



I TERMINI DI STAMPA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI E DEI DOCUMENTI DIGITALI

DOCUMENTO DI STUDIO

a cura delle Commissioni Information Technology e Organizzazione degli
Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di

Alessandria
Cagliari
Novara
Padova
Ragusa
Verona
Viterbo

Marzo 2017



Commissione IT e organizzazione ODCEC NOVARA

Presidente *Dott. Robert Braga*¹
Membri *Dott. Aldo Arbore*
Dott. Flavio Arginati
Dott. Diego Barberi
Dott. Roberto Colombo
Membri Aggiunti *Dott. Salvatore De Benedictis*²

Consiglio ODCEC Alessandria

Presidente *Dott. Claudio Incaminato*

Commissione IT ODCEC CAGLIARI

Presidente *Dott.ssa Roberta Santopietro*
Membri *Dott. Corrado Confalone*
Dott. Marco Palmas
Dott. Luciano Pirastru

Consiglio ODCEC PADOVA

Tesoriere *Dott. Antonio Sturaro*
Consigliere delegato IT *Dott. Franco Peres*

Commissioni IT e organizzazione ODCEC RAGUSA

Presidente *Dott. Giovanni Frasca*
Membri *Rag. Carmelo Santaera*
Dott. Orazio Puglisi
Dott. Emilio Tasca

Commissione Informatica ODCEC VERONA

Presidente *Dott. Marino Paolo Previtera*
Membri *Dott. Angelo Bosoni*
Dott. Claudio Cerpelloni
Dott. Gabriele Franchi
Dott. Donatello Marcolungo

Commissioni IT e organizzazione ODCEC VITERBO

Consigliere delegato *Dott. Marco Giannini*

¹ componente del Forum fatturazione Elettronica presso AdE

² Dottore Commercialista in Siracusa, componente del Forum fatturazione Elettronica presso ADE

INDICE

PREMESSA	4
LE RAGIONI DELLA NORMA E LE CONSEGUENZE DI UNA SUA ERRATA INTERPRETAZIONE	5
LA SOLUZIONE INTERPRETATIVA	6
1 - Ex invio impronta archivi informativi	6
2 - i “richiami” del DPR 600/1973	7
3 - la tenuta delle scritture con sistemi meccanografici	8
CONCLUSIONE	9



Premessa

In questi ultimi due anni abbiamo assistito il proliferare di norme e regolamenti attuativi volti da una parte a rendere tecnicamente attuabili i nuovi adempimenti³ e, dall'altra, a "garantire" maggior gettito all'Erario tramite l'acquisizione, a partire da quest'anno, di nuove informazioni periodiche⁴.

Tra queste ultime anche la modifica apportata, ad opera dell'articolo 4 del Decreto Legge 193/2016, all'articolo 8, comma 1, DPR 322/1998 che ha modificato i termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA e che testualmente recita: "*Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente...*"

Questa modifica del termine di presentazione della dichiarazione IVA corre il rischio di far ritenere modificati anche i termini di stampa (o di conservazione digitale a norma) dei registri e dei documenti rilevanti ai fini IVA in caso di una errata interpretazione dell'espressione "... dei **dati relativi all'esercizio** per il quale i termini di presentazione delle **relative** dichiarazioni annuali..." contenuta nell'art.7 c.4- ter del D.L. 357/94.

Conseguenze di non poco conto nell'ipotesi in cui si dovesse provvedere alla messa in conservazione a norma delle fatture elettroniche eventualmente emesse nel corso dell'anno 2016 nonché alla stampa o conservazione dei registri IVA riferiti all'anno 2016 entro la fine del mese di maggio 2017, periodo già colmo di impegni e scadenze riferite ai bilanci, alle dichiarazioni dei redditi e al nuovo invio telematico dei dati riepilogativi delle liquidazioni IVA periodiche.

Con il presente elaborato si è ritenuto pertanto necessario fare chiarezza della sussistenza o meno di nuovi e diversi termini di scadenza - che potrebbero comportare non pochi problemi di riorganizzazione interna degli studi professionali - interpretando l'espressione *ut supra* richiamata con riferimento **alle sole dichiarazioni dei redditi** mantenendo pertanto **fermo il termine di fine dicembre** per la stampa o conservazione dei registri IVA.

Le considerazioni che ne scaturiscono valgono sia per la tenuta dei registri, libri e documenti cartacei sia per i registri, libri e documenti digitali.

