

Dott. Sandro Guarnieri  
Dott. Marco Guarnieri  
Dott. Corrado Baldini

A tutti i sigg.ri Clienti  
Loro sedi

Dott.ssa Clementina Mercati  
Dott.ssa Sara Redeghieri  
Dott.ssa Patrizia Carra  
Dott. Paolo Caprari  
Dott.ssa Elisa Cattani  
Dott.ssa Beatrice Cocconcelli

Reggio Emilia, lì 28/01/2019

## **CIRCOLARE N. 09/2019**

### **Approfondimento**

Avv. Simone Baldini  
Avv. Francesca Palladi

### **Oggetto: La stampa dei registri contabili relativi al 2017**

La stampa in formato cartaceo ovvero la conservazione elettronica (c.d. conservazione sostitutiva), ossia la registrazione su supporti informatici con le modalità ex DM 17.6.2014 dei registri contabili nonché, limitatamente alle imprese in contabilità ordinaria, del libro degli inventari deve essere effettuata, da parte delle imprese / lavoratori autonomi, entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta.

Con riferimento al 2017 il termine per la stampa / conservazione sostitutiva scade il 31.1.2019, considerato che:

- il termine di presentazione del mod. REDDITI 2018 era fissato al 31.10.2018;
- l'art. 2963, comma 4, C.c., dispone che *"la prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del mese iniziale"*.

Si precisa che il registro dei beni ammortizzabili doveva essere "aggiornato", ai sensi dell'art. 16, DPR n. 600/73, "entro il termine ... per la presentazione della dichiarazione", ossia, relativamente al 2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, entro il 31.10.2018.

Qualora per la tenuta di tale registro siano utilizzati sistemi meccanografici la stampa può essere effettuata entro il 31.1.2019.

Sede legale  
Via Emilia all'Angelo n. 44/B  
42124 Reggio Emilia  
CF 01180810358  
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069  
Fax +39 0522 941885  
Mail [info@sgbstudio.it](mailto:info@sgbstudio.it)  
[www.sgbstudio.it](http://www.sgbstudio.it)

La stampa delle operazioni sui registri contabili ossia, ad esempio, sul libro giornale o, per i professionisti, sul registro degli incassi e pagamenti, va effettuata entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, DL n. 357/94, in base al quale:

*"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”.

Di conseguenza la stampa su carta dei registri contabili va effettuata entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’esercizio di riferimento.

Posto che il termine di stampa è collegato a quello di presentazione della dichiarazione, lo stesso non è unico per tutti i contribuenti.

Soggetto	Termine invio modello REDDITI 2018 (anno 2017)	Termine stampa registri relativi all’anno 2017
Con esercizio coincidente con l’anno solare	31-10-2018	31-01-2019 (3 mesi dal 31-10-2018)
Con esercizio <u>non</u> coincidente con l’anno solare	9 mesi dalla chiusura dell’esercizio	3 mesi dal termine di presentazione del modello REDDITI

Entro il termine previsto per la stampa dei registri contabili i soggetti in contabilità ordinaria devono provvedere anche alla stampa delle SCHEDE CONTABILI (cosiddetti “MASTRINI”).

#### **LIBRO DEGLI INVENTARI**

Il libro degli inventari, come disposto dall’art. 2217, C.c., deve essere redatto “all’inizio dell’esercizio dell’impresa e successivamente ogni anno” e va predisposto, ai sensi dell’art. 15, DPR n. 600/73, entro “tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi”, ossia, con riferimento al 2017, entro il 31.1.2019.

Il libro degli inventari deve contenere tutti gli elementi previsti dal Codice civile o da leggi speciali nonché quelli richiesti dalla normativa fiscale ossia:

- ✓ l’indicazione in forma analitica e la valutazione delle attività e passività relative all’impresa e delle attività e passività estranee alla medesima (nelle valutazioni è necessario tener conto dei criteri previsti per i bilanci delle società di capitali).

L’imprenditore individuale, come stabilito dal citato art. 15, deve indicare le sole attività e passività relative all’impresa;

- ✓ l’indicazione della consistenza dei beni raggruppati per categorie omogenee, per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo con l’indicazione degli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione.

Qualora dall'inventario non sia possibile individuare tali elementi il contribuente deve tenere a disposizione dell'Ufficio le distinte che sono state utilizzate per la compilazione dell'inventario stesso.

