

**L'ABROGAZIONE DELLA BOLLATURA
DELLE SCRITTURE CONTABILI**

Le modalità di numerazione delle pagine del libro giornale
e del libro degli inventari

Circolare n. 4/2002

Documento n. 6 del 14 febbraio 2002

Via G. Paisiello, 24 – 00198 Roma

tel.: 06/85236387 (fax 06/85236390) - c.f.:80459660587

www.consrag.it - fondazioneluca Pacioli@consrag.it

1. <i>Premessa</i>	Pag.	1
2. La circolare n. 3407/C del Ministero dell' Industria - Il sistema previgente	“	1
3. L' imprenditore può continuare a numerare il libro giornale e degli inventari secondo le precedenti modalità	“	3
4. Le nuove modalità di numerazione progressiva delle pagine il libro giornale e degli inventari	“	4
5. L'imposta di bollo	“	9
6. Conclusioni	“	13
 <i>Appendice</i>	“	15
Circolare del 9-07-97 n. 3407/C	“	15
Legge 18-10-2001, n. 383	“	16
Dpr 26-10-1972, n. 642	“	18
Circolare del 22-10-2001 n. 92	“	19

L'ABROGAZIONE DELLA BOLLATURA DELLE SCRITTURE CONTABILI

Le modalità di numerazione delle pagine del libro giornale e del libro degli inventari

1. Premessa

L'art. 8 della L. n. 383/2001 ha soppresso l'obbligo della bollatura del libro giornale, del libro degli inventari e degli altri registri prescritti dalla normativa tributaria (registro degli acquisti, delle fatture e così via). Dalla lettura testuale della normativa vigente, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001, permane ancora oggi l'obbligo di numerazione progressiva delle pagine. E' necessario, quindi, comprendere come gli operatori debbano assolvere correttamente tale formalità, ed in particolare se gli imprenditori possano continuare a seguire le vecchie regole pur non vidimando le scritture contabili.

L'Agenzia delle Entrate, nel ricordare (videoconferenza del 24 ottobre 2001) l'applicabilità dei criteri di numerazione indicati nella Circolare n. 3407/C del 9 gennaio 1997, ed emanata dal Ministero dell'Industria, non ha tenuto conto come quelle istruzioni fossero agevolmente applicabili in un sistema che prevedeva l'obbligo della bollatura delle scritture contabili. Oggi, invece, l'adempimento è solo facoltativo¹ e pertanto quelle indicazioni contenute nella circolare n. 3407/C non possono essere agevolmente adattate in un sistema che è radicalmente mutato.

Nonostante la legge n. 383/2001 sia entrata in vigore già da qualche mese né l'Amministrazione finanziaria, né la dottrina hanno fornito particolari chiarimenti sull'argomento in esame. La presente circolare intende comunque fornire le prime indicazioni agli operatori sia individuando le nuove modalità di numerazione del libro giornale e del libro degli inventari, sia verificando la possibilità di continuare ad eseguire l'adempimento secondo le regole preesistenti.

2. La circolare n. 3407/C del Ministero dell'Industria - Il sistema previgente

Le circolari n. 3407/C e n. 3450/C, quest'ultima del 16 novembre 1998, emanate dal Ministero dell'Industria, hanno chiarito come la progressività numerica delle pagine del libro giornale e del libro degli inventari non possa essere illimitata,

¹ L'obbligo, però, continua a rimanere in vigore laddove un'altra legge disponga diversamente. Ad esempio, il registro di carico e scarico dei rifiuti speciali deve essere vidimato ancora oggi. Analogamente i libri sociali (libro dei verbali delle assemblee, libro soci e così via), sia pure ai soli fini civilistici, devono continuare ad essere bollati.

bensi annuale. Deve, quindi, essere seguito il principio della progressività entro ciascun anno al fine di evitare che possano essere indicati sulle singole pagine numeri eccessivamente elevati nell'arco dell'intera vita dell'impresa.

A tale scopo, e sin dal 1997, le imprese sono tenute a fornire un ulteriore dato che deve precedere il numero della pagina. Si tratta dell'indicazione in quattro cifre dell'anno in cui il libro viene bollato. Ad esempio se un'impresa ha effettuato, nel corso del 2000, la bollatura di un libro giornale composto da 500 pagine la numerazione doveva essere apposta secondo il seguente criterio: pag. 2000/1, pag. 2000/2 fino a pag. 2000/500. Se l'impresa ha bollato nello stesso anno 2000 un altro libro giornale di 500 pagine il criterio doveva essere il seguente: pag. 2000/501, pag. 2000/502 fino a pag. 2000/1000.

La numerazione, invece, doveva necessariamente iniziare da pag. 1 (mediante azzeramento della stessa) qualora l'impresa avesse effettuato nel corso dell'anno successivo (il 2001) la bollatura di un ulteriore libro giornale. In sostanza, secondo il criterio indicato dal Ministero dell'Industria la numerazione doveva essere sempre progressiva e continua anche se relativa a diversi volumi del libro giornale che venivano fatti bollare nel corso del medesimo anno. Viceversa, cambiando l'anno durante il quale veniva effettuata la bollatura del libro giornale e/o degli inventari, la numerazione delle pagine doveva ripartire da 1. Per effettuare il controllo relativo alla correttezza dei criteri seguiti per la numerazione della pagine è stato dunque introdotto, sin dal 1997, l'obbligo di far precedere la pagina del libro dall'indicazione dell'anno in cui il libro viene bollato. Con l'indicazione dell'anno sarà agevole riscontrare la correttezza o meno del comportamento seguito. Ad esempio due libri giornali bollati dalla stessa impresa con l'indicazione dello stesso anno non potranno mai portare gli stessi numeri di pagina da 1 a 500. Il primo di essi dovrà indicare da 1 a 500 il secondo, invece, da 501 a 1000. L'anno rende particolarmente agevole questo controllo.

Al fine di comprendere come questi criteri debbano essere applicati, sia pure con alcuni adattamenti, nel nuovo sistema che non prevede più l'obbligo della bollatura, si deve osservare come l'anno da riportare secondo le precisazioni fornite dal Ministero dell'Industria, fosse quello in cui l'imprenditore effettuava la bollatura del registro. Ad esempio, se la bollatura del libro giornale veniva effettuata nel corso dell'anno 2000, il numero di tutte le pagine era preceduto da questa indicazione. Pertanto, ove il libro giornale fosse composto da un numero di pagine ampiamente sufficiente rispetto alle movimentazioni annuali dell'impresa, lo stesso libro poteva ben essere utilizzato per la stampa della contabilità anche se relativa alle varie annualità successive rispetto a quando è stata effettuata la bollatura delle pagine. In sostanza, nel sistema previgente, l'imprenditore avrebbe potuto trovarsi nella condizione di utilizzare per diversi anni un registro bollato, ad esempio nel 2000, e recante l'indicazione di questa annualità su ogni singola pagina. La contabilità, ad esempio dell'anno 2003 e sempre nel previgente sistema, potrebbe essere stampata su un registro recante l'indicazione dell'anno in cui è stata effettuata la bollatura di molti anni prima.

Questa situazione, invece, non dovrebbe più verificarsi per effetto dell'abrogazione della bollatura dei registri ad eccezione dei casi in cui l'impresa non decida di avvalersi della bollatura facoltativa, ovvero della facoltà di numerare preventivamente per blocchi le pagine da utilizzare in base alle regole applicate fino all'entrata in vigore della L. n. 383/2001. Ad eccezione delle fattispecie sopra descritte, la numerazione delle pagine utilizzate per la stampa delle diverse annualità di contabilità dovrebbe portare l'indicazione di un anno sempre diverso. Ad esempio, la stampa della contabilità dell'anno 2002 dovrebbe il linea di massima essere effettuata su pagine recanti l'indicazione dell'anno X, mentre la stampa della contabilità dell'anno 2003 dovrebbe essere effettuata su pagine recanti l'indicazioni dell'anno X + 1. In ogni caso questi aspetti saranno approfonditi successivamente allorquando verranno illustrati i nuovi criteri di numerazione progressiva delle pagine secondo il nuovo sistema che non prevede più l'obbligo della bollatura.

