

**LIBRI, REGISTRI
E SCRITTURE CONTABILI**
**Numerazione, bollatura,
tenuta e conservazione**

Di **Claudio Venturi**

SOMMARIO

1. Premessa

- 1.1. La funzione della tenuta delle scritture contabili
- 1.2. La normativa di riferimenti
- 1.3. La tenuta delle scritture contabili secondo la normativa civilistica
- 1.4. La tenuta delle scritture contabili secondala normativa fiscale
- 1.5. I compiti del Registro delle imprese

2. Soggetti sottoposti all'obbligo di tenuta dei libri, registri e scritture contabili

- 2.1. Secondo la normativa civilistica
- 2.2. Secondo la normativa fiscale

3. I libri, i registri e le scritture contabili obbligatori

- 3.1. Secondo la normativa civilistica
- 3.2. Secondo la normativa fiscale
- 3.3. Luogo di tenuta dei libri sociali obbligatori e delle scritture contabili

4. Libri e registri particolari

- 4.1. I libri dei lavoratori dipendenti
- 4.2. I registri previsti dalla normativa di pubblica sicurezza
- 4.3. I registri previsti dalle leggi sull'imposta di fabbricazione
- 4.4. Altri libri e registri particolari
- 4.5. La tenuta dei registri di carico e scarico e dei formulari di identificazione dei rifiuti
- 4.6. La tenuta delle scritture contabili da parte delle associazioni sportive dilettantistiche
- 4.7. Cooperative – Il registro del commissario liquidatore

5. Libri e scritture facoltative

6. I registri multiaziendali

7. La numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili

- 7.1. Valore giuridico della numerazione e della bollatura delle scritture contabili
- 7.2. Le novità introdotte dal regolamento di attuazione del Registro delle imprese
- 7.3. Il cammino della semplificazione sulla tenuta delle scritture contabili
- 7.4. Le novità introdotte dall'art. 8 della legge n. 383 del 2001

8. Le modalità di numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili

- 8.1. La normativa precedente
- 8.2. l'attuale normativa

9. Le competenze in materia di numerazione e di bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili

- 9.1. Secondo la normativa civilistica
- 9.2. Secondo la normativa fiscale
- 9.3. Secondo la normativa speciale
- 9.4. Le competenze dell'Ufficio del Registro delle imprese

10. Le modalità per la numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili

- 10.1. Le formalità per la numerazione e la bollatura
- 10.2. Modulistica e formalità previste per la richiesta di bollatura presso il Registro delle imprese
- 10.3. Il cambio di regime contabile e la bollatura del prospetto contabile

11. Imposte tasse e diritti

- 11.1. Imposta di bollo
- 11.2. Tasse di concessione governativa
- 11.3. Diritti e tributi speciali

12. Numerazione e bollatura dei libri, registri e scritture contabili delle società cooperative

- 12.1. Norme generali
- 12.2. La numerazione e la bollatura delle scritture contabili delle cooperative edilizie e di abitazione
- 12.3. La numerazione e la bollatura delle scritture contabili delle cooperative sociali e delle associazioni di volontariato

13. La tenuta e conservazione e il deposito delle scritture contabili e dei documenti contabili

- 13.1. Premessa
- 13.2. La tenuta e conservazione delle scritture e dei documenti contabili
- 13.3. Il deposito delle scritture contabili secondo la normativa civilistica

14. La riforma delle sanzioni amministrative e penali in materia tributaria

- 14.1. Premessa
- 14.2. Sanzioni applicabili in caso di omessa bollatura dei libri e delle scritture contabili
- 14.3. Effetti della ritardata bollatura dei libri e delle scritture contabili
- 14.4. Errata attribuzione della numerazione del libro giornale e del libro degli inventari

13. La tenuta e conservazione e il deposito delle scritture e dei documenti contabili

1. Premessa

1.1. La funzione della tenuta delle scritture contabili

La vita delle imprese - scrive G. Campobasso ¹ - è vita dinamica: impone ad ogni passo scelte e valutazioni economiche e si sviluppa attraverso una serie continua di atti di scambio che modificano continuamente la consistenza quantitativa e la composizione qualitativa del patrimonio dell'imprenditore.

La programmazione consapevole e razionale dell'attività di impresa presuppone perciò una costante informazione ed un costante controllo - anche in termini quantitativi e monetari - sull'andamento degli affari.

Le scritture contabili sono appunto **i documenti che contengono la rappresentazione, in termini quantitativi e/o monetari, dei singoli atti di impresa, della situazione del patrimonio dell'imprenditore e del risultato economico dell'attività svolta.**

Le scritture contabili contribuiscono a rendere razionale ed efficiente l'organizzazione e la gestione dell'impresa e normalmente sono tenute in modo spontaneo da qualsiasi imprenditore; tuttavia, la tenuta delle scritture contabili è considerata un obbligo ed è disciplinata dal legislatore per gli imprenditori che esercitano attività commerciali.

