



**Fossati Massimiliano**

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze al n. 1176/a  
Revisore dei Conti n. 86312 Decreto Ministeriale 27/07/1999 Gazzetta Ufficiale n. 77 del 28/09/1999  
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Tribunale di Firenze al n. 6574  
Mediatore Professionista

**04/12/2024**

**Ai gentili clienti e Loro Sedi**

## **Regole e scadenze per la conservazione dei registri contabili**

Gentile cliente, con la presente desideriamo ricordarLe che come regola generale, la conservazione di libri, di registri contabili e della documentazione tributaria può avvenire: i) con modalità "tradizionali", cioè su supporto cartaceo; ii) elettronicamente, secondo la disciplina di cui al DM 17.6.2014. In base all'art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94 (conv. L. 489/94), per qualsiasi **registro contabile tenuto con sistemi meccanografici**, occorre procedere alla **trascrizione su supporti cartacei entro 3 mesi dal termine di presentazione** delle relative **dichiarazioni annuali**. Ipotizzando il periodo d'imposta 2023 coincidente con l'anno solare, il termine di **presentazione delle dichiarazioni dei redditi era fissato al 31 ottobre 2024** (art. 2 del DPR 322/98). Pertanto, in relazione al periodo 2023: i) il modello Redditi 2024 è stato presentato entro il 31.10.2024; ii) il termine di trascrizione dei registri contabili scade il 31.01.2025. Per quanto concerne, invece, la procedura di **conservazione elettronica dei documenti informatici** rilevanti ai fini tributari, anche questa **deve avvenire** conformemente ai principi definiti dall'art. 3 del DM 17.6.2014, ossia: i) **nel rispetto delle norme del codice civile, delle disposizioni del CAD e delle relative regole tecniche** e delle altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità; ii) **consentendo le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi** informatici in base a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche tra questi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste; iii) mediante **apposizione del riferimento temporale** opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione; iv) **con conclusione del processo di conservazione** entro il 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. **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 (ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 9). Per i modelli di dichiarazione relativi al periodo 2023, ma formati e presentati nel 2024, la conservazione va effettuata **entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di produzione e trasmissione.**

### **Premessa**

Come regola generale, la **conservazione di libri, di registri contabili e della documentazione tributaria può avvenire:**

- **con modalità "tradizionali"**, cioè su *supporto cartaceo*;
- **elettronicamente**, secondo la disciplina di cui al DM 17.6.2014.

### **Osserva**

L'art. 39 del DPR 633/72 prevede che le **fatture elettroniche** debbano essere conservate **in modalità elettronica**; le fatture create in **formato elettronico e quelle cartacee** possono essere **conservate elettronicamente.**

**Entro 3 mesi** dal termine **di presentazione della dichiarazione dei redditi**, occorre procedere alla **stampa su carta dei registri contabili** tenuti con **sistemi meccanografici o elettronici**, oppure concludere il procedimento di conservazione elettronica dei documenti informatici fiscalmente rilevanti.

### **Stampa dei registri**

In base all'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94 (conv. L. 489/94), per qualsiasi **registro contabile tenuto con sistemi meccanografici**, occorre procedere alla **trascrizione su supporti cartacei entro 3 mesi dal termine di presentazione** delle relative **dichiarazioni annuali.**

### **Osserva**

Ove non sia ancora decorso tale termine, i registri sono considerati regolari anche in assenza della trascrizione, a condizione che, in sede di controlli ed ispezioni:

- risultino **aggiornati sugli appositi supporti magnetici**;
- vengano **stampati contestualmente alla richiesta avanzata** dagli organi competenti e in loro presenza.

Il riferimento ai "termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali" contenuto nell'art. 7 co. 4-ter del DL 357/94 (cui rinvia anche l'art. 3 co. 3 del DM 17.6.2014) **deve intendersi riferito**, in un'ottica di **semplificazione e uniformità del sistema**, al "termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi" (ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46).