3. L'imprenditore può continuare a numerare il libro giornale e degli inventari secondo le precedenti modalità

E' necessario esaminare preliminarmente se, alla luce della soppressione dell'obbligo di bollatura, l'imprenditore possa continuare a numerare le pagine del libro giornale e degli inventari secondo le precedenti regole stabilite per un sistema che prevedeva come obbligatoria la vidimazione delle scritture contabili.

Un'indicazione in tal senso sembra emergere dalla circolare n. 92/E laddove l'Agenzia delle Entrate chiarisce come non sia "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".

La precisazione è stata effettuata al solo scopo di semplificare l'adempimento degli operatori, ma è ragionevole ritenere consentito ancora oggi il sistema di numerazione preventiva per blocchi. L'imprenditore potrà continuare a numerare un blocco di pagine anche nel caso in cui non utilizzi immediatamente le stesse. D'altra parte, le espressioni utilizzate dall'Agenzia delle Entrate non vogliono significare un divieto di procedere in tal senso. Secondo l'Amministrazione finanziaria è sufficiente numerare le pagine un momento prima dell'utilizzazione (durante la stampa), ma se l'imprenditore vuole può procedere come in passato pur non effettuando, neppure facoltativamente, la bollatura dei registri contabili.

Prima dell'abrogazione dell'obbligo di bollatura su ogni pagina del libro giornale e degli inventari doveva essere apposto un sigillo. Era quindi necessario conoscere preventivamente il numero delle pagine che componevano i registri. A tal fine il notaio o l'Ufficio del registro delle imprese certificavano il numero delle pagine che riportavano il sigillo della bollatura.

In mancanza dell'apposizione del predetto sigillo è venuta meno l'esigenza di conoscere preventivamente il numero delle pagine in quanto le stesse possono essere

liberamente utilizzate senza osservare alcuna formalità ad eccezione dell'operazione di numerazione che, come ricordato dall'Amministrazione finanziaria, può essere effettuata via via che le pagine vengono stampate.

In questo nuovo sistema non sarebbe ragionevole ritenere vietato un sistema di numerazione preventivo per blocchi pur in mancanza della bollatura facoltativa dei registri. In sostanza l'imprenditore dichiarerebbe in anticipo il numero delle pagine che formeranno quel determinato registro.

Naturalmente, ammettendo la legittimità di questo sistema di numerazione preventiva per blocchi anche in assenza della bollatura dei registri, l'anno che precede il numero di pagina è lo stesso in cui l'imprenditore provvede a numerare preventivamente, e per blocchi, il numero di pagine che compone il registro. In questo caso le modalità di numerazione delle pagine rimarrebbero invariate rispetto alla situazione preesistente prima dell'entrata in vigore della L. n. 383/2001.

In mancanza, però, della bollatura, dovrebbe essere l'imprenditore a dichiarare il numero delle pagine del registro.

4. Le nuove modalità di numerazione progressiva delle pagine Il libro giornale e degli inventari

L'agenzia delle Entrate, oltre ad ammettere la possibilità di numerare le pagine via via che vengono utilizzate ha fornito, sempre con la circolare n. 92/E, due ulteriori precisazioni. In particolare:

- trovano applicazione i criteri di numerazione indicati nelle circolari n. 3407/C e n. 3450/C emanate dal Ministero dell'Industria;
- non è più richiesta la numerazione preventiva per blocchi essendo sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina prima di utilizzare la stessa.

I diversi dubbi nascono allorché l'operatore deve comprendere la portata di questi nuovi criteri. In particolare, essi traggono origine dalle difficoltà che si incontrano nel riadattare le istruzioni fornite con le predette circolari ad un sistema che non prevede più l'obbligo della bollatura. D'altra parte la stessa Agenzia delle Entrate si è resa immediatamente conto che l'abrogazione di questa formalità ha determinato, quale conseguenza, il cambiamento delle modalità di numerazione progressiva del libro giornale e del libro degli inventari. L'indicazione del numero di pagina, infatti, può non essere preventiva essendo sufficiente l'indicazione di tale numero contestualmente all'operazione di stampa (quindi di utilizzazione) della pagina stessa.

E' necessario, quindi, comprendere come applicare i criteri di numerazione indicati dalle predette circolari che, secondo l'Agenzia delle Entrate, sono a tutt'oggi vali-

di anche in assenza della previsione dell'obbligo di bollatura. Secondo il Ministero dell'Industria la numerazione deve essere progressiva solo in relazione ai libri contabili (giornale ed inventari) che sono fatti bollare nello stesso anno. Se la stessa impresa procede alla bollatura di un libro nell'anno X e di un secondo libro nell'anno X + 1, la numerazione del secondo libro deve essere azzerata per partire nuovamente dalla pagina n. 1.

Si deve preliminarmente osservare come, ad eccezione del caso in cui l'imprenditore ricorra alla possibilità di procedere in via facoltativa alla bollatura dei registri, non sia più possibile, al fine della numerazione delle pagine, fare riferimento ai libri contabili che in un determinato anno vengono fatti bollare. In questo caso, per rispettare le indicazioni contenute nelle circolari del Ministero dell'Industria, si dovrà presumibilmente fare riferimento ai diversi libri che l'imprenditore utilizza nell'anno attribuendo un numero progressivo a ciascuna pagina prima di utilizzare la stessa. In sostanza, secondo il previgente sistema la numerazione delle pagine doveva essere progressiva avendo riguardo ai registri bollati nello stesso anno. Secondo il nuovo sistema, la numerazione deve essere ancora progressiva in relazione ai registri utilizzati nel medesimo anno. Il criterio dell'utilizzazione e, quindi, della numerazione dovrebbe sostituire quello della bollatura. Un esempio aiuterà a capire. Il contribuente intende procedere nel seguente modo:

- stampare il 31 luglio 2002 la contabilità dal 1 gennaio 2002 al 30 giugno dello stesso anno;
- stampare il 30 novembre 2002 la contabilità dal 1 luglio 2002 al 31 ottobre dello stesso anno.

Se l'imprenditore utilizza 100 pagine per stampare il primo semestre di contabilità, la prima pagina utilizzata per la stampa del successivo periodo 1 luglio – 31 ottobre 2002 deve riportare l'indicazione del n. 101. Non dovrebbe essere consentito l'azzeramento della numerazione in quanto la numerazione deve essere sempre progressiva avendo riguardo non al numero dei libri che vengono fatti bollare nello stesso anno, bensì a quelli utilizzati nello stesso periodo. Nel caso di specie l'imprenditore effettua l'utilizzo allorché effettua la stampa degli stessi e cioè il 31 luglio e il 30 novembre. Pertanto in questo caso la numerazione deve essere necessariamente progressiva.

Lo stesso criterio deve, evidentemente, essere seguito per l'individuazione dell'anno da indicare prima del numero di pagina. Se il registro è utilizzato il 31 luglio del 2002 (con l'operazione di stampa) la numerazione deve essere così effettuata: pag. 2002/1, pag. 2002/2 fino a pag. 2002/100. Per il successivo utilizzo, avvenuto con la stampa del periodo 1 luglio – 30 settembre, effettuata il 30 novembre dello stesso anno, la numerazione deve essere così effettuata: pag. 2002/101, pag. 2002/102 e così via.

