

REGISTRI CONTABILI ELETTRONICI SENZA OBBLIGO DI STAMPA¹

La Scheda esamina l'esonero dall'obbligo di stampa dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici su qualsiasi supporto prevista dall'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94.

Paola RIVETTI²

1 PREMESSA

L'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94 (come modificato dall'art. 12-*octies* co. 1 del DL 34/2019, conv. L. 58/2019) ha modificato le regole di tenuta dei registri contabili gestiti mediante sistemi elettronici, stabilendo, in deroga a quanto disposto dall'art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94, l'obbligatorietà della relativa trascrizione su supporti cartacei soltanto ove specificamente richiesta in sede di controllo dagli organi precedenti.

La modifica ha determinato l'estensione a qualsiasi registro contabile tenuto con sistemi elettronici su qualsiasi supporto la semplificazione che era stata introdotta, in una prima fase, per i registri IVA degli acquisti e delle vendite (art. 19-*octies* co. 6 del DL 148/2017) e, successivamente, estesa al registro IVA dei corrispettivi (art. 17 co. 1-*bis* del DL 119/2018).

In base al tenore letterale della disposizione, i registri contabili sono considerati regolari, anche in assenza della relativa stampa, a condizione che i dati siano aggiornati sui supporti elettronici e che, in sede di controllo, gli stessi siano stampati con immediatezza, su richiesta degli organi competenti, e in loro presenza.

La norma non è stata interessata da chiarimenti di fonte ufficiale, ad esclusione della risposta fornita in occasione di Telefisco 2018 circa la non sanzionabilità delle violazioni commesse prima della semplificazione introdotta con riferimento ai registri IVA delle vendite e degli acquisti.

¹ Aggiorna la scheda n. 1211.01, in *Schede di Aggiornamento*, 1, 2018, p. 41 ss.

² p.rivetti@eutekne.it.

2 MODALITÀ DI TENUTA DEI REGISTRI CONTABILI

I libri, 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 tenuti:

- con modalità "tradizionali", cioè su supporto cartaceo (documenti analogici) *ex* artt. 2215 e 2219 c.c., eventualmente avvalendosi di sistemi meccanografici (o elettronici);
- con modalità informatiche (documenti informatici) *ex* art. 2215-*bis* c.c.

Modalità comuni di tenuta e conservazione delle scritture contabili sono dettate anche dall'art. 22 del DPR 600/73; le modalità e i termini di conservazione definiti dal citato art. 22 trovano applicazione anche per registri, bollettari, schedari, tabulati, fatture, bollette doganali e gli altri documenti previsti ai fini IVA dal DPR 633/72 (art. 39 co. 3 del DPR 633/72).

2.1 TENUTA IN FORMA CARTACEA

In caso di tenuta in forma cartacea, le scritture devono essere tenute (art. 2219 c.c., richiamato dall'art. 22 co. 1 del DPR 600/73 e dall'art. 39 co. 1 del DPR 633/72):

- secondo le norme di un'ordinata contabilità;
- senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine.

Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessario effettuare cancellazioni, queste devono eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

Numerazione progressiva

I libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina (art. 22 co. 1 del DPR 600/73) e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del Registro delle imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali (art. 2215 c.c.). A seguito della L. 383/2001, restano soggetti obbligatoriamente a bollatura iniziale, oltre che a numerazione progressiva, solo i libri sociali obbligatori (artt. 2421 e 2478 c.c.), nonché ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura sia previsto da norme speciali, con esclusione dei libri contabili previsti dal codice civile (libro giornale e libro degli inventari) e di quelli previsti dalle norme fiscali (registri IVA, registro dei beni ammortizzabili, ecc.).

2.1.1 Registro contabile tenuto con sistemi meccanografici

Fino all'introduzione dell'art. 2215-*bis* c.c., la regola era la tenuta dei registri contabili su supporti cartacei. La facoltà di registrazione mediante sistemi meccanografici costituiva una modalità temporanea dell'esecuzione delle registrazioni³.

