



LA “MANOVRA DEI 100 GIORNI”
L’abrogazione dell’obbligo di vidimazione
delle scritture contabili

Circolare n. 15 del 6 dicembre 2001

Sommario

1. Libro giornale e libro degli inventari: l'abrogazione dell'obbligo di vidimazione	Pag.	2
2. I libri sociali: la vidimazione secondo il codice civile	“	2
3. I libri Iva ed i libri ai fini delle II.DD. tenuti in forma libera	“	3
4. Effetti della soppressione della bollatura: non sono più punibili le violazioni commesse in passato	“	4
5. La numerazione delle pagine - modalità	“	5
6. La bollatura facoltativa	“	6
7. L'aumento dell'imposta di bollo per la tenuta dei registri contabili	“	9
8. Le conseguenze sulle tasse di concessione governativa	“	11

LA “MANOVRA DEI 100 GIORNI”

L’abrogazione dell’obbligo di vidimazione delle scritture contabili

1. Libro giornale e libro degli inventari: l’abrogazione dell’obbligo di vidimazione

Le modifiche normative che dispongono l’abrogazione dell’obbligo di bollatura di alcuni libri contabili obbligatori¹ sono previste dalla legge n. 383 del 18 ottobre 2001² recante “*Misure per il rilancio dell’economia*”.³

L’articolo 8 del provvedimento incide direttamente sull’art. 2215 del c.c. abrogando, sia per il libro giornale, che per quello degli inventari, l’obbligo di vidimazione iniziale. Resta in vigore, invece, così come già previsto dal codice civile, l’obbligo di numerazione. Il testo della disposizione in commento, così come modificato, viene riportato qui di seguito: “*Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione*”.

Non si deve confondere l’operazione di bollatura con l’imposta di bollo che è a tutt’oggi in vigore, e che deve essere assolta mediante l’apposizione di marche, ovvero effettuandone il pagamento con il modello F 23. La novità consiste, invece, nell’abrogazione dell’obbligo di apposizione dell’impronta del sigillo da parte dell’ufficio o del notaio.

La novità è entrata in vigore dal 25 ottobre 2001, ma l’Amministrazione finanziaria ha già precisato l’inapplicabilità delle sanzioni anche per i contribuenti che in passato, prima dell’intervento della L. n. 383/2001, abbiano del tutto omissis l’adempimento, ovvero abbiano eseguito tardivamente le vidimazioni.

2. I libri sociali: la vidimazione secondo il codice civile

Non è stata effettuata alcuna modifica riguardante l’art. 2421 del c.c. relativo ai libri sociali e cioè: il libro soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze

¹ Continua a rimanere in vigore, ad esempio, l’obbligo di bollare i libri sociali (sia pure ai soli fini civilistici) ovvero, in base ad alcune disposizioni contenute in leggi speciali, altri registri come, ad esempio, il libro delle autenticazioni delle girate azionarie previsto dal R.D. n. 239 del 29 marzo 1942.

² Entrata in vigore il 25 ottobre 2001.

³ Pubblicata nella G.U. n. 248 del 24 ottobre 2001.

delle assemblee, il libro delle adunanze del consiglio di amministrazione, il libro del collegio sindacale, del comitato esecutivo, delle delibere degli obbligazionisti.

Rimane a tutt'oggi applicabile⁴, quindi, il secondo comma dello stesso art. 2421 secondo cui: *“I libri suddetti, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'articolo 2215”*.

Questa disposizione del codice civile deve essere letta unitamente al nuovo art. 2215, che prevede la bollatura in ogni foglio qualora sia previsto un obbligo in tal senso. Ciò si verifica, appunto, per i libri sociali obbligatori come disposto chiaramente dall'art. 2421 del c.c., ma anche per tutte quelle fattispecie che sono disciplinate da leggi speciali. E' questo il caso, ad esempio, del registro delle autenticazioni delle girate azionarie tenuto dai notai ed obbligatorio ai sensi del R.D. 29 marzo 1942, n. 239.

