

Termini conservazione scritture contabili



A cura di: [Simone Moro](#)

Le regole del codice civile

Sotto il profilo civilistico, la conservazione dei documenti contabili è disciplinata dall'articolo 2220 del codice civile, che stabilisce l'obbligo, per l'imprenditore commerciale, di custodire e conservare i documenti e le scritture contabili per un determinato periodo di tempo, così da poter documentare esaurientemente i fatti aziendali, qualora sorgano controversie di ordine fiscale, societario e commerciale. In particolare, l'articolo suddetto prevede che:

- le scritture devono essere conservate per **dieci anni** dalla data dell'ultima registrazione
- per **dieci anni** devono conservarsi, altresì, le fatture, le lettere ed i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti

Trascorso tale periodo, pertanto, non è più possibile contestare all'imprenditore la mancanza di tale documenti.

In particolare devono essere conservati per dieci anni:

- libro giornale, libro degli inventari e scritture contabili (**libri obbligatori per l'imprenditore commerciale**);
- libro soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze delle assemblee, del consiglio di amministrazione (o del consiglio di gestione), del collegio sindacale (ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione), del comitato esecutivo, dell'assemblea degli obbligazionisti, libro degli strumenti finanziari (**libri obbligatori per le società per azioni**);
- libro soci, libro delle decisioni dei soci, degli amministratori, del collegio sindacale o del revisore (**libri obbligatori per le società a responsabilità limitata**).

Con riferimento alle modalità di computo del termine decennale va osservato che l'articolo 2963 del codice civile prevede che:

- i termini di conservazione dei documenti e delle scritture contabili si computano secondo il calendario comune;
- ai fini del calcolo non viene computato il giorno in cui ha inizio il periodo di prescrizione;
- la prescrizione si verifica con lo scadere dell'ultimo giorno;
- qualora il termine ricada in un giorno festivo, esso è posticipato di diritto al giorno seguente non festivo;
- la prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del mese iniziale. Nel caso in cui nel mese di scadenza manchi tale giorno, il termine si compirà con l'ultimo giorno dello stesso mese.

Nel caso di istanze di ispezione e di esibizione delle scritture contabili provenienti dall'Amministrazione finanziaria, la parte è tenuta a conservare la documentazione richiesta fino al momento in cui il giudice non abbia definitivamente e negativamente provveduto sull'istanza stessa; in tale ipotesi, il termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2220 del codice civile può essere derogato (Corte di cassazione: 7 marzo 1997, n. 2086 e 19 novembre 1994, n. 9839).

Le regole fiscali

In ambito fiscale, la conservazione di scritture e documenti contabili è disciplinata dall'art. 22 del DPR n. 600/1973, a cui peraltro fa riferimento anche l'art. 39 del DPR n. 633/1972 relativamente alla tenuta e conservazione dei registri e dei documenti rilevanti ai fini dell'IVA.

L'articolo 22 del citato decreto stabilisce che, fatto salvo quanto previsto dalla normativa civilistica,

le scritture contabili obbligatorie e la relativa documentazione devono essere conservate **fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta**. Pertanto, ai fini fiscali, occorre verificare se la società in esame è interessata da qualche accertamento per gli anni precedenti.

In caso di accertamenti in corso, **notificati nei termini**, la conservazione delle scritture contabili è, dunque, obbligatoria, come detto, fino alla definizione dei medesimi, eventualmente anche oltre il termine massimo di dieci anni stabilito dall'articolo 2220 del codice civile.

L'obbligo di conservazione, negli stessi termini, si estende anche agli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse. Ai sensi dell'articolo 22, comma secondo, del DPR n. 600/1973, l'Autorità adita in sede contenziosa può, comunque, imporre l'obbligo di conservazione limitatamente ai documenti ed alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso.

Nell'ipotesi in cui la società non sia soggetta ad accertamenti, la documentazione va comunque conservata ai fini fiscali sino allo scadere del periodo entro il quale è esperibile l'attività di controllo.

Termini per l'accertamento

Per la determinazione dei termini utili per la conservazione delle scritture contabili obbligatorie e la relativa documentazione è necessario, pertanto, fare riferimento alle norme dettate in materia di accertamento. Più precisamente, ai sensi dell'articolo 43 del DPR n. 600/1973 relativamente alle imposte sui redditi e dell'articolo 57 del DPR n. 633/1972 per l'IVA, **gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**. Nelle ipotesi di omessa presentazione delle dichiarazioni, gli avvisi di accertamento d'ufficio possono essere notificati fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le dichiarazioni stesse avrebbero dovuto essere presentate.