In particolare l'inventario deve contenere l'indicazione distinta dei seguenti elementi:

- ✓ crediti / debiti suddivisi per nominativo
- ✓ immobili / impianti / macchinari / altri beni mobili (ad esempio, automezzi, personal computers)
- ✓ caratteristiche e costi di brevetti / diritti, nonché relativi contratti di acquisizione
- ✓ avviamento e estremi dell'atto di acquisizione dell'azienda
- ✓ rimanenze di materie prime / sussidiarie / merci / semilavorati/ prodotti finiti e in corso di lavorazione
- ✓ entità e valore delle partecipazioni possedute
- ✓ composizione del capitale sociale / riserve / fondi

Nel libro degli inventari va specificato anche il criterio adottato per la valutazione delle rimanenze; l'omissione, come stabilito dal DPR n. 570/96, renderebbe inattendibile la contabilità, esponendo il contribuente all'accertamento da studi di settore / parametri.

L'inventario, come disposto dal citato art. 2217:

- ✓ "si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite".

Da ciò si evince che sul libro degli inventari deve essere riportato il bilancio completo di Stato patrimoniale e Conto economico, nonché, per le società di capitali, del Rendiconto finanziario e della Nota integrativa, così come depositato al Registro delle Imprese.

Per le micro imprese va riportato il bilancio costituito da Stato Patrimoniale e Conto economico, così come previsto dall'art. 2435-ter, C.c.;

- ✓ va sottoscritto dal titolare dell'impresa individuale / rappresentante legale della società / ente.

In caso di verifica non è sufficiente il semplice aggiornamento su supporti informatici e la stampa in presenza del verificatore come previsto per le scritture contabili; infatti, entro i predetti termini, l'inventario deve essere stampato su carta e sottoscritto.

### **REGISTRO BENI AMMORTIZZABILI**

L'art. 16, DPR n. 600/73 richiede la "compilazione" del registro dei beni ammortizzabili entro il termine di presentazione della dichiarazione.

L'aggiornamento di tale registro, ossia l'annotazione sullo stesso delle quote di ammortamento, degli acquisti / cessioni, ecc. relativi al 2017,

doveva essere effettuato, per la generalità dei soggetti, entro il 31.10.2018.

La predetta disposizione va comunque coordinata con quanto stabilito dal citato art. 7, comma 4- ter che, essendo applicabile a “qualsiasi registro contabile” tenuto con sistemi meccanografici, opera anche con riguardo al registro in esame.

<b>Modalità tenuta registro</b>	<b>Termine aggiornamento</b>
Formato cartaceo	Trascrizione entro il 31-10-2018
Utilizzo di sistemi meccanografici	-Aggiornamento entro il 31-10-2018 -Stampa entro il 31-01-2019

Da ciò consegue che, a seconda della modalità di tenuta del registro, il termine di aggiornamento / stampa è così individuato.

#### **REGISTRI IVA**

La stampa dei registri IVA, come precisato dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 10.4.2017, n. 46/E, va effettuata entro 3 mesi decorrenti dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Pertanto, considerato che, ai fini del computo dei 3 mesi, non rileva il termine di presentazione del mod. IVA (che dal 2017 è stabilito al 30.4), i registri IVA 2017 dovrebbero essere stampati entro il 31.1.2019.

Va tuttavia evidenziato che con l’aggiunta del nuovo comma 4-quater al citato art. 7 in sede di conversione del DL n. 148/2017, è disposto che, in deroga a quanto sopra, la tenuta dei (soli) registri IVA di cui agli artt. 23 e 25, DPR n. 633/72 (fatture emesse / acquisti) “è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza”.

Di conseguenza per i predetti registri IVA non è necessario provvedere alla stampa su carta entro 3 mesi dal termine di presentazione dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. La stampa risulta obbligatoria soltanto a seguito di specifica richiesta avanzata in sede di accesso / verifica.

Tale disposizione è stata estesa anche al registro dei corrispettivi ad opera del DL n. 119/2018, c.d. “Collegato alla Finanziaria 2019”.

### **NUMERAZIONE REGISTRI**

Si rammenta che i registri contabili (compresi i registri IVA), devono essere numerati:

- ✓ all'atto del loro utilizzo (stampa);
- ✓ per ciascun anno, con indicazione dell'anno su ogni pagina (ad esempio, 2017/0001, 2017/0002, 2017/0003, ecc.).

L'anno da indicare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 1.08.2002, n. 64/E, è quello a cui si riferisce la contabilità e non quello in cui è eseguita la stampa.