Le scritture contabili hanno perciò una funzione fondamentale nella vita delle imprese commerciali e dal loro esame deve essere possibile risalire a tutti i fatti e alle operazioni intervenute nel patrimonio aziendale.

Le scritture contabili devono essere uno «specchio» di quanto avviene all'interno dell'azienda, sia dal punto di vista economico che finanziario.

Il Codice civile, all'art. 2219, impone che le scritture contabili siano «tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità».

Tale norma è da intendersi non solo in senso formale (senza spazi in bianco, senza cancellature ed abrasioni), ma anche in senso sostanziale. In altre parole, le scritture contabili devono raccogliere in maniera sistematica tutte le operazioni aziendali classificandole in modo tale da permettere la ricostruzione dell'andamento della gestione trovando corrispondenza nella documentazione esistente presso l'impresa.

1.2. La normativa di riferimento

La normativa che regola la tenuta e la conservazione dei libri, dei registri e delle scritture contabili è contenuta fundamentalmente sia nel Codice civile artt. 2214 e ss.) che nella legislazione tributaria (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Norme particolari le possiamo rinvenire anche nel D.P.R. 29 dicembre 1995, n. 581, regolamento di attuazione del Registro delle imprese.

¹ G. Campobasso, *Diritto Commerciale. 1. Diritto dell'impresa*, Torino, 1993, pagg. 123 e ss.² Ferrara-Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1996, pagg. 106 e ss.).

La tenuta delle scritture contabili è elevata ad obbligo ed è legislativamente disciplinata per gli imprenditori che esercitano attività commerciale art. 2214 c.c.).

Non vi è tuttavia perfetta coincidenza fra i soggetti obbligati a tenere le scritture contabili secondo il Codice civile e la categoria degli imprenditori commerciali.

I criteri fissati dal Codice civile, infatti, solo in parte coincidono con quelli stabiliti dalla legislazione tributaria, sia per quanto riguarda i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, sia per quanto riguarda le scritture contabili obbligatorie.

1.3. I compiti del Registro delle imprese

Tra i compiti demandati all'Ufficio del Registro delle imprese, troviamo anche la bollatura e la numerazione dei libri sociali e delle scritture contabili.

L'art. 7 del regolamento di attuazione del Registro delle imprese, approvato con D.P.R. n. 581/95, ha introdotto, in questa materia, almeno due importanti novità.

La prima è relativa alla numerazione: **la numerazione del libro giornale e del libro inventari dovrà essere progressiva per ciascun imprenditore.**

La seconda è quella relativa alla gestione informatica di tale numerazione: la bollatura e la vidimazione dei libri obbligatori previsti dall'art. 2214 c.c. (libro giornale e libro inventari) **saranno memorizzati nel Registro delle imprese** a fini di mera «ricognizione dell'avvenuta formalità».

La istituzione del Registro delle imprese gestito completamente con tecniche informatiche ha avuto dei riflessi anche sulla bollatura e sulla tenuta delle scritture contabili.

Ci limitiamo a segnalarne due.

Il primo è che la istituzione del Registro delle imprese su basi informatiche ha reso inutile la tenuta del «registro dei libri di commercio» in favore della «annotazione» nel Registro delle imprese dell'avvenuta numerazione e bollatura delle scritture contabili.

Il secondo è che le norme sulla «numerazione progressiva» e sulla «memorizzazione della numerazione» sono state concepite allo scopo di «porre fine alla pratica più volte denunciata dalla dottrina della cosiddetta contabilità parallela».

2. Soggetti sottoposti all'obbligo di tenuta dei libri sociali, registri e scritture contabili

2.1. Secondo la normativa civilistica

Le norme del Codice civile dettate in materia di libri e di scritture contabili negli articoli dal 2214 al 2220 ha per destinatarie **le sole imprese commerciali.**

Per la norma civilistica, è obbligato a tenere le scritture contabili **«l'imprenditore che esercita un'attività commerciale»**, ad esclusione del «piccolo imprenditore» (art. 2214 c.c.).

L'imprenditore è colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni o di servizi (art. 2082 c.c.).

L'imprenditore commerciale, sia individuale che collettivo, sarà iscritto nella Sezione ordinaria del Registro delle imprese.

Piccoli imprenditori sono i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia (art. 2083 c.c.).

