

Circolare scritture contabili

44/2024

Dicembre 2024

Padova, 02.12.2024

Rif. Circ2444_Scritture_contabili.docx

PROMEMORIA SCRITTURE CONTABILI

Riteniamo di fare cosa utile inviando ai nostri clienti, in prossimità delle prossime scadenze relative alla stampa obbligatoria dei registri contabili, il presente promemoria riepilogativo dei principali obblighi, scadenze e modalità di tenuta delle scritture contabili.

Ricordiamo che, in linea generale, entro tre mesi dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi¹, di regola quindi entro il 31 gennaio per i contribuenti con esercizio corrispondente all'anno solare, i contribuenti che tengono la contabilità ordinaria con sistemi "meccanografici", devono effettuare la stampa dei registri contabili².

Quest'anno (2024), il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi è scaduto il 31 ottobre e pertanto la scadenza per la stampa dei libri contabili relativi all'anno di imposta 2023, per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare, è il 31 gennaio 2025.

Nota Bene: dal 2019 è stata introdotta una norma che sembra consentire la **possibilità di non stampare mai** i registri contabili, provvedendo alla stampa solo in occasione di una eventuale verifica fiscale. Sul punto sono state emanate varie interpretazioni di cui diamo conto in appendice assieme ai motivi per cui, secondo noi, è da ritenersi ancora opportuno provvedere invece alla stampa o alla conservazione elettronica dei registri contabili³.

I registri contabili previsti dal codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva sono, in particolare, i seguenti:

Regime di impresa	Professionisti
<ul style="list-style-type: none">- il libro giornale;- il libro inventari;- il registro dei beni ammortizzabili;- i registri previsti dalla normativa Iva;- le schede contabili	<ul style="list-style-type: none">- il registro degli incassi e pagamenti oppure il registro cronologico dei componenti di reddito e dei movimenti finanziari;- il registro dei beni ammortizzabili;- i registri previsti dalla normativa Iva;

¹ La norma di riferimento è l'art. 2 del D.P.R. 22.07.1998. n°322, nella versione attualmente vigente, che fissa la scadenza per la presentazione delle dichiarazioni al 31 ottobre e comunque entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta per i soggetti IRES.

² La norma di riferimento è il comma 4-ter dell'art. 7 del D.L. 10.06.1994 n° 357 ai sensi del quale: "la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza". L'individuazione del giorno in cui il suddetto termine trova scadenza viene effettuata tramite la disposizione contenuta nell'articolo 2963 del Codice Civile ai sensi del quale i termini calcolati a mesi scadono nel giorno del mese di scadenza corrispondente al giorno del mese iniziale. Ove il termine così individuato cada in un giorno festivo lo stesso è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo. Per i soggetti con esercizio sociale solare, quindi, le registrazioni contabili relative al periodo 2023 dovranno essere conservate tramite stampa o finalizzazione della procedura di conservazione informatica entro il prossimo 31 gennaio 2025, in quanto il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativi all'esercizio 2023 è scaduto lo scorso 31 ottobre.

³ La norma di riferimento è il comma 4-quater dell'art. 7 del D.L. 10.06.1994 n° 357 che recita: "In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, 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". La norma era applicabile al registro dei corrispettivi fin dalla conversione in legge del D.L. 23.10.2018 n° 119 sulla base di quanto dispone l'art. 17 comma 1-bis dello stesso D.L.

SOMMARIO

1. Principali adempimenti relativi alla tenuta dei libri contabili e sociali	p. 3
2. Soggetti obbligati	p. 4
3. Termini e scadenze per l'aggiornamento	p. 4
4. Forma, vidimazione e tenuta dei libri obbligatori	p. 5
5. Conservazione	p. 5
6. Sanzioni per irregolare tenuta della contabilità	p. 6
7. Dettaglio dei singoli libri e registri:	p. 6
a. Libro giornale	p. 6
b. Registri IVA	p. 7
c. Schede contabili	p. 9
d. Magazzino	p. 9
e. Libro inventari	p. 13
f. Libro dei beni ammortizzabili (libro cespiti)	p. 16
8. Archiviazione informatica delle scritture contabili	p. 18
9. Principali norme e prassi di riferimento	p. 19
10. Appendice 1 - Esonero stampa registri iva	p. 20
11. Appendice 2 - Possibilità di stampare i registri contabili solo in sede di verifica	p. 23
12. Appendice 3 - Fac-simile prospetto opere in corso di esecuzione	p. 25

1. PRINCIPALI ADEMPIMENTI RELATIVI ALLA TENUTA DEI LIBRI CONTABILI E SOCIALI

Libri/Registri	Tassa CC GG	Bollatura (vidim.iniziale)	Bollo	Numerazione
<ul style="list-style-type: none"> Registri Iva (registro acquisti, registro fatture emesse, registro corrispettivi, registro dichiarazioni d'intento, registro carico stampati, ecc.) Registri ai fini delle II.DD. (registro beni ammortizzabili, ecc.) 	NO	NO	NO	Progressiva prima di usare i registri (**)
<ul style="list-style-type: none"> Libro giornale Libro inventari detenuti da imprese individuali o da società di persone 	NO	NO	€ 32,00 ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (*)	Progressiva prima di usare i registri (**)
<ul style="list-style-type: none"> Libro giornale Libro inventari detenuti da Società di capitali 	NO	NO	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (*)	Progressiva prima di usare i registri (**)
<ul style="list-style-type: none"> Libri sociali (libro soci, libro verbali Assemblee dei soci, libro verbali Consiglio di amministrazione e Collegio sindacale) Ogni altro libro per il quale l'obbligo di bollatura è previsto da norme speciali o bollatura facoltativa 	<ul style="list-style-type: none"> € 309,87 o € 516,46 per le società di capitali ed enti commerciali a seconda che il capitale sociale sia inferiore o superiore a € 516.456,90 € 67 per ogni 500 pagine o frazione per gli altri soggetti (**) 	SI	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (***)	Progressiva prima della bollatura presso l'Ufficio del registro delle imprese o dal notaio

(*) Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sono diversamente disciplinate in funzione del fatto che la contabilità sia tenuta in modalità cartacea ovvero su supporto informatico. 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 euro per le società che versano la tassa di concessione governativa in misura forfettaria (società di capitali) oppure 32,00 euro per tutti gli altri soggetti. In tal caso l'imposta può essere assolta con due diverse modalità: • attraverso il pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia apposito contrassegno; • mediante pagamento tramite modello F23. L'imposta, in tal caso, va versata prima dell'utilizzo del libro o di ciascun blocco di 100 pagine.

Per la contabilità tenuta con strumenti informatici, ed avviata a conservazione elettronica, l'imposta è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse, nella stessa misura indicata per la contabilità analogica (€ 16,00 o € 32,00) e l'art. 6 del D.M. 17 giugno 2014 prevede che l'imposta sia assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online utilizzando il codice tributo 2501 (risoluzione Agenzia delle entrate 2 dicembre 2014, n. 106/E). Nel caso di tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione "tradizionale" (vale a dire non elettronica), con stampa solo occasionale su carta (al momento di eventuali verifiche) secondo la Fondazione Dottori Commercialisti è opportuno versare l'imposta di bollo col sistema della conservazione elettronica (ogni 2.500 registrazioni) da versare in un'unica soluzione mediante F24 online, perché non essendovi stampa non si possono contare le pagine. Tuttavia, dice sempre la *Fondazione*, proprio poiché nel non sussiste alcun obbligo normativo in tal senso, è possibile ipotizzare che, qualora si scelga di effettuare una periodica stampa virtuale dei libri contabili (vale a dire una stampa su file in formato "pdf"), si possa liquidare l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (generate al momento della stampa in "pdf"), utilizzando per il pagamento il modello F23. Evidentemente non si può pagare a mezzo apposizione di "contrassegno".

(**) La numerazione progressiva delle pagine per i registri tenuti in forma meccanografica può essere effettuata contestualmente alla stampa.

(***) Le cooperative edilizie pagano tassa di concessione governativa € 16,75 ogni 500 pagine del libro o frazione e sono esenti da bollo, le ONLUS (comprese le cooperative sociali, ONLUS di diritto) sono esentate⁴.

⁴ Le società cooperative edilizie iscritte all'Albo delle società cooperative presso il Ministero dello Sviluppo Economico, beneficiano invece della riduzione ad un quarto della tassa di concessione governativa, ai sensi del Regio Decreto 28/04/1938 n. 1165 art. 147 lett. f): l'importo in questo caso da versare è quindi pari a euro 16,75 per ogni registro, ogni 500 pagine o frazione, pagabili con l'applicazione di marche di concessione governativa o con versamento tramite conto corrente postale. Sono esentate dal pagamento della tassa di concessione governativa: - le ONLUS; - le Cooperative sociali; - le associazioni di volontariato.