³ Così espressamente Cass. 21.5.2014 n. 11168. La tenuta dei registri con sistemi meccanografici rappresenta una modalità di scritturazione dei supporti cartacei e non costituisce un'alternativa ad essi (cfr. Fionda A. "Rilevanza giuridica della memorizzazione delle operazioni contabili su supporto magnetico: termini per la trascrizione sul bollato. Conseguenze della mancata trascrizione", *Il fisco*, 42, 2000, p. 12516).

L'introduzione di strumenti meccanografici di tenuta della contabilità, in alternativa ai tradizionali supporti cartacei, aveva determinato una netta separazione temporale tra il momento di memorizzazione della registrazione contabile e quello di creazione del supporto su cui conservare le scritture contabili.

Con l'art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94 venne sancita la temporanea regolarità della tenuta dei registri mediante sistemi meccanografici e ribadito l'obbligo di stampa, da effettuarsi entro un termine determinato⁴. Nello specifico, i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici vanno trascritti su supporti cartacei entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi⁵. Con la stampa viene reso effettivo il rispetto delle regole, in precedenza indicate, sull'ordinata tenuta delle scritture contabili.

Ove non sia ancora decorso il termine prescritto, i registri sono considerati regolari anche in assenza della trascrizione, se:

- risultano aggiornati sul supporto magnetico;
- sono stampati contestualmente alla richiesta agli organi di controllo e in loro presenza.

Registri contabili interessati

La disposizione ha carattere generale e opera nei confronti di "qualsiasi registro contabile" tenuto "con sistemi meccanografici" (circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 59, § 3.3).

Termine di stampa

Si ritiene che il termine di 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione vada computato secondo i criteri definiti dall'art. 2963 c.c. secondo cui "Se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo. La prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del mese iniziale. Se nel mese di scadenza manca tale giorno, il termine si compie con l'ultimo giorno dello stesso mese"⁶. Tale norma è espressamente richiamata ai fini del computo dei termini previsti dal DPR 600/73 (art. 66 del DPR 600/73).

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 4-*bis* co. 2 del DL 34/2019 all'art. 2 del DPR 322/98, il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al 2018 è passato dal 30 settembre al 30 novembre (termine quest'ultimo prorogato al 2.12.2019 poiché il 30 novembre cadeva di sabato). Conseguentemente, il termine di stampa di registri e documenti scade il 2.3.2020.

2.1.2 Registro contabile tenuto con sistemi elettronici

In base all'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94⁷, la tenuta di qualsiasi registro contabile con

⁴ Cfr. documento CNDCEC dicembre 2011 (§ 2.3) "Dematerializzazione e conservazione digitale dei documenti".

⁵ Termine così precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46. Il termine per la trascrizione delle scritture contabili sui registri cartacei coincide con quello previsto dall'art. 15 co. 1 del DPR 600/73 per la predisposizione dell'inventario.

⁶ Si segnala, peraltro, che la regola della proroga al primo giorno lavorativo successivo dei termini che cadono di sabato o in un giorno festivo è prevista, a livello più generale, per gli adempimenti e i versamenti ai fini fiscali dagli artt. 2 co. 9 del DPR 322/98 e 7 co. 2 lett. I) del DL 70/2011.

⁷ Come modificato dall'art. 12-*octies* del DL 34/2019, con effetti decorrenti dal 30.6.2019.

sistemi elettronici su qualsiasi supporto si considera, in ogni caso, regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se, in sede di accesso, ispezione o verifica:

- risulti aggiornato sui supporti elettronici;
- sia stampato su richiesta degli organi precedenti e in loro presenza.

Tale previsione è posta "in deroga" rispetto alla regola generale fissata dal precedente co. 4-ter dell'art. 7, il quale si limita a riconoscere la regolarità dei registri tenuti con sistemi meccanografici soltanto fino al termine "annuale" prescritto, entro il quale dovrà comunque procedersi alla definitiva materializzazione su supporto cartaceo. Il co. 4-quater estende tale periodo di regolarità fino alla richiesta di stampa avanzata dagli organi di controllo⁸.

Registri contabili interessati

Tanto il co. 4-ter quanto il co. 4-quater dell'art. 7 del DL 357/94 trovano applicazione rispetto a "qualsiasi registro contabile".

