

## Libri e registri: obblighi di tenuta e di stampa

Di Claudio Sabbatini

### Tenuta delle scritture contabili

Nel prosieguo si descrivono le attività da svolgere per adempiere correttamente alla tenuta delle scritture contabili come previsto dalla normativa civilistica e fiscale.

L'adempimento è da valutare con particolare attenzione, in quanto il mancato rispetto del termine e le modalità di assolvimento degli obblighi può comportare, oltre a sanzioni di natura amministrativa (e, nei casi più gravi, penale) anche l'utilizzo – da parte dell'Amministrazione finanziaria, di tipologie di accertamenti particolarmente invasive (cd. induttivo; Cass. 23.3.2011, n. 6623 e Cass. 26.05.2003 n. 8273).

Verranno prese in esame le regole di tenuta e conservazione, passando attraverso le seguenti fasi:

1. NUMERAZIONE
2. BOLLATURA
3. TENUTA SCRITTURE CONTABILI
4. REDAZIONE DELL'INVENTARIO
5. STAMPA
6. CONSERVAZIONE

### A- NUMERAZIONE

Il **libro giornale** e il **libro degli inventari** devono essere **numerati** progressivamente. Lo stesso dicasi per i registri voluti dalla normativa fiscale.

Sul punto è chiara la C.M. 22.10.2001, n. 92/E, par. 2 che, nel commentare le novità introdotte dall'art. 8, L. 18.10.2001, n. 383, precisa: *“I (omissis) commi 2 e 3 dell'articolo 8, mediante interventi agli articoli 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, estendono l'eliminazione dell'obbligo della bollatura ai registri previsti dalle norme fiscali. Anche per tali registri resta, invece, confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono.*

*Ai sensi del novellato articolo 39, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, i registri di cui agli articoli 23 (registro delle fatture), 24 (registro dei*

*corrispettivi) e 25 (registro degli acquisti) del citato D.P.R. n. 633 del 1972, non*

*più soggetti a bollatura, possono ritenersi regolarmente tenuti soltanto se numerati progressivamente in ogni pagina.*

*Parimenti, mediante la sostituzione del primo comma dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, anche le scritture contabili previste ai fini delle imposte dirette sono ora soggette unicamente all'obbligo della numerazione progressiva delle pagine, essendo stato eliminato l'obbligo della bollatura iniziale.*

*In definitiva, sia per il libro giornale e per il libro degli inventari, sia per i registri previsti da norme tributarie, la numerazione progressiva delle pagine resta l'unico adempimento da porre in essere”.*

Non è più richiesta la **numerazione** preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che il contribuente attribuisca un **numero progressivo** a ciascuna pagina prima di utilizzare la stessa.

In particolare, la numerazione è annuale e riporta l'indicazione dell'anno cui si riferisce la contabilità e non quello in cui si effettua la stampa (ad esempio: 2015/1, 2015/2, 2015/3, e così via): detta regola vale sia per il libro giornale che per i registri Iva e per il libro dei beni ammortizzabili; per il libro inventari, invece, se composto da poche pagine, può non essere indicato l'anno.

La violazione degli obblighi di numerazione progressiva delle pagine (omessa numerazione, mancato rispetto della progressione delle pagine, attribuzione dello stesso numero a più pagine o più fogli) comporta l'applicazione della sanzione amministrativa – da 1.032 a 7.746 euro – prevista dall'art. 9, co. 1, D.Lgs. 471/1997.

## **B- BOLLATURA**

I libri contabili, inclusi quelli fiscali, invece non sono soggetti ad obbligo di bollatura iniziale né di vidimazione periodica (art. 8, L. 18.10.2001, n. 383). E' necessario però assolvere l'**imposta di bollo** nella misura di € 16 per ogni 100 fogli (€ 32 se i libri si riferiscono ad un soggetto Irpef, come imprenditori individuali e società di persone) mediante marche da bollo – da apporre sulla prima pagina - o mediante il versamento attraverso il modello F23 (codice tributo 458T), avendo cura di annotarne gli estremi nell'ultima pagina di ciascun libro o registro.

Se dal precedente periodo residuano pagine in relazione alle quali è già stata assolta l'imposta è possibile utilizzare le pagine residue senza ulteriore versamenti di bollo.

