

Attualità

Profili generali in tema di regimi contabili (6)

9 Agosto 2005

Numerazione delle scritture. Imposta di bollo e concessione governativa. Disposizioni sanzionatorie



NUMERAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

Le scritture contabili per poter essere considerate regolarmente tenute dovevano essere soggette al rispetto sia delle "formalità intrinseche" di cui all'articolo 2219 c.c., sia delle "formalità estrinseche" di cui all'articolo 2215 c.c., secondo cui il libro giornale e il libro inventari dovevano essere, prima di essere messi in uso, numerati progressivamente e bollati in ogni pagina dall'Ufficio del registro delle imprese o da un notaio.

In un'ottica di semplificazione, l'articolo 8, comma 1, della legge 383/2001 ha modificato l'articolo 2215 c.c., eliminando gli obblighi di vidimazione e bollatura dei predetti libri, mantenendo solo quello di progressiva numerazione(47).

Rimangono ferme in ogni caso gli obblighi di vidimazione e bollatura per gli altri libri sociali di cui all'articolo 2421 c.c.

Sulle semplificazioni introdotte dalla legge 383/2001, sono state emanate tre circolari da parte dell'Agenzia delle Entrate: 92/E del 22 ottobre 2001, 60/E del 30 luglio e 64/E del 1° agosto 2002.

Sulla numerazione delle pagine, la circolare 92/E/2001 ha chiarito che questo adempimento deve essere eseguito direttamente dal contribuente obbligato alla tenuta delle scritture (o dai relativi consulenti) e che non occorre che sia preventivo per blocchi di pagine; sarà infatti sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina prima di utilizzare la stessa, a condizione, ovviamente, che sia assolta preventivamente l'imposta di bollo corrispondente al numero delle pagine da numerare. Tale nuova procedura, in pratica, agevolerà anche la stampa dei libri contabili e fiscali, consentendo di fatto, senza commettere alcuna infrazione, la sostituzione della pagina che si vuole modificare (per errate registrazioni, intralci nella fase di stampa, eccetera). La circolare 64/E/2002 ha chiarito che la numerazione del libro giornale, degli inventari, e dei registri obbligatori Iva e imposte dirette, non bollati e non vidimati facoltativamente dal contribuente, deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno a cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine. Tale circolare ha inoltre stabilito che la tenuta del libro inventari può essere omessa qualora le annotazioni in esso contenute occupano solo poche pagine per ciascuna annualità.

IMPOSTA DI BOLLO E TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA

La legge 383/2001 ha modificato anche l'articolo 16 della tariffa, parte prima, allegata al Dpr 26 ottobre 1972, n. 642.

Tali modifiche hanno comportato che:

- sul libro giornale e sul libro degli inventari, le imprese individuali e le società di persone dovranno pagare un'imposta di bollo pari a 22,00 euro per ogni 100 pagine o frazione
- le società di capitali che, ai sensi dell'articolo 23, comma 3, della tariffa allegata al Dpr 26 ottobre 1972, n. 641, assolvono annualmente in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la bollatura e numerazione dei libri e registri (in misura pari a 309,87 euro o a 516,46 euro, in relazione al capitale sociale, prescindendo dal numero dei libri o registri o dalle relative pagine), l'imposta di bollo resta dovuta nella misura ordinaria di 14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione di pagine (ai sensi dell'articolo 16, comma 1, lettera a), della tariffa allegata al Dpr 26 ottobre 1972, n. 642).

La circolare 92/E del 22 ottobre 2001 ha chiarito che il pagamento dell'imposta di bollo deve avvenire prima di iniziare a effettuare le annotazioni sulla prima pagina(48).

DISPOSIZIONI SANZIONATORIE

Si è già detto che se da un lato l'articolo 8, comma 1, della legge 383/2001 ha abolito la bollatura preventiva dei libri e

registri contabili, dall'altro ne ha conservato l'obbligo della numerazione progressiva.

Di conseguenza, si può certamente affermare che la disposizione sanzionatoria di cui all'articolo 9 del Dlgs 471/97(49) trasla i suoi effetti dalla mancata o irregolare bollatura iniziale alla mancata o irregolare numerazione (ad esempio, mancato rispetto della progressione, attribuzione dello stesso numero a due o più pagine, eccetera).

Tuttavia, si deve evidenziare che l'articolo 7 del Dlgs 32/2001 ha introdotto nel Dlgs 472/1997 l'articolo 6, comma 5bis, il quale prevede che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare del 3 agosto 2001, n. 77/E, ha affermato il concetto secondo cui ai fini della mancata sanzionabilità l'omissione o la violazione debba essere "meramente formale" e cioè del tutto irrilevante in un'ottica sostanziale e inoltre che non rechi alcun pregiudizio ai fini del corretto espletamento dei controlli.

E' evidente allora che qualora tale irregolarità abbia, anche in combinazione con altre, reso più difficoltoso per gli organi accertatori ricostruire le irregolarità poste in essere dal contribuente, essa non possa più costituire una violazione formale e quindi dovrà essere sanzionata ai sensi dell'articolo 9 del citato decreto 471/97.

Sarà l'ufficio locale delle Entrate, nelle specifiche concrete circostanze, a valutare la formalità o la sostanzialità dell'irregolarità posta in essere al fine di accertare il reale pregiudizio sull'attività di controllo.

Da evidenziare, infine, come l'eventuale mancato pagamento dell'imposta di bollo, fermo l'assoggettamento alle conseguenti sanzioni amministrative, pari da una a cinque volte l'imposta evasa (articolo 5, comma 1, Dlgs 473/97), non integri la violazione di irregolare tenuta delle scritture contabili, qualora le pagine risultino regolarmente numerate.

L'articolo 3, comma 2, del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472, disciplina il principio *favor rei* in base al quale nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più una violazione punibile.

Di conseguenza, le violazioni relative all'abrogato obbligo di bollatura non sono più sanzionabili ai sensi dell'articolo 9 del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 471, anche se commesse prima dell'entrata in vigore della legge. L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 22 ottobre 2001, n. 92/E, ha chiarito che, qualora la sanzione per omessa bollatura sia già stata irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue, ma non è ammesso il rimborso di quanto pagato. In altri termini, la definitività del provvedimento o il passaggio in giudicato della sentenza, non consentono al contribuente di richiedere quanto già versato ma gli permette di estinguere l'eventuale debito residuo.

6 - continua. La settima puntata sarà pubblicata lunedì 22 agosto; le precedenti sono disponibili nella sezione "Riflettori su..."

NOTE:

47 Per gli altri libri contabili, l'articolo 2215 c.c. stabilisce che *l 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*.

48 Si precisa che se quindi la prima operazione da parte del contribuente avviene il 31 ottobre, l'imposta di bollo per la numerazione dei libri contabili potrà essere assolta entro i sessanta giorni successivi a tale data (articolo 22, comma 1, 2° periodo, Dpr 600/1973) senza che tale posticipazione determini l'irregolare tenuta dei libri.

49 La norma recita: *"chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni"*.

di

Michelangelo Spataro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/profili-generalitema-regimi-contabili-6>