Si consideri, inoltre, come la bollatura dei libri sociali, secondo le recenti modifiche, non è più indispensabile ai fini fiscali. In particolare, tutti i libri obbligatori per effetto della normativa fiscale, indicati negli articoli precedenti al 22 del D.P.R. n. 600/73, non devono più essere bollati. I libri sociali sono previsti, non solo dal codice civile (art. 2421), ma anche nell'art. 14, comma 2 del suddetto decreto. Ne consegue, limitatamente ai libri sociali, un doppio regime:

- ai fini civilistici (art. 2421 c.c.) continua a permanere l'obbligo della bollatura oltre a quello della numerazione;
- ai fini fiscali gli stessi libri dovranno essere semplicemente numerati in ogni pagina.

La distinzione è rilevante in quanto l'omissione sarà solo di tipo civilistico, mentre non sarà più contestabile da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3. I libri Iva ed i libri ai fini delle II.DD. tenuti in forma libera

La legge n. 383/2001 ha modificato l'art. 39 del D.P.R. n. 633/72 disponendo l'abrogazione dell'obbligo della bollatura per tutti i registri, compresi i bollettari, tenuti agli effetti dell'Iva. In particolare, è stata soppressa l'espressione *“numerati e bollati ai sensi dell'art. 2215 del codice civile”* sostituita con l'espressione: *“devono essere tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerati progressivamente”*. Per effetto delle suddette modifiche, rimane in vigore solo l'obbligo di numerazione progressiva delle pagine senza dover porre in essere ulteriori adempimenti.

⁴ Nello stesso senso si è espressa l'Agenzia delle entrate con la Circ n. 92/E del 22 ottobre 2001 dimenticando che l'obbligo della bollatura, relativamente ai libri sociali, rimane vigente ai soli fini del codice civile. Infatti, considerata la modifica dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/73 nessuna conseguenza di tipo fiscale potrà scaturire dal comportamento omissivo del contribuente nel caso in cui questo non abbia bollato i suddetti libri.

I registri devono essere tenuti in esenzione dall'imposta di bollo e non è più dovuto il tributo speciale previsto (fino all'entrata in vigore della legge n. 383/2001) per la bollatura dei registri Iva qualora l'operazione fosse effettuata presso gli Uffici finanziari. Questo tributo era stabilito nella misura di L. 10.000 per ogni registro.

La stessa novità interessa i registri tenuti ai fini delle imposte sui redditi. Il legislatore è intervenuto direttamente sull'art. 22 del D.P.R. n. 600/73 eliminando espressamente l'obbligo di bollatura per tutti quei libri e registri richiamati dalle disposizioni precedenti il citato art. 22. Rimane in vigore, invece, l'obbligo della numerazione progressiva.

Non devono più essere bollati, ad esempio, il libro cronologico degli incassi e dei pagamenti degli esercenti arti e professioni, il libro dei movimenti finanziari per coloro che si trovano in contabilità ordinaria, e così via.

4. Effetti della soppressione della bollatura: non sono più punibili le violazioni commesse in passato

Prime delle modifiche entrate in vigore con l'approvazione della legge n. 383/2001, la mancata bollatura delle scritture contabili configurava una violazione consistente nell'omessa (o irregolare) tenuta o conservazione dei registri, punita con la sanzione amministrativa da due a quindici milioni di lire (art. 9, del D.lgs. n. 471/1997)⁵.

La circolare n. 92/E, del 22 ottobre 2001, emanata dall'Agenzia delle entrate, ha chiaramente affermato come l'eliminazione di quest'obbligo produca effetti anche per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della legge in questione⁶. E' applicabile⁷, infatti, il principio del "favor rei" previsto dall'art. 3, comma 2, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più una violazione punibile.

Se un'impresa doveva bollare un registro contabile prima del 25 ottobre (data di entrata in vigore della modifica normativa), ed ha ommesso l'adempimento, non potrà più essere irrogata alcuna sanzione. Se, invece, la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo⁸, ed il contribuente ha pagato una parte del debito tributario, il debito residuo si estingue, essendo irrilevante anche l'avvenuta iscrizione a ruolo, ma per l'importo pagato non è ammessa la ripetizione⁹. Se inve-

⁵ La precisazione è stata fornita con la circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999 emanata dall'Amministrazione finanziaria.

⁶ Pubblicata nella G.U. del 24 ottobre ed entrata in vigore il giorno successivo.

⁷ Come affermato espressamente dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001. In senso conforme, già prima dell'emanazione della circolare, F. Ricca, Registri Iva senza la vidimazione, in Italia Oggi, dell'11 ottobre 2001.

