OGGETTO	STAMPA REGISTRI CONTABILI - ESERCIZIO 2016 – ENTRO IL 31.01.2018
RIFERIMENTI	DPCM 26.07.2017, RM 46/E/2017, DLGS 158/2015; ART. 7 C. 4-TER DL 357/1994; CM 181/1994; CM 68/2002

Sintesi: entro 3 mesi dal termine per la trasmissione telematica delle dichiarazioni, e dunque entro il prossimo 31/01/2018 (considerando la proroga al 31.10.2017 del termine di invio delle dichiarazioni), la generalità delle imprese deve provvedere alla stampa dei registri contabili meccanografici riferiti all'anno 2016; ciò riguarda, sia i registri "fiscali" (registri Iva) che quelli tenuti in ossequio alle disposizioni civilistiche (libro giornale e il libro inventari). Tale termine vale anche per i soggetti che intendono conservare le scritture contabili in modo digitale ai sensi del DM 17/06/2014.

Per effetto della **proroga al 31/10/2017** del termine di invio dei **Mod. REDDITI ed IRAP 2017** (DPCM 26/07/2017) hanno subito uno **slittamento anche gli adempimenti ad essi connessi.**
Si tratta:

- della stampa dei registri contabili
- della redazione e sottoscrizione dell'inventario
- e alla conclusione della procedura di conservazione dei documenti informatici.

Nota: per tutti questi adempimenti si avrà tempo fino al **31.01.2018.**

DISPOSIZIONI GENERALI

Come noto, l'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo comporta l'obbligo di tenere determinati libri e registri contabili secondo quanto prescritto dal codice civile e/o dalle norme tributarie, prime fra tutte il DPR 600/73 e il DPR 633/72.

a)	NORMATIVA CIVILISTICA

L'obbligo di tenuta delle scritture contabili è sancito dall'art. 2214 c.c. secondo cui l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere:

- il libro giornale e il libro degli inventari;
- le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

La disposizione è applicabile anche agli esercenti arti o professioni, se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa (art. 2238 c.c.).

DEROGHE: sono esclusi da tale obbligo i cd. "**piccoli imprenditori**": coltivatori diretti del fondo; artigiani; piccoli commercianti; coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei familiari (art. 2083 c.c.). Esigenze di cautela inducono a limitare tali concetti ai soggetti che possono accedere ai regimi fiscali agevolati (contribuenti minimi o forfettari).

b)	NORMATIVA FISCALE

L'obbligo di tenuta delle scritture contabili per imprese e professionisti è disciplinato dal Titolo II del DPR 600/73.

Esso assume contenuto differente a seconda della natura del soggetto (imprenditore/professionista, società o impresa individuale) e del regime contabile adottato (per obbligo/opzione). La tenuta di determinate scritture contabili può essere richiesta obbligatoriamente al fine di beneficiare di alcune agevolazioni.

SCRITTURE CONTABILI CON SISTEMI MECCANOGRAFICI

In generale, fatto salvo quanto previsto per singoli libri e registri, le modalità di tenuta delle scritture contabili sono analiticamente regolamentate.

Ai sensi dell'art. 7 c. 4-ter DL 357/94, nel caso di tenuta dei registri con sistemi meccanografici, essa è considerata "regolare":

- **anche senza che la trascrizione** su supporti cartacei/informatici dei dati che si riferiscono all'esercizio per il quale i **termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da più di 3 mesi**
- qualora, al momento dello svolgimento dell'eventuale attività di controllo:

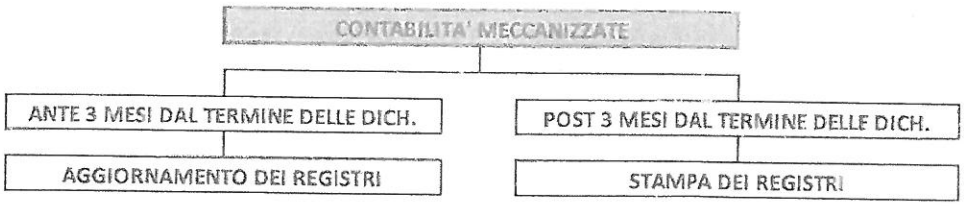
a)	i libri risultano aggiornati sugli appositi supporti meccanografico
b)	i libri siano stampati contestualmente alla richiesta dei verificatori e in loro presenza

Decorso tale termine di 3 mesi:

- ➔ **non è più sufficiente il solo aggiornamento** dei dati nel programma di contabilità
- ➔ **ma è necessaria la loro stampa** sui registri (anche elettronici).