L'articolo 16 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 642/1972 prevede il pagamento dell'imposta di bollo, pari ad euro 32 per ogni 100 pagine o frazione, per i soggetti che non assolvono in modo forfettario la tassa di concessione governativa. L'imposta di bollo pari a 32 euro è prevista soltanto per il libro giornale e per il libro inventari (bollatura facoltativa), mentre per gli altri libri l'imposta di bollo ammonta a euro 16. Sono invece esenti dal pagamento dell'imposta di bollo: - le società cooperative edilizie iscritte nel Registro Prefettizio. Si ricorda che, in questo caso, sul libro deve essere riportata la dichiarazione, firmata dal Legale Rappresentante, "Esente da imposta di bollo ai sensi dell'articolo 66 commi 6bis e 6ter del Decreto Legge 331/1993 convertito in Legge n. 427 del 29/10/1993"; - le società cooperative sociali e le ONLUS; si ricorda che, in questo caso, sul libro deve essere riportata la dichiarazione, firmata dal Legale Rappresentante "Esente da imposta di bollo ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo n. 460 del 04/12/1997". Ai sensi del Decreto Legislativo n. 460/1997 possono essere ONLUS: - gli organismi di volontariato di cui alla Legge n. 266 dell'11/08/1991, purché iscritti nei registri regionali delle organizzazioni di volontariato; - le cooperative sociali di cui alla Legge n. 381 dell'8/11/1991; - i consorzi di cooperative formati solo da cooperative sociali; - le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della Legge n. 49 del 26/02/1987. Nel caso di bollatura di libri delle ONLUS occorre, ai fini dell'esenzione dal bollo, allegare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio firmata dal legale rappresentante, unitamente alla copia di un documento di identità in corso di validità, dalla quale risulti il motivo

2. SOGGETTI OBBLIGATI

Imprese ed esercenti arti e professioni, come in tabella⁵:

Imprese in contabilità ordinaria	
<ul style="list-style-type: none"> • società di capitali ed enti equiparati 	<ul style="list-style-type: none"> • libro giornale • registri IVA • schede contabili • magazzino (in presenza dei requisiti) • libro inventari • libro dei beni ammortizzabili
<ul style="list-style-type: none"> • imprese individuali e società di persone e assimilate 	
<ul style="list-style-type: none"> • enti non commerciali: limitatamente alle attività commerciali eventualmente esercitate 	
Imprese in contabilità semplificata	
<ul style="list-style-type: none"> • imprese individuali e società di persone e assimilate 	<ul style="list-style-type: none"> • registri IVA • libro dei beni ammortizzabili

Esercenti arti e professioni e associazioni tra gli stessi	
Soggetti in contabilità semplificata	<ul style="list-style-type: none"> • registri IVA • registro degli incassi e dei pagamenti
Soggetti in contabilità ordinaria	<ul style="list-style-type: none"> • registri IVA • libro dei beni ammortizzabili • registro cronologico dei componenti di reddito e dei movimenti finanziari

3. TERMINI E SCADENZE PER L'AGGIORNAMENTO

Termine per l'**aggiornamento**: 60 giorni (maggiori dettagli nel paragrafo dedicato al libro giornale)

Termine per la **stampa o per l'avvio a conservazione elettronica**:

Regola generale	Entro tre mesi dal termine di scadenza per la presentazione delle dichiarazioni annuali
Soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare	31 gennaio (tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi che ha scadenza ordinaria, salvo proroghe, al 31 ottobre)

In sede di controlli e ispezioni: 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

per il quale la ONLUS gode del regime fiscale agevolato. Nel caso di cooperative sociali e dei relativi consorzi tale dichiarazione non è necessaria, in quanto tali enti sono ONLUS "per legge". Ci riserviamo di aggiornare questa parte in conseguenza dell'entrata in vigore del RUNTS.

⁵ I soggetti in contabilità forfetaria godono dell'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, sia a fini iva che redditi, e devono solo numerare e conservare le fatture di acquisto e le bolle doganali, certificare i corrispettivi e conservare i relativi documenti iva.

presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi (in precedenza la scadenza era entro il termine della dichiarazione, ndr) allorché anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza. In deroga a quanto sopra 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. Su questo vedi in appendice.

4. FORMA, VIDIMAZIONE E TENUTA DEI LIBRI OBBLIGATORI

Forma dei libri obbligatori:

Libri non a fogli mobili, libri a fogli mobili, tabulati meccanografici.

Adempimenti iniziali:

- numerazione progressiva per ciascun anno (ad eccezione delle scritture ausiliarie e di magazzino), con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno di riferimento, ad es. 2022/001, 2022/002 ecc.;
- nel caso di società con esercizio non coincidente con l'anno solare si deve indicare il primo dei due anni di contabilità;
- registri IVA la numerazione è progressiva nell'ambito di ciascun registro sempre con indicazione, pagina per pagina, dell'anno di riferimento;
- la numerazione può essere eseguita nel momento in cui si utilizza la pagina e può quindi non essere effettuata dall'inizio per l'intero libro;
- registri a fogli mobili ciascuna pagina deve essere intestata al soggetto obbligato alla tenuta dei libri.

Imposta di bollo:

- va assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina, con marche a punzone, con contrassegno autoadesivo, oppure a mezzo modello F24, utilizzando il codice 458T;
- per i libri soggetti all'obbligo di bollatura (vidimazione iniziale) gli estremi di versamento vanno indicati sull'ultima pagina numerata del registro (o blocco di 100 pagine);
- i libri previsti solo dalla normativa fiscale, ma non dal codice civile, sono esonerati dall'imposta di bollo;
- le marche possono essere applicate ogni 100 pagine o frazione effettivamente utilizzate ed indipendentemente dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva.

Ad esempio, nel caso in cui il libro inventari riguardante l'anno 2023 termini a pagina n. 2023/85, l'imposta di bollo, assolta sulla pagina 2023/1, può ritenersi assolta anche per le prime 15 pagine del 2024 e le nuove marche potranno essere apposte sulla pagina 2024/16, ossia sulla centunesima pagina, e così dicendo per le successive cento. Resta fermo che l'imposta di bollo va assolta sempre in via preventiva, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina o sulle successive cento. Vedi sopra, al punto 1, la nota (*) per l'imposta di bollo in caso di conservazione elettronica o stampa effettuata solo in caso di verifica.

Tassa di concessione governativa:

- l'importo varia in base al tipo di soggetto obbligato, come da precedente tabella al n. 1;
- non si applica sul libro giornale, sul libro inventari e sui registri tenuti esclusivamente per leggi tributarie.

Tenuta dei libri obbligatori:

Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Sono vietate le abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

5. CONSERVAZIONE

Le scritture contabili devono essere conservate ai fini:

- **civilistici:** per 10 anni.
Il termine decorre dalla data apposta per i documenti, le lettere, i telegrammi e le fatture; dall'ultima annotazione per i libri contabili; dall'ultimo verbale o dall'ultima scrittura per i libri sociali e degli inventari;
- **fiscali:** fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi ai corrispondenti periodi di imposta (o sia scaduto il termine per effettuarli; con decorrenza dal 01 gennaio 2016 il termine ordinario scade al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione⁶) anche oltre il termine previsto dal codice civile.

6. SANZIONI PER IRREGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ

La constatazione di irregolarità nelle scritture contabili sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte dirette da parte degli organi di controllo comporta conseguenze:

- sul piano amministrativo, la contestazione di omessa tenuta dei libri contabili, o di omesse, false o inesatte registrazioni contabili, numerose, gravi e ripetute;
- rendendo inattendibile nel loro complesso le scritture contabili giustifica l'**accertamento induttivo** da parte dell'Amministrazione Finanziaria (che quindi può accertare un differente imponibile rispetto al dichiarato prescindendo dalle risultanze della contabilità e basandosi su notizie comunque a conoscenza dell'Ufficio accertatore);
- sul piano sanzionatorio amministrativo sono previste specifiche sanzioni in caso di omessa tenuta e conservazione delle scritture contabili previste dalle norme tributarie;
- sul **piano penale**, salvo che configuri un più grave reato, la distruzione o l'occultamento dei libri contabili obbligatori finalizzata ad evadere le imposte sui redditi o l'IVA è sanzionata con la reclusione da 1 a 7 anni sempreché la distruzione o l'occultamento abbiano reso impossibile la ricostruzione del reddito o del volume d'affari.

7. DETTAGLIO DEI SINGOLI LIBRI E REGISTRI

⁶ L'art. 1, commi 130, 131 e 132, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (in Suppl. ord. n. 70 alla G.U. n. 302 del 30.12.2015), in vigore dal 1° gennaio 2016, modifica la disciplina dei termini di decadenza degli accertamenti tributari, contenuta nell'art. 57 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (quanto all'Iva), e nell'art. 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (quanto alle imposte dirette): disposizioni, queste ultime, che vengono integralmente sostituite dai commi 130 e 131.

Accertamenti tributari relativi agli anni 2016 e successivi

- a) in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (quindi del sesto anno, rispetto al periodo di imposta da accertare);
- b) in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (quindi dell'ottavo anno, rispetto al periodo di imposta da accertare).

Non si applica più raddoppio dei termini in caso di violazioni penali.

Accertamenti tributari relativi agli anni dal 2011 al 2015

- a) in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (quindi del quinto anno, rispetto al periodo di imposta da accertare);
- b) in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (quindi del sesto anno, rispetto al periodo di imposta da accertare).

Per le annualità dal 2011 al 2015 si applica ancora il raddoppio dei termini nel caso di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia penale con la precisazione che il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria (in cui è ricompresa la Guardia di Finanza) sia stata presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di decadenza per l'accertamento.