Rifacendosi ai chiarimenti a suo tempo resi dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 59 (§ 3.3) con riferimento alla tenuta dei registri con sistemi meccanografici, anche la disposizione del co. 4-quater dovrebbe assumere carattere generale ed operare nei confronti di "qualsiasi registro contabile" tenuto "con sistemi elettronici su qualsiasi supporto".

Ne risulterebbero interessati, quindi, i libri o i registri prescritti in caso di tenuta della contabilità ordinaria e semplificata (tra cui il libro giornale e degli inventari, i registri IVA, il libro cespiti, il libro mastro, i registri cronologici per le imprese in contabilità semplificata e i professionisti).

Sistemi meccanografici e sistemi elettronici

L'art. 7 co. 4-quater del DL 357/94 fa riferimento ai "sistemi elettronici" previsti per la tenuta dei registri, e non più ai "sistemi meccanografici".

L'utilizzo della differente terminologia non sembrerebbe finalizzata ad individuare tipologie autonome di sistemi o strumenti di gestione contabile cui riservare un diverso trattamento sotto il profilo della regolare tenuta, quanto, piuttosto, ad aggiornare il lessico della norma per adeguarlo allo sviluppo tecnologico che si è realizzato negli ultimi decenni. Il termine meccanografico, infatti, identificava originariamente metodi di scrittura meccanica, ma il suo significato si è progressivamente esteso in parallelo con l'evolversi degli stessi mezzi meccanici, elettromeccanici ed elettronici di scrittura e di calcolo. I co. 4-ter e 4-quater dell'art. 7 del DL 357/94 sarebbero quindi riferibili, in linea generale, a tutti i casi di utilizzo di sistemi o strumenti di gestione automatica della contabilità (diversi da quelli manuali su carta).

Decorrenza

La modifica apportata dall'art. 12-octies del DL 34/2019 all'art. 7 co. 4-quater del DL

⁸ Peraltro, l'evento cui la norma fa dipendere la stampa non è più certo (presentazione della dichiarazione dei redditi), bensì eventuale. Infatti, il registro contabile tenuto con un sistema elettronico, che risulti aggiornato e stampabile, potrebbe non dover essere mai materializzato su carta, in assenza di specifica richiesta avanzata in sede di controllo.

357/94 è operativa a decorrere dal 30.6.2019, data di entrata in vigore della L. 58/2019 di conversione del DL 34/2019. Pertanto, l'obbligo di trascrizione su carta risulterebbe superato a partire dai registri contabili elettronici (diversi da quelli ai fini IVA) relativi all'anno d'imposta 2018, il cui termine di stampa scadrebbe il 2.3.2020.

In relazione alla semplificazione introdotta per i registri IVA degli acquisti e delle vendite dall'art. 19-*octies* co. 6 del DL 148/2017, con una risposta fornita in occasione di Telefisco 2018, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che non erano punibili le violazioni già constatate al momento dell'entrata in vigore del riformato art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94, in applicazione del principio del *favor rei* di cui all'art. 3 co. 2 del DLgs. 472/97. In ogni caso, la regolare tenuta dei registri citati e, dunque, la non sanzionabilità, era legata alla stampa degli stessi in sede di accesso, ispezione o verifica per cui, solo laddove tale adempimento fosse stato effettivamente posto in essere in sede di controllo, avrebbero potuto prodursi gli effetti favorevoli al contribuente.

Tale chiarimento parrebbe estensibile alla modifica introdotta dal DL 34/2019 per cui, alle predette condizioni (aggiornamento e stampa a richiesta del registro), non risulterebbero sanzionabili le omissioni dell'adempimento con scadenza antecedente al 30.6.2019.

2.1.3 Aggiornamento dei registri contabili

I registri contabili tenuti mediante sistemi meccanografici o elettronici è considerata regolare a condizione che, in sede di controllo, gli stessi risultino aggiornati "sugli appositi supporti magnetici" (art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94) o sui "sistemi elettronici" (art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94).

Scritture cronologiche e ausiliarie di magazzino

In base all'art. 22 co. 1 ultimo periodo del DPR 600/73, devono essere eseguite non oltre 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni le registrazioni:

- nelle scritture cronologiche (es. libro giornale, registri cronologici dei ricavi e delle spese per le imprese in contabilità semplificata, registro cronologico dei professionisti);
- nelle scritture ausiliarie di magazzino.

