

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

**Studio n. 74/2005/T**

### **L'imposta di bollo relativa alle scritture contabili: il D.M. del 24 maggio 2005**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 19 settembre 2005*

La legge Finanziaria per il 2005 <sup>(1)</sup> ha previsto che gli importi fissi dell'imposta di registro, di bollo, delle tasse sulle concessione governative <sup>(2)</sup> fossero aggiornati con decreto da emanarsi entro il 31 gennaio 2005 tenuto conto anche:

- dell'aumento dei prezzi al consumo quale risultante dagli indici Istat per le famiglie degli operai e degli impiegati;
- dell'esigenza di semplificazione o di integrazioni innovative per servizi telematici a valore aggiunto.

Successivamente è intervenuto il D.L. n. 7 del 31 gennaio 2005 <sup>(3)</sup>, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 43 del 31 marzo 2005. In particolare l'art. 7 del predetto decreto ha modificato l'art. 1, comma 300 della legge n. 311/2004 (Finanziaria del 2005) prevedendo l'aumento dell'imposta di registro in misura fissa secondo la tabella contenuta nell'allegato 2 *bis*. L'imposta di registro in misura fissa è stata quindi elevata da 129,11 euro a 168,00 euro. Per quanto riguarda la decorrenza dell'aumento dell'imposta di registro il maggior tributo ha trovato applicazione per le registrazioni effettuate a partire dal 1° febbraio 2005 <sup>(4)</sup>.

Lo stesso decreto legge n. 7 ha invece rinviato ad un momento successivo, fatte salve alcune eccezioni, l'aumento degli importi in misura fissa dell'imposta di bollo e delle tasse sulle concessioni governative <sup>(5)</sup>. In particolare l'art. 7 prevede *"Ferma l'esclusione di cui al precedente periodo e nel rispetto delle condizioni in esso stabilite, gli importi in misura fissa dell'imposta di bollo e della tassa di concessione governativa, diversi da quelli contenuti nei predetti allegati, sono aggiornati con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze i cui effetti decorrono dal 1° giugno 2005"*.

## **L'aumento dell'imposta di bollo relativa alle scritture contabili**

Gli imprenditori individuali e le società di persone devono assolvere l'imposta di bollo, dovuta per il libro giornale e degli inventari, nella misura di 29,24 euro ogni 100 pagine o frazione di esse. Il nuovo importo deve essere determinato in conseguenza dell'entrata in vigore del Decreto emanato il 24 maggio scorso dal Ministero dell'economia e finanze <sup>(6)</sup>. Tale provvedimento ha disposto, con effetto dal 1° giugno 2005 (art. 3) <sup>(7)</sup> un aumento dell'imposta di bollo della misura fissa prevista per i libri contabili indicati dall'art. 16 della Tariffa All. A – Parte I del DPR 26 ottobre 1972, n. 642. L'importo passa quindi da 11,00 a 14,62 euro, ma per i predetti soggetti, come già si verificava anche in passato, l'importo deve essere raddoppiato.

E' necessario infatti tenere presente che l'art. 8, comma 4 della legge n. 383/2001 ha aggiunto all'art. 16 della Tariffa, Parta I, annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 642 come sostituita dal DM del 20 agosto del 1992, la nota 2-*bis*. Tale intervento ha previsto che per alcuni soggetti l'importo base (fisso), pari all'epoca a 10,33 euro fosse aumentato di ulteriori 10,33 euro. L'imposta doveva quindi essere assolta per un importo complessivo pari a 20,66 euro. La disposizione, che dava luogo al predetto aumento, riguardava solo i libri di cui all'art. 2214 del c.c. e cioè il libro giornale e degli inventari. Era necessario, inoltre, che tali libri fossero tenuti da soggetti diversi da quelli obbligati ad assolvere in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la numerazione dei libri e registri indicata dall'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972 <sup>(8)</sup>. Pertanto l'aumento dell'imposta di bollo riguardava gli imprenditori individuali, le società di persone, le cooperative (diverse da quelle esenti) ed in generale ogni altro soggetto che non scontava la predetta tassa sulle CC.GG. Per le società di capitali il tributo doveva essere assolto nella misura pari a 10,33 euro.

Successivamente l'importo base del tributo (art. 16) è passato ad 11,00 euro, ma contestualmente è stata modificata anche la nota 2-*bis* disponendo un aumento di ulteriori 11 euro. Pertanto fino al 31 maggio 2005 il libro giornale e degli inventari tenuti dagli imprenditori individuali, società di persone e cooperative <sup>(9)</sup> scontavano l'imposta di bollo nella misura complessiva pari a 22,00 euro.