Nota: **modalità comuni** di tenuta e conservazione delle scritture contabili sono dettate anche dall'art. 22 del DPR 600/73; le disposizioni previste da tale norma:

- **non trovano applicazione con riferimento al "libro mastro"** (art. 14 c. 1 lett. c) DPR 600/73) e alle scritture ausiliarie di magazzino (art.14 c.1 lett. d) DPR 600/73), rispetto ai quali valgono regole specifiche
- **trovano applicazione** anche per registri, bollettari, schedari, tabulati, fatture, bollette doganali e gli altri documenti **previsti ai fini IVA** dal DPR 633/72 (così dispone l'art. 39 DPR 633/72).



TERMINI PER LA STAMPA DEI REGISTRI

Al fine di semplificare le modalità di tenuta della contabilità con sistemi meccanografici, la Finanziaria 2008 ha stabilito che **il termine per la stampa dei registri contabili** (stampa "*cartacea*" dei registri tenuti con sistemi "*meccanografici*") va effettuata (art. 7 c. 4-ter DL 357/94):

entro il 3° mese successivo al termine per l'invio delle dichiarazioni annuali.

Considerato che:

- **il termine di presentazione** delle dichiarazioni è **scaduto lo scorso 31/10/2017** (per effetto della proroga sancita dal DPCM 26.07.2017)
- **la stampa** dei registri riferiti al periodo 2016 dovrà essere **effettuata entro il 31/01/2018.**

ATTENZIONE: la RM 46/2017 ha chiarito come va determinata la scadenza dei 3 mesi; in relazione al termine ordinario di presentazione delle dichiarazioni del 30/09, tale termine va interpretato:

- non secondo l'art. 2963 c.c. (che farebbe scadere il termine al 30 dicembre)
- ma più genericamente con l'ultimo giorno del 3° mese successivo (cioè entro il 31 dicembre).

In relazione al periodo d'imposta 2016, tale termine slitta al 31 gennaio 2017 (non al 30/01/2018).

Conservazione elettronica: opera il medesimo termine (3 mesi dalla presentazione delle dichiarazioni annuali) anche in caso di conservazione sostitutiva/elettronica di documenti, libri e registri informatici tenuti ai sensi del DM 17/06/2014.

MODALITA' DI CONSERVAZIONE DEI REGISTRI

In generale, i libri ed i documenti contabili (fatture, estratti conto, ecc.) possono essere conservati:

- con modalità "tradizionali", cioè su supporto cartaceo (cd. "documenti analogici" - art. 2215, artt. 2216 - 2219 c.c.)
- con modalità "informatiche" (conservazione cd. "elettronica" o "sostitutiva" – v. art. 2215-bis c.c.).

CONSERVAZIONE ELETTRONICA

Il contribuente può scegliere di conservare elettronicamente:

- solo i "registri" (es: le fatture, restituite al cliente, non sono conservate elettronicamente; tuttavia il consulente opta per la conservazione elettronica dei registri Iva, libro giornale, ecc.)
- o anche tutti o alcuni "documenti" (es: le sole fatture ed F24, ma non anche gli estratti conto, ecc.).

Fatture elettroniche: la conservazione elettronica si configura quale:

- facoltà per le fatture non elettroniche
- obbligo per quelle elettroniche (è il caso delle fatture alla P.A. per le quali non è ammesso procedere alla stampa per la loro conservazione cartacea; in tal caso, la conservazione elettronica viene assolta dal sistema SDI con il quale sono state trasmesse)

Modalità di archiviazione dei registri contabili: al fine di ottenere la rilevanza fiscale (v. RF 282/2014):

- i registri devono essere conservati in modo tale che siano "immodificabili, integri, autentici e leggibili", permettendo la funzione di ricerca ed estrazione di informazioni in caso di richiesta da parte dei verificatori
- il processo di conservazione si conclude con l'apposizione di firma digitale e marca temporale sul pacchetto di archiviazione da parte del Responsabile della conservazione entro il 3° mese dal termine per l'invio delle dichiarazioni annuali (non è più dovuta la comunicazione dell'impronta degli archivi).

REGISTRI INTERESSATI

Sono interessati alle disposizioni di cui sopra tutti i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici ai fini dell'Iva e dei redditi; si tratta in particolare:

- dei registri IVA: per le contabilità semplificate ed ordinarie
- del libro giornale e libro inventari: per le contabilità ordinarie.

Gli altri libri sociali delle società di capitali obbligatori in base al codice civile (libro verbali delle assemblee, del consiglio di amministrazioni, libro soci per le Spa, ecc..) vanno tenuti aggiornati periodicamente (sarebbe consigliabile entro 30 gg dalla data dell'operazione).