L'anno segue l'utilizzazione del registro (non più la bollatura) con lo scopo di impedire che nello stesso periodo vengano utilizzati diversi registri senza seguire il

criterio della progressività della numerazione nello stesso anno che, come spiegato, non potrà mai azzerarsi per ripartire da uno se non in un periodo diverso e successivo rispetto a quell'anno in cui il registro trova utilizzazione.

Alcune modifiche dei dati utilizzati nel primo esempio potranno essere utili per comprendere più facilmente i nuovi criteri di numerazione. In particolare il contribuente intende procedere nel seguente modo:

- stampare il 31 luglio 2002 la contabilità dal 1 gennaio 2002 al 30 giugno dello stesso anno;
- stampare il 28 febbraio 2003 la contabilità dal 1 luglio al 31 dicembre 2002.

In questo caso abbiamo una diversità rispetto alla situazione precedente. Infatti, le scritture contabili relative al secondo semestre vengono riportate in un libro giornale utilizzato in un anno successivo (il 2003) rispetto ai movimenti contabili del primo semestre. Nel caso in cui l'imprenditore tenga la contabilità in forma meccanizzata il concetto di utilizzo del registro dovrebbe coincidere con quello di stampa dello stesso. Questa interpretazione sembra emergere dalla lettura della circolare n. 92/E dell'Agenzia delle Entrate la quale ritiene non più obbligatoria la "numerazione preventiva per blocchi di pagine" essendo sufficiente l'attribuzione di un numero progressivo prima di utilizzare la pagina stessa. Nell'esempio prospettato il contribuente dovrebbe eseguire la numerazione secondo il seguente criterio:

- per la stampa del primo semestre effettuata il 31 luglio del 2002: pag. 2002/1, pag. 2002/2 e così via;
- per la stampa del secondo semestre del 2002 effettuata il 28 febbraio 2003: pag. 2003/1, pag. 2003/2

Non sembra consentito, quindi, continuare la numerazione progressiva nel 2003. L'imprenditore dovrà indicare in ogni pagina il nuovo anno in cui il registro viene utilizzato e la numerazione dovrà necessariamente essere azzerata per ripartire da pagina 1. Nel caso in esame il registro viene utilizzato in due diversi anni e solo all'interno dei due diversi periodi la numerazione rimane progressiva. L'anno che precede la numerazione dovrebbe essere, nel nuovo sistema, del tutto sganciato dal periodo cui si riferisce la contabilità oggetto di stampa. Il nuovo criterio non può più, evidentemente, fare riferimento alla data di bollatura, pertanto non resta che indicare l'anno in cui si procede alla numerazione delle pagine non per blocchi, ma prima di utilizzare le stesse. In pratica la numerazione verrà effettuata contestualmente all'operazione di stampa. Un ulteriore esempio potrà essere utile per capire meglio. L'imprenditore intende comportarsi nel seguente modo:

- effettuare la stampa della contabilità riguardante l'intero anno 2002 entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2002 e, quindi, entro il 31 ottobre del 2003.

Secondo il nuovo criterio le pagine dovrebbero riportare la seguente numerazione: 2003/1, 2003/2 e così via. Sembra irrilevante, quindi, ai fini della numerazione, la circostanza che la stampa prenda in considerazione la contabilità dell'anno precedente. L'anno che precede il numero di pagina dovrebbe essere correlato all'utilizzo delle stesse. Si tratta, certamente, di un criterio assolutamente innovativo anche perché in passato l'anno riportato sulle pagine non poteva mai essere successivo rispetto all'annualità della contabilità oggetto di stampa. Infatti, l'anno da riportare sulle pagine era quello di bollatura del registro che normalmente era precedente rispetto alla contabilità riportata sul registro stesso. La situazione rappresenta sicuramente una novità.

In alternativa potrebbe essere seguito anche un diverso criterio di numerazione delle pagine correlando l'indicazione dell'anno che precede il numero della pagina non al momento di utilizzo della stessa, bensì al momento in cui viene scontata l'imposta di bollo. Questo criterio non appare, però, del tutto convincente ed un esempio potrà essere utile per capire. Il contribuente intende comportarsi nel seguente modo:

- assolvere in via preventiva, nel corso del 2002, il pagamento dell'imposta di bollo utilizzando il modello F 23;
- se si tratta di una società di capitali il versamento di 30,99 euro (L. 60.000) consentirà di procedere alla stampa di 300 pagine.

Secondo questa interpretazione, fin quando non verranno utilizzate tutte le 300 pagine, l'imprenditore potrà far precedere il numero della pagina con l'indicazione dell'anno in cui è stata assolta l'imposta di bollo e cioè il 2002. Se, ad esempio, le pagine da 201 a 300 verranno utilizzate per stampare la contabilità dell'anno 2005, l'anno da indicare su ogni pagina sarà sempre il 2002 (anno di pagamento dell'imposta di bollo).

Questa interpretazione non appare particolarmente convincente. L'esigenza di indicare l'anno è nata proprio allo scopo di limitare la progressività della numerazione ai libri bollati nello stesso anno. La stessa esigenza, e cioè la necessità di interrompere la progressività della numerazione, non potrebbe essere soddisfatta facendo riferimento all'anno in cui viene assolta l'imposta di bollo. Ad esempio l'imprenditore potrebbe continuare all'infinito la numerazione progressiva delle pagine effettuando sulle pagine successive alla prima un'integrazione dell'imposta di bollo.

In sostanza, secondo il criterio previgente, l'anno veniva riferito all'operazione di bollatura. Nel nuovo sistema, invece, l'anno dovrebbe essere riferito all'utilizzo dei registri e, quindi, alla preventiva numerazione delle pagine. D'altra parte non potrà non essere rilevato come il pagamento dell'imposta di bollo rappresenti esclusivamente un obbligo tributario le cui vicende non possono incidere sulla modalità di numerazione delle pagine. Prima dell'entrata in vigore della L. n.

383/2001 l'indicazione dell'anno era riferita ad un obbligo, quello della bollatura, previsto prima di tutto dal codice civile. L'anno da indicare era quello in cui i libri venivano fatti bollare. Oggi si deve continuare a fare riferimento agli obblighi indicati dal codice civile e, quindi, prima di tutto quello della numerazione. L'anno da indicare prima della pagina deve essere lo stesso in cui viene effettuata la numerazione prima dell'utilizzo del registro. Non dovrebbe avere senso, quindi, il riferimento all'anno in cui l'imprenditore assolve un obbligo tributario e cioè al versamento dell'imposta di bollo.

Inoltre, esistono anche delle implicazioni di tipo pratico che possono ulteriormente rafforzare l'infondatezza di quella interpretazione che intende collegare l'anno da indicare sulla pagina con lo stesso anno in cui viene assolta l'imposta di bollo e da utilizzare fino all'ultima pagina coperta dal pagamento del bollo. Ad esempio non è chiaro a quale anno si debba fare riferimento nel caso in cui l'imprenditore, violando la normativa tributaria, non provveda al pagamento dell'imposta di bollo. Si potrebbe rispondere che l'anno dovrebbe essere rappresentato da quello in cui l'imprenditore avrebbe dovuto assolvere il bollo, ma evidentemente non è così. Se l'imprenditore non ha pagato il bollo non è possibile comprendere quale importo avrebbe voluto versare ove avesse assolto regolarmente l'obbligazione tributaria. Il dato è fondamentale in quanto se avesse assolto il tributo per 100 pagine le stesse avrebbero potuto riportare l'indicazione dell'anno di pagamento. Viceversa dalla pagina successiva la numerazione avrebbe dovuto essere azzerata, ripartire da uno e recare l'indicazione di un altro anno. Se, invece, l'imprenditore avesse assolto il bollo per 300 pagine lo stesso anno di riferimento poteva essere indicato su tutte le 300 pagine.

