

**NUMERAZIONE DEI LIBRI CONTABILI E LE MODALITA' DI ASSOLVIMENTO
DELL'IMPOSTA DI BOLLO**

*GLI ULTIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
LA RISOLUZIONE N. 85 DEL 12 MARZO 2002*

Circolare n. 10/2002

Documento n. 18 del 19 giugno 2002

1. Premessa	Pag.	1
2 Le modalità di numerazione dei registri - Le precedenti indicazioni fornite dalla Fondazione Luca Pacioli	“	1
3 L'imposta di bollo - Le precedenti indicazioni fornite dalla Fondazione Luca Pacioli	“	4
4 Ulteriori considerazioni dopo la risoluzione n. 85 del 12 marzo 2002 dell'Agenzia delle Entrate	“	6
Conclusioni	“	11

NUMERAZIONE DEI LIBRI CONTABILI E LE MODALITA' DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

GLI ULTIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
LA RISOLUZIONE N. 85 DEL 12 MARZO 2002

1. Premessa

Con la presente circolare vengono fornite ulteriori indicazioni in relazione alle modalità di numerazione dei libri contabili e al pagamento dell'imposta di bollo dopo l'intervenuta abrogazione dell'obbligo di vidimazione¹. In particolare, saranno illustrate le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 85 del 12 marzo 2002 emanata in risposta ai seguenti quesiti:

- si chiedeva se la numerazione delle pagine che compongono ciascun registro dovesse essere progressiva per anno;
- se fosse necessario calcolare preventivamente il numero delle pagine di cui si compone il registro e successivamente apporre le marche sulla prima pagina prima di effettuare le annotazioni;
- se fosse obbligatoria sulla prima pagina del registro una dichiarazione di questo tipo "Il presente registro, intestato alla ditta ..., si compone di 100 pagine che saranno progressivamente numerate da 1 a 100".

2. Le modalità di numerazione dei registri - Le precedenti indicazioni fornite dalla Fondazione Luca Pacioli

E' necessario ribadire preliminarmente, e per la maggior parte delle tematiche affrontate, la validità delle conclusioni illustrate dalla circolare n. 4/2002 del 14 febbraio 2002 della Fondazione Luca Pacioli²; tuttavia è opportuno confrontare le indicazioni ivi contenute con l'ultima risoluzione n. 85 dell'Agenzia delle Entrate.

Secondo la circolare n. 4, anche dopo l'abrogazione dell'obbligo di bollatura delle scritture contabili, la numerazione delle pagine che compongono i registri può continuare ad essere apposta preventivamente. L'Agenzia delle Entrate³, illustran-

¹ Cfr l'art. 8 della legge n. 383 del 18 ottobre 2001.

² Cfr il sito www.fondazione-lucapacioli.it.

³ Cfr la circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001.

do le modalità di numerazione delle pagine, ha preso atto delle novità contenute nella L. n. 383/2001 in materia di vidimazione, ed ha ritenuto sufficiente che la numerazione delle pagine fosse effettuata durante la fase di stampa del registro⁴ anziché preventivamente. D'altra parte, se le singole pagine non recano più l'indicazione del sigillo notarile, non avrebbe alcun senso continuare a sostenere la vigenza dell'obbligo di numerazione in via preventiva⁵.

Questa indicazione, fornita dall'Amministrazione Finanziaria con l'evidente intento di semplificare l'esecuzione dell'adempimento, non vuole significare l'introduzione dell'obbligo di effettuare la numerazione solo durante la stampa della contabilità. Secondo l'erario l'adozione di tale modalità di numerazione è sufficiente, ma se l'imprenditore ritiene può procedere come in passato pur non effettuando, neppure facoltativamente, la bollatura dei registri contabili⁶.

