

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 89/2001/T

Libro giornale e libro degli inventari: abolita l'operazione di bollatura

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 26 ottobre 2001

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 29 novembre 2001

Le modifiche normative che dispongono l'abrogazione dell'obbligo di bollatura di alcuni libri contabili obbligatori **(1)** sono previste dalla legge n. 383 del 18 ottobre 2001 **(2)** recante *"Misure per il rilancio dell'economia"* **(3)**. È opportuno illustrare il contenuto di queste disposizioni in quanto non può negarsi quale conseguenza un notevole alleggerimento degli adempimenti a carico degli operatori.

L'articolo 8 del provvedimento interviene direttamente sull'art. 2215 del c.c. abrogando espressamente, sia per il libro giornale, che per quello degli inventari, l'obbligo di vidimazione iniziale. Viene confermato, invece, così come già previsto dall'attuale formulazione del codice civile, l'obbligo di numerazione. Riportiamo qui di seguito il testo della disposizione in commento in quanto, da un punto di vista tecnico, non appare formulata correttamente: *"Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione"*.

Dalla lettera della disposizione sembra che la bollatura sia alternativa rispetto alla vidimazione ed il contribuente verrebbe sollevato sia dall'una, che dall'altra. In realtà la vidimazione iniziale è un procedimento complesso che consta sia della numerazione del libro, che della successiva bollatura. Quest'ultima, quindi, non è alternativa, ma rappresenta un momento della vidimazione. Ciò è comprensibile anche dal titolo dell'articolo in commento che viene riportato qui di seguito: *"Soppressione dell'obbligo di numerazione e bollatura di alcuni libri contabili obbligatori"*. Nel titolo della norma non si accenna neppure alla vidimazione in quanto la numerazione e la bollatura dei libri sono momenti propedeutici alla stessa.

I libri sociali: la vidimazione ai fini della disciplina civilistica

Non è stata effettuata alcuna modifica riguardante l'art. 2421 del c.c. relativo ai libri sociali e cioè: il libro soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze delle assemblee, il libro delle adunanze del consiglio di amministrazione, il libro del collegio sindacale, del comitato esecutivo, delle delibere degli obbligazionisti.

Rimane integralmente applicabile **(4)**, quindi, il secondo comma dello stesso art. 2421 secondo cui: *"I libri suddetti, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'articolo 2215"*.

Questa disposizione del codice civile, a tutt'oggi vigente, deve essere ricollegata alla nuova formulazione dell'art. 2215, che prevede la bollatura in ogni foglio qualora sia previsto un obbligo in tal senso. Ciò si verifica, appunto, per tutti i libri sociali obbligatori come disposto chiaramente dall'art. 2421 del c.c., ma anche per tutte quelle fattispecie che sono regolamentate da leggi speciali. E' questo il caso, ad esempio, del registro delle autenticazioni delle girate azionarie tenuto dai notai ed obbligatorio ai sensi del r.d. 29 marzo 1942, n. 239. Secondo l'art. 28 il libro deve essere bollato e vidimato in conformità alle disposizioni del Codice civile **(5)** sui libri obbligatori tenuti dalle imprese.

Si osservi come la bollatura dei libri sociali, almeno secondo le recenti modifiche, non è più obbligatoria ai fini della normativa fiscale. In particolare, tutti i libri a valenza fiscale, indicati negli articoli precedenti al 22 del d.p.r. n. 600/73, non devono più essere bollati. I libri sociali sono collocati, oltre che nel codice civile (art. 2421), anche nell'art. 14, comma 2 del suddetto decreto. Ne deriva (limitatamente ai libri sociali) quale conseguenza un doppio regime:

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

La distinzione assume un certo rilievo in quanto l'omissione rileverà solo da un punto di vista civilistico, mentre non sarà più contestabile da parte dell'Amministrazione finanziaria.

