

## Scritture contabili delle imprese in contabilità ordinaria

### Libri obbligatori

I libri obbligatori ai fini delle imposte sui redditi per gli imprenditori individuali, le società e gli enti esercenti attività commerciali (di seguito, "gli imprenditori") sono quelli previsti dalle disposizioni civilistiche, ai quali si aggiungono taluni libri e scritture integrative (art. 2214 e ss. cod. civ.; art. 14, D.P.R. n. 600/1973).

Gli adempimenti contabili sono diversi per la generalità degli imprenditori, i quali ricadono nel regime contabile "ordinario" di seguito descritto, e per taluni soggetti che, in ragione della dimensione ridotta della loro attività, possono beneficiare di regimi contabili semplificati opzionali.

I libri contabili possono essere conservati dall'imprenditore nei luoghi in cui viene esercitata l'attività (sede legale, amministrativa, filiali, stabilimenti ecc.), oppure presso altri soggetti che ne curano la tenuta o conservazione (i quali devono rilasciare al contribuente un'attestazione contenente la specificazione delle scritture in suo possesso, nonché la disponibilità all'esibizione su richiesta degli organi di controllo).

Gli imprenditori che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse (art. 14, c. 4, D.P.R. n. 600/1973).

Nel regime ordinario sono obbligatorie le seguenti scritture contabili:

- il libro giornale;
- il libro degli inventari;
- i registri prescritti ai fini dell'IVA;
- le scritture ausiliarie (necessarie in relazione alla natura e alle dimensioni

dell'impresa) nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali necessari ai fini della determinazione del reddito (quali i c.d. "conti di mastro");

- le scritture ausiliarie di magazzino;
- il registro dei beni ammortizzabili;
- i libri sociali obbligatori per le società di capitali (art. 2421 cod. civ.);
- ricorrendone i presupposti, i libri obbligatori per il sostituto d'imposta.

Tuttavia:

- la tenuta dei **registri prescritti ai fini dell'IVA** e del **registro dei beni ammortizzabili** può essere omessa a condizione che le registrazioni siano effettuate sul libro giornale e, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, l'imprenditore sia in grado di fornire i dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri IVA e nel registro dei beni ammortizzabili (art. 12, D.P.R. n. 435/2001);
- la tenuta del **registro dei beni ammortizzabili** può comunque essere omessa se le annotazioni obbligatorie vengono effettuate nel libro degli inventari (ovvero nel registro IVA degli acquisti per gli imprenditori in contabilità semplificata): art. 2, D.P.R. n. 695/1996;
- la tenuta di **scritture ausiliarie di magazzino** è obbligatoria a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutivamente, l'ammontare dei ricavi è superiore a € 5.164.568,99 e l'ammontare delle rimanenze dei beni merce e delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale è superiore a € 1.032.913,80 (gli ammontari devono essere eventualmente ragguagliati alla durata diversa dall'anno solare e, in caso di accertamento, non si tiene conto delle relative risultanze qualora i maggiori valori accertati non eccedano del 15% tali limiti). L'obbligo di tenuta cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle

rimanenze è inferiore a tale limite (art. 1, D.P.R. n. 695/1996).

*Fonti - Artt. 13 e 14, D.P.R. n. 600/1973*

### **Libro giornale**

Il libro giornale deve indicare, giorno per giorno e in ordine cronologico tutte le operazioni effettuate dall'imprenditore (art. 2216 cod. civ.).

Le registrazioni **in tutti i registri cronologici** devono essere effettuate entro **sessanta giorni** (art. 22, c. 1, D.P.R. n. 600/1973; ovviamente, nel caso in cui il libro giornale sostituisca anche i registri IVA, le registrazioni dovranno essere effettuate nei minori termini previsti per gli adempimenti relativi a tale imposta).

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; peraltro, occorre comunque tenere un libro giornale riassuntivo sul quale, a determinate scadenze, devono essere effettuate le registrazioni complessive (ris. 27.5.1981, n. 9/875; ris. 31.10.2002, n. 341/E).

#### **Studi di settore**

Gli imprenditori soggetti agli studi di settore che esercitano due o più attività di impresa, ovvero una o più attività d'impresa in diverse unità di produzione o di vendita, devono annotare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate ovvero alle diverse unità produttive o di vendita, nonché taluni componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

*Fonti - Art. 14, D.P.R. n. 600/1973*

### **Libro degli inventari**

L'inventario (trascritto nel libro degli inventari) deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (art. 15, D.P.R. n. 600/1973).

L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali (tra i quali la trascrizione del bilancio d'esercizio), deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore, e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono

ciascun gruppo e il loro valore, devono essere tenuti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria i dati utilizzati per la compilazione dello stesso.