7.a. LIBRO GIORNALE

Contenuto:

Devono essere stampate (o avviate a conservazione elettronica) tutte le scritture relative all'esercizio al quale si riferisce la dichiarazione trasmessa. Questo significa, per esempio, che per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, **entro la data di scadenza prevista per la stampa dei registri relativi all'esercizio precedente devono essere stampati anche i movimenti registrati nell'esercizio successivo ma di competenza dell'esercizio precedente**. Per esempio: la stampa dei movimenti dell'esercizio chiuso al 31.12.2023, che quest'anno va fatta entro il 31.01.2025, deve comprendere anche i mesi successivi al 31.12.2023 (e relativi all'esercizio chiuso al 31.12.2023) se comprendono scritture di competenza dell'esercizio chiuso al 31.12.2023.

Al riguardo infatti si precisa che è da considerarsi non regolare la contabilizzazione di tutte le operazioni di assestamento (ratei, risconti, ammortamenti, fatture da ricevere, rilevazione imposte di competenza ecc.) con data di fine esercizio. Non è credibile infatti che tutte queste operazioni vengano eseguite entro la data di chiusura dell'esercizio (in caso di contabilità tenuta "a mano" si renderebbe evidente che sono stati lasciati "spazi in bianco" vietati dal codice civile). È invece normale che parecchie scritture di assestamento vengano perfezionate nel corso dei primi mesi dell'esercizio successivo; tali scritture devono essere registrate nella data in cui sono eseguite con competenza sull'esercizio (precedente) in chiusura. Tali movimenti compariranno pertanto nel giornale dell'esercizio "X" ma andranno a movimentare i saldi dei conti e compariranno quindi nelle schede contabili dell'esercizio "X-1". Oggi tutti i software di contabilità consentono di gestire questi movimenti.

Nota bene:

- Registrazione delle operazioni:

Si ricorda che nel libro giornale le scritture devono essere registrate entro 60 giorni dalla data in cui l'operazione si è verificata. Le registrazioni devono essere effettuate con la data della loro manifestazione e non con quella della loro rilevazione (ad esempio, se il 20 febbraio vengono registrate le operazioni del 12 gennaio, nel libro giornale la registrazione deve essere datata 12 gennaio e non 20 febbraio).

- Scritture di chiusura:

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 possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

7.b. REGISTRI IVA

Registrazione delle fatture di acquisto:

La contabilizzazione delle fatture di acquisto che avvenga indiscriminatamente con data di registrazione alla fine del mese deve considerarsi non regolare. Infatti il codice civile dispone che il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa. La modalità corretta di contabilizzazione prevede la registrazione sul libro giornale in data corrispondente a quella di arrivo del documento.

Le fatture devono essere invece annotate nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Stante la generalizzata diffusione della modalità di tenuta della contabilità mediante apposito software la distinzione tra il termine di registrazione sul giornale (in ordine di arrivo) e sui libri iva (entro il termine della dichiarazione) è del tutto teorica. La modalità corretta di registrazione deve considerarsi quella prevista per il libro giornale.

Si segnala che l'art. 13 del D.L. 119/2018, in vista dell'entrata in vigore dell'obbligo della fatturazione elettronica, ed in ottica di semplificazione, ha abrogato la numerazione progressiva delle fatture di acquisto, precedentemente obbligatoria, nonché l'indicazione nel registro acquisti del numero progressivo attribuito (il cd. protocollo), in quanto la protocollazione

risulta automaticamente assolta per le fatture elettroniche inviate tramite Sdi. In realtà molti software continuano a “protocollare” le fatture per ragioni pratiche e di controllo.

Registrazione delle fatture di vendita:

Le fatture di vendita devono essere annotate nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni dalla data di emissione e con riferimento alla loro data di emissione (in altre parole la fattura emessa il giorno 20 aprile posso registrarla fino al 5 maggio ma la registrazione sarà “datata” 20 aprile). Le fatture riferite alle cessioni di beni, la cui consegna o spedizione risulti da un documento di trasporto, possono essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo (fatturazione differita) e con riferimento al mese di consegna o spedizione, vale a dire che la fattura dovrà essere conteggiata nella liquidazione del mese precedente (quello in cui è avvenuta la consegna), la fattura datata 15 maggio dovrà pertanto essere conteggiata nella liquidazione del mese di aprile (dovranno essere utilizzate apposite causali previste dal software in uso che consentano di “allocare” la fattura alla liquidazione del mese iva precedente).

Si ricorda che la fattura elettronica, che deve indicare come “data del documento” quella di effettuazione dell’operazione, deve essere trasmessa al SDI entro 12 giorni. I software contabili in genere assicurano la corretta contabilizzazione con riferimento al riepilogo delle operazioni in liquidazione iva (per esempio la fattura con data 30 gennaio potrà essere trasmessa entro il giorno 11 febbraio, e verosimilmente verrà compresa nel registro iva vendite di febbraio, ma dovrà “partecipare” alla liquidazione iva del mese di gennaio).

Registrazione dei corrispettivi:

- operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale: possono essere annotate, con riferimento a ciascun mese solare, con un’unica registrazione nel registro dei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo;
- operazioni per le quali non è rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale: i commercianti al minuto e gli altri contribuenti possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l’ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte distinto secondo l’aliquota applicabile, nonché l’ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili e quello delle operazioni esenti. L’annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo;
- vale anche qui l’osservazione fatta per le fatture di acquisto in relazione alla tenuta in modalità elettronica della contabilità: una corretta rilevazione prevede la rilevazione giornaliera dei corrispettivi;
- si ricorda che dal 1° luglio 2019 è iniziata la graduale sostituzione degli scontrini e delle ricevute fiscali con i corrispettivi elettronici; scontrini e ricevute vengono sostituiti da un documento commerciale, che può essere emesso esclusivamente utilizzando un registratore telematico (RT) o una procedura web messa a disposizione gratuitamente dall’Agenzia delle entrate. Questo comporta l’esonero dalla tenuta del registro dei corrispettivi. In genere i software assicurano la corretta registrazione “cronologica” dei ricavi in contabilità.

Registri sezionali iva – registro riepilogativo:

In genere vengono adottati registri sezionali quando si usano diverse serie di numerazione (o numerazioni con diversi prefissi alfabetici), in questo caso è necessario tenere anche un registro riepilogativo. La Circolare ministeriale n. 27 del 21 novembre 1972 recita: “1) Registri sezionali - Ciascuno dei registri di cui agli articoli 23, 24 e 25 (acquisti, vendite, corrispettivi – ndr) può essere suddiviso in più registri o conti sezionali (per tipo di attività, per territorio, per intermediari, etc.), secondo le esigenze delle singole imprese, ferma l’osservanza delle modalità stabilite dai cennati articoli per la compilazione e tenuta dei registri stessi.

Ai fini delle dichiarazioni mensili (o trimestrali) i totali dei singoli registri o conti sezionali dovranno essere riportati in apposito registro riassuntivo (le dichiarazioni mensili e trimestrali erano state poi abolite, dal 2017 c’è l’obbligo dell’invio telematico delle liquidazioni periodiche – ndr) .

Ovviamente, la tenuta dei registri o conti sezionali comporta, per ciascuno di essi, una distinta numerazione delle fatture, ad effettuare la quale i contribuenti si intendono fin d’ora autorizzati.”⁷

Un caso particolare per cui **risultava** necessario tenere registri sezionali era l’emissione di fatture elettroniche alla Pubblica Amministrazione; una corretta gestione fiscale del documento prevedeva infatti l’adozione di una serie di numerazione

⁷ E’ prevista anche la possibilità di stampare tutto su un unico registro ma è una modalità poco utilizzata e comunque in genere non gestita dai software commerciali.

separata per le fatture elettroniche, da registrare in un diverso registro sezionale iva vendite da istituire appositamente (configurando opportunamente il software in uso)⁸. L'avvento dell'obbligo generalizzato di emissione elettronica delle fatture, con il conseguente obbligo di conservazione elettronica di tutte le fatture, ha fatto venire meno questa necessità.

Liquidazione iva

Dal 1998 non è più obbligatorio stampare la liquidazione iva sui registri. L'obbligo relativo alla liquidazione periodica (prima regolato dall'art. 27 del Decreto Iva) è adesso regolato dall'art. 1 del DPR 23.03.1998 n° 100 in base al quale il contribuente è obbligato ad effettuare la liquidazione periodica e *“qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica”*.

Tenuto conto che da qualche parte i dati della liquidazione periodica vanno conservati è buona norma (e in questo senso consigliamo i nostri clienti) provvedere alla stampa della liquidazione sui registri iva, anche se non più obbligatorio.

Si ricorda inoltre che attualmente vige l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta (cosiddetta LIPE).

7.c. SCHEDE CONTABILI

Si ricorda che la **stampa delle schede contabili è obbligatoria**. La norma fiscale prevede che l'impresa debba tenere le scritture ausiliarie ove registrare 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. Il legislatore fiscale denomina quindi scritture ausiliarie, tra le altre, quelle scritture che nella pratica contabile sono denominate “libro mastro” o “partitario”, costituito dall'insieme delle schede contabili.

7.d. MAGAZZINO

Soggetti obbligati:

Imprenditori in contabilità ordinaria, che hanno ricavi annui superiori a 5.100.000,00 euro e rimanenze superiori a 1.100.000,00 euro.

L'obbligo decorre dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutiva si sono superati entrambi i suddetti parametri. L'obbligo cessa a decorrere dal primo esercizio successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente non è stato superato anche solo uno dei limiti di ricavi annui e rimanenze finali sopra indicati.