L'interpretazione che lega l'anno da riportare sulla pagina allo stesso anno in cui viene assolta l'imposta di bollo fino ad esaurimento delle pagine coperte dal bollo stesso non può, in questo caso, trovare una corretta e ragionevole applicazione. Anche questo è un elemento che porta a ritenere preferibile la diversa interpretazione secondo cui l'anno della pagina è lo stesso in cui il registro contabile viene utilizzato previa la numerazione delle pagine che compongono lo stesso.

Il criterio che lega la numerazione delle pagine all'anno in cui il registro viene utilizzato è agevolmente applicabile anche per le imprese aventi l'esercizio non coincidente con l'anno solare. Un esempio aiuterà a capire:

- società con periodo di imposta dal 1 luglio 2002 al 30 giugno 2003;
- la stampa della contabilità del periodo 1 luglio 2002 - 30 novembre 2002 viene effettuata entro il 31 dicembre dello stesso anno (il 2002);
- la stampa della contabilità del periodo 1 dicembre 2002 - 30 giugno 2003 viene effettuata entro il 31 agosto 2003

La numerazione dovrebbe essere effettuata secondo i seguenti criteri:

- per la stampa del periodo 1 luglio 2002 - 30 novembre 2002 (entro il 31 dicembre 2002) pag. 2002/1, pag. 2002/2 e così via;

- per la stampa del periodo 1 dicembre 2002 – 30 giugno 2003 (entro il 31 agosto del 2003) pag. 2003/1, pag. 2003/2 e così via.

Se, viceversa, l'impresa avesse stampato la contabilità dell'intero esercizio 2002/2003 entro il 31 agosto 2003, le pagine avrebbero dovuto riportare la numerazione recante solo l'indicazione dell'anno 2003 e cioè del periodo in cui il registro contabile viene effettivamente utilizzato.

E' possibile, però, anche una terza interpretazione che lega l'anno da indicare prima del numero pagina allo stesso anno cui si riferisce la contabilità. In questo caso se l'imprenditore stampa nel 2003 la contabilità del 2002 l'anno da indicare sarà sempre il 2002. Indubbiamente questa soluzione presenta il pregio di una maggiore semplicità, ma non appare particolarmente convincente. Non si comprende, infatti, avendo abrogato l'obbligo della bollatura, come mai debba farsi riferimento all'anno della contabilità in stampa. Se il libro doveva essere, prima dell'approvazione della L. n. 383/2001, bollato e numerato, e doveva recare su ogni pagina l'anno in cui veniva bollato, oggi non rimane che fare riferimento all'unica formalità richiesta e cioè alla numerazione. Il passaggio è naturale. Al contrario non sembra possibile trovare alcun collegamento, se non per una mera esigenza di semplificazione, tra l'anno da riportare sulle singole pagine e l'anno cui si riferisce la contabilità oggetto di stampa.

5. L'imposta di bollo

Se l'imprenditore decide di numerare preventivamente un blocco di pagine² la quantificazione dell'imposta di bollo dovuta è agevole. Il tributo deve essere assolto nella misura di 20,66 euro³ (L. 40.000) ogni 100 pagine o frazioni di esse. I soggetti (ad es. le società di capitali) che scontano la tassa annuale forfetaria di CC.GG di 309,87 euro (L. 600.000), ovvero di 516,46 euro (un milione di lire)⁴ qualora il capitale sociale sia superiore a 516.456,90 euro (un miliardo), devono assolvere l'imposta di bollo nella diversa ed inferiore misura di 10,33 euro ogni 100 pagine o frazioni di esse. Con la numerazione effettuata per blocchi l'imprenditore è in grado di conoscere preventivamente l'esatta misura dell'imposta di bollo che deve essere assolta per utilizzare regolarmente il libro giornale e/o degli inventari. In pratica l'imposta

² Come si verificava fino all'entrata in vigore della L. n. 383/2001 che ha soppresso l'obbligo della bollatura.

³ Misura elevata per effetto della nota 2-bis aggiunta all'art. 16 della Tariffa, Parte I, annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 come sostituita dal D.M. del 20 agosto 1992. La nuova nota prevede un aumento dell'imposta di bollo solo per il libro giornale ed il libro degli inventari tenuti da soggetti diversi dalla società di capitali.

⁴ Prevista dall'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.a

continua ad essere assolta secondo le precedenti modalità (a mezzo speciali marche) ovvero, sulla base di quanto disposto dalla L. n. 383/2001, effettuando il versamento con l'utilizzazione del modello F 23 presso una banca o un ufficio postale.

Alcuni problemi possono sorgere, invece, laddove l'imprenditore decida di numerare le pagine che compongono il registro secondo le nuove modalità e cioè via via che le stesse vengono utilizzate⁵. In questo caso l'imposta deve essere sempre assolta prima dell'utilizzo del registro, ma l'operatore non conosce preventivamente il numero delle pagine da utilizzare.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni in proposito. In particolare, la circolare n. 92/E così chiarisce: "l'imposta di bollo, dovuta per la formalità della numerazione, va assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina. La stessa è assolta mediante marche o bollo a punzone da applicarsi sulla prima pagina numerata ovvero secondo le modalità di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237, vale a dire mediante versamento presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi. In quest'ultimo caso gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun libro o registro". L'applicazione delle marche, o l'indicazione degli estremi di versamento sulla prima pagina, anziché sull'ultima, può ben spiegarsi osservando come non sia possibile predeterminare il numero di pagine che compone il registro e quindi diversamente dal caso in cui la numerazione venga effettuata preventivamente per blocchi di pagine.

Ulteriori indicazioni sono state fornite con la circolare n. 9 del 30 gennaio 2002 (Telefisco 2002). In particolare, l'Agenzia delle Entrate, considerate le difficoltà per stimare preventivamente il numero delle pagine che incide sull'ammontare dell'imposta di bollo, ha consentito di effettuare un'integrazione dell'imposta di bollo già assolta. Ad esempio, se l'imprenditore ha assolto il tributo mediante l'apposizione di una marca di 10,33 euro, ma le prime 100 pagine non sono sufficienti per completare la stampa relativa alla contabilità dell'anno 2002, potrà apporre un'ulteriore marca dello stesso importo sulla prima pagina del successivo blocco e cioè sulla pagina 101 prima di utilizzare la stessa.

Queste sono le uniche indicazioni certe. Si deve tuttavia osservare come le nuove modalità di numerazione possano determinare qualche dubbio interpretativo circa la debenza dell'imposta di bollo dovuta. E' stato già osservato come l'anno che precede la numerazione delle pagine debba essere aggiornato in relazione al periodo in cui il registro stesso viene utilizzato. In questo caso nel nuovo anno la numerazione deve partire nuovamente con il numero 1. Il problema è capire se l'imprenditore perda definitivamente l'imposta di bollo che ha assolto in un determinato

⁵ Si osservi, però, come la numerazione debba sempre precedere l'utilizzo della pagina. In pratica la stampante apporrà sulla carta prima l'indicazione del numero di pagina, preceduto dall'anno e, successivamente, i movimenti contabili.

anno senza la possibilità di riportarla nell'anno successivo ogni volta in cui si renda necessario il cambiamento dell'anno da riportare prima dell'indicazione del numero di pagina⁶. Un esempio aiuterà a capire:

