

Alla c.a. dei sig.ri

CLIENTI dello Studio De Marco

Roma, lì 20 settembre 2019

Oggetto: tenuta e conservazione dei libri e registri contabili.

L'imprenditore è tenuto ad aggiornare e conservare i libri e i registri contabili previsti dalle normative civilistiche e fiscali (*in particolare codice civile, D.P.R. 600/73 e D.P.R. 633/72*).

Nel rispetto dell'inderogabile principio di trasparenza nei confronti dei terzi, l'imprenditore dovrà, mediante la tenuta delle scritture contabili, effettuare l'aggiornamento e la conservazione dei registri richiesti dalle normative, rendere la più completa e veritiera evidenza di tutti i fatti esterni e interni all'azienda che nel corso dell'esercizio si sono sviluppati.

I principali libri e registri sono i seguenti:

- ✓ Libro Giornale di contabilità;
- ✓ Libro degli Inventari;
- ✓ Registro dei beni ammortizzabili;
- ✓ Registri previsti ai fini IVA;
- ✓ Scritture contabili ausiliarie di magazzino.

I registri contabili vanno **conservati per un periodo minimo di 10 anni** dalla data dell'ultima registrazione (*art. 2220 c.c.*) e comunque sino alla definizione dell'eventuale accertamento tributario.

I suddetti registri possono essere tenuti alternativamente in modalità cartacea o in modalità digitale.

Particolarmente rilevanti sono al riguardo le disposizioni dell'articolo 2215-*bis* (*Documentazione informatica*) del codice civile ove è previsto quanto segue.

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 con strumenti informatici.

Le registrazioni contenute nei documenti di cui al primo comma debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.

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.

Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale di cui al terzo comma.

I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710 del codice civile.

Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine di cui al terzo comma opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni.

La presente nota informativa è un contributo per analizzare le modalità di tenuta (*cartacea o digitale*) dei libri e registri contabili anche alla luce delle novità previste in materia di fatturazione elettronica.

Tenuta e stampa dei registri contabili

I libri e registri contabili devono essere **conservati per un periodo minimo di 10 anni** dalla data dell'ultima registrazione (*art. 2220 c.c.*) e comunque sino alla definizione dell'eventuale accertamento tributario.

I suddetti registri possono essere tenuti alternativamente in **modalità cartacea** o in **modalità digitale**.

In entrambi i casi la scadenza per la stampa è fissata nell'**ultimo giorno del terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**. Quindi:

- ✓ per i soggetti con **periodo di imposta coincidente con l'anno solare** la stampa dei detti registri risulterà scadere il 28.2.2020 per effetto della proroga al 30.11.2019 del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativi all'anno d'imposta 2018;
- ✓ per i soggetti con **periodo di imposta non coincidente con l'anno solare**, il termine sarà mobile e comunque corrisponderà all'ultimo giorno del terzo mese successivo a quello in cui scade l'obbligo di presentazione della dichiarazione (*fine dell'undicesimo mese dalla data di chiusura dell'esercizio*).

Si ricorda, altresì, che in caso di stampa cartacea ogni libro richiede l'assolvimento dell'**imposta di bollo** come segue:

Libro/registro	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	16 euro Ogni 100 pagine o frazione	32 euro Ogni 100 pagine o frazione
Libro inventari	16 euro Ogni 100 pagine o frazione	32 euro Ogni 100 pagine o frazione
Registri fiscali	Non dovuta	Non dovuta

In alternativa alla registrazione e conservazione di tipo meccanografico, l'azienda può optare per la **conservazione digitale dei documenti**.

L'articolo 2215-*bis* c.c. in merito stabilisce che: *"i documenti e le scritture contabili possono essere conservate anche in modalità informatica, per cui le registrazioni devono corrispondere ai documenti e le immagini devono essere rese leggibili in qualsiasi momento dal soggetto che le utilizza"*.

Con il termine **dematerializzazione** si intende quella particolare procedura in grado di sostituire documenti cartacei con documenti digitali, e che nella maggior parte dei casi si conclude con la conservazione digitale (*o, come definita in passato, conservazione sostitutiva*) utile a produrre un documento digitale in grado di sostituire a tutti gli effetti di legge l'originale documento cartaceo.

Qualora invece i documenti siano prodotti sin dall'origine già in formato digitale, non si parla più di dematerializzazione, ma di **digitalizzazione** (*dato appunto che il documento è già in digitale*), ed anche in questo caso il processo termina con la conservazione digitale, necessaria a preservare i file per gli anni richiesti dalla normativa di riferimento.