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

La legge n. 383/2001 ha modificato l'art. 39 del d.p.r. n. 633/72 abrogando l'obbligo della bollatura per tutti i registri (compresi i bollettari) tenuti agli effetti dell'Iva. In particolare, viene soppressa l'espressione *"numerati e bollati ai sensi dell'art. 2215 del codice civile"* sostituita con la seguente espressione: *"devono es-*

sere tenuti a norma dell'articolo 2219 del codice civile e numerati progressivamente". Secondo la nuova formulazione normativa rimane esclusivamente l'obbligo di numerazione progressiva delle pagine senza dover porre in essere ulteriori formalità. Questa operazione deve essere posta in essere in esenzione dall'imposta di bollo. Viene soppresso, quindi, anche il tributo speciale dovuto (fino all'entrata in vigore della legge n. 383/2001) per la bollatura dei registri Iva qualora l'operazione fosse effettuata presso gli Uffici finanziari. Questo tributo era stabilito nella misura di L. 10.000 per ogni registro.

La stessa modifica riguarda i registri tenuti ai fini delle imposte sui redditi. Anche in questo caso il legislatore è intervenuto direttamente sull'art. 22 del d.p.r. n. 600/73 eliminando espressamente l'obbligo di bollatura per tutti quei libri e registri richiamati dalle disposizioni precedenti il citato art. 22. Rimane fermo, invece, l'obbligo della numerazione progressiva.

Non devono più essere bollati, ad esempio, il libro cronologico degli incassi e dei pagamenti tenuto dagli esercenti arti e professioni, il libro dei movimenti finanziari per coloro che hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria, e così via.

Le modalità di numerazione delle pagine

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 92/E, l'eliminazione dell'obbligo della bollatura dei libri contabili incide anche sulla modalità della numerazione della pagine che compongono gli stessi.

Fermo restando l'obbligo della numerazione progressiva, occorre precisare come l'operazione non venga fatta per blocchi di pagine **(6)**, ma è sufficiente che il contribuente apponga un numero progressivo sulle stesse prima di procedere all'utilizzazione. Con i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, in occasione della videoconferenza del 24 ottobre, è altresì emersa la validità delle indicazioni contenute nella circolare del ministero dell'industria n. 3407/C del 9 gennaio 1997. Secondo il ministero la numerazione deve essere fatta per anno da indicare, solo per il libro giornale e degli inventari, insieme al numero di pagina, mentre non è consentito utilizzare un'unica numerazione progressiva per tutta la durata della vita dell'impresa.

E' evidente, quindi, qualora il contribuente intenda avvalersi della possibilità di procedere facoltativamente alla bollatura, che le regole della numerazione sono quelle previste dal previgente sistema. In questo caso le pagine che compongono il registro devono tutte recare l'indicazione di un numero progressivo **(7)** anche laddove non vengano effettivamente utilizzate. Il notaio o l'ufficio del registro delle imprese devono certificare nell'ultima pagina il numero complessivo delle pagine che forma il registro oggetto della bollatura. In questo caso, quindi, la numerazione

non solo è preventiva rispetto all'utilizzo, ma riguarda tutte le pagine che compongono il registro. Diversamente, qualora il contribuente non intenda procedere alla bollatura, la numerazione, sia pur preventiva, potrà essere limitata alle sole pagine effettivamente utilizzate.

Le novità dell'imposta di bollo e le conseguenze sulle CC.GG.

Un'ulteriore novità contenuta nell'art. 8 prevede sia per il libro giornale, che per il libro degli inventari un incremento dell'imposta di bollo elevata da L. 20.000 a L. 40.000. Come spiegato chiaramente dalla relazione che accompagna il provvedimento, si tratta di una misura resa necessaria per far fronte alla diminuzione di gettito determinata dal venir meno dell'obbligo di pagamento della tassa di CC.GG. fissata in ragione di L. 100.000 per ogni registro **(8)** di 500 pagine o frazione di esse. In sostanza sia il libro giornale, che il libro degli inventari non devono più essere obbligatoriamente bollati, ma con la numerazione progressiva delle pagine deve procedersi al pagamento di un'imposta di bollo di L. 40.000 per ogni 100 pagine o frazione di esse. Il tributo potrà essere assolto sia mediante speciali marche, da applicarsi sulla prima pagina numerata **(9)**, sia effettuando il versamento per il tramite del modello F23. In quest'ultimo caso gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun registro **(10)**.