Nell'inventario degli imprenditori individuali devono, inoltre, essere dettagliatamente e separatamente indicate e valutate le attività e le passività relative all'impresa.

*Fonti - Artt. 14 e 15, D.P.R. n. 600/1973*

### **Scritture contabili ausiliare**

Nelle scritture ausiliarie (c.d. "**conti di mastro**") devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di individuare chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito.

**Scritture ausiliarie di magazzino** - Le scritture ausiliarie di magazzino sono dirette a dare conto delle variazioni intervenute tra le consistenze di determinati beni-merce negli inventari annuali (art. 14, c. 1, lett. d, D.P.R. n. 600/1973) e possono essere sostituite dalle altre scritture obbligatorie, purché contengano le medesime indicazioni (circ. 26.11.1981, n. 40/9/4056; ris. 17.12.1985, n. 9/942). In particolare, nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere rilevate le quantità entrate e uscite dei seguenti beni:

- merci destinate alla vendita;
- semilavorati (qualora distintamente classificati nell'inventario), esclusi i prodotti in corso di lavorazione;
- prodotti finiti;
- materie prime e altri beni destinati a essere incorporati nei prodotti finiti;
- imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti;
- materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate giornalmente oppure in forma riepilogativa, con periodicità non superiore al mese.

Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le

giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il 20% di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale.

#### **Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**

Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a corrispettivi pattuiti, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili. Le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni.

#### **Commercianti al minuto**

Per i seguenti soggetti:

- a) commercianti al minuto che cedono beni in locali aperti al pubblico, spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;
- b) soggetti che effettuano prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi, mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica; le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'art. 4, D.P.R. n. 627/1978, e cioè:
  - 1) dei trasporti di beni di produzione dei commercianti al minuto;
  - 2) dei movimenti di beni tra diversi luoghi dello stesso comune o di comuni limitrofi di svolgimento dell'attività dei commercianti al minuto, dichiarati ai fini IVA;
  - 3) dei beni dei pescatori;
  - 4) dei trasporti di beni durante la fase di produzione e fino ai mercati di prodotti agricoli della stessa provincia o di province limitrofe.

*Fonti - Art. 14, D.P.R. n. 600/1973*

#### **Libro dei beni ammortizzabili**

Il registro dei beni ammortizzabili (art. 16, D.P.R. n. 600/1973) deve essere compilato entro il termine di presentazione

della dichiarazione con le seguenti indicazioni:

1. per gli immobili e i beni mobili iscritti in pubblici registri: l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo (a ciascuno di tali beni ammortizzabili è riservata una pagina del registro, ovvero più pagine, anche in bianco, quando si presume occorrono per lo sviluppo degli ammortamenti: circ. 30.4.1977, n. 7/1496);
2. per gli altri beni: le indicazioni richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie omogenee di beni per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento (per i beni gratuitamente devolvibili deve essere anche indicata la quota annua che affluisce al fondo di ammortamento finanziario).

Nel registro vanno inoltre annotati, in voci separate a seconda dell'anno di formazione, i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, non capitalizzati su beni specifici e deducibili nei periodi d'imposta successivi in quanto superiori all'importo massimo deducibile nell'esercizio.

Per le società di distribuzione di energia che operano particolari ammortamenti, le indicazioni relative ai beni possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e vita utile (art. 1, c. 325, L. n. 266/2005 Legge Finanziaria 2006).

*Fonti - Artt. 14 e 16, D.P.R. n. 600/1973*

#### **Libri sociali obbligatori**

Si tratta dei seguenti libri delle società di capitali: libro dei soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni degli obbligazionisti, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee dei soci, libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo,

libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.

Fonti - Art. 14, D.P.R. n. 600/1973; art. 2421 cod. civ.

## **Bollatura, numerazione e vidimazione**

I libri e registri contabili erano, in generale, soggetti a obblighi di bollatura iniziale, numerazione e vidimazione annuale prima che fossero posti in uso, da parte dell'Ufficio del registro delle imprese (ora presso le camere di commercio), i notai o gli Uffici delle entrate (per i registri obbligatori ai fini fiscali).

Peraltro, a seguito di successivi interventi normativi (art. 7-bis, D.L. n. 357/1994; L. n. 383/2001; circ. 22.10.2001, n. 92/E), gli obblighi di vidimazione e bollatura sono stati eliminati per la maggior parte delle scritture contabili e, pertanto, tali adempimenti sono divenuti facoltativi.