**Esempio 1**

In occasione della stampa dei movimenti contabili dell'anno 2014 era stata assolta l'imposta di bollo di euro 16,00 per 100 pagine del libro giornale.

Per l'anno 2015 sono state utilizzate 60 pagine.

I movimenti del 2015 potranno essere stampati anche sulle restanti 40 pagine, senza effettuare alcun pagamento (salvo che per le pagine eccedenti).

**C - TENUTA SCRITTURE CONTABILI**

A norma dell'art. 2219 c.c., la contabilità deve essere tenuta secondo corrette tecniche contabili, ossia **in modo ordinato**, senza spazi in bianco, interlinee e trasporti a margine; sono vietate abrasioni e cancellazioni e, qualora si renda necessaria una **correzione**, la stessa va fatta in modo che le parole cancellate siano leggibili.

In particolare, è previsto che (nei casi di tenuta della contabilità tenuta con sistemi meccanografici) registri e libri si considerano regolarmente tenuti anche in assenza della trascrizione (stampa) dei dati su supporti cartacei ad una duplice condizione:

- 1) al momento dello svolgimento di una eventuale attività di controllo, i libri risultino **aggiornati** sugli appositi supporti magnetici;
- 2) in sede di ispezione o controllo, i libri siano **stampati** simultaneamente alla precisa richiesta in tal senso formulata dagli stessi organi verificatori competenti ed in loro presenza.

In ogni caso, la stampa va effettuata non oltre **3 mesi** dalla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta al quale si riferiscono le registrazioni contabili.

**D - REDAZIONE DELL'INVENTARIO**

L'inventario deve essere **redatto**:

- all'inizio dell'esercizio dell'impresa;
- e successivamente ogni anno.

Esso deve essere **sottoscritto** dall'imprenditore ovvero dall'amministratore o dal legale rappresentante **entro tre mesi** dal termine fissato per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

La redazione dell'inventario, all'**inizio** dell'esercizio d'impresa e alla chiusura dell'esercizio **annuale**, è un obbligo previsto dal Codice civile; secondo quanto dispone l'art. 2217 c.c., nel libro degli inventari devono essere indicate le **attività** e le **passività** con l'indicazione dei **criteri di valutazione**.

Ecco un esempio di compilazione del libro degli inventari:

<b>Attività</b>	
<b>Attivo circolante</b>	
<b>Clients per fatture da emettere:</b>	<b>Importo</b>
<i>Cliente A</i>	179,00
<i>Cliente B</i>	456,50
<i>Cliente X</i>	3.788,34
<i>Cliente Y</i>	34,80
<i>Cliente Z</i>	10.220,00
<b><i>Totale Clienti per fatture da emettere</i></b>	<b>14.678,64</b>

Si sottolinea la necessità di indicare i **criteri di valutazione** (presunto valore di realizzo, costo medio ponderato, ecc.) delle poste di bilancio. A tal fine può essere opportuno includere la **nota integrativa** al bilancio, la quale contempla tali informazioni (art. 2427, co. 1, n. 1), c.c.).

L'obbligo è previsto anche dalla **normativa fiscale**. A tali fini, l'art. 15, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 dispone che il libro degli inventari, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, elenchi la **consistenza fisica** dei beni raggruppati in **categorie omogenee** per natura e per valore, con l'indicazione del valore attribuito a ciascun gruppo.

Qualora dall'inventario non sia possibile rilevare gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e il loro valore, devono essere tenute, a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, le **distinte utilizzate per la compilazione** dello stesso.

**Esempio 2**

Si pensi alle giacenze di magazzino il cui dettaglio per singolo bene può occupare un rilevante numero di pagine: in questo caso è ammissibile il riporto dei totali per categorie omogenee nel libro inventari, rimandando ad un separato tabulato (come le schede dei movimenti di ogni prodotto) il dettaglio dei singoli beni; detto tabulato non è soggetto alle modalità di numerazione e tenuta propri del libro degli inventari.

La **normativa fiscale** esclude dalla tenuta del libro inventari i soggetti che rientrano nei limiti per la tenuta della **contabilità semplificata** (art. 18, D.P.R. 600/1973).