Un altro aspetto da prendere in considerazione riguarda quanto ribadito dall'Agenzia delle Entrate a proposito dell'obbligo di continuare ad applicare i criteri di numerazione a suo tempo illustrati per il libro giornale ed il libro degli inventari con le circolari n. 3407/C e 3450/C del Ministero dell'Industria.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, già prima dell'orientamento espresso con la risoluzione n. 85 del 12 marzo 2002, l'imprenditore, in sede di numerazione delle pagine, doveva, e deve tuttora, indicare l'anno prima del numero di pagina apposto sui registri.⁷ Prima dell'entrata in vigore della L. n. 383/2001 l'anno di riferimento era immediatamente individuabile senza incertezze nell'anno di bollatura. Infatti i registri vidimati nel corso dell'anno 2000 dovevano recare l'indicazione del medesimo anno; se, invece, l'adempimento veniva effettuato nell'anno successivo il numero di pagina doveva essere preceduto dall'indicazione del 2001 e così via. Oggi, invece, per effetto dell'abrogazione dell'obbligo di vidimazione sorge il dubbio su quale anno debba essere indicato.

⁴ Prima di utilizzare le singole pagine.

⁵ Cd. numerazione per "blocchi".

⁶ Si osservi come l'Amministrazione finanziaria non confermi, almeno espressamente, la possibilità di effettuare la numerazione delle pagine preventivamente, ma tale conclusione sembra essere la naturale conseguenza delle espressioni utilizzate dalla circolare n. 92/E la quale così si esprime: *"ora non è più richiesta la numerazione preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina, prima di utilizzare la stessa"*. In sostanza l'imprenditore deve eseguire l'adempimento almeno durante la fase di stampa delle scritture. Non si comprende, quindi, come non possa continuarsi a considerarsi, in via alternativa, la possibilità di numerare le pagine anche prima rispetto alla successiva fase di stampa.

⁷ L'obbligo era relativo e riguarda a tutt'oggi solo il libro giornale ed il libro degli inventari. Per le altre scritture contabili come, ad esempio, il registro degli acquisti, il registro delle fatture, il libro dei corrispettivi, il registro cronologico degli incassi e dei pagamenti tenuto dagli esercenti arti e professioni e così via, il contribuente è tenuto semplicemente all'indicazione in ogni pagina del numero senza che questo debba essere preceduto da alcuna indicazione relativa all'anno.

Per la soluzione di queste incertezze devono essere ribadite, ancora una volta, le conclusioni contenute nella circolare n. 4 della Fondazione Luca Pacioli. L'anno da indicare prima del numero di pagina è quello in cui viene apposta la numerazione sulle singole pagine⁸ indipendentemente dal periodo cui si riferisce la contabilità in stampa: pertanto potranno concretamente verificarsi due diverse situazioni:

- l'imprenditore decide di non procedere, neppure facoltativamente, alla bollatura dei registri, ma effettua la numerazione preventivamente⁹ senza attendere il momento in cui la contabilità sarà effettivamente stampata;
- l'imprenditore, sulla base delle indicazioni contenute nella circolare n. 92/E, decide di avvalersi della possibilità di effettuare la numerazione delle pagine durante la fase di stampa (prima dell'utilizzazione delle stesse).

Nel primo caso l'anno da indicare deve essere quello in cui l'imprenditore procede alla numerazione preventiva delle pagine. Se, ad esempio, l'adempimento viene eseguito nel corso del 2002, intestando e numerando progressivamente 300 pagine indipendentemente dall'effettivo utilizzo delle stesse, l'indicazione dovrà essere eseguita nel seguente modo: 2002/1, 2002/2, fino a 2002/300. L'anno durante il quale si procede all'operazione di numerazione deve essere indicato in luogo di quello durante il quale veniva effettuata la bollatura.

Per la seconda fattispecie il riferimento continuerà ad essere rappresentato dall'anno in cui viene effettuata materialmente la numerazione delle pagine, ma sarà necessario prendere in considerazione le diverse modalità di esecuzione dell'adempimento. In questo caso, infatti, l'imprenditore non si è avvalso della possibilità di numerare preventivamente ogni pagina (già prima dell'utilizzazione), indicherà l'anno ed il numero direttamente durante la fase di stampa del registro intendendo seguire le indicazioni contenute nella circolare n. 92/E dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, se nel 2003 viene stampata la contabilità relativa al periodo d'imposta 2002¹⁰ la numerazione dovrà essere effettuata secondo le seguenti modalità: 2003/1, 2003/2 e così via indipendentemente, quindi, dal periodo cui si riferisce la stampa del libro. In quest'ultimo caso, la numerazione dovrà essere azzerata, per ripartire nuovamente da pagina 1, dalle operazioni di stampa effettuate nel corso