Va ricordato che l'articolo 43 è stato modificato dall'art. 15 comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 241/1997 e si applica alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999. La norma ante modifica prevedeva il termine quinquennale per l'accertamento: per le dichiarazioni dei redditi presentate precedentemente al 1999, l'accertamento poteva essere effettuato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione ovvero, in caso di omissione, fino al 31 dicembre del sesto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

L'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 dispone la proroga dei termini per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e dell'IVA per i contribuenti che non si sono avvalsi delle disposizioni di cui agli articoli 7 e 9. In particolare, la norma prevede il **differimento di due anni dei termini per l'accertamento** di cui agli articoli 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972.

Termini di accertamento per le dichiarazioni dei redditi					
Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento nel caso di dichiarazione presentata	Termine prorogato per mancata adesione al condono	Termine di accertamento nel caso di dichiarazione omessa	Termine prorogato per mancata adesione al condono
1996	1997	2002	Termine prescritto	2003	2005
1997	1998	2003	2005	2004	2006
1998	1999	2003	2005	2004	2006

1999	2000	2004	2006	2005	2007
2000	2001	2005	2007	2006	2008
2001	2002	2006	2008	2007	2009

Termini di accertamento per le dichiarazioni IVA					
Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento nel caso di dichiarazione presentata	Termine prorogato per mancata adesione al condono	Termine di accertamento nel caso di dichiarazione omessa	Termine prorogato per mancata adesione al condono
1997	1998	2002	Termine prescritto	2003	2005
1998	1999	2003	2005	2004	2006
1999	2000	2004	2006	2005	2007
2000	2001	2005	2007	2006	2008
2001	2002	2006	2008	2007	2009

L'adesione ad una delle forme di definizione previste dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 non prevede la possibilità di ovviare agli obblighi di conservazione di cui all'articolo 22 del DPR 600/1973. In caso di definizione ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289/2003, l'Amministrazione finanziaria, potrebbe procedere ad una verifica della documentazione contabile riferita agli anni sanati dal "condono tombale", per accertare la correttezza dei calcoli di congruità e coerenza, nell'ambito degli studi di settore, che hanno portato alla determinazione dei versamenti. E', quindi, in tale prospettiva, che la conservazione delle scritture contabili risulta necessaria.

Adesione ai condoni	
Concordato Art. 7, Legge n. 289/2002	L'art. 7, in tema di definizione mediante autoliquidazione, prevede l'inibizione, da parte dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio, dei poteri di accesso, ispezione e verifica di cui agli artt. 32, 33, 38, 39 e 40 del D.P.R. n. 600/1973 e 51, 52, 54 e 55 del D.P.R. n. 633/1972. L'inibizione dell'esercizio dei predetti poteri è opponibile dal contribuente mediante esibizione degli attestati di versamento e dell'atto di definizione in suo possesso. Tale inibizione opera, tuttavia, nell'ambito dell'attività d'impresa e di lavoro autonomo e relativamente alle annualità a cui la definizione automatica si riferisce.
Condono tombale Art. 9, Legge n. 289/2002	Il testo normativo esclude la possibilità di ogni tipo di accertamento ma non esclude la possibilità di effettuare accessi ed ispezioni, come invece è esplicitato nel precedente art. 7.

Conservazione elettronica dei documenti

L'articolo 7-bis del DL 10 giugno 1994 n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994 n. 489, ha introdotto alcune semplificazioni in ambito contabile, modificando anche l'articolo 2220 del codice civile. In particolare, il nuovo comma 3 di quest'ultimo articolo stabilisce che le scritture e i documenti contabili "possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti".

Tale disciplina era però applicabile solo in ambito civilistico. A fini fiscali, infatti, il comma 9 del suddetto articolo 7-bis del DL n. 357/1994 stabilisce che l'estensione dell'articolo 2220 comma 3 del codice civile "a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie" è

subordinata all'emanazione di un decreto del Ministro delle finanze con il quale siano determinate le modalità per la conservazione su supporti di immagini delle scritture e dei documenti in esame. In assenza di tale decreto attuativo, la possibilità di conservazione ottica dei documenti fiscali non era di fatto praticabile, poiché non era consentita l'eliminazione degli archivi cartacei.

Dopo quasi 10 anni dall'entrata in vigore del Decreto Legge n. 357/1994, con il D.M. 23 gennaio 2004, pubblicato sulla G.U. n. 27 del 03.02.2004, è stata finalmente data attuazione al suddetto articolo 7-bis comma 9, stabilendo le modalità per l'emissione, la conservazione e la riproduzione delle scritture e dei documenti contabili su supporti informatici, con effetto anche ai fini fiscali e con la conseguente possibilità di distruzione degli archivi cartacei.