⁸ Ad esempio, in caso di contenzioso, la sentenza sia passata in giudicato.

⁹ Così l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 92/E.

ce, l'irrogazione della sanzione era ancora in corso al momento dell'entrata in vigore della legge n. 383/2001, l'inapplicabilità delle sanzioni si estende anche al passato.

La circolare n. 92/E non ha affrontato, però, il problema degli accertamenti riguardanti le violazioni commesse in passato per le quali è stata espressamente riconosciuta l'inapplicabilità delle sanzioni. La questione è stata, però, già affrontata quando l'art. 7-bis del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 convertito dalla L. 8 agosto 1994, ha abrogato l'obbligo di vidimazione annuale. In quell'occasione il Ministero delle finanze affermò espressamente, con la circolare n. 181/E del 27 ottobre 1994, che gli uffici, in sede di accertamento, non dovevano dare rilievo alle violazioni commesse anteriormente all'entrata in vigore del D.L. n. 357/94.

La pronuncia dell'Amministrazione finanziaria poteva fare leva, però, su una norma (l'art. 7-ter) assai più chiara rispetto all'art. 8 della L. n. 383/2001. Secondo la disposizione del 1994 "le violazioni degli obblighi soppressi ..., non producono effetti anche ai fini dell'applicazione delle sanzioni". La lettera della disposizione era molto chiara: in caso di omessa vidimazione non si manifestava alcun effetto né in materia di accertamento, né per le sanzioni eventualmente irrogabili.

In ogni caso l'irrilevanza della mancata vidimazione iniziale ai fini degli accertamenti può anche essere sostenuta seguendo un'altra via interpretativa. Se il legislatore ha deciso di abrogare l'adempimento in quanto considerato "inutile", la mancata vidimazione non dovrebbe essere considerata una violazione così grave da legittimare l'esercizio del potere di accertamento. Se questa violazione non ostacolerà i controlli dei verificatori, gli eventuali accertamenti non potranno essere fondati, come unico presupposto, sull'omessa tenuta delle scritture contabili conseguente alla mancata vidimazione iniziale.¹⁰

5. La numerazione delle pagine - modalità

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria¹¹, l'abrogazione della bollatura dei libri contabili incide anche sulla modalità della numerazione delle pagine che compongono gli stessi.

Fermo restando l'obbligo di apporre un numero progressivo su ogni pagina, si deve precisare come l'operazione non venga fatta per blocchi di pagine¹², ma è sufficiente che il contribuente apponga un numero progressivo sulle stesse prima dell'utilizzazione.

¹⁰ Così C. Pino, *Gli effetti dell'abolizione dell'obbligo di vidimazione dei libri contabili*, in *Corr. trib.*, 2001, pag. 3336.

¹¹ Circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001 emanata dall'Agenzia delle entrate

¹² Dichiarando, ad esempio: "il presente registro si compone di 100 pagine ..."

In occasione della videoconferenza del 24 ottobre, l'Agenzia delle entrate ha confermato la validità delle indicazioni contenute nella circolare del ministero dell'industria n. 3407/C del 9 gennaio 1997. La numerazione, quindi, deve essere fatta per anno da indicare, solo per il libro giornale e degli inventari, insieme al numero di pagina. Non è possibile, quindi, utilizzare un'unica numerazione progressiva per tutta la durata della vita dell'impresa.

E' evidente, quindi, nella diversa ipotesi in cui il contribuente intenda avvalersi della facoltà di procedere alla bollatura, che le modalità previste per la numerazione delle pagine restano quelle previste dal previgente sistema. In questa eventualità, le pagine che compongono il registro devono tutte recare l'indicazione di un numero progressivo⁴³ anche nel caso in cui non vengano effettivamente utilizzate. Il notaio o l'ufficio del registro delle imprese devono certificarne, nell'ultima pagina, il numero complessivo.

Per la bollatura facoltativa, quindi, non solo la numerazione precede l'utilizzo del registro, ma riguarda anche tutte le pagine che compongono lo stesso. Diversamente, qualora il contribuente non intenda procedere alla bollatura, la numerazione, sia pur preventiva, potrà essere limitata alle sole pagine effettivamente utilizzate.