³ ne sono un esempio l'obbligo di fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione, la possibilità di fatturazione elettronica tra soggetti passivi IVA privati (cd. B2B) e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri (D.Lgs 127/15) nonché l'obbligo di invio dei dati fatture (cd. nuovo spesometro - DL 193/16)

⁴ L'art. 4 del D.L. 193/2016 ha introdotto con l' art. 21 bis del D.Lgs. 78/2010 l'obbligo trimestrale dell'invio telematico dei dati riepilogativi delle liquidazioni IVA periodiche



Le ragioni della norma e le conseguenze di una sua errata interpretazione

Soppresso l'obbligo di trasmissione dati IVA prevista dall'abrogato articolo 8bis della Legge 322/1998, è sorta l'esigenza di rimediare al "vuoto" di informazioni che si sarebbe venuto a creare, informazioni innanzitutto richieste dalla normativa europea per il calcolo delle risorse che ciascun Stato membro è tenuto a versare al bilancio comunitario.

Il nuovo art. 8 comma 1, del DPR 322/1998 ha quindi sancito che:

- la presentazione della dichiarazione annuale IVA non dovrà più avvenire in forma unificata, ossia insieme alla dichiarazione relativa alle imposte dirette;
- il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativo all'anno d'imposta 2016 è fissato a fine febbraio 2017;
- a regime, il termine di presentazione della dichiarazione IVA annuale scadrà il 30 aprile dell'anno successivo all'anno solare di riferimento.

La modifica del termine di presentazione della dichiarazione IVA corre il rischio di far ritenere modificati anche i termini di stampa o di conservazione dei registri e dei documenti rilevanti ai fini IVA, posto che l'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, prevede che *"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...**"*.

Un'interpretazione letterale della norma troppo restrittiva avrebbe conseguenze non di poco conto per i soggetti titolari di P.IVA ed i loro commercialisti: sarebbe improponibile immaginare di dover stampare o mandare in conservazione i registri e i documenti IVA nel mese di maggio, proprio nel vivo della stagione delle dichiarazioni dei redditi e dei bilanci. Ne deriverebbero due momenti distinti, di stampa o conservazione, in relazione al medesimo anno d'imposta comportando una parcellizzazione degli adempimenti e, di conseguenza, un maggior onere, anche economico, decisamente in controtendenza rispetto ai dichiarati intenti di semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti declamati dal legislatore e dal governo.



La soluzione interpretativa

Ma da una più attenta analisi della norma e della prassi consolidata esistono margini per poter ritenere che la stampa o conservazione dei documenti e registri IVA possa essere inserita a pieno titolo in un contesto sistematico e legislativo più ampio, propedeutico a fornire una interpretazione della norma in grado di coniugare le esigenze del legislatore e quelle dei contribuenti.

1 - Ex invio impronta archivi informativi

Innanzitutto, con riferimento all'oramai abrogato obbligo di trasmissione dell'impronta degli archivi informatici conservati digitalmente (art. 5 del D.M. 23/1/2004) l'Agenzia entrate si pronunciò su un problema simile che gli addetti ai lavori si trovarono ad affrontare nell'ipotesi di esercizio non coincidente con l'anno solare, posto che all'epoca i termini di presentazione delle varie dichiarazioni era unificato al 30 settembre. Per questa categoria di contribuenti una interpretazione letterale della norma citata avrebbe comportato la differenziazione temporale dell'invio della impronta, distinguendo l'impronta degli archivi informatici tenuti ai fini IVA, in cui l'anno solare segna una declinazione imprescindibile, rispetto a quella degli archivi informatici tenuti ai fini delle imposte sul reddito, posto che il termine di trasmissione delle impronte era fissato entro quattro mesi da quello di presentazione delle dichiarazioni ai fini II.DD., IVA e Irap. La circolare 36/E del 2006 privilegiò la superiore tesi affermando che *“nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, considerato la possibilità di un disallineamento dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione iva, il termine per l'invio dell'impronta in esame deve essere collegato alle singole date previste per le differenti dichiarazioni; in tal modo il contribuente dovrà procedere a distinti invii dell'impronta, con riferimento, rispettivamente, alla contabilità conservata rilevante ai fini iva ed a quella rilevante ai fini delle imposte dirette”*.