⁸ Si prendano in considerazione, su questo punto specifico, le argomentazioni fornite dalla Fondazione Luca Pacioli (circolare n. 4/2002) la quale non ha ritenuto particolarmente convincenti ulteriori soluzioni come quella che propone di collegare l'indicazione dell'anno al momento in cui viene scontata l'imposta di bollo. Secondo questa soluzione (non condivisibile), se l'imprenditore assolve nell'anno 2002 l'imposta di bollo per 300 pagine, pari a 30,99 euro per una società di capitali, l'anno 2002 potrebbe essere indicato su tutte le 300 pagine da utilizzare anche per gli anni a venire effettuando la stampa della contabilità relativa al 2002, 2003, 2004 e così via.

⁹ Cosiddetta numerazione per blocchi.

¹⁰ Sotto il profilo fiscale il contribuente deve procedere alla stampa della contabilità in memoria entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Per le persone fisiche, quindi, sulla base delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 435/2001, entro il 31 ottobre dell'anno successivo.

dell'anno successivo (il 2004). Viene quindi assicurata, come chiarito dal Ministero dell'Industria, una numerazione progressiva solo nell'ambito della stessa annualità senza che vi sia la possibilità di continuare a mantenere la progressività durante l'intera vita dell'impresa.

Si deve però osservare come la numerazione non torni ad azzerarsi ogni anno laddove l'imprenditore decida di ricorrere ad un sistema di numerazione preventiva¹¹ senza attendere, quindi, la successiva fase di stampa della contabilità. Infatti, come già ricordato, se vengono numerate preventivamente 300 pagine, l'utilizzazione delle stesse potrà essere effettuata per la stampa di diversi anni di contabilità. La numerazione continuerà ad essere progressiva fino all'esaurimento del registro non bollato, ma preventivamente numerato secondo, quindi, le vecchie regole ed indicando, prima del numero di pagina, l'anno durante il quale è stato eseguito l'adempimento della numerazione.

3. L'imposta di bollo

Le precedenti indicazioni fornite dalla Fondazione Luca Pacioli

E' stato correttamente osservato come la possibilità di procedere con una numerazione preventiva delle pagine presenti il notevole vantaggio di conoscere immediatamente, e senza alcuna incertezza, l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta. Il tributo, infatti, deve essere assolto nella misura di € 10,33 per ogni 100 pagine o frazioni di esse laddove il soggetto obbligato al versamento sia altresì tenuto al pagamento della tassa annuale forfetaria di CC.GG¹² di 309,87 euro (L. 600.000), ovvero di 516,46 euro (L. 1.000.000) qualora il capitale sia superiore a 516.456,90 euro (un miliardo di lire). I soggetti non tenuti al pagamento di questa tassa di CC.GG. come, ad esempio, le imprese individuali e le società di persone dovranno, invece, assolvere l'imposta di bollo nella maggiore misura di € 20,66 ogni 100 pagine o frazioni di esse¹³.

Ad esempio, se una ditta individuale decide di numerare preventivamente 300 pagine senza attendere la successiva fase di stampa del registro l'imposta di bollo continuerà ad essere assolta secondo le precedenti modalità¹⁴ nella misura di 61,98 euro. In questo caso le marche da bollo dovranno essere apposte solo sull'ultima pagina del registro e non, viceversa, sulla prima. Questa conclusione è desumibile direttamente dalla lettura dell'art. 16 della Tariffa All. A - Parte prima del D.P.R. 26

¹¹ Numerazione per blocchi.

¹² Le società di capitali.

¹³ Importo così elevato dall'art. 8 della L. n. 383/2001, che ha modificato l'art. 16 della Tariffa, parte prima, annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 concernente la disciplina dell'imposta di bollo.