## Osserva

Ipotizzando il periodo d'imposta 2023 coincidente con l'anno solare, il termine di **presentazione delle dichiarazioni dei redditi era fissato al 31 ottobre** (art. 2 del DPR 322/98). Pertanto, in relazione al periodo 2023:

- il **modello Redditi 2024 è stato presentato entro il 31.10.2024**;
- il termine di conservazione dei **registri contabili scade il 31.01.2025**.

### Registro contabile tenuto con sistemi

In base all'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94, la **tenuta di qualsiasi registro contabile con 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.

## Osserva

Tale previsione è posta "in deroga" rispetto alla regola generale fissata dal precedente co. 4-ter dell'art. 7, il quale riconosce la **regolarità dei registri tenuti con sistemi meccanografici soltanto fino al termine prescritto**, entro il quale dovrà comunque **procedersi alla definitiva materializzazione su supporto cartaceo** (o alla conservazione elettronica).

Secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.4.2021 n. 236, la disposizione "*non ha modificato le norme in tema di conservazione*", per cui i **registri tenuti in formato elettronico**, entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, **vanno**:

- posti in **conservazione elettronica** ai sensi del DM 17.6.2014;
- oppure **materializzati (stampati)**.

Nella fattispecie specifica, è **stato ritenuto non corretto l'operato del contribuente istante** che, in applicazione dell'art. 7 co. 4-quater del DL 357/94, intendeva tenere i registri contabili elettronici aggiornati e memorizzati con e sui propri sistemi elettronici e negli archivi del proprio software gestionale, senza procedere alla conservazione sostitutiva tramite apposizione di marcatura temporale e firma digitale, procedendo alla stampa quando e se sarebbe pervenuta la richiesta degli organi di controllo.

Sempre in riferimento all'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/94, si segnala la successiva risposta a interpello 17.5.2021 n. 346, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la norma *"ha introdotto una novità in tema di registri contabili [...], permettendo di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi"*. Nella fattispecie specifica, l'istante, **avvalendosi della deroga dell'obbligo di stampa** per i registri contabili, intendeva effettuare *"una stampa periodica virtuale dei libri contabili (stampa su file «pdf»)"*.

### Conservazione elettronica

La conservazione elettronica dei documenti informatici fiscalmente **rilevanti è regolata dal DM 17.6.2014.**

### Nozione di documenti informatici fiscalmente rilevanti

Per **documento informatico** avente rilevanza fiscale si intende **qualunque documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti ai fini tributari** (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 17.10.2019 n. 417; ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46). Ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DM 17.6.2014, tali documenti:

- hanno le caratteristiche **dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità** e della **leggibilità**;
- **utilizzano i formati** previsti dal DLgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione digitale - CAD), dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71 del CAD, ovvero quelli **scelti dal responsabile della conservazione il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione.**

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 6.12.2006 n. 36, § 2 (riferita al precedente DM sulla conservazione elettronica del 23.1.2004 e **richiamata dalla risposta a interpello 9.4.2021 n. 236**), sono inclusi tra i documenti informatici fiscalmente rilevanti, tra l'altro, i seguenti registri:

- il **libro giornale** e il libro degli inventari;
- le **scritture ausiliarie** nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- le **scritture ausiliarie di magazzino**;
- il registro dei beni ammortizzabili;

- il **bilancio d'esercizio e relativi** allegati;
- i registri IVA;
- i libri sociali elencati nell'articolo 2421 c.c.

### **Modalità e termine di conservazione**

La procedura di **conservazione elettronica dei documenti informatici** rilevanti ai fini tributari **deve avvenire** conformemente ai principi definiti dall'art. 3 del DM 17.6.2014, ossia:

- **nel rispetto delle norme del codice civile, delle disposizioni del CAD e delle relative regole tecniche** (Linee guida Agid maggio 2021) e delle altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
- **consentendo le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi** informatici in base a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche tra questi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste;
- mediante **apposizione del riferimento temporale** opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione;
- **con conclusione del processo di conservazione** entro il 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.