A tal proposito, ricordiamo che a decorrere dal 14.5.2011, l'art. 7, co. 2, lett. m), D.L. 13.5.2011, n. 70 (cd. "Decreto sviluppo") ha modificato l'art. 18, co. 1, D.P.R. 600/1973, innalzando il **limite di ricavi** conseguiti nell'anno precedente (ricavi conseguiti in un anno intero non superiori a 400.000,00 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 700.000,00 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività) il cui mancato superamento consente, alle imprese individuali e società di persone, la tenuta della contabilità semplificata.

Non può non osservarsi il mancato coordinamento degli **obblighi civilistici** previsti dall'art. 2214 e segg., c.c. (in base al quale l'imprenditore - a prescindere dal regime contabile - è obbligato alla tenuta del libro giornale e del libro degli inventari) con le semplificazioni stabilite dalle **norme fiscali**.

Sul punto si segnala, infatti, che l'adesione al regime di **contabilità semplificata**, avendo rilevanza solo fiscale, non pone al riparo dal **reato di bancarotta** semplice documentale, in quanto non esonera dalla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile (Cass. 8.1.2013, n. 769; Cass. 17.7.2012, n. 28923; Cass. 17.8.2009, n. 33402; Cass. n. 9572/2006; Cass. 18.12.2002, n. 42867; Cass. n. 5382/1999).

La principale conseguenza è data dal rischio, per l'imprenditore, di vedersi contestato il reato di bancarotta fraudolenta documentale per non aver

tenuto (nella qualità di imprenditore, anche se l'attività era stata affidata ad un professionista terzo; si veda Cass. 28.1.2013, n. 4235) il libro giornale, il libro degli inventari e tutti gli altri libri che, in base alla natura e alle dimensioni dell'impresa, sono richiesti (Cass. penale, sent. 3.11.2011, n. 39594; Cass. 18.4.2011, n. 15560).

Nell'ambito delle disposizioni civilistiche, quindi, non opera il distinguo tra contabilità ordinaria e contabilità semplificata e:

- seppur è vero che gli adempimenti contabili delle società di persone risultano attenuati rispetto a quelli prescritti per le società di capitali (queste ultime, infatti, oltre ai libri e alle scritture contabili prescritti dall'art. 2214, cod. civ., sono tenute a redigere e conservare i libri sociali indicati dall'art. 2421 cod. civ. - per le società per azioni -, dall'art. 2478 cod. civ. - per le società a responsabilità limitata in relazione alle quali si evidenzia che è stata prevista la soppressione dell'obbligo di tenuta del libro dei soci - e dall'art. 2591 cod. civ. - per le società cooperative, in forza del richiamo alle norme applicabili alle società per azioni),
- ciò non comporta la loro completa rimozione, poiché l'unica eccezione espressamente prevista dal Codice Civile è quella relativa alla categoria del piccolo imprenditore, esonerato dall'obbligo di tenere le scritture contabili previste dall'art. 2214 cod. civ. in considerazione dell'organizzazione embrionale dell'impresa facente capo prevalentemente allo stesso. Non sono altresì obbligate alla tenuta delle scritture contabili ex art. 2214 cod. civ. le società semplici che costituiscono l'unico modello societario che non può avere per oggetto l'esercizio di attività commerciale e, che, pertanto, non può mai essere qualificato imprenditore commerciale.

La giurisprudenza ha più volte precisato che la condotta materiale idonea a rendere assai difficili gli accertamenti degli organi fallimentari, con ostacoli superabili solo con l'uso di particolare diligenza, può consistere sia nell'omessa tenuta dei libri sociali, sia nell'irregolare tenuta di essi, in quanto la differenza tra la bancarotta fraudolenta documentale prevista dalla L. Fall. (R.D. 16 marzo 1942, n. 267), art. 216, co. 1, n. 2, e quella semplice, prevista dall'art. 217, co. 2, stessa legge, non è ravvisabile nell'elemento oggettivo, ma solo in quello psicologico. In altre parole, l'integrazione del reato di **bancarotta fraudolenta documentale** richiede il dolo generico, ossia la consapevolezza che la confusa tenuta della