¹⁴ A mezzo speciali marche ovvero, come previsto dalla L. n. 383/2001, effettuando il versamento con l'utilizzo del modello F 23 presso una banca o un ufficio postale.

ottobre 1972, n. 642. Se l'imprenditore ha preventivamente numerato tutte le pagine, dovrà apporre sulla numero 300 il bollo nella misura di 61,98 euro. Viceversa, se prima dell'utilizzo del registro l'imprenditore non avrà ancora eseguito l'adempimento della numerazione,¹⁵ non potrà trovare applicazione il contenuto della disposizione testé citata proprio in quanto non esiste ancora, nel momento in cui deve essere assolto il tributo, alcuna pagina numerata. In quest'ultima fattispecie, quindi laddove l'imprenditore abbia deciso di fruire della possibilità di effettuare la numerazione delle pagine direttamente durante la fase di stampa delle scritture contabili, l'imposta di bollo verrà assolta prima dell'utilizzo del registro apponendo le marche sulla prima pagina. In alternativa il pagamento potrà essere effettuato presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi. In questo caso gli estremi della ricevuta di pagamento dovranno essere riportati, come per le marche da bollo, sulla prima pagina del registro. In relazione a quest'ultimo aspetto è intervenuta, però, l'Agenzia delle Entrate (cfr. il paragrafo successivo) precisando con la risoluzione in rassegna che l'imprenditore potrà apporre le marche sull'ultima pagina del registro anziché sulla prima anche laddove decida di procedere alla numerazione delle pagine durante la fase di stampa.

Si deve altresì osservare come ulteriori istruzioni siano state fornite sul punto specifico con la circolare n. 9 del 30 gennaio 2002¹⁶. In quell'occasione, l'Agenzia delle Entrate, rendendosi conto delle difficoltà che il contribuente potrebbe incontrare nel determinare preventivamente l'imposta di bollo, proprio per il fatto che le pagine vengono numerate durante la fase di stampa e non preventivamente, ha affermato la possibilità di integrare durante l'anno l'imposta di bollo già assolta ove il numero delle pagine da stampare sia superiore a 100. L'imprenditore che deve continuare ad utilizzare il registro dopo le prime 100 pagine dovrà nuovamente assolvere in via preventiva l'imposta di bollo. In questo caso le ulteriori marche dovranno essere apposte sulla prima pagina del successivo blocco da 100 e, quindi, direttamente sulla pagina 101.

E' necessario altresì ricordare le difficoltà, già evidenziate dalla circolare n. 4/2002, che l'imprenditore potrebbe incontrare per la determinazione dell'imposta di bollo dovuta. Il problema è rappresentato soprattutto dalla misura dell'imposta per le frazioni inferiori a 100 pagine o ad un multiplo di esse. Secondo la Fondazione Luca Pacioli l'imprenditore perde definitivamente l'imposta di bollo assolta prima dell'utilizzo del registro senza che vi sia la possibilità di riportarla all'anno successivo tutte le volte in cui il numero delle pagine stampate sia inferiore a 100 o ad un multiplo e sia necessario, contestualmente all'operazione di azzeramento della numerazione, il cambiamento dell'anno da indicare nel registro prima del numero di pagina¹⁷. Ad esempio, se l'impresa assolve l'imposta di bollo nella misura di

¹⁵ Effettuato, quindi, direttamente durante la fase di stampa del registro

¹⁶ Recante le risposte ai quesiti dell'Agenzia delle Entrate fornite in occasione del Telefisco 2002.

¹⁷ Per le argomentazioni che consentono di affermare la validità di questa interpretazione restrittiva Cfr. la Circolare n. 4/2002 della Fondazione Luca Pacioli con particolare riguardo al paragrafo n. 5.

10,33 euro per 100 pagine e ne utilizza solo 70 per effettuare le stampe della contabilità nel corso del 2003, l'imposta di bollo dovrà nuovamente essere assolta prima di procedere all'effettuazione delle ulteriori stampe nel corso del 2004. Non è possibile, quindi, considerare assolta l'imposta anche per le successive 30 pagine da stampare nel 2004 in considerazione del fatto che nell'anno precedente il numero di pagine effettivamente utilizzate è stato inferiore alle 100.