In caso di tenuta dei libri e registri in modalità digitale, la valenza legale rispetto alla forma ed al contenuto del documento, nonché alla sua data certa è attestata dalla **firma digitale** e dalla **marcatura temporale** da apporsi almeno una volta l'anno.

La **conservazione sostitutiva** rende il documento non deteriorabile diversamente rispetto a quanto accade per i registri cartacei soggetti all'usura del tempo. Nel dettaglio, con la firma digitale si attribuisce al documento un riferimento temporale che corrisponde alla data in cui la firma è apposta.

Vale la pena ricordare che la cosiddetta firma digitale è basata sulla **tecnologia della crittografia a chiave pubblica** ed individua quel tipo di firma che può essere apposta ai documenti informatici alla stessa stregua di come la firma autografa viene apposta ai documenti cartacei. Per apporre la firma digitale occorre dotarsi di una *smart card*, ovvero di una carta elettronica (*del tutto simile ad una carta bancomat*) dotata di un microprocessore, contenente al suo interno il certificato digitale di sottoscrizione; il tutto può essere ottenuto rivolgendosi ai certificatori accreditati: soggetti pubblici e privati che hanno ottenuto l'autorizzazione a svolgere tale attività (*ad esempio la smart card può essere facilmente ottenuta recandosi presso il competente ufficio istituito presso le sedi della CCIAA*).

La marca temporale, invece, rappresenta il servizio offerto da un soggetto che certifica il riferimento temporale della rilevazione rendendolo opponibile ai terzi.

Il **servizio di marcatura temporale** di un documento informatico, consiste invece nella generazione, da parte di Enti appositamente autorizzati, di una firma digitale del documento cui è associata l'informazione relativa ad una data e ad un'ora certa. Un file marcato temporalmente ha estensione “.m7m”; al suo interno contiene il documento del quale si è chiesta la validazione temporale e la marca emessa dall'Ente Certificatore.

L'obbligo periodico di firma digitale e marcatura temporale è volto a perseguire **molteplici finalità**, essenzialmente riassumibili nell'intento:

- ✓ di rendere **immodificabili** i dati contenuti nei documenti digitali;
- ✓ di assicurare **l'autenticità** degli stessi, intesa come riconducibilità ad uno specifico soggetto;
- ✓ di attribuire **data certa**, ed opponibile ai terzi, alla formazione dei documenti ed al relativo contenuto;
- ✓ di scongiurare l'eventualità che vengano tenuti una pluralità di “libri paralleli” con contenuti difforni.

L'apposizione del riferimento temporale prima della firma digitale trova motivazione nella necessità di bloccare ad una data certa il contenuto dei documenti memorizzati e conservati, realizzando quindi il cosiddetto “file di chiusura”. Il legislatore ha previsto che i documenti digitali debbano possedere determinate caratteristiche:

- ✓ non devono essere modificabili nel tempo (*art. 1, comma 2, lett. a, DM 23 gennaio 2004*);
- ✓ non devono contenere né macroistruzioni né codici eseguibili, come ad esempio l'aggiornamento automatico ogni volta che si apre il documento.

La procedura di conservazione termina con l'apposizione, da parte del responsabile della conservazione della firma elettronica qualificata e della marca temporale sull'insieme dei documenti. Il responsabile della conservazione di norma si identifica con il **contribuente**, salva la facoltà di quest'ultimo di designare un terzo. Nel caso di contribuenti diversi dalle persone fisiche, spetta agli stessi il potere di nominare il responsabile della conservazione che potrà essere sia un soggetto legato da un rapporto qualificato sia un terzo esterno alla società. Il responsabile potrà delegare a sua volta, in tutto o in parte le sue funzioni a persone, che per competenza o esperienza, garantiscono la corretta esecuzione delle operazioni ad esso delegate:

- ✓ attestare il corretto svolgimento del processo di conservazione;
- ✓ gestire il sistema nel suo complesso e garantire l'accesso alle informazioni;
- ✓ verificare la corretta funzionalità del sistema e dei programmi utilizzati;
- ✓ predisporre le misure di sicurezza del sistema al fine di garantire la sua continua integrità;
- ✓ richiedere la presenza di un pubblico ufficiale nei casi in cui è previsto il suo intervento;
- ✓ definire e documentare le procedure da rispettare per l'apposizione della marca temporale;
- ✓ verificare con periodicità non superiore ai cinque anni che i documenti conservati siano leggibili provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo.

L'attivazione di libri e scritture in formato digitale implica la cessazione di quelli in formato cartaceo precedentemente in uso, sui quali sarà necessario operare una formale annotazione, con l'annullamento delle pagine già vidimate o numerate ed ancora in bianco.

Si precisa 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.