I libri per i quali non è obbligatoria la bollatura e la vidimazione annuale sono i seguenti:

- libro giornale;
- libro degli inventari;
- registri obbligatori ai soli fini IVA;
- registri obbligatori ai soli fini delle imposte sul reddito (ad esempio il registro dei beni ammortizzabili).

Continuano, invece, a essere soggetti all'obbligo di bollatura iniziale:

- i libri sociali obbligatori delle società di capitali (a eccezione del libro giornale e del libro degli inventari);
- ogni altro libro o registro per il quale la bollatura è obbligatoria in base a una specifica disposizione di legge.

**Numerazione** - Le pagine delle scritture contabili devono essere numerate progressivamente per ciascun anno (a eccezione delle scritture ausiliarie e di magazzino), con l'indicazione in ciascuna pagina dell'anno di riferimento (nel caso di società con esercizio non coincidente con l'anno solare si deve indicare il primo dei due anni solari cui si riferisce la contabilità; per le scritture di rettifica registrate nell'anno successivo a quello di riferimento, si indica invece l'anno in cui è effettuata la rilevazione).

La numerazione, progressiva nell'ambito di ciascun registro (anche sezionale o per blocchi di pagine), deve essere effettuata

direttamente dall'imprenditore, anche non preventivamente ma via via che utilizza le pagine del registro.

Nel caso l'imprenditore voglia (facoltativamente) fare bollare inizialmente o vidimare annualmente i libri, la numerazione delle pagine deve essere apposta prima della vidimazione con l'indicazione dell'anno di riferimento (in base ai criteri illustrati dalla circ. min. ind. 9.1.1997 n. 3407/C; per quanto concerne i particolari della modalità di numerazione: circ. 22.10.2001, n. 92/E, circ. 25.1.2002, n. 6/E; ris. 12.3.2002 n. 85/E, circ. 1.8.2002 n. 64/E, ris. 22.1.2003 n. 9/E; ris. DRE Veneto 11.3.2004, n. 907-2863).

### **Registri multiaziendali**

I centri contabili che utilizzano registri multiaziendali "a striscia continua" devono (circ. 30.7.2002, n. 60/E):

- attribuire per ciascun periodo d'imposta una numerazione progressiva ai vari fogli utilizzati per i libri e registri di ciascun utente;
- consegnare a ciascun utente, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, i fogli che compongono il libro o registro relativi alle annotazioni di sua pertinenza effettuate nel periodo d'imposta.

**Imposta di bollo e tassa di concessione governativa** - Per il libro giornale e per il libro degli inventari (nonché per ogni altro registro bollato o vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 cod. civ.) è dovuta l'imposta di bollo nella misura di:

- € 14,62 (ovvero nella maggior misura prevista dall'apposito D.M. che annualmente stabilisce l'importo minimo dell'imposta di bollo) per ogni 100 pagine o frazioni di 100 pagine per le società di capitali che sono tenute al versamento della tassa di concessione governativa forfetaria di € 309,87, ovvero € 516,46 (prescindendo dal numero di registri tenuti e dalle pagine relative);
- € 29,24 (ovvero nella maggior misura pari al doppio di quella prevista con l'apposito D.M. che annualmente stabilisce l'importo minimo dell'imposta di bollo) per ogni 100 pagine o frazioni di 100 pagine per le società di persone, imprese individuali e società cooperative che non sono tenute al versamento della tassa di concessione governativa forfetaria di € 309,87, ovvero € 516,46 e che sono

invece tenute al versamento della tassa di concessione governativa nella misura di € 67 ogni 500 pagine (misura così aumentata dal 1.2.2005).

L'imposta di bollo dovuta per la numerazione deve essere assolta prima che il libro sia posto in uso (ossia siano effettuate annotazioni sul medesimo) mediante marche da bollo o bollo a punzone da applicare sulla prima pagina numerata, ovvero versamento presso gli sportelli bancari, postali o dei concessionari della riscossione dei tributi (mod. F23); gli estremi della ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina del registro (circ. 22.10.2001, n. 92/E).

*Fonti - Art. 22, D.P.R. n. 600/1973*

## Tenuta

Le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco (per il registro dei beni ammortizzabili sono invece consentiti spazi in bianco nelle pagine relative a ciascun bene), senza interlinee e senza trasporti a margine. Non sono ammesse abrasioni e le cancellazioni devono essere eseguite in modo che le parole cancellate siano leggibili (art. 2219 cod. civ.). Si considerano omesse le registrazioni a matita (Cass. 8.8.2005, n. 16707).

Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite nel termine di 60 giorni.

Le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi possono effettuare gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione (art. 14, c. 3, D.P.R. n. 600/1973).