Contenuto:

Rilevazione dei movimenti specifici:

nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere registrate le quantità entrate e uscite di:

- merci destinate alla vendita;
- semilavorati se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione;
- prodotti finiti;
- materie prime;
- altri beni destinati a essere fisicamente incorporati in altri beni;
- materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi;
- materie prime ed altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

⁸ In alternativa era necessario portare a conservazione elettronica sostitutiva tutte le fatture emesse, anche quelle cartacee, cosa che ciascun contribuente poteva eventualmente valutare. L'indicazione proveniva dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 36 del 06.12.2006 che, seppure emessa a commento di un DM abrogato era ritenuta ancora applicabile sul punto e diceva: “Tuttavia, ove il contribuente intenda adottare la conservazione elettronica delle sole fatture elettroniche, è consentita la conservazione con le modalità tradizionali delle fatture in formato analogico a condizione che le stesse siano annotate in un apposito registro sezionale e numerate progressivamente con una distinta serie numerica in ordine cronologico [...]”

Le scritture contabili del magazzino non si riferiscono pertanto a flussi di servizi che intervengono nella lavorazione (es. forza motrice). Restano esclusi ai fini fiscali i pezzi di ricambio, i materiali utilizzati per la pulizia, la cancelleria e gli imballaggi (a meno che siano contenitori utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti).

Rilevazioni di fine esercizio:

la valutazione delle rimanenze di magazzino a fine esercizio deve essere effettuato relativamente a:

- materie prime, sussidiarie e di consumo;
- prodotti in corso di lavorazione;
- semilavorati;
- lavori e servizi su ordinazione;
- prodotti finiti;
- merci;

esistenti presso i magazzini e i depositi dell'impresa, le sue unità locali e presso terzi. Restano esclusi i beni ricevuti in deposito, lavorazione o visione.

L'inventario analitico di magazzino, con riferimento alla situazione esistente alla chiusura dell'esercizio (per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, 31 dicembre), deve indicare, su apposita distinta analitica e con l'indicazione del criterio valutativo adottato, le giacenze relative a:

- beni che formano oggetto dell'attività d'impresa (prodotti finiti, il cui ciclo produttivo è terminato), anche quando non sono ancora ultimati (semilavorati, che si trovano in uno stato intermedio di trasformazione e sono destinati a entrare in una successiva fase del ciclo produttivo, ma dotati di una loro identità, e prodotti in corso di lavorazione, cioè beni e servizi in corso di formazione);
- materie prime e sussidiarie utilizzate nel processo produttivo;
- titoli iscritti nell'attivo circolante.

È sanzionata generalmente la mancata o irregolare tenuta della contabilità. L'Amministrazione Finanziaria può procedere a un **accertamento induttivo** in caso di:

- omessa tenuta delle scritture di magazzino;
- rifiuto di esibizione delle scritture durante il controllo fiscale;
- inattendibilità delle scritture di magazzino, perché non correttamente tenute;
- rilevanti differenze tra i dati registrati in contabilità e quanto rilevato fisicamente.

Tenuta e conservazione:

- le scritture non sono soggette alla numerazione e alla bollatura dei fogli utilizzati prima della loro messa in uso;
- non vi è alcun obbligo di vidimazione annuale.

Termini di rilevazione:

Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate giornalmente oppure in forma riepilogativa, con periodicità non superiore al mese. Devono poi essere registrate nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino nel termine di 60 giorni dalla scadenza del periodo prescelto.

Variazioni di quantità: nelle scritture di magazzino possono essere annotate, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni delle quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico (art. 14 DPR 600/73).

La contabilità di magazzino è costituita da:

- **mastro di magazzino**, che è l'insieme delle schede che accolgono per i singoli articoli le esistenze iniziali, i carichi, gli scarichi e le rimanenze finali;

Data	Causale Movimento	Nominativo	Riferimento commessa	Movimento Quantità	Consistenza
01/01	19	-	Esistenze iniziali	-	126
15/01	50	Hatlon Italia spa	Acquisto: ordine 235/M	+ 50	176
13/03	30	Alfa spa	Vendita: commessa 402	- 26	150
09/04	52	-	Inventario di magazzino	+ 3	153
23/05	32	Betamax spa	Scarico in c/deposito	- 6	147
16/06	50	Hatlon Italia spa	Acquisto: ordine 434/G	+ 40	187

- **giornale di magazzino**, che rileva i movimenti cronologici in entrata e in uscita dei beni a magazzino.

Di seguito si riportano degli esempi di schede di magazzino e di giornale di magazzino.

Le imprese che lavorano su commessa devono tenere anche (o solo, se non gestiscono anche un magazzino) le **schede di lavorazione** per i lavori in corso su ordinazione. In queste sono riepilogati i dati anagrafici del committente e gli estremi della commessa, il corrispettivo pattuito per il contratto, la determinazione delle rimanenze finali e il dettaglio dei costi e dei ricavi dell'esercizio.

Di seguito si riporta un esempio di scheda di lavorazione.

Esempio di scheda di magazzino:

Scheda di magazzino **2345**

Codice riferimento: **HTN32A**

Descrizione: **scheda elettronica Hatlon 32A**

Posizione di magazzino: **scaffalatura 32, piano 4, vano H**

Scorta di sicurezza: **130 pezzi**

Movimento registrati a partire da: **01/01/2007**

Legenda codici della scheda di magazzino

19 = esistenza iniziale; 29 = rimanenza finale

Movimenti di scarico magazzino

30 = scarico per vendita; 31 = scarico per c/lavori esterni; 32 = scarico in c/deposito presso imprese esterne; 33 = scarico per riparazione; 34 = scarico per riparazione; 34 = reso ai fornitori; 36 = scarico per controllo rimanenze con inventario

Movimenti di carico magazzino

50 = carico per acquisto da fornitori; 51 = reso da clienti; 52 = carico per controllo rimanenze con inventario; 53 = carico per rientro da c/Lavori esterni

Esempio di giornale di magazzino:

Data	Nominativo	Causale	Codice	Carico	Scarico
01/01		Esist.iniziali	HTN34A	126	
15/01	Hatlon Italia spa	Acquisto schede	HTN34A	50	
13/03	Alfa spa	Vendita schede	HTN34A		26
09/04	-	Inventario schede	HTN34A	3	
23/05	Betamax spa	Scarico per deposito	HTN34A		6
16/06	Hatlon Italia spa	Acquisto schede	HTN34A	40	

Esempio di scheda di lavorazione per imprese che lavorano su commessa:

SCHEDA DI LAVORAZIONE	
commessa n.	
anno	
nome committente	
sede legale	
oggetto commessa	
data contratto	
corrispettivi normali pattuiti	
corrispettivi inizialmente pattuiti	
maggiori o minori corrispettivi pattuiti con contratti aggiuntivi	
totale corrispettivi	
Lavori eseguiti nell'esercizio e valutati a quote di ricavi	
rimanenze iniziali:	
lavori	
revisioni prezzo	

1° totale				
fatturato dell'esercizio:				
lavori				
revisioni prezzo				
2° totale				
rimanenze finali:				
lavori				
revisioni prezzo				
3° totale				
totale (-1 -2 +3)				
Dettaglio costi e ricavi d'esercizio				
costi:				
n. conto	descrizione	importo	rettifiche	totali
	acquisti di materiali			
	manodopera diretta			
	costi industriali			
totale costi				
ricavi:				
n. conto	descrizione	importo	rettifiche	totali
	fattura n. 1			
	fattura n. 2			
	fattura n. 3			
totale ricavi				

Si ricorda che per le imprese che lavorano su commessa, **indipendentemente dall'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino**, vige l'obbligo previsto dal comma 6° dell'art. 93 del Testo Unico Imposte sui Redditi il quale prevede che *"alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa"*. Il contenuto e le modalità di compilazione di tale prospetto sono illustrati nella circolare n. 36/9/1918 del 22 settembre 1982. Con l'avvento della modalità obbligatoria di presentazione telematica delle dichiarazioni non è stata prevista una modalità di inoltro telematico di tali allegati che devono essere stampati e conservati assieme alla dichiarazione. In appendice viene riportato lo schema fac-simile del prospetto come previsto dalla Circolare del 1982 sopra citata.

7.e. LIBRO INVENTARI

Compilazione iniziale:

All'inizio dell'impresa.

Stampa periodica:

Stampa annuale entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, stante l'attuale termine ordinario previsto per presentazione della dichiarazione dei redditi al 31 ottobre, il termine di scadenza per la stampa è l'ultimo giorno di gennaio del secondo anno successivo al periodo di imposta considerato. Esempio: esercizio chiuso al 31.12.2023 = termine per la dichiarazione dei redditi 31.10.2024, stampa inventario entro 31 gennaio 2025.

Obbligo di sottoscrizione:

L'imprenditore individuale o il legale rappresentante della società o ente ha l'obbligo di sottoscrivere l'inventario. La mancata sottoscrizione equivale a una loro inesistenza giuridica (Cass. 2250/2003). Vedi in appendice le note a riguardo della possibilità di stampare i registri contabili solo in caso di verifica.

Contenuto:

Attività e passività dell'impresa.

Criteri:

Categorie omogenee e conservazione del dettaglio delle singole componenti.