6. La bollatura facoltativa

E' opportuno, però, alla luce del nuovo quadro di riferimento, esaminare la disciplina sotto il profilo della possibilità di far bollare i registri contabili pur mancando uno specifico obbligo in tal senso. Il primo spunto potrebbe essere rinvenuto nell'art. 2218 del c.c. che così dispone: "l'imprenditore può far bollare nei modi indicati nell'articolo 2215 gli altri libri da lui tenuti".

Da una prima lettura della disposizione sembra emergere come la possibilità sia riservata solo agli imprenditori, ma non è così. D'altra parte, il problema si pone solo oggi per la prima volta. I professionisti, infatti, sono sempre stati tenuti, almeno fino all'entrata in vigore della L. n. 383/2001, alla bollatura del registro cronologico degli incassi e dei pagamenti, del libro dei movimenti finanziari (se in contabilità ordinaria), dei registri Iva e così via. Oggi, invece, la situazione più ricorrente sarà rappresentata dalla mancata bollatura ed è necessario comprendere chi potrà avvalersi della vidimazione facoltativa.

Stante il chiaro tenore letterale dell'art. 2218 del c.c., che prende in considerazione la possibilità della bollatura facoltativa solo per l'imprenditore, sembra che la risposta debba essere diversa a seconda del soggetto (imprenditore, associazione, profes-

⁴³ C.d. numerazione per blocchi.

sionista) interessato. Ad esempio se un professionista chiede di bollare un libro dei movimenti finanziari o un libro Iva, il l'Ufficio del registro delle imprese ovvero il notaio¹⁴ dovrebbero eccepire che in base al codice civile non esiste questa possibilità e nessuna norma avente altra natura (come quella fiscale) prevede l'adempimento (della bollatura) che il professionista intenderebbe porre in essere. Diverso è il caso in cui la richiesta venga fatta da un imprenditore. Il codice civile prevede espressamente tale eventualità e nessun ufficio¹⁵ potrà rifiutarsi di procedere in tal senso.

L'interpretazione testè illustrata appare eccessivamente rigorosa e non può essere condivisa. Il riferimento letterale dell'art. 2218 non appare sufficiente per rifiutarsi di procedere alla bollatura di un libro richiesta da un professionista. D'altra parte il problema già si è posto, ed è stato affrontato, per quei libri che le associazioni procedono a vidimare spontaneamente senza che possa essere rinvenuto uno specifico obbligo in tal senso. E' questo il caso del libro soci tenuto, ad esempio, da un'associazione sportiva¹⁶.

Si osservi, però, come l'art. 2218 del codice civile, sostenendo la possibilità di procedere all'effettuazione dell'operazione di bollatura facoltativa, intenda riferirsi a quella figura nei cui confronti trovi applicazione lo statuto speciale dell'imprenditore¹⁷ e cioè nei confronti di quei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili secondo il codice civile.

Secondo la dottrina¹⁸ e la giurisprudenza¹⁹ prevalente questa applicazione non può verificarsi nei confronti di quei soggetti (associazioni) che non svolgono in

¹⁴ Come chiarito dalla circolare n. 92/E gli Uffici unici delle entrate non potranno più procedere alla bollatura dei registri neppure facoltativamente

¹⁵ Ovvero nessun notaio

¹⁶ Si osservi come non sia corretto sostenere, nell'esempio prospettato, la sussistenza dell'obbligo di vidimazione invocando la previsione contenuta nell'art. 2421 del codice civile. Questa norma è collocata, infatti, nel titolo quinto del codice civile relativo alle società. Non può, quindi, trovare la stessa applicazione nei confronti degli enti associativi. Le associazioni saranno obbligate alla tenuta dei libri e dei registri indicati nello statuto sociale e cioè in base alle regole che gli associati hanno inteso stabilire, ma nessun obbligo di bollatura può essere rinvenuto.

¹⁷ L'applicabilità dello statuto speciale dell'imprenditore commerciale comporta l'assoggettamento al fallimento e alle altre procedure concorsuali, l'iscrizione nel registro delle imprese e l'obbligo di tenuta delle scritture contabili. Sull'argomento cfr. Nicola Forte, Associazioni sportive: attività commerciale e fallimento, nota a Cass., 20 giugno 2000, n. 8374, in "Diritto e pratica delle Società", 6 novembre 2000, p. 50 ss.