Libro degli inventari

L'inventario dev'essere:

- redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e, successivamente, ogni anno entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi;
- sottoscritto dall'imprenditore o dal rappresentante legale della società o ente (artt. 15 co. 1 del DPR 600/73 e 2217 co. 1 e 3 c.c.).

Tenuto conto che il modello REDDITI 2019 doveva essere presentato entro il 2.12.2019 (poiché il 30 novembre cadeva di sabato), l'inventario deve essere redatto entro il 2.3.2020.

Registro dei beni ammortizzabili o libro cespiti

Ove tenuto, il termine entro cui dev'essere compilato il registro dei beni ammortizzabili coincide con quello relativo alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento (art. 16 co. 1 del DPR 600/73).

Tenuto conto del differimento dal 30 settembre al 30 novembre del termine di presentazione delle dichiarazioni, le registrazioni relative al 2018 dovevano essere effettuate entro il 2.12.2019.

Registri IVA

Le fatture (e le autofatture) emesse devono essere annotate nel registro IVA delle vendite, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione (art. 23 del DPR 633/72)⁹.

Le fatture e le bollette doganali relative a beni e servizi acquistati o importati devono essere annotate nel registro IVA degli acquisti:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta,
- e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (art. 25 co. 1 del DPR 633/72).

Laddove ancora tenuto in via residuale per effetto dell'obbligo generalizzato di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ex art. 2 del DLgs. 127/2015, le annotazioni nel registro dei corrispettivi devono essere eseguite:

- entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate (art. 24 co. 1 del DPR 633/72);
- entro il giorno 15 del mese successivo, se il soggetto passivo si avvale della facoltà di annotazione riepilogativa delle operazioni effettuate in ciascun mese solare per le quali è rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale (art. 6 co. 4 del DPR 695/96).

Le suddette disposizioni devono essere coordinate con il DM 11.8.75, in base al quale le annotazioni effettuate sui registri IVA di cui agli artt. 23, 24, 25 e 39 co. 2 del DPR 633/72 tenuti con sistemi meccanografici o avvalendosi di centri elettrocontabili gestiti da terzi possono essere effettuate entro 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni. Tuttavia, circa il concetto di aggiornamento, sembra possibile considerare i chiarimenti resi con riferimento all'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94¹⁰ secondo cui i registri "meccanografici" si ritengono aggiornati se, ai fini IVA, le registrazioni vengono effettuate entro i termini previsti per le liquidazioni IVA periodiche¹¹.

⁹ In caso di fatturazione differita ex art. 21 co. 4 lett. a), c) e d) del DPR 633/72, la fattura può essere registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (ossia entro il termine di emissione della fattura differita) e con riferimento al mese di effettuazione.

¹⁰ Cfr. C.M. 27.10.94 n. 181, C.M. 22.3.90 n. 16 e R.M. 18.2.94 n. 1644.

¹¹ Per i soggetti mensili, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile o è stata portata in detrazione, ex art. 1 co. 1 del DPR 100/98; per i soggetti trimestrali, entro il giorno 16 del secondo mese successivo, ai sensi dell'art. 7 del DPR 542/99 e dell'art. 74 co. 4 del DPR 633/72.

2.2 TENUTA CON MODALITÀ INFORMATICHE

L'art. 2215-*bis* c.c.¹² disciplina la tenuta informatica di libri, repertori, scritture, documentazione obbligatori per disposizione di legge o di regolamento o richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa. La norma dispone, al co. 1, che i predetti libri e documenti possono essere formati e tenuti con strumenti informatici.

Secondo quanto osservato da Assonime, nella circ. 20.4.2009 n. 19 (§ 3), l'art. 2215-*bis* c.c.:

- *"concerne specificamente le scritture contabili rappresentate in forma informatica e cioè realizzate attraverso un sistema di codificazione delle informazioni in un linguaggio digitale e accessibili tramite un elaboratore elettronico di dati. Esso non riguarda quelle scritture che, se pure redatte attraverso un elaboratore [sistemi meccanografici], assumono veste giuridicamente rilevante come libri cartacei, né i libri cartacei conservati in via informatica";*
- si occupa esclusivamente della fase di tenuta delle scritture e non di quella successiva relativa alla loro conservazione (volta a garantire la durata e la leggibilità nel tempo) delle scritture.