contabilità renderà o potrà rendere impossibile la ricostruzione delle vicende del patrimonio, in quanto la locuzione "*in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari*" connota la condotta e non la volontà dell'agente, sicché è da escludere che essa configuri il dolo specifico (Cass. penale., sent. 21.7.2011, n. 29161; in senso conforme si richiamano Cass. Pen., sez. V, sent. 25.3.2010, n. 21872, Cass. Pen., sez. V, sent. 19.4.2010, n. 21588, Cass. Pen., sez. V, sent. 17.12.2008, n. 1137, Cass. Pen., sez. V, sent. 7.6.2006, n. 26907, Cass. Pen., sez. V, sent. 18.10.2005, n. 6769, Cass. Pen., sez. V, sent. 18.5.2005, n. 24333; Cass. Pen., sez. V, sent. 22.5.2000, n. 10423). Tra l'altro, l'omessa o comunque irregolare tenuta della contabilità e dei libri sociali è di per sé giustificativa della condanna dell'amministratore al risarcimento del danno, in sede di azione di responsabilità promossa dalla società a norma dell'art. 2392 c.c. (Cass. 4.4.2011, n. 7606).

L'inventario, per espressa disposizione normativa, si chiude con lo **stato patrimoniale** e il **conto economico**.

La redazione dell'inventario è un adempimento da effettuare **ogni anno** da parte degli esercenti attività commerciale e risulta volto a definire la **consistenza patrimoniale dell'azienda** in un dato momento.

La ragione di tale adempimento viene riscontrata nel fine di **evitare l'occultamento**, con danno ai creditori e terzi, di beni appartenenti all'impresa, con l'intento di sottrarli ad eventuali procedure esecutive o concorsuali.

La redazione del libro inventari non risulta avere una tipologia unica, in quanto la stessa risulta strettamente legata ad elementi quali la dimensione aziendale, il tipo di attività, la presenza o meno di una dislocazione produttiva, che caratterizzano la struttura dell'impresa stessa. Da ciò deriva l'esistenza di svariate tipologie di classificazione dei beni oggetto di inventario che comporteranno, di conseguenza, svariate tipologie di inventari.

Risulta, dunque, evidente che l'obbligo di redazione dell'inventario (**contabile**) discende da obblighi civili e fiscali.

Inoltre, poiché il presupposto della corretta valorizzazione del magazzino deriva da una verifica dello stesso (**conta fisica**) si comprende la necessità di una verifica delle giacenze con periodicità ben definite e costanti, e comunque in sede di chiusura dell'esercizio.

E' pure utilizzabile effettuare  
l'inventario fisico a **data diversa dalla**

**chiusura dell'esercizio**, anche su base rotativa, purché l'impresa sia dotata di un sistema di controllo ben strutturato e documentato.

Il sistema di conta deve assicurare che le operazioni di ricevimento e di spedizione avvenute nei periodi precedente e successivo alla data dell'**inventario fisico** (ed alla chiusura dell'esercizio se l'inventario fisico verrà effettuato a data diversa) siano state propriamente contabilizzate.

La conta fisica può essere effettuata anche **successivamente alla chiusura dell'esercizio**, ma è altrettanto evidente che, ai fini della corretta compilazione del bilancio d'esercizio (di cui fanno parte le rimanenze che spesso costituiscono una rilevante posta delle attività), si debba tener conto delle rettifiche di inventario.

Quanto ai beni da inventariare, si precisa che occorre dettagliare e valutare le rimanenze di beni **giuridicamente di proprietà** dell'impresa:

- presso l'impresa;
- presso terzi (es. in conto deposito o lavorazione);
- anche se in viaggio.

Sono, invece, esclusi i beni di terzi presso l'impresa, come quelli ricevuti in conto deposito, lavorazione, visione, ecc.

## **E - STAMPA**

Tutte le imprese devono effettuare la stampa dei **registri contabili** nonché - limitatamente alle imprese in contabilità ordinaria (come detto, ciò esclusivamente secondo la normativa fiscale; secondo il codice civile, invece, non vigono esclusioni in base al regime contabile adottato) - del **libro degli inventari, entro 3 mesi** dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta.

Per i soggetti che intendono adottare la **conservazione elettronica** dei documenti, ossia la registrazione degli stessi su supporti informatici (dischi ottici, CD-Rom, DVD, ecc.), non è richiesta la stampa su supporto cartaceo dei registri / libri (art. 2215-bis c.c.). Tali soggetti devono provvedere alla conservazione elettronica entro il predetto termine di 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta.