DISPOSIZIONI COMUNI AI REGISTRI	
NUMERAZIONE PROGRESSIVA	Sia i libri tenuti ai fini civilistici (Libro giornale e libro inventari) che quelli previsti dalle norme fiscali (registri Iva, libro cespiti, ecc.), devono essere numerati progressivamente: • prima o contestualmente (RM 85/2002) alla stampa e per ciascun anno (non è più prevista alcuna numerazione preventiva per blocchi di pagine) • indicando pagina per pagina l'anno di riferimento ⇨ "anno 2015" (e non l'anno in cui si effettua la stampa): 2015/1, 2015/2, e così via. Libro inventari: se composto da poche pagine, può non indicare l'anno.

ESERCIZIO INFRANNUALE	Per i soggetti IRES con esercizio "a cavallo" si indica il primo dei 2 anni di contabilità.
TENUTA REGISTRI	Tutti i libri contabili (sia obbligatori che facoltativi) vanno tenuti seguendo le regole di una ordinata contabilità, ovvero: - senza spazi in bianco, interlinee e trasporti a margine - senza abrasioni e cancellazioni (eventuali correzioni vanno effettuate in modo che le parole cancellate siano leggibili). Annotazioni a matita: sono considerate "irregolari" le annotazioni eseguite a matita sulle scritture contabili. La giurisprudenza ritiene valida l'annotazione quando il suo contenuto viene pienamente recepito nella contabilità del soggetto (Cass. n. 16707/2005, n. 17220/2006 e n. 25351/2007)
TERMINI DI CONSERVAZIONE	a) Ai fini civilistici: i libri contabili obbligatori devono essere conservati per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione presso la sede della società (art. 2220 c.c.). Dal 2017, quindi, ai fini civilistici si potranno eliminare i documenti relativi l'anno 2006. b) Dal punto di vista fiscale: bisogna fare riferimento al decorso dei termini per l'accertamento del corrispondente periodo di imposta; i libri vanno conservati: - in assenza di accertamento: fino alla scadenza del termine per effettuarli (31/12 del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; dal periodo d'imposta 2016, il 31/12 del 5 °anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) - in presenza di accertamento: fino alla sua definizione (anche oltre il termine previsto dall'art. 2220 C.C o da altre leggi tributarie). Al 31/12/2016 sarà decaduto il termine per accertare il periodo 2011; in assenza di accertamenti già avviati, si potrà non esibire più libri contabili e relativa documentazione.

VIDIMAZIONE O BOLLATURA INIZIALE

I libri ed i registri contabili, inclusi quelli fiscali (art. 8, L. 383/2001):

- non sono soggetti ad obbligo di bollatura iniziale né a quello di vidimazione periodica.
- ma al solo l'obbligo della numerazione progressiva.

Ciò si applica anche ai libri/registri multi-aziendali a striscia continua (CM 60/2002).

Bollatura volontaria: è fatta salva la possibilità di sottoporre i predetti registri a bollatura volontaria la quale può essere effettuata solo presso gli uffici del Registro imprese o un notaio.

Obbligo residuo di bollatura

Sono soggetti a bollatura

- i libri sociali obbligatori ex art. 2421 c.c. (libri: dei soci; delle obbligazioni, delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblea, ecc.)
- ogni altro libro/registro la cui bollatura sia prevista da leggi speciali (es: registro degli affari dei mediatori; registro dei palinsesti per impresari artistici; ecc.)

i quali, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio, a norma dell'art. 2215 c.c.

Operativamente, la procedura di vidimazione si compone di 3 fasi:

- numerazione progressiva in ogni pagina;
- bollatura su ogni foglio (un foglio è composto da due pagine), tramite l'impiego di timbri o sigilli manuali (solitamente ad inchiostro), meccanici o elettro-meccanici (solitamente a pressione);
- dichiarazione, nell'ultima pagina del libro, del numero di fogli che lo compone.

LIBRO GIORNALE

Come noto, il libro giornale deve indicare cronologicamente, giorno per giorno, tutte le operazioni relative alla gestione aziendale; in particolare, detto registro deve contenere:

- la data dell'operazione
- la descrizione dell'operazione
- la rappresentazione dell'operazione con indicazione dei conti di mastro
- gli importi delle operazioni distinti per ciascun conto di mastro.

SEZIONALI: il libro giornale può essere suddiviso tra più libri sezionali, sui quali vengono rilevate le operazioni appartenenti a diverse categorie ovvero a diversi rami d'azienda.

SCRITTURE AUSILIARIE - PARTITARI/MASTRINI

La stampa dei partitari/mastrini è opportuno che sia abbinata alla stampa del libro giornale; deve contenere le movimentazioni contabili per ciascun conto (ivi compreso ogni singolo cliente e fornitore) del piano dei conti utilizzato nell'anno. In particolare, le schede mastro:

- vanno stampate dopo la chiusura dei conti, che deve comparire nella stampa delle stesse.
- non devono essere numerati progressivamente, né bollati o vidimati,
- vanno firmate.