In un convegno che nei giorni scorsi si è svolto a Brescia, è stato osservato come l'art. 16 della tariffa relativa all'imposta di bollo preveda l'apposizione di marche o bollo a punzone nell'ultima pagina numerata (non come affermato dall'Agenzia delle entrate nella prima pagina). Uno dei sottosegretari al ministero dell'Economia, presente all'incontro, ha assicurato un successivo adeguamento normativo al fine di eliminare questo contrasto **(11)**. Si osservi, in proposito, come il riferimento fatto dall'Agenzia delle entrate alla prima pagina numerata, circa l'indicazione degli estremi del versamento del bollo, ovvero l'apposizione delle marche, riguardi unicamente i soggetti che si avvalgono della possibilità di non bollare i registri. In questo caso il bollo è dovuto in relazione alla formalità della numerazione e solo in questo senso va inteso il riferimento alla prima pagina. Se, invece, il contribuente decide di avvalersi della possibilità di far bollare facoltativamente i registri, deve trovare applicazione l'art. 2215 del c.c. secondo cui "l'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono". Questo caso è diverso dalla fattispecie presa in esame dall'Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 92/E, si è preoccupata di fornire spiegazioni al contribuente il quale deve assolvere autonomamente l'imposta di bollo non avvalendosi né di un notaio, né del registro delle imprese. Pertanto, se l'ultima pagina reca l'attestazione del numero delle pagine che compongono il registro, le marche da

bollo devono essere apposte sull'ultima pagina e non sulla prima. Questa conclusione, quindi, non contrasta con l'indicazione fornita dall'Agenzia delle entrate.

Dell'aumento dell'imposta di bollo dovrà tenere conto il notaio nel caso in cui l'imprenditore si avvalga della possibilità di far bollare facoltativamente, ai sensi dell'art. 2218 del codice civile, i predetti registri. Diversamente, cioè qualora l'imprenditore non dovesse avvalersi di tale facoltà, utilizzando il libro giornale o il registro degli inventari senza assolvere preventivamente a nessuna formalità, provvederà direttamente ad effettuare il pagamento dell'imposta di bollo **(12)**. Solo in questo caso le marche, il bollo a punzone o gli estremi di versamento risultanti dal modello F23 dovranno essere riportati nella prima pagina dei registri.

Le preoccupazioni del legislatore, che ha disposto questo aumento del bollo esclusivamente per soddisfare le esigenze di gettito, e cioè per fronteggiare la diminuzione dello stesso, sono chiaramente comprensibili. Infatti, l'aumento non trova applicazione nei confronti dei soggetti che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'art. 23 della Tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal d.m. 28 dicembre 1995, pubblicato nella G.U. n. 303 del 30 dicembre 1995.

Questa tassa di CC.GG. è stabilita per le società di capitali nella misura annuale di L. 600.000 ovvero di 1.000.000 qualora il capitale sociale sia superiore ad un miliardo. Essa è dovuta indipendentemente dal numero dei registri tenuti e che la società provvede a bollare nel corso dell'anno. In questo caso, quindi, le società di capitali continuano ad effettuare il versamento con la conseguenza che il legislatore non ha dovuto affrontare nessun problema di gettito.

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

Pertanto se il soggetto è obbligato al versamento annuale della tassa di CC.GG. di L. 600.000 o 1.000.000 di lire l'aumento del bollo non trova applicazione. Diversamente è necessario assolvere il tributo nella misura di L. 40.000. L'aumento non riguarda, però, i libri sociali non rientrando, questi ultimi, nell'art. 2214 del c.c. Questi libri continueranno a scontare il tributo, quindi, nella misura di L. 20.000.