- l'imprenditore deve stampare il 31 marzo 2003 la contabilità relativa al 2002. Le pagine preventivamente stimate per ultimare l'operazione di stampa sono 70;
- l'impresa assolve il tributo apponendo sulla prima pagina del registro una marca di 10,33 euro (L. 20.000);
- il tributo copre abbondantemente le 70 pagine da stampare in quanto l'onere tributario deve essere determinato nella misura di 10,33 euro ogni 100 pagine;
- l'imprenditore provvederà alla stampa della contabilità 2003 il 31 marzo 2004

L'imprenditore dovrebbe comportarsi nel seguente modo:

- prima di utilizzare le singole pagine attribuisce alle stesse un numero progressivo (quindi prima di stampare il contenuto di ogni pagina il computer provvede alla numerazione);
- si appone una marca da bollo di 10,33 euro (L. 20.000) sulla prima di esse;
- ogni pagina utilizzata per la stampa della contabilità del 2002, effettuata il 31 marzo del 2003, dovrebbe riportare, prima del numero, anche l'indicazione dell'anno 2003 (anno di numerazione);
- la numerazione delle pagine utilizzate nel 2003 per la stampa della contabilità relativa al 2002 dovrebbe essere la seguente: 2003/1, 2003/2 e così via;
- se la contabilità del 2003 viene, ad esempio, stampata interamente nel corso del 2004 la numerazione progressiva deve ripartire da 1 con l'indicazione dell'anno 2004. In questo caso le pagine andranno così numerate: 2004/1, 2004/2 e così via.
- sulla prima pagina 2004/1 deve essere apposta una marca da bollo di euro 10,33 (L. 20.000). Rimane ferma la possibilità di assolvere il tributo in questione presso un'azienda di credito ovvero un ufficio postale utilizzando il modello F 23.

Secondo questa impostazione, che prevede il cambiamento dell'anno che precede il numero della pagina ogni volta che l'operazione di numerazione venga effettuata in un anno diverso, l'imprenditore perderebbe l'imposta di bollo già assolta su 100 pagine o multipli di esse in relazione alle pagine non utilizzate. Ad esempio, nel caso in esame, avendo utilizzato nel corso del 2003 (per la stampa della contabilità del 2002) solo 70 pagine, l'imprenditore avrebbe a disposizione per la stampa altre 30 pagine, avendo assolto preventivamente l'imposta di bollo su 100 di esse.

⁶ Questo problema non si pone laddove l'imprenditore decida di numerare preventivamente un certo numero di pagine del registro (c.d. numerazione per blocchi) indipendentemente dall'utilizzo effettivo delle stesse.

In sostanza, l'imprenditore dovrebbe perdere definitivamente la possibilità di stampare altre 30 pagine con l'imposta di bollo già assolta in quei casi in cui, effettuando la numerazione delle pagine in un anno diverso, sia costretto a cambiare registro.

D'altra parte, anche prima dell'entrata in vigore delle novità contenute nella L. n. 383/2001 poteva verificarsi la stessa situazione. Si consideri il seguente esempio:

- l'imprenditore numerava preventivamente un blocco di 100 pagine assolvendo l'imposta di bollo per 10,33 euro (L. 20.000);
- se, dopo aver utilizzato il registro per la stampa della contabilità del 2002, che richiedeva 70 pagine, l'imprenditore decideva di cambiare libro (pur residuando ancora 30 pagine) l'imposta di bollo già assolta e relativa alle pagine residue veniva definitivamente perduta.

L'unica differenza rispetto a quanto poteva verificarsi prima dell'entrata in vigore della L. n. 383/2001 è che l'imprenditore non era costretto a cambiare il registro e avrebbe potuto utilizzare le 30 pagine residue senza perdere l'imposta di bollo preventivamente assolta. Nel nuovo sistema, invece, il cambiamento dell'anno durante il quale viene effettuata la numerazione impone l'azzeramento del numero di pagine partendo nuovamente dalla n. 1. In sostanza, è come se l'imprenditore cambiasse il registro. Pertanto l'imposta di bollo dovrà nuovamente essere assolta perdendo definitivamente quella riferibile alle pagine coperte dall'imposta di bollo, ma non stampate in quanto la contabilità dell'anno precedente ha richiesto un numero di pagine inferiori a 100 o ad un suo multiplo. Non sembra quindi possibile utilizzare per un altro registro l'imposta di bollo residua relativa alle pagine non utilizzate (non stampate). Nel caso di specie l'imprenditore si troverà in questa situazione:

- libro giornale recante la stampa della contabilità del 2002 con pagine numerate da 2003/1 a 2003/70. Sulla pagina 2003/1 è apposta una marca da bollo di euro 10,33 (L. 20.000);
- libro giornale recante la stampa della contabilità del 2003 (che ha richiesto, ad esempio, 85 pagine) con pagine numerate da 2004/1 (stampa effettuata nel 2004) a 2004/85. Sulla pagina 2004/1 è apposta una marca da bollo di euro 10,33 (L. 20.000).

Alla luce di questa interpretazione l'imprenditore, al fine di non correre il rischio di perdere una parte dell'imposta di bollo già assolta, dovrà comportarsi prudenzialmente nella stima delle pagine necessarie per la stampa della contabilità. Infatti, ove l'imposta assolta si rivelasse eccessiva rispetto al numero di pagine stampate, si correrebbe il concreto rischio di perdere una parte del tributo pagato cambiando l'anno di numerazione delle pagine che compongono il registro stesso.

6. Conclusioni

- è consentito, anche in mancanza dell'operazione di bollatura del libro giornale e degli inventari, un sistema di numerazione preventiva delle pagine e per blocchi. In questo caso sarà l'imprenditore a dichiarare il numero delle pagine che compongono i registri. L'anno che deve essere indicato prima del numero di pagina è quello in cui viene effettuata materialmente l'operazione di numerazione. In pratica è possibile effettuare la numerazione delle pagine secondo gli stessi criteri obbligatori durante il periodo in cui era necessaria la vidimazione delle scritture contabili;
- in alternativa l'imprenditore potrà procedere diversamente in quanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 92/E, non è obbligatorio numerare le pagine che compongono il libro giornale e degli inventari preventivamente e per blocchi. E' sufficiente, infatti, l'attribuzione di un numero progressivo per ogni pagina prima di utilizzare la stessa;
- in questo caso l'anno da indicare prima del numero di pagina dovrebbe essere quello in cui viene apposta la numerazione sulle singole pagine indipendentemente dal periodo cui si riferisce la contabilità in stampa. Es. contabilità del 2002 – stampa del 2003 – pag. 2003/1, pag. 2003/2 e così via;
- se la contabilità relativa ad un anno viene stampata in parte nell'anno stesso e in parte nell'anno successivo, non sembra possibile l'utilizzazione dello stesso registro. In questo caso dovrebbero essere utilizzati due diversi registri. Il primo dovrebbe contenere pagine numerate e precedute dall'indicazione dell'anno in cui viene eseguita materialmente la numerazione e la prima stampa. Il secondo invece, dovrebbe contenere la numerazione delle pagine precedute dall'indicazione dell'anno successivo durante il quale viene stampata la contabilità della seconda parte dell'anno. Ad es. primo anno pag. 2002/1, pag. 2002/2 per la stampa del primo semestre della contabilità del 2002 e pag. 2003/1, pag. 2003/2 e così via per la stampa del secondo semestre del 2002 eseguita materialmente nel corso del 2003. Pertanto il registro dovrebbe essere cambiato e la numerazione dovrebbe ripartire da uno ogni volta che l'operazione di numerazione, precedente l'operazione di stampa, venga eseguita in un anno diverso. Naturalmente questi problemi possono essere evitati effettuando una numerazione progressiva per blocchi (primo punto delle conclusioni);
- se la numerazione viene effettuata preventivamente e per blocchi di pagine (secondo le vecchie regole) l'importo dell'imposta di bollo potrà essere agevolmente determinato. In questo caso il tributo potrà essere assolto mediante speciali marche, ovvero effettuando il versamento utilizzando il modello F 23.
- secondo le nuove modalità di numerazione indicate dall'Agenzia delle Entrate, l'imprenditore dovrebbe perdere definitivamente una parte dell'imposta di

bollo già assolta ogni volta in cui effettuando l'operazione di numerazione delle pagine e di stampa in un anno diverso deve cambiare il registro stesso azzerando, quindi, la numerazione e partendo nuovamente da pagina 1. Se, ad esempio, nell'anno 2002 l'imprenditore ha stampato 70 pagine di contabilità relativa al 2002 scontando un'imposta di bollo di 10,33 euro (L. 20.000) e la stampa della contabilità del 2002 viene completata nel 2003, la numerazione delle pagine deve nuovamente partire da 1 e più precisamente dalla 2003/1, ma l'imposta di bollo deve essere nuovamente assolta. In questo caso viene persa definitivamente l'imposta riferibile alle 30 pagine residue che avevano già scontato in via preventiva l'onere tributario.