Le registrazioni contenute in libri, repertori, scritture e altra documentazione formata e tenuta con strumenti informatici devono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge (art. 2215-*bis* co. 2 c.c.). Le disposizioni dell'art. 2215-*bis* c.c. hanno *"valenza esclusivamente civilistica e si"* pongono *"in rapporto di genere a specie con quelle vigenti nell'ambito del sistema tributario"*¹³.

Numerazione progressiva e vidimazione

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 firma digitale e della marcatura temporale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato (art. 2215-*bis* co. 3 c.c.).

Nell'ipotesi in cui libri e registri previsti obbligatoriamente dalla normativa tributaria siano tenuti con modalità informatica, il termine annuale per apporre la firma digitale e la marca temporale opera secondo le norme in materia di conservazione digitale (art. 2215-*bis* co. 6 c.c.), ossia in base al DM 17.6.2014. La disposizione opera, quindi, un *"rinvio della disciplina civilistica a quella fiscale per la tenuta/conservazione di libri e registri obbligatori per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria"*¹⁴.

¹² Introdotta dall'art. 16 co. 12-*bis* del DL 29.11.2008 n. 185 (conv. L. 28.1.2009 n. 2) e successivamente modificata dall'art. 6 co. 2 lett. f-*quater* del DL 13.5.2011 n. 70 (conv. L. 12.7.2011 n. 106).

¹³ Circ. Agenzia delle Entrate 29.2.2012 n. 5 (§ 6.5).

¹⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 29.2.2012 n. 5 (§ 6.5).

2.3 IMPOSTA DI BOLLO

In ottemperanza all'art. 16 Parte I della Tariffa allegata al DPR 642/72, per la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari è dovuta l'imposta di bollo¹⁵. Sono, invece, esentati dal predetto tributo i libri e i registri prescritti dalle norme tributarie come, ad esempio, dal DPR 600/73 o dal DPR 633/72 (art. 5 Tabella B allegata al DPR 642/72).

2.3.1 Determinazione dell'imposta

Le regole per la determinazione dell'imposta variano a seconda che i registri siano tenuti:

- in modalità cartacea, nel qual caso il tributo è dovuto ogni 100 pagine o frazione di esse nella misura di 16,00 euro, per le società di capitali che versano in misura forfetaria la tassa di concessione governativa, oppure di 32,00 euro, per tutti gli altri soggetti (art. 16 della Tariffa Parte I allegata al DPR 642/72)¹⁶;
- su supporto informatico, nel qual caso il tributo è dovuto ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse nelle misure precedentemente indicate (art. 6 co. 3 del DM 17.6.2014)¹⁷.

2.3.2 Modalità e termini di versamento

Se i registri sono tenuti in forma cartacea, l'imposta di bollo può essere assolta (art. 3 del DPR 642/72 e art. 16 Parte I della Tariffa allegata al DPR 642/72):

- mediante pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno;
- nei modi di cui al DLgs. 9.7.97 n. 237, mediante pagamento ai soggetti autorizzati tramite modello F23 utilizzando il codice tributo "458T" "Imposta di bollo su libri e registri - all. A, Parte I, art. 16, DPR 642/72" (ris. Agenzia delle Entrate 31.10.2001 n. 174).

Se i registri sono tenuti su supporto informatico, l'imposta di bollo è versata (art. 6 co. 1 e 2 del DM 17.6.2014):

- con modalità esclusivamente telematica, mediante modello F24 *on line* (art. 17 del DLgs. 24/1/97), utilizzando il codice tributo "2501";
- in unica soluzione;
- entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (ossia entro il 30 aprile, oppure il 29 aprile, per gli anni bisestili).

¹⁵ Si veda la voce "Scritture contabili", *Guide Eutekne*.

¹⁶ L'imposta di bollo va assolta solo sulle pagine effettivamente utilizzate. In sostanza, chi utilizza i libri o i registri assolve l'imposta di bollo ogni 100 pagine – oppure frazione o multipli di cento – effettivamente utilizzate, indipendentemente dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva; solo dopo aver utilizzato queste ultime, è soggetto al tributo in questione prima dell'uso delle successive cento (ris. Agenzia delle Entrate 12.3.2002 n. 85 e circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2002 n. 64).