FIRMA è ammesso **l'accertamento "induttivo" se i partitari non sono sottoscritti** dall'imprenditore o dal legale rappresentante (Cass.2250/2003). Al fine di evitare di firmare ogni singola scheda contabile, si consiglia di produrre e firmare apposita dichiarazione (che attesti di aver preso visione e controllato che i partitari e le schede di mastro sono conformi alle scritture contabili) da allegare alla stampa dei partitari.

OBBLIGO DI STAMPA - DUBBIO: **l'obbligo della stampa** discende dal fatto che vanno considerate **"scritture ausiliarie"** (art. 2214 c. 2 C.C. e art. 14 Dpr 600/73). La Cassazione (sent. n. 21513/2010 e n. 21512/2010) ha, tuttavia, assunto una posizione contraria, **negando la natura di scrittura ausiliaria** (in tal senso anche la Ctp Milano sent. 20/01/1999, n. 407, nella quale è stato ritenuto inoppugnabile l'aggiornamento dei mastrini nei sistemi meccanizzati, senza procedere ad alcuna stampa).

LIBRO DEGLI INVENTARI

La redazione dell'inventario, all'inizio dell'attività d'impresa ed alla chiusura dell'esercizio annuale, è un obbligo previsto dall'art. 2217 c.c. fornisce un'informazione dettagliata delle attività/passività dell'impresa, indicandone i criteri di valutazione.

NORMA FISCALE: l'art. 15 DPR 600/73 dispone che il libro inventari, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, elenchi la consistenza fisica dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e per valore, con l'indicazione del valore attribuito a ciascun gruppo. La norma fiscale esclude dalla tenuta del libro inventari i soggetti che rientrano nei limiti per la tenuta della contabilità semplificata (art.18, Dpr. 600/73).

Nello specifico, il libro degli inventari:

a)	deve contenere annualmente l'indicazione analitica degli elementi patrimoniali attivi e passivi relativi all'impresa e la loro valutazione
b)	va redatto all'inizio dell'esercizio d'impresa e successivamente ogni anno
c)	va sottoscritto (in forma digitale se si effettua la conservazione sostitutiva) dal titolare dell'impresa individuale o dal rappresentante legale della società N.B.: la mancata sottoscrizione rende inesistente il documento ai fini giuridici.

REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI

Il registro dei beni ammortizzabili (cd. "libro cespiti"):

- è discrezionale ai fini civilistici
- è **obbligatorio** al fine di poter **dedurre le quote di ammortamento** imputate a conto economico.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA TENUTA DEL REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI	
soggetti Ires	enti pubblici e privati soggetti ad Ires
società di persone ed equiparate	persone fisiche che esercitano attività d'impresa/arti/ professioni

MODALITA' DI TENUTA E TERMINE DI STAMPA

Dei termini particolari vanno applicati al registro dei beni ammortizzabili. In tal caso:

- il **termine "di redazione"** (cioè di memorizzazione su supporto informatico): coincide con quello di invio delle dichiarazioni (31/10/2017)
- il **termine di stampa**: rimane quello ordinario (**31/01/2018**).

N.B.: l'art.16 Dpr 600/73 dispone, infatti, solo l'obbligo di "compilazione" del registro, non della sua stampa.

REGISTRI IVA

L' art.14, c.1 lett. b) DPR 600/73 stabilisce che società, enti e imprenditori commerciali devono in ogni caso tenere i registri prescritti ai fini Iva; si tratta, in particolare, dei seguenti registri:

- fatture emesse	- liquidazione Iva di gruppo	- Iva per l'editoria
- corrispettivi	- sistema analitico Iva del margine	- movimentazione beni tra paesi UE a titolo non traslativo della proprietà
- acquisti (art. 25, DPR 633/72)	- sistema globale Iva del margine	- omaggi
- bollettario madre e figlia - (art. 32 DPR 633/72)	- consegne a terzi in conto lavorazione, comodato, deposito, ecc. (art. 53 Dpr 633)	- depositi Iva (art.50-bis DL 331/93)
- delle dichiarazioni di intento	- di emergenza per misuratore fiscale	- corrispettivi agenzie di viaggio

L'**anticipo al 28/02/2017** del termine per la presentazione del Mod. IVA 2017 ha fatto sorgere il dubbio circa la necessità di procedere alla stampa dei registri IVA entro lo scorso 31/05/2017 (in luogo del 3° mese successivo al termine per l'invio delle dichiarazioni dei redditi annuali)

La questione è stata nella RM 46/2017, nella quale l'Agenzia ha chiarito che:
anche con riferimento ai Registri Iva (registro acquisti, vendite, ecc.)
non solo la produzione dei registri in via digitale ma anche la stampa cartacea di tali registri scade:

- non al 31 maggio 2017;
- ma **entro il 31/01/2018**, cioè **in via ordinaria unitamente a tutti gli altri registri**.