*Fonti - Art. 22, D.P.R. n. 600/1973*

## Contabilità meccanizzata

La tenuta di registri contabili a mezzo di sistemi informatici e meccanografici è valida a ogni effetto di legge, purché i dati siano aggiornati entro 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione su supporto magnetico e ne venga effettuata la stampa

a richiesta dell'Amministrazione finanziaria (anche qualora la contabilità sia elaborata all'estero da una casa madre con filiale in Italia, ris. 9.11.2000, n. 167/E) e, comunque, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta al quale si riferiscono le registrazioni (art. 7, c. 4-ter, D.L. n. 357/1994; circ. 27.10.1994, n. 181).

*Fonti - Art. 22, D.P.R. n. 600/1973; art. 7, c. 4-ter, D.L. n. 357/1994; D.M. 23.1.2004; circ. 6.12.2006, n. 36/E*

## Conservazione

Le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli eventuali accertamenti (o contenziosi) del periodo d'imposta, anche oltre il limite fissato, a fini civilistici, in 10 anni (art. 2220 cod. civ.).

L'autorità giudiziaria adita in contenzioso può limitare l'obbligo di conservazione alle sole scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso.

Fino allo stesso termine devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge.

**Registri su supporto digitale** - L'emissione, **conservazione** ed esibizione di **documenti informatici**, nonché la **conservazione digitale** di documenti analogici deve avvenire ai sensi delle disposizioni di seguito illustrate (D.M. 23.1.2004; D.P.R. n. 445/2000; D.P.C.M. 8.2.1999).

*Inserimento e organizzazione dei dati* - I documenti informatici hanno la forma di documenti statici non modificabili, recano il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica e sono memorizzati su supporti informatici, rispettando un ordine cronologico senza soluzione di continuità nel periodo d'imposta. I dati devono essere associati a chiavi di ricerca ed estrazione.

*Conservazione dei dati informatici* - La memorizzazione dei dati termina con

l'apposizione della firma digitale (sottoscrizione elettronica) e l'apposizione della marca temporale sull'insieme dei documenti o su un'evidenza informatica contenente l'impronta dei documenti. Il processo di conservazione è almeno quindicinale per le fatture e annuale per gli altri documenti.

*Conservazione dei dati analogici* - La conservazione dei dati analogici originali sotto forma digitale avviene con la conservazione della relativa immagine; il riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica sono posti da un pubblico ufficiale.

*Comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'impronta relativa ai documenti informatici* - L'impronta relativa all'archivio informatico, la sottoscrizione elettronica e la marca temporale devono essere trasmessi all'Agenzia delle entrate entro un mese dalla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA dal responsabile della conservazione.

*Esibizione dei documenti* - L'esibizione dei documenti deve avvenire (anche per via telematica) su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

*Imposta di bollo sui documenti informatici* - L'imposta di bollo sui documenti informatici è assolta sulla base di una comunicazione dell'interessato all'ufficio delle entrate competente del numero presuntivo degli atti, documenti e registri soggetti all'imposta (la comunicazione deve contenere anche l'indicazione degli estremi del versamento effettuato in relazione all'imposta presunta).

Entro il mese di gennaio dell'anno successivo, l'interessato conguaglia l'imposta dovuta in relazione agli atti, documenti, registri e libri dell'anno solare precedente (potendo anche richiedere il rimborso o procedere alla compensazione dell'eccedenza); l'imposta complessivamente dovuta per l'anno precedente è la base di commisurazione dell'imposta presunta dell'anno in corso.

L'imposta di bollo sui libri e registri tenuti su supporto di memorizzazione ottica (o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati) è dovuta nella misura di € 14,62 o € 29,24 (ovvero nella maggior misura stabilita annualmente) **ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse.**

*Fonti - Art. 22, D.P.R. n. 600/1973; D.M. 23.1.2004; circ. 6.12.2006, n. 36/E*

## **Bilancio e inventario**

I soggetti in regime di contabilità ordinaria hanno l'obbligo di redigere e conservare l'inventario e il bilancio contenente il risultato dell'esercizio, il quale ultimo deve essere trascritto sul libro degli inventari entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

È previsto uno schema obbligatorio di bilancio, anche in forma semplificata, solamente per le società di capitali (art. 2424 e ss. cod. civ.), mentre per l'imprenditore individuale (e per le società di persone e assimilate) il bilancio può essere redatto con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conforme ai principi della tecnica contabile. Se gli elementi necessari per la determinazione del reddito d'impresa non risultano dal conto economico, l'imprenditore deve indicarli in un apposito prospetto esplicativo degli elementi medesimi (art. 3, c. 2, D.P.R. n. 600/1973).

*Fonti - Art. 15, D.P.R. n. 600/1973*