**Esempio 3**

Di conseguenza, se il termine di presentazione della dichiarazione del 2015 è scaduto il 30.9.2016, entro il 30.12.2016 va effettuata la conservazione elettronica dei documenti relativi al 2015, come pure – per i soggetti che ancora utilizzano strumenti cartacei – la stampa dei registri obbligatori.

Si rammenta che il registro dei **beni ammortizzabili** deve risultare “aggiornato”, secondo quanto disposto dall’art. 16, D.P.R. 29.9.1973, n. 600, già dal **termine di presentazione della dichiarazione**, ossia, relativamente al 2015 per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, entro il 30.9.2016.

Tuttavia coloro che utilizzano **sistemi meccanografici** per la tenuta di tale registro, possono procedere alla stampa dello stesso entro il 30 dicembre 2016.

Per quanto riguarda l’obbligo di tenuta del registro dei beni ammortizzabili, l’art. 13, D.P.R. 435/2001 stabilisce che i soggetti in **contabilità semplificata** – fermo restando quando precedentemente detto in tema di obblighi di natura civilistica - possono non tenerlo qualora, a seguito di espressa richiesta dell’Amministrazione finanziaria, forniscano, in maniera ordinata e sistematica, gli stessi dati di cui all’art. 16, D.P.R. 600/1973; il secondo comma del citato art. 13, infatti, prevede che *“la fornitura di tali dati è equiparata, a tutti gli effetti, alla annotazione dei medesimi nel registro dei beni ammortizzabili”*. In alternativa, i soggetti in contabilità semplificata possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili se le relative annotazioni vengono effettuate nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA, in conformità a quanto stabilito dall’art. 2, co. 1, D.P.R. 695/1996.

Di seguito sono analizzati più approfonditamente gli obblighi relativi alla **stampa** dei libri contabili e alla redazione dell’inventario. Si tratta di due adempimenti che non possono essere rinviati, in quanto il mancato – corretto – adempimento potrebbe consentire all’Amministrazione finanziaria di determinare il reddito senza tener conto delle risultanze della contabilità aziendale (cd. **accertamento induttivo**), come sancito, ad esempio, da Cass. 23.3.2011, n. 6623.

Riprendendo quanto detto in tema di tenuta dei libri contabili, se questi sono

**tenuti con sistemi meccanografici** - come avviene nella stragrande maggioranza dei casi - questi sono tenuti regolarmente “*a tutti gli effetti di legge*” anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei se “*in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza*” (art. 7, co. 4-ter, D.L. 357/1994, conv. con modif. con L. 8.8.1994, n. 489).

Da quanto sopra, è chiaro che l’attuale normativa prevede che la tenuta di registri contabili a mezzo di sistemi informatici e meccanografici è regolare ad ogni effetto di legge, purché i dati siano **aggiornati** su supporto magnetico e ne venga effettuata la **stampa** contestualmente alla richiesta avanzata dall’Amministrazione finanziaria e, comunque, non oltre 3 mesi dalla scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni annuali relative al periodo d’imposta al quale si riferiscono le registrazioni contabili. Così, ad esempio, entro il 30.12.2016 si devono stampare i libri contabili del periodo d’imposta 2015.

E’ quindi possibile effettuare le stampe su carta semplice, anche a striscia continua.

L’assenza dell’obbligo di stampa, se non nei termini che di seguito analizzeremo, dei registri sui supporti cartacei non fa venir meno l’obbligo di tenere una **contabilità aggiornata** (Cass. 26.10.2011, n. 22245).

Si ricorda che è necessario rispettare il termine, inderogabile, dei **60 giorni** dalla data di manifestazione dell’operazione, come previsto dall’art. 22, D.P.R. 600/1973 e rammentato dalla R.M. 5.4.1975, n. 2/1025-74. Quest’ultima ha precisato che si tratta di un termine perentorio, non suscettibile di alcuna proroga, neppure in presenza di particolari condizioni.

**Esempio 4**

In data 20.12.2016 la società ConoShock S.r.l. corrisponde ad un fornitore una caparra confirmatoria per l'acquisto di una partita di merce.

L'accadimento dell'operazione è fissato al 20 dicembre 2016, ossia al giorno in cui l'impresa dà vita ad un'operazione rilevante dal punto di vista economico o finanziario.

La contabilità può essere aggiornata, su strumenti informatici, entro il 18.2.2017 (60 giorni).