¹⁸ Cfr. F. Galgano, Delle associazioni non riconosciute e dei comitati, sub artt. 36-38, in Commentario al codice civile a cura di Scialoja e Branca, Bologna - Roma, 1979, p. 98-99; G. Ragusa Maggiore, Associazione non riconosciuta e fallimento, in "Dir. Fall.", 1960, I, p. 244 ss.; E. Zanelli, La nozione di oggetto sociale, Milano, 1962, p. 108, secondo il quale sarebbe inammissibile qualificare come imprenditoriale l'attività economica svolta da un ente morale in via puramente accessoria rispetto alle finalità istituzionali perseguite "non potendosi in tal caso riscontrare il requisito della professionalità richiesto dall'art. 2082, c.c."; G. Ponzanelli, Gli enti collettivi senza scopo di lucro, Giappichelli editore, Torino, p. 170.

¹⁹ Così si è espressa la Suprema Corte che ha escluso come un ente ecclesiastico potesse essere considerato imprenditore commerciale, in relazione al carattere accessorio e strumentale dell'attività economica rispetto alle finalità istituzionali dell'ente. Così Cass., 9 novembre 1979, n. 5770, in "Giust. Civ.", 1980, I, p. 255. Sul caso "opera Don Guanella", cfr. anche A. Fusaro, L'associazione non riconosciuta, Padova, 1991, p. 161. I principi enunciati dalla predetta sentenza sono stati confermati con un'ulteriore e più recente sentenza secondo cui la Cassazione ha escluso l'assoggettabilità a fallimento di un'associazione in quanto l'incasso delle rette corrisposte da enti pubblici territoriali per coprire le spese di gestione dell'istituto era meramente strumentale e accessorio rispetto alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente, cioè di istruire giovani indigenti. Così Cass., 18 settembre 1993, n. 9589, in "Foro it.", 1993, I, c. 3503. E' necessario tuttavia ricordare un altrettanto autorevole, ma minoritario orientamento secondo cui tutti i soggetti esercenti un'attività commerciale, sia pure marginale e finalizzata al raggiungimento delle finalità istituzionali, dovrebbero essere indiscriminatamente sottoposti al relativo statuto dell'imprenditore commerciale. Così S. Gatti, L'impresa collettiva non societaria e la sua disciplina fallimentare, in "Riv. Dir. comm.", 1980, II, p. 108 ss.; L. Farenga, Esercizio di impresa commerciale da parte di enti privati e fallimento, in "Dir. fall.", 1981, I, p. 222 ss.; G. Pellegrino, Il fallimento dei gruppi associativi, Padova, 1986, p. 76 ss..

prevalenza un'attività commerciale²⁰ come normalmente avviene per i cosiddetti enti non commerciali²¹. Le associazioni, quindi, pur svolgendo marginalmente un'attività commerciale²², non sono soggette allo statuto speciale dell'imprenditore e, quindi, non dovrebbero rientrare nel novero dei soggetti che possono fruire della c.d. bollatura facoltativa, ma non è così. E' assolutamente consolidata la prassi secondo cui vengono regolarmente soggetti a bollatura, a richiesta delle associazioni, i libri sociali tenuti da questi enti e ciò pur in mancanza di un obbligo specifico in tal senso.

La mancanza di una disposizione che preveda l'obbligo di bollatura non vuol significare necessariamente la sussistenza di un divieto. Ciascun soggetto che abbia uno specifico interesse potrà comunque richiedere la bollatura di un libro o registro²³ da lui utilizzato.

D'altra parte se può essere pacificamente riscontrata la mancanza della natura di impresa in capo ad un'associazione e questa può richiedere, pur non essendo obbligata, di procedere alla bollatura del libro delle adunanze del Consiglio Direttivo, non si comprende come mai la stessa possibilità non debba essere riconosciuta ad un professionista che si rivolge per ottenere la vidimazione (facoltativa) del registro cronologico degli incassi e dei pagamenti. Sia nell'uno che nell'altro caso, la richiesta viene effettuata da un soggetto diverso rispetto ad un'impresa²⁴ e non si comprende come mai le due diverse situazioni debbano essere trattate in maniera diversa.