La stessa tecnica legislativa è stata utilizzata dall'ultimo DM del 24 maggio 2005. Non è stato modificato solo l'importo fisso previsto dal corpo principale dell'art. 16 della Tariffa, ma tale importo è stato elevato ad euro 14,62 in tutte le disposizioni vigenti anteriormente. Conseguentemente risulta ora modificata anche la successiva nota 2-*bis*. L'importo che deve essere assolto dagli imprenditori individuali, dalle società di persone e dalle cooperative diverse da quelle esenti ammon-

ta a 29,24 euro.

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

<b>Libro o registro</b>	<b>Imposta di bollo</b>
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da imprenditori individuali o da società di persone	€ 29,24 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)	€ 14,62 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. (€ 309,87 o € 516,46) di cui all'art. 23, nota 3 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 <sup>(1)</sup>	€ 29,24 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali, cioè soci, verbali assemblee e così via tenuti dalle società di capitali (s.r.l., S.p.A etc.)	€ 14,62 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali tenuti dalle società cooperative – escluse le cooperative edilizie ed i loro consorzi <sup>(1)</sup>	€ 14,62 ogni 100 pagine o frazione <sup>(2)</sup>
Libri sociali eventualmente tenuti dalle società di persone	€ 14,62 ogni 100 pagine o frazione <sup>(3)</sup>
Libri soci, del Comitato Direttivo, delle adunanze delle assemblee e così via tenuti da enti associativi	€ 14,62 ogni 100 pagine o frazione <sup>(4)</sup>
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 <sup>(5)</sup>

**(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 dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993 le cooperative edilizie di abitazione, ed i loro consorzi disciplinati dal principio 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 accolgono 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 medesima conclusione può essere fatta valere per il libro degli 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. (€ 309,87

o 516,46) di cui all'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972 l'imposta di bollo è dovuta nella misura fissa di € 14,62 anziché € 29,24 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 istituire facoltativamente. Per la misura dell'imposta di bollo (€ 14,62) 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.

### **La decorrenza dell'aumento dell'imposta di bollo**

L'art. 3 del DM 24 maggio 2005 ha previsto espressamente che l'aumento dell'imposta di bollo "ha effetto a decorrere dal 1° giugno 2005". La disposizione non sembra dare luogo ad alcun dubbio interpretativo. Appare però opportuno esaminare il tema al fine di verificare se, alla luce dell'aumento del tributo, sia necessario effettuare un'integrazione della misura dell'imposta di bollo già assolta prima della predetta data, quindi anteriormente al 1° giugno 2005.

In realtà questa Commissione ha già esaminato la questione <sup>(10)</sup>. In particolare è stato affermato che i soggetti i quali hanno già assolto il tributo (per i libri bollati e vidimati prima del 1° giugno 2005) in misura pari a 22,00 euro o 11,00 euro (se si tratta delle società di capitali) non sono tenuti ad effettuare alcuna integrazione del tributo fino a concorrenza del nuovo importo. Infatti si deve tenere conto di quanto previsto dall'art. 12 del DPR n. 642/1972. Secondo la predetta norma il tributo viene assolto, tra le varie modalità, con l'annullamento delle marche che "deve avvenire mediante perforazione o apposizione della sottoscrizione di una delle parti o della data o di un timbro parte su ciascuna marca e parte sul foglio". Pertanto se la data di annullamento è precedente al 1° giugno 2005, a partire dalla quale trova applicazione l'aumento, il soggetto interessato non sarà tenuto all'integrazione <sup>(11)</sup> dell'imposta di bollo.

Dalla lettura delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 642/1972 sarà agevole verificare come nessuna disposizione individui esattamente quando i registri e i repertori debbano essere assoggettati al tributo. L'unico riferimento può essere rinvenuto nell'art. 11 in base al quale l'imposta di bollo "deve precedere ..., qualsiasi scritturazione". In buona sostanza si afferma che il tributo deve essere assolto prima di iniziare a trascrivere sul registro, ma non si chiarisce quanto tempo prima <sup>(12)</sup>.