Tale interpretazione apparve eccessivamente restrittiva, anche perché l'impronta non aveva nulla a che vedere con la regolarità della tenuta dei libri e registri, e la sua trasmissione all'Agenzia delle Entrate era finalizzata solo “al fine di estendere la validità temporale dei documenti informatici” oltre il termine, allora quinquennale, di validità delle marche temporali. Fu così che con la Circolare n. 5/E del 29 febbraio 2012 l'Agenzia delle Entrate rispondendo ad un medesimo specifico quesito sul termine per l'invio dell'impronta degli archivi informatici, ritenne opportuno ritrattare la precedente interpretazione fornita con la circolare 36/E e **ritenere unificati** i termini tra II.DD e IVA, proponendo il seguente esempio relativo ad una società con esercizio non



coincidente con l'anno solare (es: 01/04/2010 -31/03/2011, quindi in corso al 1° gennaio 2011).

Documentazione relativa al periodo 2010-11

- Scadenza invio dichiarazione dei redditi: 31/12/2011.
- Scadenza chiusura processo di conservazione: 31/03/2012.
- Scadenza invio comunicazione impronta periodo 2010-11: 30/04/2012.

L'interpretazione non appare tecnicamente ineccepibile, soprattutto perché non si comprende, ai fini IVA, quale sia la documentazione relativa al periodo 2010-11 a cui si riferisce l'esempio. Tuttavia è apprezzabile l'intento semplificatore dell'Agenzia delle Entrate che può tornare utile per lo studio della presente problematica. Infatti, estendendo analogicamente il predetto criterio interpretativo al caso in esame, si potrebbe concludere che anche il *dies a quo* a partire dal quale decorrono i tre mesi di cui al citato articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994 per la stampa/conservazione dei registri e documenti rilevanti ai fini IVA potrebbe considerarsi "unificato" con quello di presentazione della dichiarazione dei redditi.

2 – i "richiami" del DPR 600/1973

Tuttavia esistono anche altre ragioni precise e concordanti che inducono a poter ritenere che i termini di stampa o conservazione dei libri, documenti e registri potrebbero essere "unificati" a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La prima considerazione è che vi sono documenti e registri che, anche se formati o emessi in ossequio alle previsioni in materia di IVA, hanno valenza anche ai fini delle imposte sui redditi. L'articolo 39, terzo comma, del DPR 633/1972 (intitolato "*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*") prevede che i registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal DPR 633/1972, debbano essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, intitolato "*tenuta e conservazione delle scritture contabili*". L'articolo 14 del DPR 600/1973, intitolato "*Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati*", prescrive che "*Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 debbano in ogni caso tenere: a) il libro giornale e il libro degli inventari; b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*".

In tema di tenuta e conservazione esiste quindi nel sistema legislativo una esplicita attrazione della documentazione prevista dalla normativa IVA alle norme in tema di accertamento delle imposte sui redditi. La visione che si ricava dall'esame congiunto delle norme sopra richiamate è che libri, documenti e scritture, anche se emessi in ossequio a norme differenti, trovano una naturale "composizione" e regolamentazione armonizzata con quella relativa alle imposte sui redditi, contenuta nel DPR 600/1973.

Ecco che allora, pur nella confusione generata dalle recenti vicende legislative, appare chiaro e plausibile **che i termini per la stampa e conservazione della**



documentazione prodotta ai fini IVA possa avvenire entro lo stesso termine previsto per le scritture in materia di imposte dirette.

Il ragionamento si complica nella ipotesi di esercizio non coincidente con l'anno solare. Si immagini infatti ad una società (che conserva digitalmente libri e scritture) che, nel mese di febbraio 2016, abbia modificato la chiusura dell'esercizio anticipandolo dal 31 dicembre al 31 agosto. Per l'anno 2016 redigerà il suo bilancio al 31 agosto 2016. La scadenza per la conservazione sarà il 31 agosto 2017. Quali registri IVA manderà in conservazione in tale data? Seguendo la "logica" della circolare 5/E non dovrebbe mandare nulla in conservazione (come registri IVA) perché l'anno 2015 sarà già andato in conservazione (ai fini II.DD.) entro il 31 dicembre 2016, assieme ai libri e scritture ex II.DD. Si verificherebbe quindi un salto di un anno per consentire l'allineamento con la interpretazione fornita dalla circolare 5/E.

Un cenno di conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate potrebbe capitalizzare tutte le considerazioni sopra svolte e, soprattutto, confermare la analogia della fattispecie in esame a quella già presa in considerazione per la trasmissione dell'impronta degli archivi informatici, vigente il D.M. 23/1/2004

3 – la tenuta delle scritture con sistemi meccanografici

Esiste anche un riferimento preciso e concordante circa la risoluzione del dubbio interpretativo a "**quali dichiarazioni annuali**" fa riferimento l'art. 7 c.4-ter del D.L. 357/1994 richiamato. La Circolare n.207/E del 16 novembre 2000, infatti, al capitolo 1.1.3 titolato: "*Disposizioni di semplificazione in materia di redditi di impresa*" paragrafo "*Tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici*" testualmente riporta:

"Ai sensi dell'art. 3, comma 4, della legge in esame, i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici si considerano regolari, pur in difetto della trascrizione su supporti cartacei, sino al momento di scadenza dei termini per la presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi."