In particolare per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare va indicato il primo dei 2 anni di contabilità. Per i registri IVA la numerazione va comunque sempre effettuata facendo riferimento all'anno solare.

### **ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO**

Per ogni 100 pagine o frazione di esse relative ai libri e registri di cui agli artt. 2214, 2215 e 2216, C.c. (libro giornale e libro degli inventari) è richiesto l'assolvimento dell'imposta di bollo nelle seguenti misure, differenziate a seconda del soggetto.

<b>Soggetto</b>	<b>Imposta di bollo (libro</b>	<b>Giornale/Inventari)</b>
Imprenditore individuale	€ 32,00	Ogni 100 pagine o frazioni di esse
Società di persone		
Società cooperative		
Società di capitali	€ 16,00	

L'imposta di bollo va assolta:

- ✓ prima che il registro sia posto in uso, ossia antecedentemente all'effettuazione delle annotazioni sulla prima pagina numerata;
- ✓ con le seguenti modalità alternative:
  - applicazione del contrassegno telematico sulla prima pagina numerata o sulla prima pagina numerata di ciascun blocco di 100, ovvero sull'ultima pagina di ciascun blocco di 100.

Poiché l'imposta di bollo deve essere assolta prima che il libro sia posto in uso, l'acquisto dei contrassegni deve avvenire entro il termine in cui è effettuata la stampa su carta (con riguardo, ad esempio, alla stampa del libro giornale relativo al 2017, entro il 31.1.2019);

- versamento utilizzando il mod. F23 (codice tributo "458T") e annotazione degli estremi della relativa ricevuta di pagamento.

### **CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DELLE SCRITTURE CONTABILI**

L'obbligo di stampa delle scritture contabili sui registri non interessa i soggetti che adottano la conservazione sostitutiva, ossia la registrazione delle stesse su supporti informatici.

Tale modalità di conservazione è applicabile, tra l'altro, alle scritture contabili, ai libri, ai registri e, in generale, "*a ogni documento rilevante ai fini tributari*". In particolare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 6.12.2006, n. 36/E, tra i documenti che possono essere conservati elettronicamente rientrano il libro giornale, i registri IVA, i mastri, il registro dei beni ammortizzabili e le scritture ausiliarie di magazzino.

Si rammenta che, ai sensi dell'art. 2, comma 2, DM 17.6.2014, i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono presentare le seguenti caratteristiche:

- **immodificabilità**
- **integrità** (il documento è completo ed inalterato)
- **autenticità** (il documento deve garantire "di essere ciò che dichiara di essere", senza aver subito alterazioni o modifiche; tale caratteristica può essere valutata analizzando l'identità del sottoscrittore nonché del documento stesso)
- **leggibilità** (il documento è fruibile durante il ciclo di gestione dello stesso).

Il processo di conservazione sostitutiva dei documenti informatici inizia con la memorizzazione e si conclude con l'apposizione della:

- firma digitale;
- marca temporale che rappresenta "l'evidenza informatica che consente di rendere opponibile a terzi un riferimento temporale".

Per effetto di quanto disposto dal citato Decreto, la conservazione delle fatture / altri documenti va effettuata entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di riferimento.

Di conseguenza, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, la conservazione sostitutiva dei documenti relativi al 2017 va effettuata entro il 31.1.2019.

In caso di accesso / ispezione / verifica, sia i documenti informatici sia quelli analogici conservati su supporto informatico devono essere resi leggibili e, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, disponibili su carta o su supporto informatico presso la sede del contribuente / luogo di conservazione delle scritture contabili.

Per effetto dell'abrogazione del DM 23.1.2004, è stato soppresso anche l'obbligo di invio all'Agenzia delle Entrate dell'impronta dell'archivio informatico.

Relativamente al libro giornale / libro degli inventari l'imposta di bollo va assolta ancorché lo stesso sia tenuto su supporti informatici.

L'imposta (€ 16 / € 32):

- è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse. Per registrazione, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 9.7.2007, n. 161/E, si intende *"ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio"*;
- va versata in unica soluzione, come disposto dal citato DM 17.6.2014, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (30.4 ovvero 29.4 in caso di anno bisestile);
- va versata con il mod. F24, utilizzando il codice tributo "2501" e riportando, quale anno di riferimento, l'anno per il quale è effettuato il pagamento (2017 per i registri riferiti a tale anno).

Il mancato pagamento dell'imposta di bollo può essere regolarizzato mediante il ravvedimento riportando nel mod. F24 il codice tributo:

- "2502" per la sanzione;
- "2503" per gli interessi.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.