

## Scompare l'obbligo di bollatura dei registri iva. la circolare 92 dell'agenzia delle entrate

**Autore:** Redazione

**In:** Diritto civile e commerciale

### **Commento di Antonio Paladino**

Assistente Tributario presso l'Ufficio Iva di Varese

Con l'approvazione dei "Primi interventi per il rilancio dell'economia", la cosiddetta manovra dei 100 giorni, che è stata varata pochi giorni fa dal Parlamento, è stato compiuto un ulteriore passo verso la semplificazione dei rapporti tra fisco e contribuente, proseguendo l'opera di eliminazione degli adempimenti che la stessa Amministrazione Finanziaria definisce onerosi e di scarsa rilevanza ai fini dell'attività di controllo (è d'obbligo sottolineare che con tale provvedimento, l'Amministrazione utilizzerà il personale finora impegnato in tale servizio per le attività più rilevanti per gli Uffici dipendenti, quali l'accertamento e le verifiche esterne). Si è infatti provveduto a modificare l'art.2215 del Codice Civile, disponendo la soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale, del libro inventari e di quelli obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto. Resta invece escluso da tale disposizione l'obbligo della bollatura per i libri sociali obbligatori previsti dall'art.2421 del Codice Civile (libro soci, libro verbali assemblee, libro deliberazioni collegio sindacale...). Permane altresì a carico del contribuente l'obbligo della numerazione delle pagine dei registri previsti quali obbligatori dalla normativa vigente. Pertanto, non ci si dovrà più recare presso gli uffici dipendenti dall'Agenzia delle Entrate per adempiere all'obbligo della numerazione e bollatura dei registri contabili, in quanto decadono le loro competenze con la pubblicazione del disegno di legge appena licenziato dal legislatore.

Contemporaneamente, è stata maggiorata l'imposta di bollo da €. 20.000 a €. 40.000 sui registri previsti dall'articolo 2214 del Codice Civile, per effetto dell'aggiunta all'art.16 della tariffa allegata al Dpr 642/72; si precisa che detta maggiorazione non si applica ai soggetti che, per la numerazione del libro inventari e del libro giornale, versano annualmente la tassa di concessione governativa di €. 600.000 prevista dall'art.23 della tariffa allegata al Dpr 641/72 (società di capitali).

La Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate è pertanto intervenuta ad illustrare le novità con l'emanazione della circolare ministeriale n.92 del 22.10.2001.

Una particolare aspetto viene dedicato agli aspetti e ai riflessi della nuova disposizione sul piano sanzionatorio. Il dicastero, nella prefata circolare, sancisce che, attesa la portata dell'articolo 3, comma 2 del Decreto Legislativo n.472/97 (favor rei), dalla data di entrata in vigore della legge, nessuno può essere sanzionato per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più una violazione punibile. Pertanto, l'omessa bollatura dei registri non costituisce più violazione punibile ai sensi dell'art.9, comma 1 del dlgs 471/97 che prevede la sanzione da €. 2.000.000 a €. 15.000.000. Inoltre, la non sanzionabilità di

dette violazioni deve essere estesa a tutti i provvedimenti ancora pendenti alla data di entrata in vigore del testo. E' facile prevedere, pertanto, che gli Uffici delle Entrate si attiveranno per archiviare tutti i procedimenti interessati dalla nuova disposizione, anche in via di autotutela, e per "chiedere acquiescenza" per tutti quei procedimenti pendenti alla data dell'approvazione, per i quali il contribuente ha proposto ricorso presso le Commissioni Tributarie. Ovviamente, restano esclusi i provvedimenti irrogati e già definitivi, ne è previsto alcun rimborso per quanto pagato in merito. La Circolare Ministeriale sottolinea comunque l'aspetto che resta valida l'applicabilità della sanzione del citato articolo 9, comma 1 del Dlgs 471/97, per le violazioni commesse in materia di tenuta delle scritture contabili, qualora ne sia derivato ostacolo all'attività di accertamento, così come prevista dall'articolo 39 del Dpr 633/72.

Di seguito si riporta il testo della circolare, nella parte che riguarda la soppressione della bollatura.

## PREMESSA

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

## 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.

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'art.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. 633/72, non più soggetti a bollatura, possono 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 dal 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. n.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 obbligatoriamente prevista da leggi speciali restano di competenza dell'ufficio del registro delle imprese o dei notai.

## 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.

## 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 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 alla 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 Dlgs 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, sicché la relativa violazione, se riconducibile a un profilo di irregolare tenuta di 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 Dlgs 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.

<https://www.diritto.it/scompare-lobbigo-bollatura-dei-registri-iva-la-circolare-92-dellagenzia-delle-entrate/>