere anche aggiornato e sottoscritto il Libro inventari (cfr art. 15 del D.P.R. n. 600/1973). Quest'ultimo, si rammenta, **deve** essere anche sottoscritto dall'imprenditore o dal legale rappresentante per poter essere considerato valido.
I registri interessati all'adempimento sono riepilogati nella tabella che segue:

REGISTRI/LIBRI INTERESSATI	
Soggetti in contabilità ordinaria	**Soggetti in contabilità semplificata**
Registri Iva/Magazzino **(nonché registro dich. d'intento, registro lavorazioni intracomunitarie, schede di mastro, ecc.)**	**Registri Iva** **(nonché registro dich. d'intento, registro lavorazioni intracomunitarie, schede di mastro, ecc.)**

Registro beni ammortizzabili (*)	Registro beni ammortizzabili (*)
Libro Giornale	**---**
Libro inventari	**---**

(*) *Se tenuto con modalità meccanografiche il termine per l'aggiornamento coincide con quello degli altri registri (cfr art. 7 comma 4-ter del D.L. n. 357/1994). In caso di tenuta con modalità diverse il medesimo va aggiornato entro il più breve termine per l'invio del modello di dichiarazione dei redditi – quindi* ***entro il 31.10.2017*** *– (cfr art. 16 del D.P.R. n. 600/1973).*

Con l'occasione, è opportuno che le società verifichino anche lo stato di aggiornamento dei libri sociali (verbali assemblee e verbali del Consiglio di Amministrazione). Sul punto, si ricorda che a partire dal 30 marzo 2009 per le società a responsabilità limitata non è più obbligatoria (salvo verificare specifiche previsioni statutarie) la tenuta del libro soci, che è stato sostituito dall'obbligo di pubblicità dei trasferimenti quote presso il registro delle imprese.
Va infine ricordato e ribadito l'**obbligo** di stampa dei **mastri contabili** (*c.d. libro mastro*) in forma libera.

2. Tenuta e stampa cartacea dei registri contabili

La **tenuta** dei registri contabili **è considerata regolare** purché, in assenza di stampa prima del termine fissato (si veda sopra), gli stessi siano **aggiornati a livello meccanografico e stampabili** su richiesta dei verificatori.
Questa disposizione generale vale per tutti i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici, compresi i registri multiaziendali a striscia continua (si veda la C.M. 18 giugno 2001 n. 59/E).

Preme sottolineare che quanto sopra affermato vale solo per l'esercizio il cui termine di stampa, fissato alla scadenza dei tre mesi dalla presentazione delle dichiarazioni annuali, **non è scaduto**: quindi, concretamente, per l'esercizio 2016 i cui termini di stampa scadono il 31 gennaio 2018 prossimo, e per l'esercizio 2017 ancora in corso.
In caso di violazione, oltre alle contestazioni in materia di mancata tenuta dei registri contabili, per quanto riguarda nello specifico i registri Iva può essere contestata la detrazione Iva operata.
E' quanto affermato dalla **Corte di Cassazione** che, con l'ordinanza **n. 22187 del 30 ottobre 2015**, ha statuito che **il contribuente che non tiene i registri cartacei, ma annota i dati solo su supporto informativo, non ha diritto alla detrazione dell'Iva**. Infatti, la stampa dei registri durante la verifica fiscale è possibile solo per i dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini di stampa come previsti dall'art. 7 del D.L. n. 357/1994.
Al riguardo si segnala tuttavia che il comma 4-quater del citato art. 7 del D.L. n. 357/1994 prevede quanto segue:
4-quater. *In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con sistemi elettronici è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza*

Per quanto riguarda le modalità operative di stampa va ricordato che in seguito al venir meno dell'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale, **la numerazione dei registri deve essere effettuata direttamente dal contribuente in modo progressivo per anno, con indicazione, (sia per i registri IVA che per il libro giornale, inventari, beni ammortizzabili, ecc.) dell'anno a cui si riferisce la contabilità con la modalità: 1/2016, 2/2016 e così via, in modo da evitare una numerazione illimitata**.
Le società con **esercizio non coincidente con l'anno solare** indicano accanto al numero di ciascuna pagina il primo dei due anni di contabilità (ad esempio, per l'esercizio 01/07/2016-30/06/2017 l'anno da indicare è il 2016: 1/2016, 2/2016).
Inoltre in caso di tenuta dei registri a fogli mobili, **ciascuna pagina deve essere intestata** al soggetto obbligato alla tenuta dei registri.

Nella tabella che segue sono riepilogate le principali modalità da seguire nell'aggiornamento dei registri:

MODALITÀ DI NUMERAZIONE		
Libro/registro meccanografico	**Tipo di numerazione**	**Esempio** **Registrazioni periodo 01.01.16 –31.12.16**
Libro giornale	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione **dell'anno di riferimento della contabilità.**	**2016/1, 2016/2, 2016/3** ecc.
Libro inventari	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione **dell'anno di riferimento della contabilità**. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è **obbligatoria** la **sottoscrizione** da parte del legale rappresentante.	**2016/1, 2016/2, 2016/3** ecc.
Registri fiscali (Registri Iva acquisti, fatture emesse, corrispettivi, beni ammortizzabili, magazzino, dich. d'intento, ecc.)	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione **dell'anno di riferimento della contabilità.**	**2016/1, 2016/2, 2016/3** ecc.

Venuto meno l'obbligo di vidimazione dei registri contabili, ricordiamo che **permane l'obbligo di vidimazione dei libri sociali** (libri delle decisioni dei soci e degli amministratori, libro soci, libro del revisore contabile, libro del collegio sindacale, ecc., di cui all'art. 2421 del codice civile).
A tale riguardo ricordiamo la necessità di **monitorare** continuamente la **disponibilità** di pagine già vidimate dei predetti libri sociali, nonché la necessità di rispettare determinati requisiti formali in sede di predisposizione degli stessi per la vidimazione.