4. Ulteriori considerazioni dopo la risoluzione n. 85 del 12 marzo 2002 dell'Agenzia delle Entrate

L'agenzia delle Entrate ha ribadito ancora una volta come la numerazione non possa essere illimitata per l'intera vita dell'impresa. All'inizio di ciascun anno la numerazione deve essere azzerata per ripartire da uno con l'indicazione progressiva dei numeri successivi, ciascuno dei quali preceduto dall'indicazione dell'anno.

I criteri di progressività non hanno mai dato luogo a particolari problemi. La circostanza che la numerazione non potesse essere illimitata, ma dovesse azzerarsi all'inizio di ciascun anno, non era mai stata messa in dubbio alla luce della chiara presa di posizione espressa dal Ministero dell'Industria con le circolari nn. 3407/C e 3450/C. Il vero problema è rappresentato dall'individuazione dell'anno da indicare prima del numero di pagina relativo al libro giornale e degli inventari oggetto di numerazione.

Prima dell'intervento della L. n. 383/2001, poteva farsi chiaramente riferimento¹⁸ all'anno in cui il registro era bollato. Ora, invece, alla luce delle recenti novità, che non prevedono più l'obbligo della bollatura, questo punto di riferimento è venuto a mancare. Sotto questo profilo anche le indicazioni contenute nell'ultima risoluzione n. 85 non sono sufficientemente chiare. In particolare, l'Agenzia delle Entrate così si è espressa: "si osserva che la numerazione deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce: ad es. per il 2002 sarà 2002/1, 2002/2, ecc...".

Il problema è quello di comprendere l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate in relazione al significato attribuibile all'espressione utilizzata che non riesce ad eliminare in alcun modo le incertezze sorte sin dal primo momento di entrata in vigore delle novità. In particolare, il significato attribuibile alla risoluzione potrebbe essere duplice sostenendo indifferentemente l'una o l'altra delle seguenti interpretazioni:

¹⁸ Come affermato chiaramente dal Ministero dell'Industria. Cfr. le circolari citate.

- l'anno potrebbe essere riferito alla contabilità oggetto di stampa;
- l'anno potrebbe essere riferito al momento in cui si stampa il registro e si procede alla numerazione delle pagine dello stesso.

Si ritiene a tutt'oggi preferibile, anche dopo la risoluzione n. 85, la seconda interpretazione¹⁹. D'altra parte se l'anno deve precedere l'indicazione del numero di pagina e questo può essere apposto durante la fase di stampa della contabilità che, al limite, potrà essere effettuata anche nel periodo d'imposta successivo²⁰, l'anno non potrà che essere quello durante il quale viene effettuata la scritturazione²¹ del libro giornale. Non è rilevante, quindi, il periodo cui si riferisce la contabilità riportata sul libro giornale. Ad esempio, se il 31 ottobre 2003 fosse stampata la contabilità del 2002 le pagine dovrebbero essere così numerate: 2003/1, 2003/2. In sostanza si dovrà fare riferimento al momento in cui materialmente si procede alla numerazione delle pagine. Sarebbe auspicabile, sul punto specifico, un chiaro intervento dell'Agenzia delle Entrate in quanto fino ad oggi, nonostante la risoluzione in commento, sono ancora notevoli le incertezze sulle nuove modalità di numerazione.

La risoluzione n. 85 ribadisce ancora la possibilità di effettuare la numerazione non in via preventiva, cioè per blocchi, ma direttamente durante la fase di stampa dei registri nel momento in cui le pagine vengono effettivamente utilizzate senza statuire però, un obbligo in tal senso. D'altra parte, la possibilità di effettuare ancora oggi una numerazione preventiva, e non successiva, è chiaramente comprensibile dal tenore letterale dell'espressione utilizzata dall'Agenzia delle Entrate²².

Pertanto, alla luce dei contenuti della risoluzione in commento (n. 85) la situazione non è mutata e l'imprenditore potrà continuare a numerare preventivamente tutte le pagine che compongono il registro. In questo caso, logicamente, la progressività sarà limitata solo al numero delle pagine che compongono il registro senza la possibilità, quindi, di effettuare l'azzeramento della numerazione anno per anno. D'altra parte questo sistema di numerazione, già utilizzato durante il periodo di vigenza dell'obbligo di bollatura delle scritture contabili, è assolutamente compatibile con le indicazioni fornite a suo tempo dal Ministero dell'Industria al fine di impedire la realizzazione di un sistema di progressività illimitata. In sostanza può confermarsi la conclusione già espressa dalla Fondazione Luca Pacioli con la circolare n. 4/2002 (cfr. paragrafo 2).