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, le modalità di assolvimento divergono rispetto a quelle previste per l'archiviazione cartacea in quanto, nel caso di archiviazione digitale **l'imposta di bollo dovrà essere versata con modello F24 entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (codice tributo 2501)**. L'ammontare annuo dell'imposta è determinato in base al numero di movimentazioni contabili (*fatture, atti, documenti e registri*).

Esempio

Il processo si concretizza nella generazione dei file in pdf dai programmi di contabilità (*per esempio il libro giornale*) e l'apposizione della firma del legale rappresentante mediante la propria *smart card*. Successivamente sempre attraverso la *smart card* il legale rappresentante dovrà inserire la marcatura temporale ossia il riferimento temporale in cui il libro giornale è stato firmato e la generazione di un'impronta del documento unica che lo contraddistingue e lo rende unico ed immodificabile nel tempo.

Le caratteristiche del formato del documento digitale da archiviare elettronicamente al posto del documento cartaceo sono: (a) che il documento non sia modificabile nel tempo (*articolo 1, comma 2, lettera a, Dm 23 gennaio 2004*) e (b) che il documento digitale non dovrà contenere né macroistruzioni né codici eseguibili.

Il formato che attualmente soddisfa tutti i requisiti del legislatore per la conservazione sostitutiva elettronica dei documenti fiscali nel lungo periodo è il formato Pdf/Acrobat (*Portable document format for archiving*) che al momento rispetta standard Iso dal 2005.

Il contribuente è, inoltre, tenuto a comunicare all'Agenda delle Entrate con la dichiarazione dei redditi modello Unico introdotta l'indicazione della conservazione dei documenti elettronici relativi all'anno di imposta (*es. per l'anno 2018 andrà indicata nel modello Redditi 2019*) così come previsto dall'art. 5 comma 1 del D.M. 17 giugno 2014 (*"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"*).

* * * * *

La normativa secondaria ed i documenti di prassi più rilevanti sull'argomento sono i seguenti:

- ✓ **Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2004** (*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto*);
- ✓ **Deliberazione del CNIPA n.11 del 2004** (*Regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto ottico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali*);
- ✓ **Circolare n. 36 del 06/12/2006** (*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto*) dell'Agenda delle Entrate, con cui l'Amministrazione finanziaria, dopo aver chiarito le nozioni di documento analogico e di documento informatico e le più rilevanti classificazioni a fini fiscali, illustra le diverse fasi in cui si articola la procedura, dalla memorizzazione, all'archiviazione, alla conservazione, alla comunicazione dell'impronta dell'archivio informatico all'Agenda delle entrate.
- ✓ **Provvedimento del Direttore dell'Agenda delle Entrate del 25 ottobre 2010**, attuativo della comunicazione dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari, ai sensi dell'articolo 5 del decreto 23 gennaio 2004.
- ✓ **Circolare n. 5 del 29/02/2012** (*Quesiti riguardanti la comunicazione dell'impronta relativa ai documenti informatici rilevanti ai fini tributari, ai sensi dell'articolo 5 del decreto 23 gennaio 2004 e del provvedimento del Direttore dell'Agenda delle Entrate del 25 ottobre 2010*) dell'Agenda delle Entrate, con cui l'Amministrazione finanziaria chiarisce gli aspetti relativi alla generazione dell'impronta, all'individuazione dei soggetti abilitati all'invio ed ai termini entro cui invio deve essere perfezionato. Vengono, da ultimo, forniti chiarimenti in merito ad ulteriori ambiti applicativi del Provvedimento ed a questioni più generali attinenti alla conservazione dei documenti tributari in modalità informatica.

* * * * *

Generalmente le *software house* che commercializzano i programmi di contabilità forniscono anche i sistemi di archiviazione digitale sostitutiva. Si segnala, inoltre, che le Camere di commercio italiane hanno creato un portale che consente alle imprese di gestire e conservare digitalmente i libri d'impresa (*libri sociali e contabili*): <https://libridigitali.camcom.it/>

* * * * *

Novità a seguito dell'introduzione della fattura elettronica

In merito alla tenuta dei registri e la conseguente stampa di essi, a seguito dell'introduzione dell'obbligo di utilizzo della fatturazione elettronica ricordiamo le principali novità apportate dalla Legge. La novella normativa ha riguardato principalmente i registri IVA che nel proseguo si tratteranno.

- ✓ **Registro delle fatture emesse** (*art. 23 D.P.R. 633/72 così come modificato dal D.L. 23 ottobre 2018 n. 119*):
"Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'art. 21, co. 4, terzo periodo lett. b) sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese".