RM 46/2017: "il termine di riferimento per procedere alla conservazione di tutti i documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché a partire dal periodo d'imposta 2017 i termini di presentazione delle dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA siano disallineati"

TERMINE STAMPA REGISTRI IVA 2016	
~~NO~~ ~~31.05.2017~~	31.01.2018 (via ordinaria unitamente agli altri registri)

Esempio 1 RM 34

Contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (1/01/2016 - 31/12/2016) dovrà concludere il processo di conservazione di tutti i documenti rilevanti ai fini fiscali (documenti IVA e altri documenti) al più tardi entro il 31/01/2018.

PERIODO IMPOSTA	TERMINE DI STAMPA
01/01/2016 – 31/12/2016	31/12/2018

PERIODO D'IMPOSTA NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

Nel caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (non solo Srl7Spa con esercizio non solare, ma anche nei casi di operazioni aziendali straordinarie: messa in liquidazione, conferimento, ecc.):

- i documenti rilevanti ai fini IVA riferibili al periodo
- andranno comunque conservati entro il 3° mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile.

Esempio 2 RM 34

Contribuente con periodo non coincidente con l'anno solare (1/07/2016 - 30/06/2017) conserverà i documenti rilevanti ai fini IVA dell'anno 2016 entro il 3° mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi presentata successivamente al 31/12/2016.

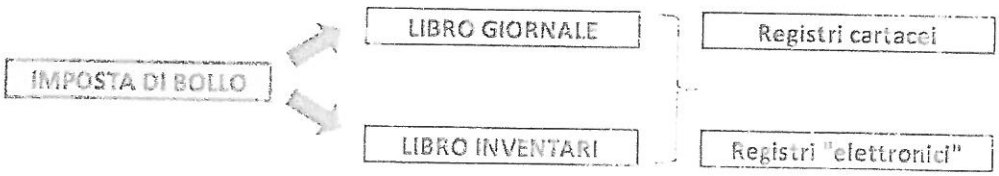
In relazione alla dichiarazione dei redditi del periodo 1/07/2015-30/06/2016, da presentare entro il 31/03/2017, il termine di conservazione dei documenti IVA dell'anno solare 2016 era il 30/06/2017, insieme agli altri documenti fiscalmente rilevanti del periodo 1/07/2015-30/06/2016.

PERIODO IMPOSTA	TERMINE DI STAMPA
01/07/2015 – 30/06/2016	30/06/2017 (3° mese successivo al 31/03/2017 termine di presentazione della dichiarazione)

IMPOSTA DI BOLLO

L'imposta di bollo si applica:

- **limitatamente al libro giornale e libro inventari** (restano esclusi i registri Iva e gli altri registri: beni ammortizzabili, partitati, ecc.); dunque non interessa le contabilità semplificate
- è determinata (e sanzionata) con **criteri differenti** a seconda che la **contabilità sia tenuta in modalità cartacea o informatica.**



A) CONTABILITÀ IN FORMA CARTACEA

L'imposta è dovuta nella seguenti misure:

SOCIETÀ DI CAPITALI (tenute al versamento della Tassa di CCGG)	→ €. 16,00 ogni 100 pagine o frazione
PERSONE FISICHE / SOCIETÀ DI PERSONE (che non hanno versato la Tassa di CCGG)	→ €. 32,00 ogni 100 pagine o frazioni

EFFETTIVO UTILIZZO PAGINE. l' imposta di bollo va assolta solo sulle pagine effettivamente utilizzate. In pratica, chi utilizza i registri assolve l'imposta di bollo ogni 100 pagine (o frazione) effettivamente utilizzate, indipendentemente dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva, solo dopo aver utilizzato queste, è soggetto al tributo in questione prima dell'uso delle successive cento (RM 85/2002 e CM 64/2002).

Esempio: se il libro giornale recante le scritture del 2016 termina alla pagina numero 2016/85, l'imposta di bollo, versata a mezzo contrassegno applicato sulla pagina 2016/1, si ritiene assolta anche per le prime 15 pagine del 201567. Il nuovo contrassegno va apposto sulla pagina 2016/17, cioè la 101° pagina del registro.