¹⁹ Per un approfondito esame delle argomentazioni cfr. la circolare n. 4/2002 della Fondazione Luca Pacioli pubblicata in www.fondazione-lucapacioli.it.

²⁰ Per le persone fisiche entro il 31 ottobre dell'anno successivo, ma più in generale entro lo stesso termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

²¹ Ovvero in concreto la stampa

²² "la numerazione ... può essere eseguita nel momento in cui si utilizza la pagina". L'espressione "può" rappresenta una evidente facoltà.

Per quanto riguarda la misura dell'imposta di bollo, la risoluzione in commento contiene gli spunti più interessanti. In particolare, dalla lettura della pronuncia ministeriale, possono essere rilevati alcuni elementi che sembrano negare la possibilità di riportare nell'anno successivo la maggiore imposta assolta laddove il numero delle pagine già utilizzate nel corso del periodo d'imposta sia stato inferiore a 100 o ad un multiplo di esse.

D'altra parte, già con la circolare n. 4/2002²³ era stato sostenuto l'obbligo di assolvere nuovamente l'imposta di bollo ogni volta in cui l'imprenditore procedesse all'azzeramento della numerazione all'inizio di ciascun anno, iniziando, quindi, ogni volta da pagina uno. In sostanza è come se alla fine di ciascuna annualità l'imprenditore cambiasse registro senza alcuna possibilità, quindi, di utilizzare l'imposta di bollo già assolta per l'anno precedente in relazione ad un numero di pagine mai utilizzate. Secondo l'Agenzia delle Entrate l'imposta di bollo deve essere assolta "solo sulle pagine effettivamente utilizzate." Sembrerebbe, quindi, ove l'imprenditore abbia utilizzato nel corso dell'anno 2002 solo 70 pagine, che lo stesso possa continuare a stampare regolarmente la contabilità relativa al 2003 per ulteriori 30 pagine senza assolvere nuovamente il tributo in questione, ma a ben vedere non è così. Secondo questa prima interpretazione il pagamento dell'imposta di bollo in ragione di 10,33 euro²⁴ assicurerebbe in ogni caso una copertura per l'utilizzo integrale di 100 pagine indipendentemente dall'anno di riferimento delle stesse. E' necessario, però, continuare a leggere quanto affermato più specificamente sul punto in esame dall'Amministrazione finanziaria. Secondo l'erario "chi utilizza tali libri può assolvere l'imposta di bollo esclusivamente con riferimento all'importo dovuto per le prime 100 pagine o frazioni di esse; solo dopo aver utilizzato queste ultime, è soggetto al tributo in questione prima dell'uso delle successive cento".

L'espressione "solo dopo aver utilizzato queste ultime" si riferisce, evidentemente sia alle prime 100 pagine, sia alle eventuali frazioni. Se l'amministrazione finanziaria avesse voluto ribadire l'obbligo di pagamento del tributo solo dopo aver utilizzato per intero le 100 pagine²⁵ avrebbe dovuto esprimersi in altro modo, ma sarebbero scaturite delle conseguenze assurde. Ad esempio un imprenditore sarebbe stato escluso dall'obbligo di assolvere il tributo ove avesse iniziato l'attività nel corso del 2002 e avesse cessato la stessa nel corso del medesimo anno utilizzando, però, un numero di pagine inferiori a 100. Quest'interpretazione non può, quindi, essere condivisa. La soluzione prospettata in questa sede non dà luogo neppure ad una disparità di trattamento rispetto a coloro che per comodità decidono di procedere ad una numerazione preventiva per blocchi e non, viceversa, durante la fase di stampa della contabilità. Per la prima fattispecie, infatti, l'im-