Se l'associazione otterrà la vidimazione del libro del Consiglio Direttivo non si comprende come mai non debba ottenere lo stesso risultato un professionista il quale potrà avvalersi della previsione contenuta nell'art. 2218 del codice civile. La disposizione, quindi, non deve essere interpretata rigorosamente secondo il significato che potrebbe essergli attribuito unicamente in base alla sua lettera. Al contrario la portata applicativa è piuttosto ampia.

Rimane in ogni caso dovuto il pagamento della tassa di CC.GG. di L. 100.000 per ogni 500 pagine o frazione di esse qualora sia un imprenditore che richiede la bollatura del libro giornale o del libro degli inventari.

20 L'inapplicabilità dello statuto speciale dell'imprenditore nei confronti delle associazioni determina, da un punto di vista civilistico, l'insussistenza dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili. Non deve confondere, però, per una corretta impostazione del problema la circostanza che l'associazione sia obbligata, ai fini fiscali, alla tenuta di determinate scritture contabili in relazione all'attività commerciale marginalmente esercitata. Tali scritture sono utilizzate per la determinazione del reddito imponibile da sottoporre a tassazione. Ben altra cosa è la sussistenza dell'obbligo contabile posto a carico da parte del codice civile a carico degli imprenditori che sono soggetti allo statuto speciale. Si consideri, inoltre, che nell'ambito delle associazioni la tenuta della contabilità, anche se non obbligatoria, diviene funzionale al rispetto delle regole statutarie che i soci hanno stabilito tra cui emerge la previsione della redazione di un rendiconto preventivo e consuntivo. E' evidente, quindi, che per adempiere a quest'obbligo l'associazione non potrà non tenere, sia pure in forma estremamente semplificata una contabilità. Inoltre, lo stesso obbligo (redazione di un rendiconto) è previsto dalla normativa fiscale contenuta nel D.P.R. n. 917/86.

21 Se l'attività prevalente ha natura commerciale l'ente assume la qualificazione di ente commerciale o addirittura di impresa.

22 Cioè indirizzata esclusivamente al raggiungimento delle finalità istituzionali.

23 E' questo il caso, ad esempio, del libro utilizzato dall'amministratore di condominio per trascrivere i verbali delle assemblee condominiali

24 Così come si verifica, ad esempio, per il condominio.

7. L'aumento dell'imposta di bollo per la tenuta dei registri contabili

Un'altra novità, contenuta nell'art. 8, prevede sia per il libro giornale, che per il libro degli inventari un aumento dell'imposta di bollo da L. 20.000 a L. 40.000.

Si tratta di una misura resa necessaria per far fronte alla diminuzione di gettito determinata dal venir meno dell'obbligo di pagamento della tassa di CC.GG. fissata in ragione di L. 100.000 per ogni registro²⁵ di 500 pagine o frazione di esse, e dovuta in relazione all'operazione di bollatura

Alla luce delle recenti modifiche normative, sia il libro giornale, che il libro degli inventari non devono più essere obbligatoriamente bollati, ma con la numerazione progressiva delle pagine deve essere effettuato il pagamento di un'imposta di bollo di L. 40.000 per ogni 100 pagine o frazione di esse. Il tributo va assolto, prima dell'utilizzazione del registro, sia mediante speciali marche, da applicarsi sulla prima pagina numerata²⁶, sia effettuando il versamento per il tramite del modello F 23. In quest'ultimo caso gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun registro²⁷.

In un convegno che nei giorni scorsi si è svolto a Brescia, è stato osservato come l'art. 16 della tariffa relativa all'imposta di bollo preveda l'apposizione di marche o bollo a punzone nell'ultima pagina numerata (non come affermato dall'Agenzia delle entrate nella prima pagina). Uno dei sottosegretari al ministero dell'Economia e finanze, presente all'incontro, ha assicurato la modifica della norma al fine di eliminare questo contrasto²⁸.