Non si deve, però, confondere la possibilità di rinviare la contabilizzazione dell'accadimento aziendale con l'obbligo di rilevare l'evento secondo la data in cui esso è effettivamente avvenuto.

Così entro il 18.2.2017 si potrà rilevare l'operazione (data di aggiornamento delle scritture contabili), che andrà contabilizzata con la data del 20.12.2016 (data di accadimento dell'operazione).

Infatti, l'art. 2216 c.c. stabilisce che il libro giornale deve indicare "giorno per giorno" le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.

Di seguito si riporta la rilevazione contabile da effettuare entro il 18.2.2017:

	20.12.2016	
Crediti per caparre confirmatorie	a	Banca X c/c
100,00		
<i>Emesso assegno bancario n. 036648 della Banca Ruffolo per rilascio caparra confirmatoria al fornitore Rossi Mario per l'acquisto della partita di merce XY</i>		

Esiste però almeno un'eccezione, che riguarda le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi, i quali "possono effettuare nelle **scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione** stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione" (art. 14, co. 4, D.P.R. 600/1973).

Sul punto si ricorda un interessante chiarimento fornito con la R.M.

22.1.2003, n. 9/E: *“Per quanto concerne le scritture di assestamento e rettifica, queste ultime, come è noto, afferiscono ad 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. Ne consegue che le scritture di assestamento e rettifica, se annotate a 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, ovviamente, che trattasi di registrazione riferita alla data di chiusura dell'esercizio precedente”.*

Il termine per la **stampa** delle scritture contabili è legato a quello del termine ultimo per la presentazione delle dichiarazioni. In particolare, è previsto che i dati contabili relativi ad un dato esercizio siano stampati **entro tre mesi** dal termine di presentazione delle relative dichiarazioni annuali (il cui termine è generalmente fissato al 30 settembre di ogni anno). Nel concetto di **scritture contabili** vi rientrano il libro giornale, il libro degli inventari e qualunque altro registro obbligatorio. Infatti, come precisa il par. 3.3 della C.M. 18.6.2001, n. 59/E, tale disposizione ha carattere generale e opera nei confronti di *"qualsiasi registro contabile"* tenuto con sistemi meccanografici e, dunque, anche del **libro mastro**, elencati nella lett. c) dell'art. 14, D.P.R. 600/1973 (benché in alcuni casi i verificatori dell'Amministrazione finanziaria abbiano fatto dei rilievi nei confronti dei contribuenti ritenendo che l'agevolazione non si applicasse al libro mastro). Ovviamente, poiché l'obbligo della stampa sui registri cartacei deriva da quello di conservazione su carta dei documenti contabili, coloro che effettuano la **conservazione** degli stessi **su supporto informatico**, che garantisca la conformità dei documenti originali e la leggibilità, considerano l'obbligo della stampa un obbligo del passato.

**Esempio 5**

In data 30.9.2016 è scaduto il termine per la presentazione della **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta 2015.

Abbiamo volutamente fatto riferimento ai termini della sola dichiarazione dei redditi e non di quella relativa all'Iva, all'Irap o dei sostituti d'imposta (mod. 770), in quanto la C.M. 16.11.2000, n. 207/E richiama, ai fini dei termini di cui trattasi, la sola dichiarazione dei redditi.

Quindi, la stampa dei registri contabili riportanti le operazioni dell'esercizio 2015 può avvenire entro il 30.12.2016: fino a tale data la sola "memorizzazione" dei dati in sistemi informatici consente di ritenere valida e correttamente tenuta la contabilità dell'anno 2015.

*Calendario del 2015 (esercizio chiuso al 31.12.2015):*

Rilevazione contabile dei fatti avvenuti nell'esercizio	<p>La contabilità, tenuta con sistemi meccanografici, va aggiornata entro 60 giorni dall'accadimento da registrare.</p> <p>Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le operazioni avvenute in data 31.10.2015 possono essere contabilizzate entro il 30.12.2015;</li> <li>- le operazioni avvenute in data 20.12.2015 possono essere contabilizzate entro il 18.2.2016.</li> </ul>
Aggiornamenti consequenziali all'approvazione del bilancio dell'esercizio	La contabilizzazione avviene entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi 2015 (entro il 30.9.2016)
Registro dei beni ammortizzabili	La stampa avviene entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi 2015 (entro il 30.9.2016)
Stampa degli altri libri e registri	Dal termine di presentazione della dichiarazione (es. 30.9.2016) decorre il periodo di 3 mesi entro cui procedere alla stampa dei libri e dei registri.