Appendice

Circolare del 9/07/97 n. 3407/C - Emanata dal Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato - stralcio -

Si ritiene, infine, opportuno ribadire, come peraltro già precisato nella circolare n. 3387/C, più volte richiamata, che la numerazione progressiva prevista dall'art. 7, comma 5, del regolamento di attuazione riguarda soltanto i libri e le scritture contabili obbligatori previsti dall'art. 2214 del codice civile (libro giornale e libro degli inventari) e non anche i cosiddetti libri sociali, quali i libri dei verbali degli organi collegiali o altre scritture.

Si conferma, altresì, come già ricordato da questo ministero in varie occasioni, che l'attuale normativa non prevede la tenuta di libri degli inventari sezionali, sicchè tale possibilità rimane limitata ai libri giornali. Naturalmente nulla vieta a singole imprese di utilizzare, a fini interni, inventari sezionali che non risultano però soggetti alle disposizioni in argomento e il cui riepilogo, ad ogni fine di legge, dovrà pertanto comparire nel libro degli inventari vero e proprio. La numerazione e bollatura di tali libri è comunque possibile, ma al di fuori della numerazione progressiva per ciascun imprenditore.

Circa il criterio di numerazione progressiva da adottarsi da parte degli uffici del registro delle imprese, onde evitare che la progressività illimitata possa portare a numeri eccessivamente elevati (dell'ordine dei miliardi ed oltre), questo ministero è pervenuto alla decisione di seguire il principio della progressività entro ciascun anno che, alla prova dei fatti, risulta la più efficace per semplicità ed immediatezza pur consentendo di arricchire il mero dato numerico di una notizia aggiuntiva (di tipo intelligente) quale quella rappresentata dall'anno in cui la vidimazione è stata effettuata.

Pertanto si invitano gli uffici del registro delle imprese, a partire dalle vidimazioni che saranno effettuate dall'inizio del 1997, a voler far precedere la numerazione progressiva dei libri in argomento dalle quattro cifre indicative dell'anno, cui farà seguito la numerazione vera e propria a cominciare (ogni anno) dal numero uno.

Circa la possibilità da parte di appositi centri servizi, all'uopo autorizzati dall'amministrazione finanziaria, di continuare a gestire, per conto delle imprese richiedenti, libri giornali "multiaziendali", questo ministero fa presente di ritenere che tale procedura possa continuare a sussistere anche alla luce delle nuove disposizioni in materia di numerazione di detti libri a condizione che i singoli libri, intestati ai suddetti centri, abbiano la prescritta numerazione progressiva e che all'interno dei libri stessi tale progressività sia pure con gli eventuali "salti", sia assicurata anche per ogni singola impresa.

Legge 18-10-2001, n. 383
Primi interventi per il rilancio dell'economia
(G.U. 24-10-2001, n. 248, Serie Generale)

CAPO IV
SOPPRESSIONE DI ADEMPIMENTI INUTILI E SEMPLIFICAZIONE

Art. 8.
(Suppressione dell'obbligo di numerazione e bollatura
di alcuni libri contabili obbligatori).

1. L' articolo 2215 del codice civile è sostituito dal seguente:

“Art. 2215. - (Modalità di tenuta delle scritture contabili). - I libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali. L'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono.

Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione”.

2. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), l'articolo 39, primo comma, è sostituito dal seguente:

“I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'articolo 32, devono essere tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. E' ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente”.

3. Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'articolo 22, primo comma, è sostituito dal seguente:

“Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera c) e alla lettera d) del primo comma dell'articolo 14, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice stesso e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni”.

4. All'articolo 16 della Tariffa, parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, concernente la disciplina dell'imposta di bollo, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 20 agosto 1992, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 196 del 21 agosto 1992, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nelle note, dopo il numero 2, è aggiunto il seguente:

“2-bis. Se i libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del codice civile sono tenuti da soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfettario la tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'articolo 23 della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, l'imposta è maggiorata di lire 20.000”;

b) nella colonna “Modo di pagamento”, dopo le parole: “Marche o bollo a punzone da applicarsi sull'ultima pagina numerata”, sono aggiunte le seguenti: “o nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237, e successive modificazioni”.

D.P.R. 26-10-1972, n. 642
Disciplina dell'imposta di bollo
(G.U. 11-11-1972, n. 292, Supplemento ordinario)

ART. DELLA TAR.	INDICAZIONE DEGLI ATTI SOGGETTI AD IMPOSTA	IMPOSTE DOVUTE (LIRE)		MODO DI PAGAMENTO
		FISSE PROPORZIONALI		
16*	1. Libri e registri ⁽¹⁾ : a) repertori; libri di cui all'art. 2214, primo comma, del Codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del Codice civile: per ogni cento pagine o frazione di cento pagine	20.000 ⁽²⁾		1. Marche o bollo a punzone da applicarsi sull'ultima pag. numerata. 2. Per i repertori, libri e registri tenuti con sistemi meccanografici l'imposta può essere assolta direttamente all'ufficio del registro; in tal caso gli estremi della relativa bolletta di pagamento devono essere riportati sull'ultima riportati sull'ultima pagina di ciascun repertorio, libro o registro.
	b) registro generale delle conservatorie dei registri immobiliari di cui all'art. 2678 del Codice civile; per ogni formalità	20.000 ⁽²⁾		3. Alla conservatoria dei registri immobiliari.
NOTE:				
1. Per pagina di repertori, libri e registri, si intende una facciata, qualunque sia il numero delle linee e per quelli formati mediante l'impiego di tabulati meccanografici ogni facciata utilizzabile.				
2. L'imposta non si applica per le formalità non soggette a tributo o comprese in regimi sostitutivi.				
* Tariffa così sostituita dal Dm 20 agosto 1992.				

Circolare del 22/10/2001 n. 92

Emanato da Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa
e Contenzioso

Oggetto:

Soppressione e semplificazione di adempimenti a carico del contribuente.

Sintesi:

La circolare, a seguito della approvazione del Parlamento del disegno di legge recante "Primi interventi per il rilancio dell'economia", fornisce chiarimenti in merito alla soppressione di taluni adempimenti e la semplificazione di altri, ritenuti onerosi per i contribuenti e non essenziali per l'attività di controllo demandata all'Amministrazione finanziaria, con particolare riguardo a:

- SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI BOLLATURA
- SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI PER L'INTRODUZIONE DELL'EURO
- RAPPRESENTANZA DEI CONTRIBUENTI IN SEDE DI DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE
- DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF

INDICE

- 1 Premessa
- 2 Soppressione dell'obbligo di bollatura
 - 2.1 *Imposta di bollo e tassa sulle concessioni governative*
 - 2.2 *Effetti della soppressione della bollatura sul piano sanzionatorio*
- 3 Semplificazioni di adempimenti per l'introduzione dell'Euro
- 4 Rappresentanza dei contribuenti in sede di definizione dell'accertamento con adesione
- 5 Disposizioni concernenti l'addizionale comunale all'Irpef

1 Premessa

In data 10 ottobre 2001 il Parlamento ha approvato il disegno di legge recante "Primi interventi per il rilancio dell'economia" (di seguito "legge").