Questo riferimento diretto alle dichiarazioni dei redditi comprova quindi la regolarità di tenuta dei registri contabili meccanografici anche nel caso in cui i termini di presentazione della dichiarazione IVA risultano disallineati rispetto alla dichiarazione dei redditi. E proprio su quest'ultimo aspetto si tiene a precisare che nell'anno in cui fu scritta la circolare *de quo*⁵ i termini di presentazione della dichiarazione IVA erano differenti rispetto a quelli della dichiarazione dei redditi ma già allora nessun operatore del settore si pose il problema di stampare i registri IVA in data diversa rispetto a quella ordinaria, legata al maggior termine per la spedizione delle dichiarazioni dei redditi.

⁵ il 2000



Conclusioni

Sulla base delle considerazioni sopra svolte è auspicabile un cenno di conferma da parte dell’Agenzia delle Entrate che il termine di stampa o conservazione a norma dei documenti libri e registri contabili è quello dei tre mesi dal termine ultimo di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, in un’ottica di **vera semplificazione** e non di aggravio degli adempimenti.

E considerato che a partire dall’anno 2017 i contribuenti saranno obbligati a trasmettere i dati delle fatture emesse e ricevute (ex art. 21 D.L. 78/2010) e i dati delle liquidazioni periodiche (ex art.21-bis del D.L. 78/2010), non possiamo fare a meno di chiederci perché il legislatore non abbia pensato di sopprimere l’obbligo di presentazione delle dichiarazioni annuali IVA e, eventualmente, far confluire – se proprio fosse necessario - i dati non contenuti nelle dichiarazioni ex artt. 21 e 21-bis nella dichiarazione dei redditi. Così come ci si domanda il perché della sopravvivenza dell’obbligo di tenuta e conservazione dei registri IVA, visto che questi sono sostanzialmente riproducibili⁶ dai dati trasmessi all’Agenzia delle Entrate in ossequio alle norme richiamate in premessa.

Ma sarebbe soprattutto auspicabile che il legislatore fosse più attento nella emanazione delle norme, soprattutto nel settore della digitalizzazione dei libri, registri e documenti e nella relativa conservazione, permettendo così il definitivo passaggio ai sistemi digitali di emissione dei documenti, tenuta dei libri e registri, registrazione e conservazione. Oggi la produzione legislativa sembra avulsa da un preciso progetto che dovrebbe esserne alla base, progetto che dovrebbe essere condiviso con le categorie professionali che ne sono i destinatari, prime fra tutte quella dei commercialisti. Il progetto condiviso dovrebbe avere come condizione il contemperamento delle esigenze della amministrazione finanziaria e dei contribuenti e professionisti, in un’ottica di reale semplificazione e razionalizzazione. La mancanza di questa visione produce una normativa mediocre, contraddittoria, e rimedi spesso peggiori dei mali che si intendono curare.

Ne rappresenta un fulgido esempio l’affanno e il clima di incertezza di questi ultimi mesi, in cui si parla di proroghe, di reintroduzione di obblighi che sembravano andati in soffitta. Noi professionisti, consci della funzione pubblica che svolgiamo, che non siamo “usi” ad unirci al coro di coloro che contestano a prescindere e che svolgiamo nei confronti dei clienti un importante ruolo di mediazione e di giustificazione delle esigenze del legislatore, siamo messi alle corde.

Da ultimo voglia l’Agenzia delle Entrate, in questa obiettiva fase di incertezza, riconoscere almeno quanto sancito dall’art. 10. c3 dello statuto del contribuente che

⁶ “ricostruibili”



testualmente recita: *“Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria”* che rendono, di fatto, non sanzionabili “ritardi” nella stampa o conservazione dei documenti⁷, registri e libri contabili riferiti quantomeno all’anno 2016.

Nel caso l’Agenzia delle Entrate lo ritenesse opportuno, i Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili non avrebbero problemi a creare un nuovo “tavolo tecnico” di confronto su questa come su altre tematiche legate al mondo dell’informatica in continua evoluzione, tecnica e giuridica.

⁷ in particolare, anche le fatture elettroniche emesse nell’anno 2016.