Il Registro delle imprese di Vicenza ha dato a tale riguardo precise istruzioni oggetto della circolare di Studio n. 14 del 2006 cui rimandiamo.

Si ritiene opportuno segnalare anche la necessaria verifica sullo stato di **aggiornamento** dei libri sociali (nel caso di società di capitali) quali il libro delle decisioni dei soci, il libro delle decisioni degli amministratori, il libro delle decisioni del collegio sindacale.

Parimenti, si ritiene opportuno segnalare anche la necessità di **verificare** l'eventuale **obbligo** di tenuta delle **scritture ausiliare di magazzino**.
Le scritture ausiliare di magazzino (cfr art. 1 D.P.R. n. 695/1996) "*devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli articoli 59 e 60 dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a dieci miliardi (euro 5.164.568,99) e a due miliardi (euro 1.032.913,80) di lire. L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati*".

3. L'imposta di bollo sul libro giornale e degli inventari stampati su carta (si veda anche la circolare di Studio n. 8 del 2005)

Per il libro giornale e per quello degli inventari (e non per i registri Iva e per il libro dei beni ammortizzabili, nonché in genere per gli altri registri) è necessario assolvere l'imposta di bollo nella misura di € 16,00 ogni 100 fogli (€ 32,00 se i libri si riferiscono ad un soggetto Irpef); la marca o gli estremi di versamento tramite modello F23 (in tal caso deve essere utilizzato il codice 458T) vanno apposti sulla prima pagina del libro.
Se, dal precedente periodo di imposta, residuano pagine in relazione alle quali è già stata assolta l'imposta - ad esempio, sono state apposte marche per 100 pagine, ma ne sono state stampate solo 60 - è possibile utilizzare le residue 40 senza alcun pagamento.
Riguardo le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, si ricorda che il pagamento di tale imposta avviene mediante rilascio di contrassegni telematici da parte degli intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate. Naturalmente i contrassegni ("bolli") devono avere data antecedente il 31/01/2018 che è il termine ultimo di stampa del libro giornale e inventari e quindi di assolvimento dell'imposta di bollo dovuta.

MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO su registri "cartacei"			
Libri registri	**Numera-zione**	**Imposta di bollo**	
		Società di capitali	**Altri soggetti**
Libro giornale	SI	€16,00 ogni 100 pag. o frazione	€32,00 ogni 100 pag. o frazione
Libro Inventari	SI	€16,00 ogni 100 pag. o frazione	€32,00 ogni 100 pag. o frazione

MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO su registri "cartacei"		
Registri fiscali (Registri Iva acquisti, fatture emesse, corrispettivi, beni ammortizzabili, magazzino, dich. d'intento, ecc.)	SI	Non dovuta

4. L'archiviazione sostitutiva dei registri contabili

Il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini Iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere conservati in modalità informatica (alternativa a quella cartacea). Il libro o registro contabile, una volta che è stato formato e memorizzato sul supporto informatico, deve essere sottoposto al processo di conservazione: va creata una evidenza informatica contenente l'impronta di ciascun libro contabile da conservare in modalità sostitutiva, a cui apporre la firma digitale e la marca temporale.

Come previsto dal D.M. 17.06.2014 "*l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti*" è corrisposta in unica soluzione tramite modello F24 esclusivamente con modalità telematica, e solo a consuntivo, "*entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio*".
Pertanto, le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici sono diverse rispetto a quelle previste per i libri "cartacei":

- l'imposta di bollo relativa ad esempio al libro giornale del 2016 andava versata in una unica soluzione entro il 30 aprile 2017 mediante il modello F24 utilizzando il codice tributo "2501", denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari – articolo 6 del decreto 17 giugno 2014". È ora eventualmente possibile fruire del ravvedimento operoso (vedasi R.M. n. 32/E/2015).
- l'imposta di bollo sui documenti informatici è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse nelle misure di 16,00 euro per le società di capitali e di 32,00 euro per gli altri soggetti.

Il processo di conservazione sostitutiva è finalizzato a rendere un documento elettronico non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo nella sua autenticità ed integrità. La scadenza per la predisposizione dell'archiviazione sostitutiva dei registri contabili per il periodo di imposta 2016 (cfr art. 3 comma 3 del D.M. 17 giugno 2014) coincide con quella prevista per la stampa cartacea: **31 gennaio 2018**.

Si ricorda, infine, che - in caso di verifiche, controlli o ispezioni - ai sensi dell'articolo 5, comma 2 del D.M. 17.6.2014, "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 dal soggetto ai sensi dell'articolo 35, comma 2, lettera d) del D.P.R. n. 633/1972."

MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO su registri "informatici"			
Libri registri	**Numera-zione**	**Imposta di bollo**	
		Società di capitali	**Altri soggetti**
Libro giornale	SI	€16,00 ogni 2.500 registrazioni o	€32,00 ogni 2.500 registrazioni o

MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO su registri "informatici"			
		frazioni di esse	frazioni di esse
Libro Inventari	SI	€16,00 ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	€32,00 ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Registri fiscali (Registri Iva acquisti, fatture emesse, corrispettivi, beni ammortizzabili, magazzino, dich. d'intento, ecc.)	SI	Non dovuta	

È importante precisare che **è stato eliminato l'obbligo di comunicare annualmente all'Agenzia delle Entrate l'impronta dell'archivio informatico dei registri (e/o documenti) conservati in modalità sostitutiva: il contribuente comunica che effettua la conservazione in modalità elettronica dei documenti rilevanti ai fini tributari nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riferimento.**