Si osservi, però, come il riferimento fatto dall'Agenzia delle entrate alla prima pagina numerata, relativamente all'indicazione degli estremi del versamento del bollo, ovvero l'apposizione delle marche, riguardi unicamente i soggetti che si avvalgono della possibilità di non bollare i registri. In questa eventualità, l'imposta di bollo è dovuta in conseguenza dell'operazione di numerazione e solo in questa direzione deve essere inteso il riferimento fatto dalla circolare alla prima pagina. Se, invece, il contribuente decide lo stesso, nonostante l'abrogazione della formalità, di far bollare facoltativamente i registri, trova applicazione l'art. 2215 del c.c. secondo cui "l'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono". Questa fattispecie è diversa dal caso preso in esame dall'Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 92/E, ha voluto fornire chiarimenti al contribuente il quale deve assolvere da solo l'imposta di bollo non avvalendosi né di un notaio, né del registro delle imprese.

²⁵ Giornale o degli inventari. Mentre la tassa non è mai stata dovuta per ottenere la bollatura dei registri Iva o di altri registri come, ad esempio, il libro dei beni ammortizzabili, il libro paga, il libro matricola e così via.

²⁶ La precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 92/E

²⁷ Cfr. la circolare n. 92/E, par. 2.1

²⁸ Cfr. R. Rizzardi, "ma i controlli non perdono la bussola", in *Il Sole 24 Ore* del 2 novembre 2001

Pertanto, se l'ultima pagina riporta, a cura del notaio o dell'ufficio del registro delle imprese, l'indicazione del numero delle pagine che compongono il registro, le marche da bollo devono essere apposte sull'ultima pagina e non sulla prima. Questa conclusione, quindi, non contrasta con l'indicazione fornita dall'Agenzia delle entrate.

Dell'aumento dell'imposta di bollo²⁹ si dovrà tenere conto sia nel caso in cui l'imprenditore si avvalga della facoltà di far bollare i registri ai sensi dell'art. 2218 del codice civile, sia qualora l'imprenditore non dovesse avvalersi di tale possibilità, utilizzando il libro giornale o il registro degli inventari senza nessuna bollatura. Solo in questo caso le marche, il bollo a punzone o gli estremi di versamento risultanti dal modello F 23 dovranno essere riportati nella prima pagina dei registri.

L'aumento dell'imposta di bollo (da €L. 20.000 a L. 40.000) non trova però applicazione nei confronti dei soggetti che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal D.M. 28 dicembre 1995, pubblicato nella G.U. n. 303 del 30 dicembre 1995.

Si tratta delle società di capitali obbligate al versamento del tributo di CC.GG. nella misura annuale di L. 600.000, ovvero di 1.000.000 qualora il capitale sociale sia superiore ad un miliardo.

Per questi soggetti, quindi, la misura dell'imposta di bollo rimane stabilita nella misura di L. 20.000 per ogni 100 pagine o frazione di esse. Ciò è stato previsto dal legislatore (art. 8, comma 4 del provvedimento) con un intervento diretto sull'articolo 16 della Tariffa, Parte I, annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 come sostituita dal D.M. del 20 agosto 1992. E' stata aggiunta, infatti, la nota 2-bis che prevede l'aumento del bollo solo per i libri previsti dall'art. 2214 del c.c. e cioè il libro giornale ed il libro degli inventari tenuti da soggetti diversi dalle società di capitali.

L'aumento non riguarda, però, i libri sociali non rientrando, questi ultimi, nell'art. 2214 del c.c. Questi libri continueranno a scontare il tributo nella misura di L. 20.000.

Il quadro che ne deriva, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo, è molto articolato e può variare sia in relazione al soggetto, sia in relazione al tipo di libro. La disciplina viene sintetizzata, quindi, nel seguente schema:

²⁹ Provvedendo al versamento tramite un'azienda di credito (modello F 23) ovvero mediante l'annullamento di speciali marche da apporre sulla prima pagina del registro.