Si rammenta, poi, che l'imposta di bollo va assolta (art. 3 DPR 642/72 e art.16 Tariffa DPR 642/72):

- prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina o sulle successive cento (CM 92/2001)
- alternativamente:
  - con l'applicazione di marche da bollo (cd. "contrassegni telematici")
  - o tramite versamento con il mod. F23, cod. trib. 458T (cd. "modalità virtuale").

In entrambi i casi le marche da bollo o gli estremi di versamento (se si è optato per l'assolvimento "virtuale") vanno apposti, alternativamente:

a) sulla prima pagina numerata del libro (o sulla prima pagina numerata di ogni blocco di 100)
b) o sull'ultima pagina, purché prima che il libro sia posto in uso (RM 85/2002).

DITTA INDIVIDUALE O SOCIETÀ DI PERSONE

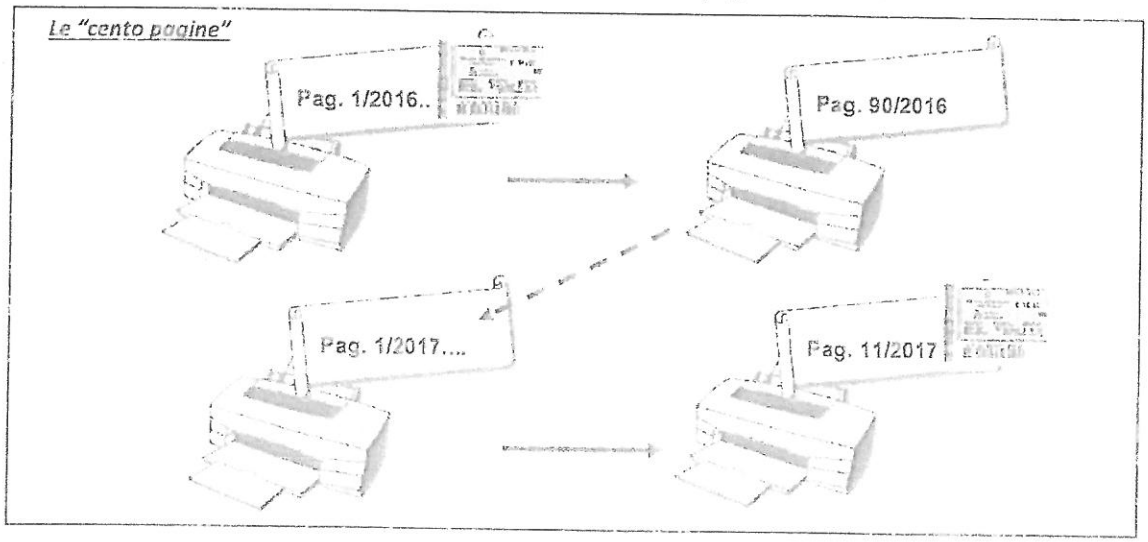
Libro giornale (anno 2016) composto da pag. n. 1 a pag. n. 90.

Imposta di bollo:

- va inizialmente riportata sulla pagina 2016/1 – sono 90 pagine
- varrà anche per le prime 10 pagine dell'anno 2017 (vanno esaurite 100 pagine complessive)

Un nuovo bollo sarà apposto nell'anno 2017 sulla pagina n. 11/2017.

Le "cento pagine"