¹⁷ Per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Dunque, se si guarda al libro degli inventari, per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite, mentre per il libro giornale il concetto di registrazione va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate (ris. Agenzia delle Entrate 9.7.2007 n. 161).

2.3.3 Registri contabili tenuti con sistemi elettronici

L'imposta di bollo dovuta sui registri contabili (libro giornale e inventario) tenuti con sistemi elettronici per i quali ci si avvalga della deroga all'obbligo di stampa previsto dall'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94 dovrebbe essere assolta secondo le modalità definite dall'art. 6 del DM 17.6.2014 per i libri e i registri tenuti in modalità informatica¹⁸. Fino all'effettiva stampa, infatti, il registro contabile elettronico sarebbe da considerare un documento informatico, per tale intendendosi qualsiasi "*documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti*" (art. 1 co. 1 lett. p) del DLgs. 82/2005 - CAD).

D'altra parte, trattandosi di registri che sono destinati ad assumere la forma analogica (ove si realizzi l'evento che ne impone la stampa, ossia la richiesta degli organi di controllo), non può escludersi che la liquidazione dell'imposta resti possibile secondo i criteri previsti per la tenuta della contabilità cartacea. In questa ipotesi, l'imposta sarebbe:

- determinata in base al numero di pagine (quantificabili generando il file pdf del registro che sarà successivamente oggetto di stampa);
- assolta tramite modello F23 (prestando precluso il ricorso al contrassegno stante l'assenza del supporto cartaceo).

Su tale questione è opportuno che l'Agenzia delle Entrate assuma una posizione ufficiale posto che l'adozione di una o dell'altra soluzione non è indifferente sotto il profilo della determinazione dell'imposta (quantificata, nel primo caso, ogni 2.500 registrazioni, mentre nel secondo caso, ogni 100 pagine).

3 MODALITÀ DI CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI

La conservazione di libri, registri e della restante documentazione tributaria può avvenire:

- con modalità "tradizionali", cioè su supporto cartaceo;
- elettronicamente, secondo la disciplina della conservazione dettata dal DM 17.6.2014.

3.1 CONSERVAZIONE ANALOGICA

Per i registri contabili tenuti direttamente su supporto cartaceo il momento della registrazione coincide con la creazione del supporto da conservare.

Per i registri tenuti con sistemi meccanografici (elettronici o informatici), il presupposto per la conservazione analogica è la stampa del registro o documento (art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94).

3.2 CONSERVAZIONE ELETTRONICA

I registri contabili, così come la relativa documentazione rilevante ai fini tributari, può essere conservata elettronicamente, secondo la disciplina di cui al DM 17.6.2014.

Il procedimento di conservazione deve concludersi:

¹⁸ Per l'utilizzo di tale modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, cfr. De Stefani L. "Giornale e inventario non stampati ma con bollo", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi*, 7.11.2019, p. 30.

- mediante l'apposizione del riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione;
- entro lo stesso termine di cui all'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94, ossia entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (art. 3 co. 2 e 3 del DM 17.6.2014).

Conservazione elettronica delle dichiarazioni fiscali

I modelli dichiarativi, comunicativi e di versamento devono essere conservati elettronicamente computando il termine di 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi dall'annualità in cui il documento è stato prodotto ed eventualmente trasmesso all'Agenzia (ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 9).

Ad esempio, per i modelli di dichiarazione relativi al periodo 2018, ma formati e presentati nel 2019, la conservazione va effettuata entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di produzione e trasmissione (mod. REDDITI 2020 relativo al 2019).

3.3 PERIODO DI CONSERVAZIONE

Le scritture devono essere conservate:

- ai fini civilistici, per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 co. 1 c.c.);
- ai fini fiscali, fino a quando non sono definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 c.c. (artt. 22 co. 2 del DPR 600/73 e 39 co. 3 del DPR 633/72).