Nelle valutazioni l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabili per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.

Cosa trascrivere:

- inventario iniziale: attività e passività con cui l'imprenditore inizia l'impresa (cassa, banca, capitale sociale ecc.);
- inventario di fine anno: Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa (per i soggetti obbligati alla redazione di questa);
- l'inventario dell'imprenditore individuale deve contenere anche l'indicazione delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee all'impresa.

Ai fini fiscali l'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'Ufficio delle imposte le **distinte** (quali possono essere considerate le schede contabili, con eccezione delle distinte delle rimanenze di magazzino, ndr) che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Dettagli sulle singole voci: dello Stato Patrimoniale vanno fornite almeno le seguenti specifiche:

Immobilizzazioni:

Nella redazione del 1° inventario deve essere riportato il dettaglio di tutte le immobilizzazioni esistenti. Negli anni successivi sarà sufficiente indicare analiticamente gli acquisti e le vendite effettuati nel corso dell'esercizio, rimandando per il dettaglio agli inventari precedenti.

Per ovviare all'aggiornamento delle immobilizzazioni, esiste la possibilità di stampare annualmente il registro beni ammortizzabili direttamente sul libro inventari, naturalmente aggiornato con acquisti, vendite ed ammortamenti dell'esercizio. Per evitare di dover riportare il dettaglio di tutte le immobilizzazioni sul libro inventari, esiste la possibilità di riportare sul suddetto libro solo una distinzione dei beni per classi omogenee (es. impianti, macchinari, immobili, attrezzature, attrezzature minute ecc.) e procedere poi con la redazione di un separato sezionale in carta libera. Tale sezionale conterrà il dettaglio completo di tutte le categorie omogenee di cui sopra e dovrà essere conservato con quest'ultimo.

Gli immobili e i beni mobili registrati andranno indicati separatamente.

Rimanenze:

Voce per voce, vanno indicate le materie prime e sussidiarie, i prodotti in corso di lavorazione e finiti, precisando quantità, valore unitario e complessivo.

Si deve evidenziare la consistenza dei beni almeno raggruppandoli per categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo, **con l'indicazione del metodo di valutazione** (Fifo, costi specifici, ecc.).

Se si è proceduto ad elencare le rimanenze solo per categorie omogenee come sopra indicato (es. materie prime, prodotti finiti, merci in c/lavorazione ecc.) devono essere tenute a disposizione dell'Ufficio fiscale le **distinte e i prospetti** in carta libera utilizzati per la compilazione (prospetti nei quali le rimanenze saranno dunque elencate **analiticamente**).

Va indicata anche l'ubicazione delle giacenze (es. merci presso terzi, merci in c/vendite ecc.).

A norma del DPR n. 570/96 (regolamento sulla contabilità inattendibile), la mancata evidenziazione nel libro inventari o nella nota integrativa (per le società di capitali), dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze di magazzino rende la contabilità inattendibile, esponendo il contribuente all'accertamento induttivo basato sui parametri o sugli studi di settore (tali accertamenti non riguardano i contribuenti con ricavi superiori ad € 5.164.568,99).

Partecipazioni:

Va specificata la società cui si riferiscono, oltre all'entità e al valore della partecipazione.

Crediti:

Si indica il nome di **ciascun debitore**, l'importo del credito e l'esistenza di eventuali garanzie. Vanno specificate le voci troppo generiche anche se per crediti di importo minore (es. crediti tributari, crediti diversi ecc.), ma non quelle dove il debitore risulti già evidenziato pur non essendo un Cliente (es. crediti verso Inps, crediti verso Inail ecc.). Vanno analiticamente esposte le **fatture da emettere**.

La R.M. n. 2/110974 del 05.04.75 ha precisato che i crediti verso **clienti** possono essere riportati nel loro **ammontare complessivo**, senza indicare l'elenco nominativo. Gli Uffici Finanziari possono comunque richiedere tale dettaglio in sede di controllo della dichiarazione dei redditi o di accessi, ispezioni o verifiche.

Disponibilità liquide:

Si indicano separatamente per ciascun c/c i saldi attivi di banca.

Si specifica se la cassa è in denaro contante, valori bollati e/o assegni.

Ratei e risconti:

Per i soggetti che non devono redigere la Nota integrativa è opportuna la redazione di un elenco con la distinzione fra ratei e risconti e costi e ricavi da cui gli stessi sono stati generati (es. risconti attivi su premi assicurativi, ratei passivi su interessi ecc.).

Debiti:

Si indica il nome di ciascun creditore, l'importo del debito e l'eventuale esistenza di garanzie prestate. Vanno specificate le voci troppo generiche anche se per debiti di importo minore (es. debiti tributari, debiti diversi ecc.), ma non quelle dove il creditore risulti già evidenziato, pur non essendo un Fornitore (es. debiti verso Inps, debiti verso Inail ecc.). Vanno analiticamente esposte le **fatture da ricevere**.

(fine dei dettagli sulle singole voci)

In pratica si ritiene di poter suggerire tale contenuto minimo:

- stampa del Bilancio
- stampa della Nota Integrativa
- stampa della situazione contabile alla chiusura dell'esercizio, comprensiva delle scritture di assestamento e delle scritture delle imposte rilevate;
- stampa del dettaglio clienti e delle fatture da emettere;

- stampa del dettaglio dei fornitori e delle fatture da ricevere.

Giudizio sull'attendibilità della contabilità e rischi di accertamento induttivo:

Richiamando quanto sopra esposto circa le sanzioni che possono derivare dall'irregolare tenuta della contabilità, si riporta l'art. 39, co. 2, lett. d), DPR 600/73: "l'Ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte delle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) (gravità, precisione e concordanza) del precedente comma, quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica..." (accertamento induttivo ndr).

Tale disposizione va letta insieme all'art. 1, lett. d), DPR 570/1996 (contenente la ricognizione dei casi di inattendibilità della contabilità - anche se ai soli fini dell'accertamento in base a studi di settore e parametri), il quale prevede che **l'attendibilità della contabilità è esclusa quando "i criteri adottati per la valutazione delle rimanenze non sono indicati nella nota integrativa o nel libro degli inventari"**.

Conseguenze dell'inventario incompleto (senza le allegato distinte):

Cass. 23694/2007 e Cass. 8273/2003: la mancata esibizione delle distinte inventariali legittima l'Agenzia delle Entrate a ricorrere all'accertamento induttivo per la ricostruzione dei ricavi del contribuente. La Suprema Corte, richiamando l'art. 15 DPR 600/73 (riportato sopra), stabilisce la necessità di tenere a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario. In particolare, per quanto riguarda le distinte che raggruppano per categorie omogenee i beni del magazzino, queste sono le sole atte alla verifica della regolarità sostanziale dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze. Pertanto la sola esposizione dei criteri di valutazione delle rimanenze nell'inventario non è sufficiente a evitare il rischio dell'accertamento induttivo.

Inventario dell'impresa individuale:

Norma civilistica:

L'inventario deve contenere sia l'indicazione e la valutazione della attività e delle passività relative all'impresa che di quelle estranee alla medesima. Secondo alcuni autori, l'iscrizione in inventario delle attività e delle passività estranee all'impresa è spiegabile con il fatto che l'imprenditore risponde dell'adempimento delle obbligazioni relative all'impresa con tutti i suoi beni.

Norma fiscale:

Sono richieste l'indicazione e la valutazione delle sole attività relative all'impresa. Sotto il profilo fiscale, è, infine, opportuno precisare che, qualora l'imprenditore individuale decida il passaggio dei beni della "sfera privata" a quella aziendale, dovrà indicarli nell'inventario.

Beni oggetto di rivalutazione:

Nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita, oltre al valore della rivalutazione effettuata, deve essere indicato anche il costo di acquisizione con le eventuali rivalutazioni eseguite in conformità alle precedenti leggi di rivalutazione monetaria o in base a rivalutazione economica dei beni rivalutati.

È bene assicurarsi che nell'inventario siano riportate anche le indicazioni richieste da altre leggi speciali (es. leggi sulle rivalutazioni), in particolare, quando non sono già indicate nella nota integrativa.

7.f. LIBRO DEI BENI AMMORTIZZABILI (LIBRO CESPITI)

Termine per la redazione e la stampa:

Termine per la **redazione** del libro cespiti:

è il termine della trasmissione telematica della dichiarazione (se l'esercizio coincide con l'anno solare: 31 ottobre).

Termine per la **stampa** del libro cespiti:

- Se il libro è tenuto con metodi meccanografici: 3 mesi dal termine della trasmissione della dichiarazione (se l'esercizio coincide con l'anno solare: fine febbraio).
- Se il libro è tenuto a mano: termine della trasmissione della dichiarazione (se l'esercizio coincide con l'anno solare: 31 ottobre).

Contenuto:

1) per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri (es. autoveicoli, navi, aeromobili, ecc.) devono essere indicati:

- l'anno di acquisizione;
- il costo originario;
- le rivalutazioni;
- le svalutazioni;
- il fondo ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente;
- il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta;
- la quota annuale di ammortamento;
- le eliminazioni dal processo produttivo;

2) per i beni non iscritti in pubblici registri (es. impianti, macchinari, attrezzature, mobili e macchine ufficio, avviamento, ecc.), le sopra elencate indicazioni possono essere effettuate:

- con riferimento a ciascun cespiti,
- oppure con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento;

3) per i beni gratuitamente devolvibili deve essere distintamente indicata la quota annua che affluisce al fondo ammortamento.