Alcuni elementi a sostegno della tesi qui sostenuta, secondo la quale non sussisterebbe alcun obbligo di integrare l'imposta di bollo per i registri vidimati da un notaio entro il 31 maggio del 2005, ancorché non utilizzati alla data del 1° giugno

del medesimo anno (data di entrata in vigore del nuovo decreto), possono essere desunti dalla Risoluzione n. 85/E del 12 marzo 2002 dell’Agenzia delle entrate. La pronuncia dell’Amministrazione finanziaria, riferibile ai soli libri e registri privi del requisito della vidimazione, afferma che l’imposta di bollo “va assolta solo sulle pagine effettivamente utilizzate”. Pertanto leggendo al contrario l’affermazione dell’Agenzia ne consegue che per i libri e registri vidimati dal notaio <sup>(13)</sup> l’imposta deve essere assolta anche sulle pagine “potenzialmente” utilizzabili, in quanto in regola con i requisiti formali della numerazione e bollatura, ancorché non ancora utilizzate (quindi scritte). Diversamente l’Agenzia delle entrate non avrebbe avuto alcuna ragione di precisare che l’imposta deve essere assolta solo per le pagine effettivamente utilizzate. Ne consegue ancora che il bollo deve essere assolto non oltre il momento in cui viene effettuata la vidimazione iniziale. E’ solo a questa data che bisogna fare riferimento per determinare la misura dovuta. E’ quindi influente che successivamente il libro o registro non sia posto in uso. Il tributo sarà in ogni caso dovuto nel momento in cui il notaio <sup>(14)</sup> apporrà il suo sigillo. D’altra parte con la numerazione delle pagine e la formalità della bollatura il registro viene fisicamente ad esistere ed è di fatto pronto all’uso. E’ quindi “potenzialmente” utilizzabile essendo in regola con i predetti requisiti formali. In questo momento deve essere determinato l’ammontare dell’imposta di bollo indipendentemente dal fatto che lo stesso sia o meno scritturato. Invece, laddove il registro non sia assoggettato alla formalità della bollatura viene ad esistere solo al momento della stampa. E’ dunque normale che la misura dell’imposta di bollo debba essere determinata, solo in questo caso, nel momento in cui il registro venga posto effettivamente in uso.

Un ulteriore argomento all’orientamento qui sostenuto può essere desunto dall’art. 41 del D.P.R. n. 641/1972 avente ad oggetto la disciplina dell’*integrazione dei valori* al momento dell’entrata in vigore del predetto decreto. Tale norma dispone che “I libri ed i registri già bollati in modo straordinario che all’attuazione del presente decreto si trovino interamente in bianco, dovranno, prima dell’uso, essere integrati, sino a concorrenza dell’imposta dovuta nella misura stabilita dalla tariffa allegata al presente decreto ...”.

L’art. 41 è collocato nel titolo VIII relativo alle “Disposizioni transitorie e finali”. L’intervento del legislatore è stato dunque necessario, con l’indicazione espressa di tale previsione, in quanto secondo la disciplina ordinaria non sarebbe stata necessaria alcuna integrazione dell’imposta già assolta al momento della vidimazione dei libri o registri. Diversamente non è agevole comprendere per quale ragione la norma avrebbe disciplinato tale aspetto. In buona sostanza se l’impresa fosse stata tenuta ad integrare l’imposta di bollo non era necessario prevederlo. Al contrario la norma assolve proprio alla finalità opposta che è quella di derogare alla disciplina ordinaria. Si potrebbe sostenere che l’art. 41 sia applicabile anche per ogni aumen-

to del tributo e, quindi, per quanto disposto dal DM del 24 maggio, ma a ben vedere l'interpretazione non appare corretta. Infatti in primo luogo vale ricordare che la disposizione è transitoria <sup>(15)</sup>. Diversamente, ove fosse applicabile per ogni aumento, finirebbe con il perdere tale qualificazione assolvendo alle funzioni di una disposizione a regime. Inoltre anche secondo quanto desumibile direttamente da una semplice lettura della norma essa ha trovato applicazione solo per l'attuazione del D.P.R. n. 642/1972. La valenza della disposizione non può, quindi, che avere un'efficacia temporale limitata. Pertanto nessuna integrazione è dovuta per le vidimazioni dei libri e registri effettuate prima del 1° giugno 2005, quindi anteriormente all'entrata in vigore del DM 24 maggio 2005.