Il quadro che ne deriva, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo è piuttosto articolato e può essere sintetizzato nel seguente modo:

Libro o registro	Imposta di bollo
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da imprenditori individuali o da società di persone	L. 40.000 ogni 100 pagine o frazione
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da società di capitali (s.r.l.; S.p.A; Società in accomandita per azioni e così via)	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione
Libro giornale e degli inventari tenuti dalle società cooperative ed in generale da ogni altro soggetto che non sconta la tassa di CC.GG. (L. 600.000 o 1.000.000) di cui all'art. 23 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641/72. Le cooperative edilizie ed i loro consorzi sono esentati dal pagamento dell'imposta di bollo (1)	L. 40.000 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali e cioè soci, verbali assemblee e così via tenuti dalle società di capitali (s.r.l., S.p.A. etc.)	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali tenuti dalle società cooperative - escluse le cooperative edilizie ed i loro consorzi (1)	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione (2)
Libri sociali eventualmente tenuti dalle società di persone	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione (3)
Libri soci, del Comitato Direttivo, delle adunanze delle assemblee e così via tenuti da enti associativi	L. 20.000 ogni 100 pagine o frazione (4)
Libri Iva, libro cronologico degli incassi e dei pagamenti tenuto dai professionisti, libro dei movimenti finanziari ed in generale ogni altro registro tenuto per finalità esclusivamente fiscali	Esenti (5)

- (1)** *L'imposta di bollo non è dovuta da tutte le società cooperative. Ai sensi dell'art. 66, comma 6 bis, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge n. 427 del 29 ottobre 1993 le cooperative edilizie di abitazione, ed i loro consorzi disciplinati dai principi della mutualità, ed iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, sono esentati dal pagamento dell'imposta di bollo per "gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste" dagli statuti. Il libro giornale, il libro degli inventari ed i libri sociali rappresentano sicuramente registri relativi ad operazioni previste dagli statuti. Ciò in quanto questi libri raccolgono la rilevazione di operazioni di gestione effettuate in attuazione delle finalità statutarie. Le assegnazioni degli immobili sono operazioni realizzate sulla base delle previsioni contenute nello statuto. Queste operazioni sono registrate nel libro giornale che deve, quindi, essere considerato necessariamente un libro utilizzabile in esenzione dall'imposta di bollo, e la stessa conclusione può essere fatta valere per il libro inventari e gli altri libri sociali. Inoltre, un ulteriore elemento a sostegno di questa interpretazione può essere rinvenuto nella formulazione normativa particolarmente ampia che, nel prevedere l'esenzione dal bollo, esclude espressamente solo gli assegni bancari e le cambiali. Al di fuori di quest'ultima ipotesi, individuata tassativamente dal legislatore, le cooperative edilizie non devono scontare l'imposta di bollo.*
- (2)** *Anche se le società cooperative non sono soggette al pagamento della tassa di CC.GG. (L. 600.000 o 1.000.000) di cui all'art. 23 della Tariffa allegata al d.p.r. n. 641/1972 l'imposta di bollo è dovuta nella misura di L. 20.000 anziché L. 40.000 in quanto i libri sociali non sono compresi nell'art. 2214 bensì nell'art. 2421 c.c.. Le cooperative edilizie, invece, sono esenti (cfr. nota 1).*
- (3)** *Si tratta dei libri sociali che le società di persone potrebbero facoltativamente istituire. Per la misura dell'imposta di bollo (L. 20.000) valgono le medesime considerazioni indicate nella nota precedente.*
- (4)** *Valgono le stesse considerazioni indicate nelle due note precedenti.*
- (5)** *Come previsto espressamente dagli artt. 39 del d.p.r. n. 633/72 e 22 del d.p.r. n. 600/73 i registri fiscali devono essere progressivamente numerati in ogni pagina (non più bollati) in esenzione dall'imposta di bollo.*

L'abrogazione dell'obbligo di bollatura del libro giornale o del libro degli inventari determina ulteriori conseguenze in materia di CC.GG. La norma di riferimento è

rappresentata dalla nota 1 dell'art. 23 della Tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641. Secondo questa norma, ancora oggi in vigore, la tassa di CC.GG. di L. 100.000 per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine *"è dovuta per i libri di cui all'art. 2215 del codice civile e per tutti gli altri libri e registri che per obbligo di legge o volontariamente ... sono fatti bollare nei modi ivi indicati, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie"*.