23 Della Fondazione Luca Pacioli

24 Ovvero 20,66 euro per le imprese individuali, le società di persone e le cooperative.

25 O multipli di esse.

posta di bollo viene assolta interamente ed in un'unica soluzione in via preventiva su tutte le pagine oggetto di numerazione. Se, invece, le pagine sono numerate durante la stampa, il tributo viene assolto solo per blocchi di 100 (o frazioni). In sostanza, nel primo caso, se l'imprenditore (ad es. una società di capitali) numera preventivamente 300 pagine l'imposta di bollo dovrà essere assolta immediatamente per L. 60.000 (pari ad euro 30,99). Viceversa, se la numerazione viene effettuata durante la stampa, il tributo dovrà essere assolto solo per L. 20.000 (euro 10,33) sulle prime 100 pagine. Naturalmente ciò laddove il numero delle pagine da stampare non sia superiore a 100. E evidente, quindi, la diversità delle fattispecie testé illustrate che consente di superare agevolmente l'osservazione relativa alla disparità di trattamento delle due situazioni.

Pertanto, laddove l'imprenditore decida di procedere all'operazione di numerazione durante la stampa dei registri, l'imposta di bollo deve essere assolta nella stessa misura indipendentemente dal numero di pagine utilizzate (una, settanta o novanta pagine non determinano il cambiamento della misura del tributo) purché entro il limite di 100. D'altra parte la possibilità di riportare nell'anno successivo l'imposta di bollo già assolta e relativa alle pagine non utilizzate, non può essere condivisa anche perché darebbe luogo a notevoli complicazioni per la gestione dell'adempimento. Ad esempio, ove l'imprenditore utilizzasse nell'esercizio 2002 solo 80 pagine dovrebbe assolvere il tributo apponendo una nuova marca da bollo sulla pagina n. 1 del successivo blocco da 100 (come affermato dall'Agenzia delle Entrate) e, quindi, sulla pagina 21 relativa all'anno 2003 in quanto la numerazione delle pagine deve ripartire da 1 all'inizio del nuovo anno. In sostanza (nell'esempio) la pagina recante il n. 2003/21 rappresenterebbe la prima pagina del successivo blocco da 100. L'imprenditore sarebbe obbligato, quindi, ad individuare la prima pagina del successivo blocco da 100 senza poter fare riferimento ai numeri indicati sulle stesse pagine. Non può evidentemente, essere così.

Occorre tuttavia osservare come il problema dell'eventuale perdita di una parte dell'imposta di bollo in relazione al numero di pagine non utilizzate abbia assunto una certa rilevanza soprattutto dopo l'entrata in vigore della legge n. 383/2001 che ha determinato l'abrogazione dell'obbligo di bollatura delle scritture contabili. Infatti, nel periodo durante il quale tale adempimento era ancora obbligatorio l'imprenditore poteva procedere alla bollatura di un numero di pagine pari a 100 ovvero ad un multiplo senza alcuna necessità di cambiare il registro prima ancora di aver esaurito il numero delle pagine utilizzabili. In sostanza l'imprenditore utilizzava sempre per intero l'imposta di bollo assolta in via preventiva. L'unica eventualità che poteva determinare la perdita di una parte del tributo si verificava allorquando una parte delle pagine, che componeva il registro, non era utilizzata a causa della cessazione dell'attività. In tutti gli altri casi, invece, l'utilizzo delle pagine era effettuato integralmente.

Oggi, invece, non è più così. L'imprenditore che decide di avvalersi della possibilità di effettuare la numerazione delle pagine durante la stampa del registro, anzi-

ché preventivamente, dovrà azzerare annualmente la numerazione progressiva indicando su ciascuna pagina, prima di ogni numero, un anno diverso rispetto al precedente. Pertanto, all'inizio dell'anno successivo, l'imposta di bollo dovrà nuovamente essere assolta anche se durante l'anno precedente l'imprenditore avrà utilizzato un numero di pagine inferiore a 100 o ad un multiplo di esse.