*Nicola Forte*

- 
- (1) Art. 1, comma 300 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 e successive modificazioni.
  - (2) L'aumento riguarda anche le imposte ipotecarie e catastali, le tasse ipotecarie e alcuni diritti speciali.
  - (3) Pubblicato nella *G.U.* n. 24 del 31 gennaio 2005.
  - (4) Art. 7, comma 1 del D.L. n. 7/2005.
  - (5) Di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.
  - (6) Pubblicato nella *G.U.* n. 123 del 28 maggio 2005.
  - (7) Nel rispetto del termine previsto dall'art. 7, comma 1, lett. a), n. 3, del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43.
  - (8) Ammontante a 309,87 euro o 516,46 euro se il capitale o il fondo di dotazione supera, alla data del 1° gennaio, l'importo di 516.456,90 euro.
  - (9) Ed in generale da tutti gli altri soggetti che non dovevano assolvere la tassa sulle CC.GG. relativa alla numerazione delle scritture contabili (es. gli enti di tipo associativo per i quali non trovava applicazione un'apposita esenzione) prevista dall'art. 23, nota 3 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972.
  - (10) Comunicato del 9 settembre 2005 pubblicato su *C.N.N. Notizie*.
  - (11) Tuttavia l'Assonime con la circolare n. 31 del 10 giugno 2005, sembra essersi espressa, sia pure in modo non del tutto chiaro, sostenendo una tesi contrastante. In particolare si afferma "poiché l'imposta è dovuta per ogni blocco di 100 pagine (vedasi in proposito la circolare n. 85 del 12 marzo 2002 dell'Agenzia delle entrate), la nuova misura si applica relativamente ai blocchi posti in uso a partire dalla suddetta data. Se l'imposta relativa ai libri e registri – o ai singoli blocchi di 100 pagine – risulta già assolta al 1° giugno ma i libri stessi risultano posti in uso da tale data, dovrà integrarsi l'imposta già assolta fino a concorrenza della nuova misura. Ovviamente, nessuna integrazione di pagamento deve effettuarsi per i libri posti in uso in data anteriore, ancorché utilizzati solo in parte". L'orientamento espresso dall'Assonime appare già in prima istanza contraddittorio. Dapprima si fa riferimento solo ai "blocchi posti in uso" a partire dal 1° giugno. Sembra quindi che

l'interpretazione riguardi unicamente i libri e registri non soggetti a bollatura. Successivamente, invece, vengono indicati sia i libri e registri, ma anche "i singoli blocchi di 100 pagine" affermando espressamente che l'utilizzo successivo alla predetta data (del 1° giugno 2005) determina la necessità di integrare l'imposta già assolta fino a concorrenza della nuova misura. Tale interpretazione potrebbe essere condivisa solo con riferimento ai libri e registri non assoggettati a bollatura. Invece, nessuna integrazione dell'imposta risulta dovuta per i libri e registri sottoposti alla bollatura del notaio entro la data del 31 maggio 2005. Diversamente si arriverebbe all'assurda conseguenza di dover integrare i registri non ancora utilizzati, in precedenza bollati dal notaio e che hanno assolto a tale data l'imposta di bollo. In buona sostanza l'impresa dovrebbe tenere conto di tutti gli aumenti del tributo eventualmente disposti dalla data di bollatura del registro a quella di messa in uso dello stesso.

- (12)** A ben vedere alcune argomentazioni contrarie all'orientamento manifestato dall'Assonime possono essere desunte proprio dalla Risoluzione n. 85 citata dalla medesima circolare n. 31. L'Agenzia delle entrate ha esaminato in quella sede la disciplina dell'imposta di bollo con riferimento ai libri e registri non soggetti alla bollatura del notaio. In particolare è stato correttamente precisato che il tributo deve essere assolto solo sulle pagine effettivamente utilizzate. In buona sostanza non devo assolvere preventivamente il tributo su 300 pagine, ma posso farlo con riferimento alle prime 100. Successivamente, ove fosse necessario stampare ulteriori 100 pagine dovrò assolvere preventivamente l'imposta nella analoga misura. In questo caso il registro viene ad esistere fisicamente solo al momento dell'operazione di stampa. Pertanto se entro il 31 ottobre 2005 procedo a stampare il libro giornale con riferimento all'intero periodo d'imposta 2004, sarà necessario tenere conto degli aumenti disposti dal DM del 24 maggio 2005. Pertanto se l'imprenditore ha assolto l'imposta di bollo tramite modello F 23 il 15 aprile del 2005, ma ha iniziato a stampare il registro il 31 ottobre del medesimo anno, è necessario integrare il tributo secondo gli aumenti disposti dal predetto decreto. Invece, con riferimento allo stesso esempio, se la stampa è già stata già effettuata, anche parzialmente, entro il 31 maggio del 2004, nessuna integrazione sarà dovuta. In pratica il registro è già venuto ad esistenza ed è stato posto in uso prima dell'aumento. Da questo punto di vista l'orientamento dell'Assonime sembra condivisibile.
- (13)** Ovvero dall'Ufficio del registro delle imprese.
- (14)** Ovvero l'Ufficio del registro delle imprese.
- (15)** Ciò anche in considerazione della sua collocazione nel titolo VIII del D.P.R. n. 642/1972 *"Disposizioni transitorie e finali"*.

*(Riproduzione riservata)*