Le disposizioni che compongono il capo IV della legge prevedono la soppressione di taluni adempimenti e la semplificazione di altri, ritenuti onerosi per i contribuenti e non essenziali per l'attività di controllo demandata all'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'articolo 8 sopprime l'obbligo di bollatura del libro giornale e del libro degli inventari nonché dei registri prescritti dalla legislazione tributaria.

L'articolo 9 prevede la semplificazione degli adempimenti riguardanti l'operazione di conversione in euro degli importi espressi in lire.

Il successivo articolo 10 modifica l'istituto della rappresentanza, prevedendo che la procura conferita, ai fini dell'accertamento con adesione, ad un funzionario di un centro di assistenza fiscale possa essere autenticata dal responsabile del centro predetto.

L'articolo 11, infine, disciplina la pubblicazione e l'efficacia delle deliberazioni comunali di variazione delle aliquote dell'addizionale -IRPEF.

Al fine di assicurare l'uniforme applicazione delle disposizioni sopra evidenziate si forniscono con la presente circolare i primi chiarimenti in merito.

2 *SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI BOLLATURA*

L'articolo 8 introduce modifiche al codice civile e ad alcune Disposizioni tributarie in materia di scritture contabili volte a sopprimere l'obbligo della bollatura del libro giornale, di quello degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, ferma restando la formalità di numerazione progressiva delle pagine.

In particolare il comma 1, mediante la sostituzione dell'articolo 2215 del codice civile, dispone la soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari. Restano invece esclusi da tale disposizione i libri sociali obbligatori previsti dall'articolo 2421 del codice civile (libro dei soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti) ed ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Si ricorda che, a seguito della modifica degli articoli 2216 e 2217 del codice civile disposta dall'articolo 7-bis, commi 1 e 2 del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, l'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari era stato già soppresso.

I successivi commi 2 e 3 dell'articolo 8, mediante interventi agli articoli 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, estendono l'eliminazione dell'obbligo della bollatura ai registri previsti dalle norme fiscali. Anche per tali registri resta, invece, confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono.

Ai sensi del novellato articolo 39, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, i registri di cui agli articoli 23 (registro delle fatture), 24 (registro dei corrispettivi) e 25 (registro degli acquisti) del citato D.P.R. n. 633 del 1972, non più soggetti a bollatura, posso-

no ritenersi regolarmente tenuti soltanto se numerati progressivamente in ogni pagina.

Parimenti, mediante la sostituzione del primo comma dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, anche le scritture contabili previste ai fini delle imposte dirette sono ora soggette unicamente all'obbligo della numerazione progressiva delle pagine, essendo stato eliminato l'obbligo della bollatura iniziale. In definitiva, sia per il libro giornale e per il libro degli inventari, sia per i registri previsti da norme tributarie, la numerazione progressiva delle pagine resta l'unico adempimento da porre in essere.

Per effetto della soppressione della bollatura iniziale, che richiedeva l'intervento dell'ufficio del registro delle imprese o del notaio, la numerazione è ora eseguita direttamente dal soggetto che è obbligato alla tenuta delle scritture.

Le novità recate dalla legge in esame incidono anche sulle modalità da osservare per la numerazione.

A differenza del previgente sistema, secondo cui la numerazione veniva effettuata dal registro delle imprese, dal notaio o dagli uffici delle entrate, i quali, dopo aver attribuito in via preventiva a ciascuna pagina un numero progressivo, ne certificavano il numero complessivo nell'ultima pagina, 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.

A seguito delle modificazioni apportate ai citati articoli 39 del D.P.R. 633 del 1972 e 22 del D.P.R. n. 600 del 1973 sono venute a cessare le competenze degli uffici delle entrate in materia di numerazione e bollatura dei registri contabili.

Ne consegue che la bollatura facoltativa dei libri contabili e quella Obbligatoria prevista da leggi speciali restano di competenza dell'ufficio del registro delle imprese o dei notai.

2.1 Imposta di bollo e tassa sulle concessioni governative

Il comma 4 dell'articolo 8 interviene sulla disciplina dell'imposta di bollo, aggiungendo una nuova nota all'articolo 16 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, come sostituita dal decreto del Ministro delle Finanze 20 agosto 1992.

La nuova "nota 3" dispone, con riferimento alla numerazione dei libri prescritti dal primo comma dell'articolo 2214 del codice civile, la maggiorazione dell'imposta di bollo da lire 20.000 a lire 40.000 per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine. La disposizione non riguarda i soggetti che, per la numerazione del libro inventari e del libro giornale, assolvono in modo forfetario la tassa sulle concessioni governative ai sensi dell'articolo 23 della tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, vale a dire le società di capitali che versano annualmente la tassa di concessione governativa nella misura forfetaria di lire 600 mila, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e delle relative pagine; tale misura è elevata a lire un milione qualora, alla data del primo gennaio dell'anno di riferimento, l'ammontare del capitale o del fondo di dotazione superi l'importo di un miliardo di lire.

L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, va assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina. La stessa è assolta mediante marche o bollo a punzone da applicarsi sulla prima pagina numerata ovvero secondo le modalità di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237, vale a dire mediante versamento presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi. In quest'ultimo caso gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun libro o registro.

2.2 Effetti della soppressione della bollatura sul piano sanzionatorio

Il trattamento sanzionatorio degli obblighi relativi alla contabilità è attualmente disciplinato dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, il quale all'art. 9, comma 1, contempla la violazione consistente nell'irregolare o nell'omessa tenuta o conservazione dei registri e delle scritture contabili, punita con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni.

Al riguardo, con circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999 è stato precisato che la violazione in esame ricorre anche quando ne sia stata omessa la bollatura a norma dell'art. 2215 del codice civile.

L'intervenuta soppressione dell'obbligo della bollatura produce effetti sull'applicazione delle sanzioni per violazioni commesse anche prima dell'entrata in vigore della legge, in attuazione del principio del "favor rei", sancito dall'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In base a tale principio, come è noto, nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più una violazione punibile. Ne consegue che le violazioni relative al soppresso obbligo di bollatura non sono più sanzionabili ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, anche se commesse prima dell'entrata in vigore della legge.

L'ultimo periodo dello stesso comma 2 stabilisce, inoltre, che, se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

In altri termini, se la sanzione per omessa bollatura è stata già irrogata ed il trasgressore ha pagato in tutto o in parte la stessa in dipendenza dell'intervenuta definitività del provvedimento o del passaggio in giudicato della sentenza, gli uffici non dovranno procedere ad alcun rimborso; l'eventuale debito residuo però si estingue, a nulla rilevando l'avvenuta iscrizione a ruolo del medesimo.

Inoltre, qualora il procedimento di irrogazione della sanzione sia ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge che sopprime l'obbligo, la non sanzionabilità delle violazioni si estende anche alle violazioni commesse in precedenza.

Sono punibili con la sanzione prevista dal citato articolo 9, comma 1, anche le violazioni delle disposizioni relative alle modalità di tenuta della contabilità di cui agli articoli 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 e 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, qualora ne sia derivato ostacolo all'attività di accertamento.

