

Roma, 22 aprile 2021

**Circolare n. 144/2021**

**Oggetto: Tributi – Codice Civile – Tenuta e conservazione delle scritture contabili – Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate – Risposta ad interpello n.236/2021.**

Rispondendo ad un interpello, l’Agenzia delle Entrate ha riepilogato lo stato dell’arte in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili in via elettronica.

La normativa vigente – art.7 DL n.357/94 così come modificato in ultimo dal DL n.34/2019 – prevede che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici si consideri regolare qualora il contribuente sia in grado di stamparlo in sede di verifica in presenza degli organi di controllo e risultati aggiornato.

Peraltro, chiarisce l’Agenzia, le disposizioni sulla tenuta delle scritture sono distinte dalle disposizioni sulla conservazione delle stesse. Attualmente il DM 17 giugno 2014 prescrive che la conservazione con modalità elettronica delle scritture contabili debba garantire le caratteristiche di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità, debba rispettare le norme del Codice Civile e del Codice dell’Amministrazione Digitale e debba consentire la ricerca e l’estrazione dei dati (ad esempio in base al cognome, nome, ragione sociale).

Il processo di conservazione deve concludersi entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle relative dichiarazioni annuali con l’apposizione di marca temporale e firma digitale, ovvero con la stampa su carta.

L’Agenzia rammenta che per la tenuta delle scritture in via elettronica è dovuta l’imposta di bollo che va versata in un’unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio col modello F24.

Daniela Dringoli  
Codirettore

*Allegato uno*  
D/d

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.

**Risposta n. 236**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -  
Tenuta e conservazione dei documenti informatici fiscalmente rilevanti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

[ALFA], nel prosieguo istante, è una società che, fino all'anno 2019, ha effettuato la conservazione elettronica «delle seguenti famiglie di documenti»:

- *Fatture Clienti (analogiche ante 2019 ed elettroniche dal 01/01/19);*
- *Fatture Fornitori (analogiche ante 2019 e sia analogiche che elettroniche dal 01/01/19);*
- *Registri IVA;*
- *Liquidazioni IVA;*
- *Registro dei beni ammortizzabili;*
- *Libro di magazzino;*
- *Libro giornale».*

L'istante ha peraltro aderito al servizio di conservazione delle fatture elettroniche messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Alla luce dei successivi interventi normativi, l'istante, *«per le famiglie di documenti sottoelencati sub "B" [ossia, registri e liquidazioni IVA, registro dei beni ammortizzabili, libro di magazzino e libro giornale, ndr.] riferiti all'anno solare 2020 e successivi, intenderebbe implementare le proprie procedure interne utilizzando le semplificazioni amministrative introdotte con l'art.12-octies del D.L. n. 34 del 2019, procedendo come ivi previsto e quindi tenendo aggiornati e memorizzati i propri dati e registri contabili con e sui propri sistemi elettronici e negli archivi residenti sul proprio software gestionale, e procedendo alla stampa dei sottoindicati documenti quando e se perverrà la richiesta degli organi di controllo. La società, quindi, non procederebbe alla conservazione sostitutiva tramite apposizione di marcatura temporale e firma digitale, ma garantirebbe (con procedura scadenzata di backup), in sede di controlli ed ispezioni, che i documenti/registri sottoindicati risultino e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza».*

Stante quanto sopra, l'istante chiede se *«possa ritenere che, al fine di rendere effettivamente operativa l'apprezzata semplificazione amministrativa introdotta dall'art.12-octies del D.L. n. 34 del 2019, la tenuta dei registri contabili su sistemi elettronici (come descritti nel corso del presente interpello), senza procedere alla conservazione sostitutiva degli stessi a norma di legge (e quindi senza l'apposizione della marca temporale e della firma digitale sui predetti documenti), risulti un comportamento a norma sia dal punto di vista civilistico (art. 2215/2220 c.c.) oltre che tributario. La richiesta viene effettuata in analogia alla domanda/risposta fornita con la già citata FAQ 103 del 2019 in materia di conservazione delle fatture elettroniche pubblicata da codesta rispettabile Agenzia.*

*Inoltre in caso di applicazione delle disposizioni ex art.12-octies del D.L. n. 34 del 2019 e per quei registri per i quali è previsto l'assolvimento dell'imposta di bollo, si chiede quali delle attuali modalità di assolvimento dell'imposta sia da considerarsi corretta (pagamento tramite modello F23 in funzione del numero di pagine,*

*apposizione di contrassegno, pagamento tramite F24 sulla base del numero di registrazioni)».*

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

*L'istante, in sintesi, ritiene «di poter formare con il proprio software contabile e conservare nei propri archivi elettronici (già messi a disposizione dal proprio software di gestione dei processi aziendali) i libri ed i registri sopra elencati sub "B" senza effettuare la conservazione sostitutiva degli stessi come prevista dalla legge e quindi senza apporre la marcatura temporale e la firma digitale. In ogni caso, verrà garantito che in sede di controlli ed ispezioni, tali libri e registri verranno stampati contestualmente ed in presenza dei Verificatori competenti.*

*Non verrà quindi apposta né la marca temporale né la firma digitale».*

*Tale comportamento risulterebbe «a norma di legge sia sotto il profilo civilistico (art. 2220 e seguenti c.c.) che tributario (art. 7, comma 4-quater del D.L. 357/1994 e successive modifiche)».*