Dalla lettura di questa norma è immediatamente percepibile come l'obbligo di pagamento della tassa di CC.GG. sia ricollegato all'operazione di bollatura. Se l'imprenditore dovesse utilizzare questo libro scontando semplicemente l'imposta di bollo nella misura di L. 40.000 (ogni 100 pagine o frazione), non dovrà essere versata alcuna tassa di CC.GG. La mancata bollatura determina il venir meno dell'obbligo di versamento della tassa di CC.GG. Viceversa, se l'imprenditore dovesse avvalersi della facoltà di far bollare il libro giornale, la tassa di CC.GG. sarà dovuta.

Per le società di capitali, invece, il sistema è completamente diverso (nota 3, all'art. 23 della Tariffa allegata al d.p.r. che regola le CC.GG.). La tassa di CC.GG. è annuale e stabilita nella misura complessiva di L. 600.000 (o un milione) indipendentemente dal numero di libri o registri tenuti. In questo caso, però, diversamente da quanto si verifica per gli imprenditori individuali (o per le società di persone), l'obbligo di pagamento non è correlato solo alla bollatura dei registri, ma anche alla numerazione delle pagine degli stessi. L'abrogazione dell'obbligo di bollatura, quindi, non determina alcun effetto sulla debenza del tributo. La tassa di CC.GG., stabilita nella misura annuale di L. 600.000, risulta in ogni caso dovuta. L'obbligo di pagamento continua ad essere correlato all'obbligo di numerazione progressiva delle pagine. Questo adempimento continua ad essere richiesto anche nel nuovo sistema e pertanto le imprese devono continuare ad effettuare il versamento di L. 600.000 o un milione indipendentemente dal numero dei libri o dei registri tenuti.

Nicola Forte

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

(2) Entrata in vigore il 25 ottobre 2001.

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

(4) Nello stesso senso si è espressa l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001

dimenticando che l'obbligo della bollatura, relativamente ai libri sociali, rimane vigente ai soli fini del codice civile. Infatti, considerata la modifica dell'art. 22 del d.p.r. n. 600/73 nessuna conseguenza di tipo fiscale potrà scaturire dal comportamento omissivo del contribuente nel caso in cui questo non abbia bollato i suddetti libri.

- (5) Non deve trarre in inganno la terminologia utilizzata dal Regio decreto del 1942 il quale fa riferimento al "libro giornale di chi effettua l'autenticazione dei trasferimenti". In questo caso l'espressione libro giornale è stata utilizzata in senso atecnico e cioè senza alcun riferimento al codice civile. D'altra parte, anche gli elementi da indicare nel libro delle autenticazioni delle girate, fanno chiaramente capire che il riferimento contenuto nell'art. 2215 del c.c., il quale prevede espressamente la possibilità di non bollare il libro giornale, debba essere interpretato in maniera rigorosa e cioè avendo riguardo al libro giornale inteso quale scrittura contabile obbligatoria per le imprese. Pertanto, il libro giornale recante l'autenticazione dei trasferimenti deve continuare ad essere bollato, mentre il libro giornale che contiene l'indicazione delle operazioni riguardanti la gestione dell'attività svolta dall'imprenditore può essere tenuto senza assolvere preventivamente questa formalità.
- (6) Dichiarando, ad esempio: "il presente registro si compone di 100 pagine ...".
- (7) C.d. numerazione per blocchi.
- (8) Giornale o degli inventari. Mentre la tassa non è mai stata dovuta per ottenere la bollatura dei registri Iva o di altri registri come, ad esempio, il libro dei beni ammortizzabili, il libro paga, il libro matricola e così via.
- (9) La precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 92/E.
- (10) Cfr. la circolare n. 92/E, par. 2.1.
- (11) Cfr. R. Rizzardi, *"Ma i controlli non perdono la bussola"*, in *Il Sole-24 Ore* del 2 novembre 2001.
- (12) Provvedendo al versamento tramite un'azienda di credito (modello F23) ovvero mediante l'annullamento di speciali marche da apporre sulla prima pagina del registro.

(Riproduzione riservata)