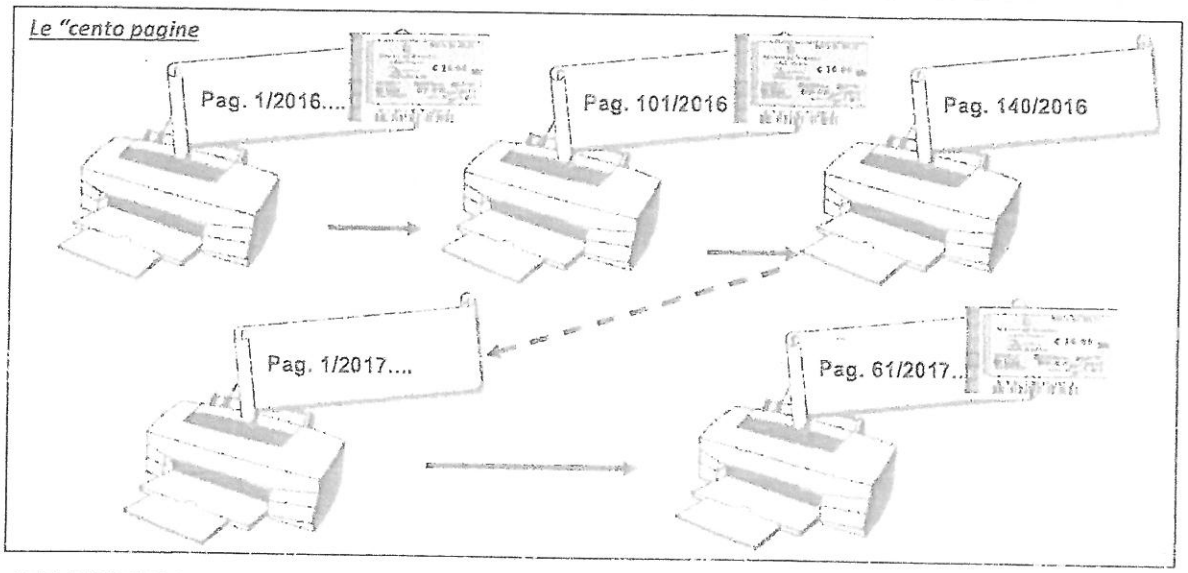
SOCIETÀ DI CAPITALI

Libro giornale (anno 2016) composto da pag. n. 1 a pag. n. 140

Imposta di bollo:

- è riportata inizialmente sulla pagina n. 1/2016 e 101/2016
- varrà anche per le prime 60 pagine dell'anno 2017

L'imposta di bollo sarà riportata poi nell'anno 2017 sulla pagina n. 61/2017



RAVVEDIMENTO OPEROSO PEE I CONTRASSEGNI TELEMATICI

In caso di omesso versamento dell'imposta di bollo, l'art. 25 Dpr 642/72 commina la sanzione dal 100% al 500% dell'imposta non versata, anch'essa rientrante tra i tributi sanabili con ravvedimento operoso:

TERMINE	SANZIONE	TERMINE	SANZIONE
entro 30 gg dall'omissione	10 % (1/10 di 100%)	entro 2 anni dall'omissione	14,2857% (1/7 di 100%)
entro 90 gg dall'omissione	11,1111% (1/9 di 100%)	oltre 2 anni dall'omissione	16,6667% (1/6 di 100%)
entro 1 anno dall'omissione	12,50% (1/8 di 100%)		

Per quanto riguarda le modalità di versamento, è necessario utilizzare il mod. F23, indicando:

- causale "SZ" nel campo 9
- codice tributo "675T", per quanto riguarda la sanzione ridotta
- codice tributo "458T", per quanto riguarda imposta e interessi

Nota: i contrassegni telematici riportano la data di emissione; in caso di **"tardivo" versamento** (cioè di acquisto tardivo della marca) il **ravvedimento operoso** va effettuato versando solo sanzione ed interessi.

B) CONTABILITÀ CON SISTEMI INFORMATICI

Ai sensi dell'art. 6 DM 17/06/2014, l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti:

- è dovuta nella stessa misura prevista per la contabilità "cartacea"
- ogni 2.500 registrazioni (o sua frazione).

SOCIETÀ DI CAPITALI (tenute al versamento della Tassa di CCGG)	€ 16,00 ogni 2.500 registrazioni o frazione
PERSONE FISICHE / SOCIETÀ DI PERSONE (che non hanno versato la Tassa di CCGG)	€ 32,00 ogni 2.500 registrazioni o frazioni

REGISTRAZIONE	Per "registrazione" si intende ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Dunque, se si guarda • al libro inventari : per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite (nonché la registrazione della Nota integrativa) • al libro giornale : il concetto di registrazione va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate (RM 161/2007).

LIBRI GIORNALI SEZIONALI	Tenuta del libro giornale su supporto informatico: ove il libro giornale sia tenuto mediante utilizzazione congiunta di un libro giornale secondo criteri sintetici e di "libri giornali sezionali", ai fini della determinazione dell'imposta di bollo, rilevano (RM 371/2008): ▪ non solo le registrazioni effettuate nel libro giornale, ▪ ma anche quelle effettuate nei sezionali che siano parte integrante del libro giornale

VERSAMENTO IMPOSTA DI BOLLO

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti sono state modificate dal DM 17/06/2014, a decorrere dal 27/06/2014.

Nota: in particolare risultano abrogati:
- l'obbligo di comunicazione di cui al precedente DM 23/01/2004
- l'obbligo di versamento dell'acconto dell'imposta (è ora ammesso un versamento unico a saldo)

che, al contrario, trovano ancora applicazione nel caso di assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale.

Pertanto, l'imposta di bollo sui documenti informatici è pagata (v. RF 317/2014 e RF 043/2015):
- con modalità esclusivamente telematica, mediante **F24 on line** (**cod. trib. 2051** anno "2015")
- **in unica soluzione**
- **entro 120 gg dalla chiusura dell'esercizio** (cioè entro il 30/04; entro il 29/04, per gli anni bisestili).

FATTURE ELETTRONICHE: quelle sulle quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo di €. 2 (cioè di importo senza IVA > €.77,47), devono riportare specifica annotazione di assolvimento dell'imposta.