*L'istante, inoltre, «per i libri e registri tenuti a norma art. 7, comma 4-quater del D.L. 357/1994 e successive modifiche e per i quali è tutt'ora prevista l'applicazione dell'imposta di bollo, procederebbe a liquidare la predetta imposta tramite modello F24, determinandola sulla base del numero di registrazioni contabilizzate».*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

*L'articolo 12-*octies* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, aggiunto dalla legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58, è intervenuto sull'articolo 7, comma 4-*quater*, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.*

*Tale comma, ad oggi prevede che «[...] 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 procedenti ed in loro presenza».*

Come evidenziato nel relativo dossier dei lavori parlamentari ([www.camera.it/leg18/126?tab=6&leg=18&idDocumento=1807&sede=&tipo=](http://www.camera.it/leg18/126?tab=6&leg=18&idDocumento=1807&sede=&tipo=)), «*L' articolo riproduce il contenuto dell'articolo 20 della proposta di legge in materia di semplificazioni fiscali, già approvata alla Camera e ora all'esame del Senato (AS 1294)*», a sua volta coincidente con il precedente articolo 14 dell'originario disegno di legge (A.C. 1074), con cui il legislatore ha inteso estendere l'«*obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri dell'IVA, [...] a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica. Per la tenuta in forma elettronica, inoltre, è considerato valido qualsiasi supporto*» (così, testualmente, la proposta di legge disponibile sul sito istituzionale della Camera dei Deputati, [www.camera.it/leg18/126?tab=2&leg=18&idDocumento=1074&sede=&tipo=](http://www.camera.it/leg18/126?tab=2&leg=18&idDocumento=1074&sede=&tipo=)).

L'intervento richiamato, tuttavia, non ha modificato le norme in tema di conservazione e tra queste, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti - tra cui «*- libro giornale e libro degli inventari; - scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali; - scritture ausiliarie di magazzino; - registro dei beni ammortizzabili, [...] registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, [...]*» (così la circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006 alla quale si rinvia per un'elencazione esemplificativa di tali documenti) - il d.m. 17 giugno 2014, sostitutivo del precedente 23 gennaio 2004.

In particolare, il decreto, ricordato che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono possedere le caratteristiche dell'immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità (cfr. l'articolo 2), prescrive che essi vengano «*conservati in modo tale che:*

*a) siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;*

*b) siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.*

*2. Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.*

*3. Il processo di conservazione di cui ai commi precedenti è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357 [ossia entro «i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali» sempre che «non siano scaduti da oltre tre mesi», ndr.], convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489».*

In ultimo l'articolo 5, comma 16, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, in corso di conversione, ha previsto che «*Con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, il processo di conservazione di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014, recante disposizioni sulle modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto, si considera tempestivo se effettuato, al più tardi, entro i tre mesi successivi al termine previsto dall'articolo 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489*».

Alla luce di quanto sopra, volendo sintetizzare il quadro normativo in essere - nel

quale, si osserva per inciso, tenuta e conservazione dei documenti restano concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità (si vedano, in questo senso, anche gli articoli 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) - qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

a) ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo (o sesto per il solo 2019) 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;

b) entro tale momento (terzo/sesto mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) vanno posti in conservazione nel rispetto del citato 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 materiliizzati (stampati) in caso contrario.

La soluzione ipotizzata dall'istante sul punto non risulta dunque condivisibile.

Relativamente all'imposta di bollo, preliminarmente si fa presente che l'obbligo di assolvere l'imposta relativamente alle scritture contabili, è disciplinato dall'articolo 16, lettera *a*), della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che stabilisce che scontano l'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di euro 16,00, per ogni cento pagine o frazione di cento pagine, i «*repertori; libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del Codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del Codice civile*».

In linea generale, quindi, è dovuta l'imposta di bollo per la tenuta del libro giornale, del libro inventari e delle altre scritture contabili di cui all'articolo 2214 del c.c..

Fatta tale premessa, nell'ipotesi in cui la tenuta dei registri contabili e i libri

sociali, indipendentemente dalla successiva conservazione, avvenga in modalità elettronica occorre far riferimento al decreto ministeriale 17 giugno 2014, recante «*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*», il cui articolo 6 ha previsto nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 6 prevede che «*L'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica*».

In relazione a tale disposizione, si osserva che per "*documenti informatici fiscalmente rilevanti*", ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo nei modi previsti dal citato decreto ministeriale, devono intendersi i libri e registri di cui all'articolo 16, lettera *a*), della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 e le fatture, note e simili di cui all'articolo 13, n. 1, della tariffa, parte prima, allegata al citato d.P.R..

L'imposta è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica, vale a dire mediante modello di pagamento F24, con il codice tributo "2501" denominato "*imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari- articolo 6 del decreto 17 giugno 2014*", (cfr. risoluzione n. 106/E del 2 dicembre 2014).

Il comma 2 dell'articolo 6 prevede, inoltre, che «*Il pagamento dell'imposta relativa agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio*».

Da ultimo, il successivo comma 3 al medesimo articolo dispone che «*L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, tenuti in modalità informatica, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse*».



Sulla base di tali considerazioni, nel condividere la soluzione interpretativa prospettata dall'istante in merito all'imposta di bollo, si ritiene che la modalità di assolvimento di tale imposta per i registri e libri contabili tenuti con sistemi informatici, come nella fattispecie in esame, debba essere ricondotta nell'ambito di applicazione della previsione recata dall'articolo 6 del decreto ministeriale del 17 giugno 2014.

[...]

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**