In alternativa, l'imprenditore ha la facoltà di eseguire le relative annotazioni:

- per i soggetti in contabilità ordinaria, nel libro inventari ovvero sul libro giornale, purché, in quest'ultimo caso, il contribuente sia in grado di fornire, su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, in forma sistematica gli stessi dati che sarebbero indicati nel libro cespiti;
- per i soggetti in contabilità semplificata, nel registro IVA degli acquisti.

4) Costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione:

Nel libro dei cespiti ammortizzabili (o gli altri libri adottati in suo luogo), dovranno essere indicati anche i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni strumentali sostenuti in un esercizio che eccedono⁹ il limite del 5% del valore complessivo dei beni strumentali in dotazione all'impresa all'inizio dell'esercizio stesso e per i quali la deducibilità (da effettuarsi per quote costanti) è differita nei cinque esercizi successivi a quello di sostenimento.

Tali costi pertanto non dovranno sommarsi al valore dei beni a cui si riferiscono ma devono essere iscritti nel libro in esame in voci separate per anno di formazione ed essere assoggettati al conseguente ammortamento nel libro cespiti.

Qualora si voglia seguire la possibilità di non tenere il libro cespiti, si ritiene opportuno iscrivere i costi di cui sopra nel libro inventari (contabilità ordinaria) o nel libro IVA acquisti (contabilità semplificata).

Numerazione pagine del libro cespiti:

Nel caso il libro sia attivato è soggetto alla numerazione progressiva delle pagine in esenzione dall'imposta di bollo e dalla tassa sulle concessioni governative.

⁹ Le eccedenze relative alle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione vengono indicate nel Modello Unico come variazioni extracontabili.

Se si ritiene che lo sviluppo degli ammortamenti negli esercizi successivi comporterà l'impiego di più pagine, occorrerà riservare alcune pagine in bianco di seguito a quella intestata al singolo bene o categoria di beni; tali pagine tuttavia dovranno essere intestate agli stessi beni o categorie di beni non essendo opportuno l'anonimato delle stesse.

In caso di tenuta meccanografica del registro, in pratica, si procede a nuova stampa integrale del registro ogni anno.

Ammortamento civile e fiscale:

Nel libro cespiti sono indicati, per singolo cespite o per singola categoria, nei casi previsti, i piani di ammortamento fiscali, effettuati in base alle disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, e sono esposti i dati civilistici per la riconciliazione coi dati contabili e di bilancio. In sostanza il libro cespiti costituisce il dettaglio e la giustificazione degli ammortamenti che vengono dedotti in dichiarazione.

Differenza tra immobilizzazioni materiali e oneri pluriennali:

Nella classificazione civilistica delle immobilizzazioni figurano:

- beni intangibili che sono diritti (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e diritti simili);
- l'avviamento;
- costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione "oneri (costi) pluriennali". Consistono in costi di impianto e ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità e, tra le spese residuali (voce B I 7 del bilancio civilistico), ad esempio, spese per l'acquisizione di commesse, costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi, costi di software.

Nonostante tutti questi diritti e spese siano classificati dal punto di vista civilistico tra le immobilizzazioni immateriali (voce B I del bilancio), il loro trattamento fiscale è differente.

Beni strumentali di importo inferiore a 516,46 euro:

È consentita la deduzione integrale nell'esercizio di acquisizione di quei beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro.

Dubbi esistono, in assenza di norme specifiche, sul fatto che tali beni debbano o meno essere inseriti nel libro cespiti con l'indicazione di un fondo ammortamento relativo, praticamente pari al valore iniziale. Si ritiene, comunque, opportuna l'iscrizione di tali beni nel libro cespiti ammortizzabili, anche per i riflessi che la mancata iscrizione produrrebbe ai fini della deducibilità fiscale del costo. Infatti l'iscrizione di questi beni nel libro cespiti comporta un incremento del valore totale dei beni ammortizzabili sui quali calcolare il limite del 5% delle spese di manutenzione deducibili nell'esercizio, quindi sarà deducibile un importo maggiore delle spese di manutenzione.

Abrogazione degli ammortamenti anticipati e del quadro EC:

La Finanziaria 2008 intervenne sulla deduzione degli ammortamenti e sulle deduzioni extracontabili del quadro EC della dichiarazione.

Con l'abrogazione dell'art. 102, co. 3, TUIR, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007:

- non possono essere effettuati né ammortamenti anticipati né ammortamenti accelerati;
- i beni acquistati nel corso del solo periodo d'imposta 2008 sono stati ammortizzati con aliquota piena (norma volta ad attenuare l'impatto della precedente).

È inoltre previsto che gli ammortamenti, le rettifiche di valore e gli accantonamenti imputati a Conto Economico a partire dal 2008 (per soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) possono essere disconosciuti dall'Amministrazione Finanziaria qualora non risultino coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi. Resta salva la possibilità di dimostrare la giustificazione economica di tali diversi comportamenti in base a corretti principi contabili. Ad esempio, un'impresa che in passato ha stanziato ammortamenti in bilancio inferiori a quelli massimi previsti dalla disciplina fiscale, in passato ha potuto comunque dedurre il massimo importo consentito

dalle norme tributarie tramite la compilazione del quadro EC della dichiarazione, mentre dal 2008 avrebbe potuto avere interesse a stanziare ammortamenti ad aliquota ordinaria perché questo è l'unico modo per dedurre il costo, ma tale comportamento potrà essere contestato dall'Amministrazione Finanziaria e sarà presumibilmente arduo motivare un diverso utilizzo che legittimi la maggiore imputazione a Conto Economico.

Erano possibili tre diverse modalità di passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina:

- La prima prevedeva il graduale e progressivo riassorbimento delle eccedenze precedentemente dedotte, dovuto alla prosecuzione dell'ammortamento civilistico per quote fiscalmente non più deducibili. Ai fini IRAP, invece, le deduzioni del quadro EC dovevano essere assoggettate a tassazione per importi costanti in sei periodi a partire dal 2008. Fino al completo riassorbimento delle variazioni, resteranno differenze tra valori civili e fiscali dovuti agli ammortamenti precedenti e ai diversi criteri applicati (civilistico: pro rata temporis, fiscale: quota fissa in base ai coefficienti ministeriali);
- La seconda modalità prevedeva lo svincolo della riserva in sospensione d'imposta mediante il versamento di un'imposta sostitutiva dell'1%, ma questo non avrà avuto effetto sulla differenza tra valori civili e fiscali dei beni, che si riallineerà come nella prima procedura;
- La terza modalità prevedeva, tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 12-14-16% sui maggiori valori dedotti, che i beni riacquistassero il maggior valore civilistico. Non sarebbero state più presenti differenze tra valori civili e fiscali.

8. CONSERVAZIONE ELETTRONICA DELLE SCRITTURE 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 elettronica (alternativa a quella cartacea) secondo precise disposizioni normative. In generale una volta definitivamente formati e memorizzati su supporto informatico, i libri contabili devono essere sottoposti al processo di conservazione, mediante la formazione di supporti di archiviazione che consentano le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici, che termina con l'apposizione di un riferimento temporale (marca temporale elettronica) opponibile ai terzi sul pacchetto di archiviazione, il quale viene firmato digitalmente secondo le regole tecniche in vigore.

La conservazione di libri, registri e anche fatture elettroniche si effettua con cadenza annuale entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (art. 7 comma 4-ter del DL 357/94).

Sono state introdotte nel 2014 alcune semplificazioni al processo che sono:

Semplificazioni nell'assolvimento dell'imposta di bollo. Con l'art. 6 del DM 17.06.2014 è stato eliminato l'obbligo di versamento dell'imposta a preventivo e consuntivo (in precedenza occorre versare preventivamente l'imposta sulla base di una previsione delle pagine che si sarebbero archiviate con conguaglio a consuntivo), prevedendo il versamento mediante modello F24 online, in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Eliminazione dell'obbligo di comunicazione dell'impronta dell'archivio digitale. L'art. 5 del DM elimina l'onere di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'impronta digitale del "lotto di archiviazione" (che deve comunque essere generata) prevedendo una semplice comunicazione in dichiarazione dei redditi con la quale si indica di aver optato per la conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari in modalità elettronica.

Rimane ferma la necessità di assicurare a tutti i documenti informatici le caratteristiche di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità anche utilizzando i formati scelti dal **responsabile della conservazione** (che deve essere appositamente nominato) il quale deve motivarne la scelta nel manuale di conservazione (che deve essere obbligatoriamente redatto).