Se l'imprenditore utilizza una frazione di pagine inferiore a 100, l'imposta di bollo dovrà nuovamente essere assolta allorquando dovesse ancora manifestarsi l'esigenza di continuare ad utilizzare, sia pure in un anno successivo, lo stesso libro contabile. E' quindi irrilevante la circostanza che ha determinato l'utilizzo di un numero di pagine inferiore rispetto alle 100 per le quali l'imposta di bollo sia stata interamente assolta. In passato, l'utilizzo inferiore poteva verificarsi a causa della cessazione dell'attività²⁶, ovvero per scelta dell'impresa che, pur perdendo una parte dell'imposta di bollo, avrebbe potuto fare vidimare un libro composto da un numero inferiore di pagine. Oggi, invece, il minore utilizzo rappresenta la regola in quanto all'inizio di ogni anno, proprio per assicurare una progressività limitata nel tempo anche in mancanza dell'obbligo di bollatura, la numerazione deve ripartire da pagina uno.

Naturalmente, laddove l'imprenditore dovesse decidere di numerare in via preventiva le pagine da utilizzare in futuro senza fruire, però, della vidimazione facoltativa, il registro potrà essere utilizzato fino ad esaurimento senza assolvere un'ulteriore imposta di bollo, oltre a quella già pagata in via preventiva e che assicura all'imprenditore una copertura per l'intero utilizzo del registro.

Con la risoluzione n. 85, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito ulteriormente come l'obbligo di apporre le marche da bollo sull'ultima pagina del registro²⁷, sussista solo nel caso della bollatura facoltativa²⁸. In questo caso il notaio o l'ufficio del registro delle imprese dovrà dichiarare il numero delle pagine che compongono il registro. L'imprenditore potrà tuttavia continuare ad apporre le marche o il bollo a punzone sull'ultima pagina del registro anziché sulla prima anche nel caso in cui i libri contabili fossero tenuti senza la formalità della vidimazione. In questo caso il tributo dovrà continuare ad essere assolto prima che il registro sia posto in uso. In sostanza, l'imprenditore dovrà materialmente contare le pagine bianche non recanti l'indicazione di alcun numero al fine di apporre su quella che diventerà la pagina 100 le marche da bollo necessarie per l'esecuzione dell'adempimento. Si tratta, in effetti, di una novità rispetto a quanto affermato dalla circolare n. 4/2002 della Fondazione Luca Pacioli precedente rispetto alle nuove indicazioni contenute nella risoluzione n. 85.

²⁶ Quindi l'imprenditore non poteva più continuare ad utilizzare lo stesso registro contabile.

²⁷ In questo caso troverebbe piena applicazione l'art. 16 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 come sostituita dal D.M. 20 agosto 1992.

²⁸ Ovvero nel caso della bollatura obbligatoria sulla base di specifiche disposizioni di legge come si verifica, ad esempio, per i c.d. libri sociali.

In caso di mancata bollatura non è neppure necessaria neppure l'indicazione di una nota, da effettuarsi direttamente a cura dell'imprenditore, del numero delle pagine che compongono il registro²⁹.

Conclusioni

Gli aspetti più interessanti che emergono dalla lettura della risoluzione n. 85 possono essere così sintetizzati:

- viene rafforzato l'orientamento già anticipato con la circolare n. 4/2002 in base al quale l'imposta di bollo sarebbe in ogni caso dovuta all'inizio di ogni anno anche nel caso in cui l'imprenditore avesse utilizzato durante l'anno precedente un numero di pagine inferiore a 100 (una frazione);
- l'imprenditore che decide di non far bollare i registri potrà apporre le marche da bollo anche sull'ultima pagina di ciascun blocco da 100³⁰ anziché sulla prima di esse purché il tributo venga assolto prima di utilizzare il registro stesso.

29 La nota potrebbe essere opportuna, invece, laddove l'imprenditore, pur non effettuando neppure facoltativamente la bollatura dei registri, decida di numerare in via preventiva le pagine che compongono gli stessi.

30 Si può presumibilmente ritenere che l'Agenzia delle Entrate abbia fatto riferimento alla possibilità di apporre le marche sull'ultima pagina di ciascun blocco da cento, e non sull'ultima pagina, in relazione al pagamento del tributo effettuato nella misura pari a 10,33 euro. Viceversa, ove il contribuente assumesse l'imposta di bollo direttamente per complessive duecento pagine e, quindi, con due marche da bollo per 20,66 euro, non potrebbe negarsi la possibilità di apporre tali marche su pagina duecento e non su pagina 100.