Rispetto alla precedente formulazione del menzionato articolo 23 si ha un lasso di tempo maggiore per procedere alla registrazione delle fatture emesse che non devono essere più annotate nel registro IVA Vendite entro 15 giorni dall'effettuazione delle operazioni ma entro il giorno 15 del mese successivo a

quello in cui le operazioni sono effettuate ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/72. Tale novità è stata introdotta dal D.L. 119/2018, collegato fiscale alla Legge di Stabilità per il 2019.

- ✓ **Registro dei corrispettivi** (art. 24 D.P.R. 633/72): *“in luogo rispetto a quanto previsto dall'art. 23, i commercianti al minuto possono annotare nel registro dei corrispettivi tutte le operazioni effettuate in ciascun giorno distinguendo a seconda dell'aliquota IVA applicabile”.*

Ricordiamo che il D.L. 119/2018 (collegato fiscale alla Legge di Stabilità per il 2019) ha introdotto l'obbligo di invio elettronico all'Agenzia delle Entrate dei corrispettivi giornalieri a far data dal 1.1.2020, mentre per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro l'obbligo decorre a far data dal 1.7.2019.

L'art. 12-quinquies del D.L. 34/2019 (decreto crescita) dispone che l'invio all'Agenzia delle Entrate **dovrà avvenire entro 12 giorni** dalla data dell'effettuazione dell'operazione. Tuttavia per il primo semestre di applicazione delle nuove regole (periodo 1.7.2019 - 31.12.2019 per gli esercenti con volume d'affari 2018 superiore a 400.000 euro, e periodo 1.1.2020 - 30.06.2020 per gli esercenti con volume d'affari 2018 inferiore a 400.000 euro) se anche non si rispettano i dodici giorni stabiliti dalla Legge non si applicano sanzioni a condizione che:

- 1) l'invio avvenga entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- 2) i dati vengano comunque inseriti nella liquidazione IVA del periodo.

Sempre in relazione al registro dei corrispettivi si ricorda che l'introduzione del regime obbligatorio di invio all'Agenzia delle Entrate ha consentito **di abolire alcuni adempimenti** contabili quali la tenuta del registro dei corrispettivi (ex art. 24 D.P.R. 633/72) e la conservazione dei documenti alternativi alla fattura (come gli scontrini e le ricevute fiscali), e dall'Agenzia delle Entrate che con la risoluzione 47/E/2019, ha chiarito che il nuovo obbligo sostituisce, tra l'altro, le modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi, prima declinato attraverso la ricevuta o scontrino fiscale, fermo restando l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente.

- ✓ **Registro degli acquisti** (art. 25 D.P.R. 633/72 così come modificato dal D.L. 23 ottobre 2018 n. 119): *“Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio di impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo co. dell'art. 17 e deve annotarle in apposito registro”.*

La novità legislativa più importante in questo caso è l'abrogazione del numero progressivo (c.d. protocollo di registrazione) circa la registrazione delle fatture nel registro IVA Acquisti.

I Registri IVA devono essere stampati entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo al termine di presentazione della Dichiarazione dei Redditi (quest'anno il termine scadrà il 28.02.2020 considerato il nuovo termine per l'invio dei modelli Redditi 2019 fissato al 30.11.2019).

Si menziona, altresì, che esclusivamente con riferimento al Registro Vendite e al Registro Acquisti, l'art. 7, co. 4-quater, D.L. 357/1994 (introdotto dall'art.19-ocities, co. 6, D.L. 148/2017 Decreto Fiscale collegato alla Legge di Stabilità per il 2018) introduce però una deroga a tale termine stabilendo che: *“A tutti gli effetti di Legge la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, allorché anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultano aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza”.*

Questa deroga è applicabile a tutti i soggetti passivi IVA a condizione che i Registri siano aggiornati sui supporti elettronici e gli stessi possano essere stampati con immediatezza su richiesta degli organi di ispezione e controllo. Come anticipato tale semplificazione non è applicabile per quanto riguarda la stampa del registro dei corrispettivi e di tutti gli altri registri speciali previsti ai fini IVA.

Si specifica che la disposizione di cui all'art. 7, co. 4-quater, D.L. 357/1994, è in vigore dal 6 dicembre 2017 ma in più occasioni l'Agenzia delle Entrate ha specificato che per l'applicazione di tale norma vige il principio del *favor rei* e dunque anche per i Registri IVA che avrebbero dovuto essere stampati prima del 6 dicembre 2017, l'omissione dell'adempimento non provoca l'irrogazione delle sanzioni.

Lo Studio è a disposizione per ogni eventuale chiarimento si rendesse necessario.

Distinti saluti.