3.4 CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI ELETTRONICI

In base all'art. 7 co. 4-quater del DL 357/94, i registri contabili tenuti con sistemi elettronici sono considerati regolari, anche in assenza della relativa stampa, a condizione che i dati siano aggiornati sui supporti elettronici e che, in sede di controllo, gli stessi siano stampati, su richiesta degli organi competenti, e in loro presenza.

La disposizione interessa la tenuta dei registri contabili (sancendone la regolarità anche in assenza di "trascrizione su supporti cartacei"), mentre nessun riferimento consta sulla loro conservazione¹⁹. In assenza di modifiche alla disciplina della conservazione, il registro contabile tenuto con sistemi elettronici potrebbe continuare ad essere conservato:

- su supporto cartaceo (previa stampa);
- in modalità elettronica (con l'osservanza delle prescrizioni del DM 17.6.2014)²⁰.

Ove la modalità di conservazione prescelta fosse quella analogica (considerato l'espresso riferimento alla "trascrizione su supporti cartacei" dell'art. 7 co. 4-quater del DL 357/94), sarebbe possibile beneficiare della deroga dall'obbligo di stampa entro i 3 mesi successivi alla presentazione della dichiarazione dei redditi, in questo modo rinviando ulteriormente

¹⁹ In questo senso, cfr. Mastromatteo A., Santacroce B. "Tenuta dei registri IVA senza stampa cartacea, conservazione elettronica e verifiche", *Il fisco*, 2, 2018, p. 130; Ficola S., Mastromatteo A., Santacroce B. "Fatturazione elettronica: nessuna proroga e ulteriori semplificazioni", *Il fisco*, 39, 2018, p. 3728.

²⁰ Ove si optasse per la conservazione elettronica ai sensi del DM 17.6.2014, non vi sarebbe alcun obbligo di materializzare il registro su supporti fisici per considerarlo giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie (ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46).

la stampa a quando (e se) perverrà la richiesta degli organi di controllo. Non appare chiaro se la medesima semplificazione riferita alla stampa possa condurre automaticamente ad escludere anche l'obbligo di conservazione sostitutiva ex DM 17.6.2014, che richiede, invece, l'apposizione sul pacchetto di conservazione del riferimento temporale opponibile a terzi²¹.

Nelle more della richiesta di stampa, tale registro contabile dovrebbe comunque essere mantenuto nel tempo su un supporto elettronico (memorizzazione del *file* sul programma di gestione contabile, su chiavetta *usb*, su *cloud*, ecc.) e reso disponibile previa stampa cartacea²².

Resta da chiarire se la nuova disposizione espliciti effetti ai soli fini tributari oppure anche ai fini civilistici, in modo tale da considerare adempiuti, per i registri contabili tenuti esclusivamente in modalità elettronica, gli obblighi di conservazione di cui all'art. 2220 c.c.

Dottrina

De Stefani L. "Giornale e inventario non stampati ma con bollo", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi*, 7.11.2019, p. 30

Fionda A. "Rilevanza giuridica della memorizzazione delle operazioni contabili su supporto magnetico: termini per la trascrizione sul bollato. Conseguenze della mancata trascrizione", *Il fisco*, 42, 2000, p. 12516

Mastromatteo A., Santacroce B. "Tenuta dei registri IVA senza stampa cartacea, conservazione elettronica e verifiche", *Il fisco*, 2, 2018, p. 130

Rivetti P. "Stampa a fine mese per i registri contabili", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.1.2018

Prassi

Ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 9

Ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46

Circ. Agenzia delle Entrate 29.2.2012 n. 5

Circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 59

C.M. 27.10.94 n. 181

²¹ In senso positivo, cfr. De Stefani L. "Giornale e inventario non stampati ma con bollo", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi*, 7.11.2019, p. 30.

²² Trattandosi di disposizione semplificativa, il mantenimento di tale *file* sul supporto elettronico non sembrerebbe richiedere particolari procedure (quali quelle contemplate dal DM 17.6.2014 in caso di conservazione elettronica), in quanto il registro, pur essendo creato con sistemi elettronici, è destinato ad assumere la forma analogica, ove si realizzi l'evento che ne impone la stampa (richiesta degli organi di controllo). Quest'aspetto, tuttavia, sarebbe opportuno trovasse una celere conferma ufficiale.