9. PRINCIPALI NORME E PRASSI DI RIFERIMENTO

- Soggetti obbligati:
 - art. 2214 c.c.
 - artt. 14, 16, 19 e 20 DPR 600/73
- Scadenze:

- Per la stampa: Finanziaria 2008 (Legge 244/2007)
 - In sede di controlli e ispezioni: art. 7, co. 4-ter e 4-quater, DL 357/94
 - Per l'aggiornamento: art. 22 del DPR 600/1973
- Forma, vidimazione e tenuta dei libri obbligatori:
 - Adempimenti iniziali: art. 22 DPR 600/73
 - Adempimenti iniziali registri IVA: art. 39 DPR 633/72
 - Imposta di bollo: C.M. n. 92/E del 22/10/2001
 - Tenuta: art. 2219 c.c.
- Conservazione:
 - art. 22 DPR 600/73
- Sanzioni per irregolare tenute della contabilità:
 - art. 39 DPR 600/73 e art. 55 DPR 633/72
 - art. 9 D. Lgs. 471/97
 - art. 10 D. Lgs. 74/2000
- Libro giornale:
 - art. 22 DPR 600/73
 - Ris. Min. 07.12.1977, n. 9/2270
 - art. 14, co. 4, DPR 600/73
- Registri IVA:
 - art. 2216 c.c.
 - art. 25 DPR 633/72 - art. 19 DPR 633/72 - art. 23 DPR 633/72 - art. 24 DPR 633/72
- Partitario (schede contabili):
 - art. 2214 c.c.
 - art. 14 DPR 600/73
- Magazzino:
 - art. 1 DPR 695/96 - art. 14 DPR 600/73
 - artt. 39 e 40 del DPR 600/73 - art. 42 DPR 897/80
- Libro inventari:
 - art. 2217 c.c., art. 15 DPR 600/73
 - inventario dell'impresa individuale: art. 65 DPR 917/1986, DPR n. 689/74
 - beni oggetto di rivalutazione: art. 25 Legge 413/91, Legge n. 342/00, art. 3 Legge 488/01, art. 2 Legge 350/03
- Libro cespiti:
 - art. 16 DPR 600/73 - art. 2 DPR 695/96
 - Circ. Min. 30 aprile 1977 n. 7/1496
 - art. 68 DPR 597/1973, ora art. 102 DPR 917/1986, e D.M. 31.12.1988
 - artt. 102, 103 e 108 DPR 917/1986

Dicembre 2024
Sinaco srl

Appendice 1

Note sull'esonero dalla stampa dei registri iva

Le norme in vigore prevedono l'esonero dalla tenuta dei registri Iva per i soggetti obbligati alla fatturazione elettronica.

Dal punto di vista tecnico-giuridico va segnalato che il legislatore ha aggiunto all'articolo 11 del Dl 87/2018, con la legge 96/2018 di conversione, il comma 2-bis che va ad integrare, a sua volta, l'articolo 1 del Dlgs 127/2015, in materia di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, aggiungendo ad esso il comma 3-ter: «3-ter. I soggetti obbligati alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute ai sensi del comma 3 del presente articolo sono esonerati dall'obbligo di annotazione in apposito registro, di cui agli articoli 23 e 25 (registro iva vendite e registro iva acquisti – ndr) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Questa norma risulta confusa, in quanto indica quali beneficiari dell'esonero «i soggetti obbligati alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute» (quindi lo spesometro) rinviando però al comma 3 «ai sensi del comma 3» che essendo stato modificato già con effetto dal 1° gennaio 2018, fa ora riferimento alla «fatturazione elettronica» e non più alla «comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute».

Quindi lo spesometro non c'entra più nulla.

Di conseguenza - ragionevolmente - l'applicazione della norma dovrebbe comportare l'esonero soggettivo dalla tenuta dei registri Iva per tutti i quei contribuenti che, per effetto delle disposizioni di cui al novellato articolo 1, comma 3, del Dlgs 127/2015, risultano obbligati all'adozione della fatturazione elettronica.

In altre parole - almeno **apparentemente** - l'esonero dalla tenuta dei registri Iva sembrerebbe riguardare qualunque soggetto passivo obbligato all'adozione della fatturazione elettronica nella sua soggettività, quindi sia nel caso in cui questi emetta o riceva elusivamente fatture elettroniche, sia nel caso in cui emetta o riceva anche fatture cartacee, in tutti quegli ambiti in cui non sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica (per esempio per le fatture emesse verso soggetti stabiliti in paesi esteri o per le fatture ricevute da soggetti esonerati, eccetera). L'esonero ha effetto dal 12 agosto 2018, ossia dal giorno successivo alla pubblicazione della legge di conversione nella «Gazzetta Ufficiale».

I dubbi sulla possibilità di adottare tale interpretazione estensiva sono però davvero molti, per cui è utile provvedere comunque alla tenuta dei registri iva, cosa che in genere i software commerciali continuano a fare, soprattutto in un'ottica di una gestione informatizzata degli adempimenti Iva e fiscali.

La finalità perseguita dal legislatore

Gli obiettivi del legislatore in tema di fatturazione elettronica, noti da tempo, sono:

- obblighi verso l'Europa in tema di controllo dell'evasione dell'Iva;
- semplificazione dell'intero sistema amministrativo delle imprese italiane, con un'importante riduzione dei costi a regime a livello di sistema-paese per tutte le imprese;
- semplificazione del sistema tributario, perlomeno per i soggetti di minore dimensione, con predisposizione delle dichiarazioni Iva e redditi "precompilate".

L'introduzione dell'esonero dalla tenuta dei registri Iva si inserisce pertanto in questo contesto: la disponibilità a livello centralizzato di un archivio informatico con tutte le fatture elettroniche, utilizzabili dall'agenzia delle Entrate per predisporre le liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale Iva, fa venir meno la necessità di tenuta dei registri Iva in capo al contribuente.

Appare abbastanza chiaro, però, che questa norma è stata concepita per operare all'interno di un sistema già perfettamente a regime, dove tutti i documenti siano memorizzati centralmente.

Oggi però la base dati informativa centralizzata dell'agenzia delle Entrate non è ancora sufficientemente completa per un'elaborazione centralizzata, ci sono infatti:

- fatture cartacee emesse o ricevute da soggetti stabiliti in paesi esteri i cui dati, abolito l'esterometro in forma di file da inviare con cadenza mensile, non sono attualmente tutti contenuti all'interno degli appositi files XML con formato uguale a quello delle "fatture elettroniche" (TD17 TD18 TD19) appositamente creati per inviare al SDI i dati in precedenza inviati con l'esterometro, per cui non sempre sarà possibile per l'agenzia delle Entrate elaborare i modelli di liquidazione e di dichiarazione Iva "precompilati";
- fatture cartacee emesse da soggetti esonerati le cui informazioni non sono presenti nella banca dati dell'Agenzia (soggetti in regime di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del DL 98/2011, soggetti che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 190/2014, produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 6, del decreto del Dpr 633/1972, introdotti dal provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018).

Oltre a tali tipologie di fatture non elettroniche, i registri Iva - in particolare per i soggetti in regime di contabilità semplificata - molto spesso contengono informazioni necessarie alla predisposizione delle dichiarazioni fiscali, quali ad esempio:

- dati relativi agli ammortamenti fiscalmente rilevanti, nei molti casi in cui non sia stato istituito il registro dei beni ammortizzabili;
- costi del personale;
- le altre tipologie di costi (o ricavi) non documentati da fatture, quali ad esempio gli affitti.

È chiaro, quindi, che seppure venisse confermata in via interpretativa dall'agenzia delle Entrate la possibilità, per i soggetti obbligati alla fatturazione elettronica, di essere esonerati dalla tenuta dei registri Iva, la scelta di avvalersi di questo esonero dovrebbe comportare - a rigor di logica - ad esempio la perdita della possibilità di dedursi tutti quei costi attualmente annotati sui suddetti registri, nonché di detrarre l'Iva delle fatture cartacee emesse da fornitori esonerati.

In altre parole - forse estremizzando, ma neppure troppo - è come dire che, qualora si decidesse di fruire dell'esonero dalla tenuta dei registri Iva, la detrazione dell'Iva e la deduzione dei costi dovrebbe limitarsi esclusivamente a quanto documentato dalle fatture elettroniche passive presenti nei server dell'Agenzia, non potendosi utilizzare le fatture cartacee e i giustificativi degli altri costi in quanto non annotati sui registri Iva.

Quindi delle due l'una:

- l'agenzia delle Entrate, in via interpretativa ci dirà che i registri Iva dovranno essere comunque mantenuti se si vorrà operare la detrazione dell'Iva delle fatture passive cartacee e la deduzione fiscale dei costi non-Iva;
- oppure l'agenzia delle Entrate, in via interpretativa ci dovrà dire che la detrazione dell'Iva delle fatture passive cartacee e la deduzione fiscale dei costi non-Iva, potrà essere operata anche in assenza di registri Iva.

Quest'ultima ipotesi, che sarebbe quella auspicabile, appare piuttosto remota, in quanto è probabile che tale scelta non possa essere presa in via interpretativa, ma debba essere accompagnata da alcune modifiche a livello a livello normativo.

Il punto di arrivo

A oggi possiamo dire con ragionevole certezza che l'esonero c'è, in quanto previsto da norma di legge, ma se si decide di fruire dello stesso si rischia di andare incontro a qualche spiacevole inconveniente.

È evidente che, al momento, l'unica strada realisticamente percorribile non può essere che quella di mantenere i registri Iva, con le attuali modalità, tenendo presente che è sempre possibile avvalersi delle disposizioni all'articolo 19-octies, comma 6, del DL 148/2017, che consente la trascrizione dei registri Iva su supporti cartacei anche soltanto a seguito di specifica richiesta in sede di controllo da parte degli organi verificatori, purché in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici.

Va anche detto che l'utilizzo dei software gestionali permette già da molti anni di operare con estrema facilità e rapidità, in quanto le funzioni di predisposizione dei registri Iva finalizzate alla stampa e alla conservazione digitale, di regola risultano di uso semplice e veloce.