Libro o registro	Imposta di bollo
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da imprenditori individuali o da società di persone	L. 40.000 ogni 100 pagine o frazione
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da società di capitali (s.r.l.; S.p.A; Società in accomandita per azioni e così via	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione
Libro giornale e degli inventari tenuti dalle società cooperative ed in generale da ogni altro soggetto che non sconta la tassa di CC.GG. (L. 600.000 o 1.000.000) di cui all'art. 23 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641/72. Le cooperative edilizie ed i loro consorzi sono esentati dal pagamento dell'imposta di bollo ⁽⁴⁾	L. 40.000 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali e cioè soci, verbali assemblee e così via tenuti dalle società di capitali (s.r.l., S.p.A. etc.)	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali tenuti dalle società cooperative - escluse le cooperative edilizie ed i loro consorzi ⁽⁴⁾	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione ⁽²⁾
Libri sociali eventualmente tenuti dalle società di persone	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione ⁽³⁾
Libri soci, del Comitato Direttivo, delle adunze delle assemblee e così via tenuti da enti associativi	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione ⁽⁴⁾
Libri Iva, libro cronologico degli incassi e dei pagamenti tenuto dai professionisti, libro dei movimenti finanziari ed in generale ogni altro registro tenuto per finalità esclusivamente fiscali	Esenti ⁽⁵⁾
<p>(1) L'imposta di bollo dovuta in relazione ai registri contabili non è dovuta da tutte le società cooperative. Ai sensi dell'art. 66, comma 6 bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge n. 427 del 29 ottobre 1993 le cooperative edilizie di abitazione, ed i loro consorzi disciplinati dai principi della mutualità, ed iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, sono esentate dal pagamento di questa imposta</p> <p>(2) Anche se le società cooperative non sono soggette al pagamento della tassa di CC.GG. (L. 600.000 o 1.000.000) di cui all'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972 l'imposta di bollo è dovuta nella misura di L. 20.000 anziché L. 40.000 in quanto i libri sociali non sono compresi nell'art. 2214 bensì nell'art. 2421 c.c.. Le cooperative edilizie, invece, sono esenti (cfr. nota 1);</p> <p>(3) si tratta dei libri sociali che le società di persone potrebbero facoltativamente istituire. Per la misura dell'imposta di bollo (L. 20.000) valgono le medesime considerazioni indicate nella nota precedente;</p> <p>(4) valgono le stesse considerazioni indicate nelle due note precedenti;</p> <p>(5) come previsto espressamente dagli artt. 39 del D.P.R. n. 633/72 e 22 del D.P.R. n. 600/73 i registri fiscali devono essere progressivamente numerati in ogni pagina (non più bollati) in esenzione dall'imposta di bollo.</p>	

8. Le conseguenze sulle tasse di concessione governativa

L'abrogazione dell'obbligo di bollatura del libro giornale o del libro degli inventari determina ulteriori conseguenze in materia di CC.GG. La norma di riferimento è rappresentata dalla nota 1 dell'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641. Secondo questa norma, ancora oggi in vigore, la tassa di CC.GG. di L. 100.000 per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine "è dovuta per i libri di cui all'art. 2215 del codice civile e per tutti gli altri libri e registri che per obbligo di legge o volontariamente ... sono fatti bollare nei modi ivi indicati, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie".

Dalla lettura di questa disposizione, è chiaramente comprensibile come l'obbligo di pagamento della tassa di CC.GG. sia collegato all'operazione di bollatura. Se l'imprenditore dovesse utilizzare questo libro, senza provvedere preventivamente alla bollatura dello stesso e, quindi, scontando semplicemente l'imposta di bollo nella misura di L. 40.000 (ogni 100 pagine o frazione), non dovrà essere versata alcuna tassa di CC.GG. La mancata bollatura determina il venir meno dell'obbligo di versamento della tassa di CC.GG. Viceversa, se l'imprenditore dovesse avvalersi della possibilità di far bollare, sia pure facoltativamente, il libro giornale, il tributo sarà dovuto.

Per le società di capitali, invece, il sistema è completamente diverso (nota 3, all'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. che regola le CC.GG.). La tassa di CC.GG. è annuale e stabilita nella misura complessiva di L. 600.000 (o un milione) indipendentemente dal numero di libri o registri tenuti. In questo caso, però, l'obbligo di pagamento non è correlato solo alla bollatura dei registri, ma anche alla numerazione delle pagine. L'abrogazione dell'obbligo di bollatura, quindi, non dà luogo a nessuna conseguenza sulla debenza del tributo. La tassa di CC.GG., stabilita nella misura annuale di L. 600.000, risulta in ogni caso dovuta.

L'obbligo di pagamento continua ad essere correlato all'obbligo di numerazione progressiva delle pagine. Questo adempimento continua ad essere richiesto anche nel nuovo sistema e pertanto le imprese devono continuare ad effettuare il versamento di L. 600.000 o un milione indipendentemente dal numero dei libri o dei registri tenuti.