Ove, invece, le irregolarità rilevate nei libri e nei registri siano di scarsa rilevanza e sempre che non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute, deve ritenersi non più applicabile la sanzione da lire due a lire quindici milioni riducibile fino alla metà del minimo, di cui al comma 3 dell'articolo 9 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Quanto sopra premesso, occorre esaminare il trattamento della violazione dell'obbligo di numerazione. Tale obbligo, come preannunciato, non è stato eliminato, sicchè la relativa violazione, se riconducibile a un profilo di irregolare tenuta delle scritture contabili che sia di pregiudizio per l'attività di accertamento, è sanzionabile sia se commessa prima dell'entrata in vigore della legge sia se commessa dopo, ai sensi del citato articolo 9 del d.lgs. n. 471 del 1997. Ciò si desume indirettamente dall'articolo 7 del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, concernente disposizioni correttive delle leggi tributarie per garantirne la coerenza con lo statuto dei diritti del contribuente, che esclude la punibilità limitatamente a violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta e sul versamento del tributo e che, comunque, non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Il giudizio sulla natura meramente formale della violazione di cui si tratta deve essere, secondo i criteri interpretativi enunciati nella circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, effettuato in concreto, caso per caso, al fine di valutare - anche in combinazione con eventuali altre irregolarità - la configurabilità di un pregiudizio all'esercizio del potere di controllo.

3 *SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI PER L'INTRODUZIONE DELL'EURO*

L'articolo 9 dispone in materia di conversione del capitale sociale in euro.

In particolare, con una modifica apportata all'art. 17, commi 5 e 10 del decreto legislativo 24 giugno 1998, n. 213, si prevede che l'iscrizione nel registro delle imprese della delibera di conversione del capitale sociale possa avvenire senza omologazione da parte del Tribunale a norma del secondo comma dell'articolo 2411 del codice civile, anche nelle ipotesi in cui i verbali delle predette delibere adottate dall'organo amministrativo, non siano state ricevute da un notaio.

Prima della modifica in commento, infatti, tale semplificazione era riservata esclusivamente alle delibere risultanti da verbale ricevuto dal notaio.

Con l'aggiunta al comma 10 dell'articolo 17 del d.lgs. n. 213 del 1998, viene esteso a tutte le società di capitali (non solo alla società per azioni) la possibilità di convertire in euro il capitale sociale mediante deliberazione dell'organo amministrativo secondo le modalità contenute dal comma 5 dello stesso articolo. Gli amministratori, in altri termini, possono deliberare la conversione in euro del capitale sociale senza necessità che la relativa deliberazione sia adottata dall'assemblea straordinaria dei soci a norma dell'articolo 2363 del codice civile.

La disposizione portata dal comma 2 dell'articolo 9 in esame stabilisce che le operazioni di conversione in euro delle quote di conferimento indicate nell'atto costi-

tutivo delle società di persone possono essere effettuate mediante delibera dei soci, cioè con un “mero atto interno della società”.

4 *RAPPRESENTANZA DEI CONTRIBUENTI IN SEDE DI DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE*

L'articolo 10, modificando il disposto dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che reca disposizioni in materia di accertamento con adesione, introduce nuove regole con riferimento alla rappresentanza del contribuente.

La norma dispone che, ai fini dell'accertamento con adesione, il contribuente può farsi rappresentare da un soggetto munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del DPR n. 600 del 1973.

Inoltre, viene stabilito che se la procura è rilasciata a un funzionario di un centro di assistenza fiscale, la procura deve essere autenticata dal responsabile del centro stesso.

Pertanto, ai sensi del combinato disposto del citato articolo 63 del DPR n. 600 del 1973 e dell'articolo 10 in commento, ne consegue che:

- la procura deve essere conferita per iscritto con firma autenticata; nell'ipotesi di procura conferita a persone iscritte in albi professionali o ai soggetti autorizzati da Ministero delle finanze all'esercizio dell'assistenza e della rappresentanza davanti alle commissioni tributarie la sottoscrizione può essere autenticata dagli stessi rappresentanti;
- l'autenticazione non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche;
- in caso di procura rilasciata a un funzionario di un centro di assistenza fiscale, l'autenticazione della sottoscrizione è effettuata dal responsabile del centro stesso.

5 *DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF*

L'articolo 11, comma 1, della legge in commento apporta modifiche al decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360 concernente l'introduzione dell'addizionale comunale all'IRPEF. In particolare, con la riformulazione dell'articolo 1, comma 3, contenente le disposizioni relative alla pubblicazione e all'efficacia delle deliberazioni comunali relative alla variazione dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF, si dispone che le deliberazioni comunali relative alla variazione della suddetta aliquota, da applicare a partire dall'anno successivo, devono essere pubblicate in un sito informatico. L'individuazione del predetto sito informatico è demandata a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia e con il Ministro dell'interno, che dovrà, altresì, stabilire le modalità di realizzazione dell'adempimento.

Non è più necessaria, pertanto, la pubblicazione entro 30 giorni dalla data di affis-

sione all'albo pretorio, delle delibere nella Gazzetta Ufficiale, fino ad oggi prevista dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 360 del 1998.

Poichè la norma introdotta prevede, da una parte, che la delibera adottata è applicabile "a partire dall'anno successivo" (e quindi dal 1 gennaio dell'anno successivo), dall'altra riconnette l'efficacia della stessa alla pubblicazione nel sito informatico, si pone il problema di conciliare le due statuizioni, tenendo anche nel debito conto il principio di unicità del periodo di imposta, il quale esclude la possibilità che nel medesimo anno solare possano trovare applicazione due differenti aliquote relative all'addizionale comunale.

In proposito, si ritiene che la pubblicazione nel sito condizioni l'efficacia della delibera ma che, una volta intervenuta la pubblicazione stessa, gli effetti della variazione di aliquota si producano sin dal 1 gennaio dell'anno di inserimento nel sito.

Peraltro, i sostituti d'imposta, tenuti alla realizzazione di adempimenti che presuppongono la piena conoscenza dell'aliquota applicabile, nell'operare le ritenute sui redditi da essi erogati, sono obbligati ad applicare la nuova aliquota dell'addizionale solo dopo che la delibera di variazione è stata pubblicata nel sito informatico.

In particolare, per quanto concerne i rapporti di lavoro dipendente e assimilati chiusi prima della fine del periodo d'imposta (soggetti "cessati"), i sostituti d'imposta hanno l'obbligo di tener conto delle nuove aliquote solo se la cessazione sia intervenuta successivamente alla pubblicazione nel sito informatico.

Con riferimento, invece, ai lavoratori dipendenti ed assimilati che cessano il rapporto di lavoro prima della pubblicazione nel suddetto sito delle delibere di variazione delle aliquote, resta fermo che l'addizionale comunale all'IRPEF deve essere liquidata, con applicazione della nuova misura, in sede di presentazione della relativa dichiarazione annuale dei redditi.

Ciò in quanto la nuova aliquota, per i motivi sopra evidenziati, si rende comunque applicabile a decorrere dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale la delibera di variazione è adottata, anche se la pubblicazione nel sito sia intervenuta successivamente al 1 gennaio ed entro il 31 dicembre.

La disposizione risolve i problemi lamentati dai sostituti d'imposta che, nel determinare l'addizionale per soggetti residenti in comuni diversi, si trovano nella necessità di verificare l'eventuale intervenuta variazione dell'aliquota relativa all'addizionale.

La disposizione in esame, infine, reiterando una previsione già contenuta nella precedente formulazione della norma, stabilisce che la variazione dell'aliquota non può eccedere complessivamente lo 0,5 per cento con un incremento annuo massimo dello 0,2 per cento e che le relative deliberazioni comunali possono essere adottate pur in assenza dei decreti che stabiliscono, ai sensi del comma 2 dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998, l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale da applicare.