Allo stato dell'arte della conoscenza, è quindi sicuramente consigliabile continuare a produrre sempre e comunque i registri Iva.

Al più si potrà fruire dei benefici di questa norma per una difesa, in sede di accertamento o di contenzioso tributario, ovvero nel caso in cui vengano comminate sanzioni formali sulle modalità di tenuta dei registri Iva, in quanto si potrà sostenere che i registri Iva sono stati tenuti per facoltà e non più per obbligo.

Ad esempio nel caso di una fattura elettronica non annotata, si potrà comunque sostenere la spettanza della detrazione dell'Iva della stessa.

Appendice 2

Note sulla stampa dei registri solo in caso di verifica

Il Decreto legge 10/06/1994 n. 357 all'art. 7 "Semplificazione di adempimenti e riduzione di sanzioni per irregolarità formali" prevede questi due commi:

4-ter.

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, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

4-quater.

In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, 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.

Un emendamento al DL 119/2018 approvato dalla Commissione Finanze del Senato, ha poi disposto che il registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del DPR 633/72 potrà essere tenuto in modalità elettronica e stampato soltanto in caso di controllo, su richiesta dei verificatori, come già previsto per i registri IVA delle vendite e degli acquisti dall'art. 7 co. 4-quater del DL 357/94.

Premesso che non è assolutamente chiaro perché invece che modificare il comma 4-ter si sia introdotto il comma 4-quater – segno evidente di una norma inserita "in fretta", peraltro con queste differenze lessicali che, vogliamo sperare, non abbiano alcun contenuto effettivo:

Comma 4-ter	Comma 4-quater
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, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza	In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, 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

L'Agenzia delle Entrate rispondendo, ad un interpello (Risposta 236 del 2021), aveva sottolineato la differenza che esiste tra "tenuta" e "conservazione" delle scritture contabili. La norma qui sopra, secondo l'Agenzia, avrebbe introdotto delle semplificazioni solo in ordine alla **tenuta** delle scritture contabili senza cambiare nulla riguardo alla **conservazione**.

Scrivendo l'Agenzia: "qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento vanno posti in conservazione nel rispetto del D.M. 17 giugno 2014 - e, quindi, anche del codice dell'amministrazione digitale (Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82) e dei relativi provvedimenti attuativi ai quali lo stesso D.M. rinvia - laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, ovvero materializzati (stampati) in caso contrario

Il chiarimento, avvenuto molto tempo dopo l'introduzione del comma 4-quater, era stato criticato da più parti sulla stampa specializzata perché annullava di fatto l'efficacia della "semplificazione" introdotta del comma 4-quater.

Le semplificazioni amministrative introdotte con l'art. 12-octies del D.L. n. 34 del 2019 sull'articolo 7, comma 4-quater, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357 era stata in effetti interpretata dai più come una autorizzazione a "stampare" i registri contabili semplicemente memorizzando dei PDF (senza pertanto procedere ad archiviazione elettronica, firma digitale, marca temporale, responsabile della conservazione eccetera) da stampare a richiesta.

Tale interpretazione fu invece sconsigliata dall'Agenzia con la conseguenza che l'efficacia pratica della semplificazione sarebbe stata solo quella di "sterilizzare" eventuali contestazioni legate alla irregolare tenuta delle contabilità¹⁰.

Anche in seguito al dibattito generato dagli operatori la norma fu ancora modificata ad opera dell'art. 1 c. 2-bis del D.L. 73/2022, convertito nella L. 122/2022, che introdusse la parola "conservazione" nel comma 4-quater che oggi risulta scritto in questo modo: **Comma 4-quater:** *In deroga a quanto previsto dal comma 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 ai sensi del codice di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, 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."*

Si è posto da più parti il dubbio se si trattasse di una norma di interpretazione autentica ma molti hanno rilevato che poiché la norma ha decorrenza 20.08.2022, sia prudente considerare tale disposizione non come una norma di interpretazione autentica, ma solo con validità dai registri 2021.

Rimane irrisolto il fatto che, in ogni caso, sono in realtà ancora in vigore tutte queste norme:

Art. 2709 c.c.

I libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore. Tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto.

Art. 2710 c.c.

I libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono fare prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa.

Art. 2217 c.c.

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

Qui nessuno ha spiegato come si faccia ad adempiere a quest'obbligo nel caso ci si avvalga della norma che consente di stampare solo in caso di verifica. Nel caso di conservazione elettronica c'è da risolvere il problema della apposizione della firma digitale.

Art. 2215 c.c.

I libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese [2188] o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali. L'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono.

Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione.

Art. 634 c.p.c. Prova scritta

¹⁰ Per esempio la norma che autorizza all'accertamento induttivo in caso di tenuta irregolare della contabilità. A chi non avesse stampato i registri non poteva essere addebitata irregolare tenuta della contabilità, se aggiornata "a computer" e prontamente stampata a richiesta, ma probabilmente sarebbe stato sanzionabile per violazione degli obblighi di conservazione.

....sono altresì prove scritte idonee gli estratti autentici delle scritture contabili di cui agli articoli 2214 e seguenti del codice civile, purché bollate e vidimate nelle forme di legge e regolarmente tenute, nonché gli estratti autentici delle scritture contabili prescritte dalle leggi tributarie, quando siano tenute con l'osservanza delle norme stabilite per tali scritture.

Art. 2215 bis c.c.

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. ... 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.

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

Estratti

La legge notarile prevede la possibilità del rilascio, da parte del Notaio, di estratti dichiarazione scritture regolarmente tenute. L'art. 73 Legge Notarile dice che: *Il notaio può attestare la conformità all'originale di copie, eseguite su supporto informatico o cartaceo, di documenti formati su qualsiasi supporto ed a lui esibiti in originale o copia conforme.*

Qui, in effetti, abbiamo verificato diversi comportamenti da parte dei Notai: notai che si rifiutano di fare un estratto se non vedono un libro "bollato" (alcuni nostri clienti sottopongono a bollatura il registro iva vendite), Notai che non fanno un estratto se non vedono un libro "intero" anche se non bollato (e questo ci sta), Notai più "liberali" che fanno copia autentica per estratto anche di una sola pagina.

Riteniamo pertanto di dover confermare ai nostri clienti il suggerimento di continuare a stampare per la conservazione i registri contabili (oppure effettuarne la conservazione elettronica seguendo le relative procedure di legge (vedi codice amministrazione digitale).

Appendice 3

Fac-simile prospetto opere in corso di esecuzione per le imprese che lavorano su commessa
Art. 93 comma 6° TUIR – Allegato "A" alla C.M. 22.09.1982 n. 39/9/1918

Prospetto delle opere, forniture e servizi in corso di esecuzione - Art. 60, comma 6, D.P.R. 22.12.1986 n. 917			
Valutazioni eseguite al			
N. del riepilogo allegato B.			
Contratto del registrato a			
il al n.			
Oggetto:			
Contratti aggiuntivi:			
• data di stipula registrato a			
il al n.			
• committente: generalità o ragione sociale, residenza o sede legale, n. di codice fiscale			
• data prevista per l'ultimazione lavori:			
A) Corrispettivi nominali complessivamente pattuiti:			
1. Corrispettivi inizialmente pattuiti	L.		
2. Maggiori o minori corrispettivi pattuiti con contratti aggiuntivi	L.		
Totale A)	L.		L. (+)
B) Maggiorazioni di prezzo già definite:			
• richiesta del L. definite	L.		
• richiesta del L. definite	L.		
•	L.		
Totale B)	L.		L. (+)
C) Importi già liquidati in via definitiva:			
• liquidazione del	L.		
• liquidazione del	L.		
Totale C)	L.		L. (-)
D) Ammontare complessivo dei corrispettivi pattuiti non ancora liquidato in via definitiva (A + B - C)			L.
Nota La parte del prospetto contraddistinta dalle lettere da "A" a "D" ha natura meramente informativa.			

E) Valutazione delle prestazioni eseguite non ancora liquidate in via definitiva (periodo dal al):

1. Stati di avanzamento lavori o documenti equipollenti presentati al committente e non ancora liquidati a titolo definitivo:

- Stato avanzamento lavori n. lavori dal
al inviato il L.
 - Stato avanzamento lavori n. lavori dal
al inviato il L.
 -
..... L.
- Totale E/1 L.

2. Valutazione delle prestazioni eseguite dalla data dell'ultimo stato di avanzamento lavori (o documento equipollente) presentato al committente, alla data di fine periodo d'imposta (dal al).

Presentazione	Quantità	Riferimento contabile		Corrispettivo pattuito	
		Costo	Conto	Unitario	Totale
Manodopera	ore n.	L.	c/A	L.	L.
Calcestruzzo	mc.	L.	c/B	L.	L.
Ferro	q.li	L.	c/C	L.	L.
Materiali vari	L.	c/E-F-G	L.
				Totale E/2	L.

3. Maggiorazioni di prezzo da definire:

- richiesta del L. valutata L.
 - richiesta del L. valutata L.
 -
.....
- Totale E/3 L.

F) Valore contabilizzato:

1. Valutazione totale eseguita (E/1 + E/2 + E/3): L.
2. Meno: rischio contrattuale% L.
3. Valutazione contabilizzata L.