Tale modalità di versamento, e annotazione di assolvimento dell'imposta, dovrebbe riguardare:
- **non solo le fatture elettroniche propriamente dette** (cioè quelle emesse e ricevute in un qualunque formato elettronico ed accettate come tali dal destinatario, per le quali vige l'obbligo di conservazione elettronica; es: fatture tramite SDI alla PA; fattura tra privati inviata tramite PEC su un indirizzo PEC)
- **ma anche** quelle considerate documenti informatici fiscalmente rilevanti perché spedite in un qualunque formato eletronico, ma non accettate come elettroniche dal destinatario (es: **fattura Pdf inviata per email**), rispetto ad esse l'emittente può – e non deve – procedere alla conservazione elettronica.

ESEMPIO	La registrazione a libro giornale di una fattura d'acquisto, anche se composta tipicamente da 3 righe (ammontare del costo iscritto, dell'Iva conto acquisti e del debito verso il fornitore) va conteggiata come 1 sola registrazione (corrisponde ad un unico accadimento contabile). In pratica, se nel 2017 viene redatto un libro giornale che contiene 100.000 registrazioni contabili, entro il 30/04/2018 si dovrà versare un'imposta di bollo con codice tributo 2501 e anno 2017 pari a € 640,00 (100.000/2.500 x € 16,00).

RAVVEDIMENTO OPEROSO dell'imposta di bollo su documenti informatici

In tal caso si applica la sanzione del 30% (15% per ritardi ≤ 90 gg), ex art. 13 DLgs. 471/97.

In caso di ravvedimento operoso, si applicano le seguenti sanzioni:

TERMINE	SANZIONE	TERMINE	SANZIONE
entro 14 gg dalla scadenza	0,1% a giorno	entro un anno dall'omissione	3,75% (1/8 di 30%)
dal 15° al 30° gg dalla scadenza	1,5% (1/10 di 15%)	entro 2 anni dall'omissione	4,2857% (1/7 di 30%)
entro 90 gg dall'omissione	1,6667% (1/9 di 15%)	oltre 2 anni dall'omissione	5% (1/6 di 30%)

Modalità di versamento (RM 32/2015): in tal caso va effettuato nel mod. F24, utilizzando:
- codice tributo 2502: per la sanzione
- codice tributo 2503: per gli interessi.

ASPETTI SANZIONATORI

E' punito con la sanzione

- da €. 1.000 a €.8.000
- chi non tiene o non conserva (art. 9 DLgs.471/97):
  - le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette/IVA
  - o i libri, i documenti ed i registri, la cui tenuta e conservazione è imposta da altre disposizioni.

RIDUZIONE SANZIONE: la sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora:

- le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza
- sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute

AUMENTO SANZIONE: la sanzione è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e Iva complessivamente superiori, nell'esercizio, a €.50.000

SUPERAMENTO LIMITI

Quando, in esito ad accertamento, gli obblighi in materia di Iva/imposte dirette risultano non rispettati in dipendenza del superamento, fino al 50%, dei limiti previsti per l'applicazione del regime semplificato per i contribuenti minori (art. 32 Dpr 633/72 ed art.7 Dpr 542/99) e del regime speciale per l'agricoltura, si applica la sanzione amministrativa da €. 250 a €.2.500.

TIPO DI VIOLAZIONE	SANZIONE	Dlgs 471/97
Omessa tenuta o conservazione scritture obbligatorie	da € 1.000 a € 8.000 (1) (2)	Art. 9 c. 1
Rifiuto di esibire o sottrazione all'ispezione di scritture contabili o altri documenti obbligatori	da € 1.000 a € 8.000	Art. 9 c. 2
Superamento fino al 50% dei limiti previsti per i regimi contabili semplificati	da € 250 a € 2.500	Art. 9 c. 4

(1) La sanzione può essere ridotta fino alla meta del minimo qualora le irregolarità rilevate siano di scarsa rilevanza a condizione che non sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute.
(2) La sanzione e raddoppiata qualora sia accertata una evasione delle imposte dirette e Iva complessivamente superiore nell'esercizio a €. 50.000.

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

A seguito del DLgs.158/2015, vengono innalzate le pene in caso di occultamento/distruzione di documenti contabili, in particolare, è punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (anziché da 6 mesi a 5 anni) "chiunque":

- al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA
- ovvero di consentire l'evasione a terzi

occulta o distrugge (in tutto o in parte) le scritture contabili/documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

DECORRENZA: le disposizioni penali, in vigore dal 22/10/2015 e migliorative rispetto al passato, si applicano retroattivamente, in applicazione del favor rei.