### **Modalità e termine di conservazione**

**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 (ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 9).

#### **Osserva**

Per i modelli di dichiarazione relativi al periodo 2023, ma formati e presentati nel 2024, la conservazione va effettuata **entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa all'anno di produzione e trasmissione.

### **Imposta di bollo**

**L'imposta di bollo è dovuta** per la tenuta:

- **di repertori**;
- **del libro giornale e del libro degli inventari** *ex art. 2214 co. 1 c.c.*;
- **di ogni altro registro**, se **bollato e vidimato** nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 c.c. (art. 16 lett. a) della Tariffa Parte I allegata al DPR 642/72).

#### **Osserva**

**Sono 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).

### **Tenuta mediante sistemi meccanografici**

**Se i registri sono tenuti su supporto cartaceo o con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo, 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**.

#### **Osserva**

In questo caso **l'imposta di bollo è assolta** (artt. 3 del DPR 642/72 e 16 Parte I della Tariffa allegata al DPR 642/72):

- **prima che il registro sia posto in uso**, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina o su nuovo blocco di pagine;
- **mediante pagamento ad intermediario** convenzionato con l'Agenzia delle Entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno, oppure mediante pagamento ai soggetti autorizzati.

### **Tenuta mediante sistemi meccanografici**

Se i **registri sono tenuti in modalità informatica**, la **liquidazione ed il versamento del tributo sono disciplinati** dall'art. 6 del DM 17.6.2014.

#### **Osserva**

Per **documenti informatici fiscalmente rilevati**, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo nei modi previsti dal DM 17.6.2014, **si intendono i libri e i registri** di cui all'art. 16 lett. a) della tariffa Parte prima allegata al DPR 642/72 **e le fatture, note e simili** di cui all'art. 13 n. 1 della tariffa Parte prima allegata al citato DPR (art. 6 co. 2 del DM 17.6.2014; ris. Agenzia delle Entrate 28.4.2015 n. 43; risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.4.2021 n. 236).

**Il tributo su libri e registri tenuti in modalità informatica è dovuto ogni 2.500 registrazioni** o frazioni di esse nelle misure precedentemente indicate (16,00/32,00 euro) (art. 6 co. 3 del DM 17.6.2014).

Per **registrazione** deve intendersi **ogni singolo accadimento contabile**, a prescindere dalle righe di dettaglio (ris. Agenzia delle Entrate 9.7.2007 n. 161).

**Nozione di registrazione**

- Rispetto al libro degli inventari, per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite.
- 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

Il **pagamento dell'imposta di bollo** relativa agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene (art. 6 co. 1 e 2 del DM 17.6.2014):

- **con modalità** esclusivamente **telematica**, mediante **modello F24** (art. 17 del DLgs. 241/97);
- in **unica soluzione**;
- **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio** (ossia entro il 30 aprile, oppure il 29 aprile, per gli anni bisestili).

Come precisato dalla risoluzione Agenzia delle Entrate 28.4.2015 n. 43, l'«**anno**» è **inteso come anno solare e l'imposta relativa ai documenti emessi o utilizzati è calcolata in relazione a tale periodo.**

Secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.4.2021 n. 236, occorrerebbe far riferimento alle modalità di determinazione e assolvimento dell'imposta di bollo di cui al DM 17.6.2014 quando la tenuta dei registri avviene in modalità elettronica "indipendentemente dalla successiva conservazione".

La successiva risposta a interpello 17.5.2021 n. 346 ha indicato l'applicabilità della disciplina del DM 17.6.2014 nell'ipotesi in cui i registri sono tenuti **con sistemi informatici con stampa periodica virtuale (stampa su file "pdf")**.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.*

Cordiali saluti