Così, entro il 30.12.2016 occorre procedere alla stampa dei registri contabili relativi all'anno 2015.

Una questione la cui soluzione è incerta riguarda il caso di **più periodi d'imposta** all'interno di un esercizio. Poiché il termine ultimo per la stampa è quello della presentazione delle dichiarazioni (dei redditi), in caso, ad esempio, di **operazioni straordinarie** che "spaccano" l'esercizio in più periodi d'imposta (es. trasformazione di una società soggetta a Ires ad una non soggetta a detta imposta, o viceversa) si ritiene necessario procedere alla stampa delle operazioni in momenti diversi, in alcune circostanze anche prima della fine dell'esercizio, in coincidenza della presentazione della dichiarazione relativa ad un primo periodo d'imposta, in quanto non pare che la norma in vigore conceda di attendere la fine dell'esercizio.

## **F – CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI**

Il 31 dicembre segna la data per poter riorganizzare i propri archivi documentali.

Infatti, il **codice civile** (art. 2220 c.c.) prevede la conservazione dei libri, registri e delle altre scritture contabili per **dieci anni**, che decorrono dalla relativa data per i documenti, le fatture, le lettere, telegrammi spediti e ricevuti, e dall'ultima registrazione per i libri contabili ovvero dall'ultimo verbale per i libri sociali.

In pratica, dal 2017 ai fini civilistici si potranno eliminare i documenti relativi all'anno 2006.

**Fiscalmente**, invece, bisogna fare riferimento al **decorso dei termini per l'accertamento** del corrispondente periodo di imposta.

Attualmente il termine per l'accertamento – in assenza di casi in cui opera il raddoppio dei termini (per violazioni annoverabili tra i reati fiscali) - è di circa sei anni: precisamente, l'avviso di accertamento deve essere notificato al contribuente al più tardi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata e, se questa è stata omessa, il termine si allunga al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello di riferimento (art. 43, D.P.R. 600/1973; termini analoghi valgono ai fini Iva ai sensi dell'art. 57, D.P.R. n. 633/1972).

Detti termini sono stati modificati, per gli accertamenti relativi all'anno 2016 e seguenti, dai co. 131 e 132 della L. 208/2015. In precedenza l'accertamento era fissato al 31/12 del quarto (quinto, in caso di

dichiarazione omessa) anno successivo  
a quello di presentazione della

dichiarazione dei redditi.

In pratica, dal 2017, fiscalmente si potrebbero eliminare i documenti relativi all'anno 2010, ma permane per questi l'obbligo civilistico di conservazione per ulteriori cinque anni.

Abbiamo volutamente utilizzato il verbo al condizionale (si "potrebbero" eliminare), in quanto ai fini fiscali è previsto che la conservazione della contabilità segue i termini indicati dall'art. 22, D.P.R. 600/1973, secondo cui le scritture contabili obbligatorie ai fini tributari, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate "*fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie*". Se, quindi, ai fini fiscali, il contribuente ha un **contenzioso in corso** (quindi non ancora definito) relativo ad un periodo d'imposta antecedente al 2008, deve conservare la documentazione. L'obbligo si estende anche oltre il termine decennale previsto dal codice civile.

Con riferimento ai **reati tributari**, si ricorda, il raddoppio dei termini non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa in Procura oltre la scadenza ordinaria dei termini.

La disposizione opera anche ai fini dell'Iva (art. 57, D.P.R. 633/1972).

La cennata disposizione è stata innovata dall'art. 2, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158 che supera, di fatto, quanto era stato stabilito dalla pronuncia della Corte Cost. 25.7.2011, n. 247 che aveva sancito la "riapertura" dei termini ordinari – ai fini del raddoppio - ancorché scaduti.

Con la nuova formulazione della norma – in vigore dagli **atti impositivi notificati dal 2.9.2015** - viene sostanzialmente previsto che, in pendenza del termine ordinario di accertamento, l'Agenzia delle Entrate debba trasmettere la denuncia di reato entro gli ordinari termini di accertamento: solo qualora si attenga a tale termine avrà diritto al raddoppio dei termini di accertamento.

19 dicembre 2016