Rientrano nella categoria dei piccoli imprenditori, che saranno tenuti all'iscrizione in una Sezione speciale del Registro delle imprese:

- a) gli artigiani,
- b) i coltivatori diretti del fondo,
- c) i piccoli commercianti,
- d) coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

Dunque, gli «imprenditori» obbligati alla tenuta delle scritture contabili, che possono essere persone fisiche o società, **sono i soggetti iscritti nella Sezione ordinaria del Registro delle imprese**, e precisamente:

- gli imprenditori commerciali individuali «non piccoli»;
- le società di persone (S.n.c. e S.a.s.);
- le società di capitali (S.p.A., S.a.p.a. e S.r.l.);
- i consorzi e le società consortili;
- le società cooperative;
- i Gruppi Europei di Interesse Economico (G.E.I.E.);
- le Aziende speciali.

2.2. Secondo la normativa fiscale

Secondo quanto disposto dall'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973, sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili:

- a) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplici e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- f) le società o associazioni fra artisti e professionisti;
- g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La norma fiscale, pur richiamandosi al dettato dell'art. 2195 c.c., amplia l'ambito di applicazione del requisito di «attività d'impresa» anche ad altre fattispecie.

In sostanza, sono soggetti all'obbligo della tenuta delle scritture contabili:

- a) le società di capitali e gli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato, nonché le società di capitali, gli enti commerciali e le società di

- persone non residenti in quanto abbiano nel territorio dello Stato una stabile organizzazione;
- b) le S.n.c. e le S.a.s., quale che sia la loro attività, nonché le società di fatto esercenti attività commerciali;
 - c) gli imprenditori commerciali individuali (art. 2195 c.c.);
 - d) gli enti non commerciali residenti, in quanto svolgono, con carattere di abitualità, attività che sono o si considerano commerciali, nonché
 - e) gli imprenditori commerciali e gli enti non commerciali, non residenti, in quanto abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

3. I libri, i registri e le scritture contabili obbligatori

3.1. Secondo la normativa civilistica

3.1.1. Premessa

In base al contenuto dei vari articoli che il Codice civile dedica ai libri e alle scritture contabili, le scritture contabili vanno distinte in:

- a) obbligatorie per tutti gli imprenditori;
- b) obbligatorie solo per alcuni tipi di imprenditori, in relazione alla natura e alla dimensione dell'impresa;
- c) facoltative.

Ferrara-Corsi ² propone la seguente classificazione: scritture generalmente obbligatorie e scritture relativamente obbligatorie.

Le prime sono obbligatorie per tutti, senza distinzione: rappresentano, come dice la Relazione Ministeriale (n. 911), il contenuto minimo dell'obbligo della tenuta della contabilità.

Esse sono nominativamente indicate dalla legge: il libro giornale, il libro degli inventari ed il fascicolo della corrispondenza.

Le seconde sono obbligatorie solo per alcuni soggetti. Di queste la legge ne indica alcune nominativamente, specificando altresì coloro che devono tenerle, altre sono previste da leggi speciali.

Le altre scritture relativamente obbligatorie sono determinate in modo generico ed indiretto.

Al 2° comma dell'art. 2214 c.c. viene prescritto, infatti, che l'imprenditore commerciale deve altresì tenere «*le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*».

La legge fa riferimento alla natura ed alle dimensioni dell'impresa, perché sono queste che determinano la necessità di ulteriori scritture contabili, in aggiunta a quelle generalmente obbligatorie, per perseguire la finalità suddetta.

Le scritture contabili correlate alla natura dell'impresa sono quelle previste agli articoli 2421 (Spa), 2478 (Srl) e 2519 (Coop.) del Codice civile.

Per quanto riguarda le scritture contabili correlate alle dimensioni dell'impresa, il discorso si complica in quanto è necessario fare sempre un riferimento analitico a ciascuna realtà aziendale. In questo caso, infatti, l'onere di verificare i presupposti in base ai quali sorge l'obbligo contabile aggiuntivo si sposta sull'imprenditore, al quale, dunque, è devoluta la responsabilità di

² Ferrara-Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1996, pagg. 106 e ss.).

decidere, in base alle dimensioni della sua impresa, quali scritture contabili adottare.

Ogni imprenditore può, infine, attivare anche altre scritture per le quali non sussiste alcun obbligo di legge.

Queste altre scritture contabili vengono denominate, in contrapposizione alle prime, **scritture contabili facoltative**.

3.1.2. Scritture contabili obbligatorie

Il Codice civile all'art. 2214 prevede che tutti gli imprenditori (art. 2082 c.c.) che esercitano un'attività commerciale (art. 2195 c.c.), esclusi i piccoli imprenditori (art. 2083 c.c.) devono tenere obbligatoriamente il libro giornale e il libro degli inventari.

A. Libro giornale

Il libro giornale ha una funzione narrativa, in quanto deve indicare «giornalmente» le operazioni relative all'esercizio dell'impresa, in successione cronologica.

La norma civilistica (art. 2216 c.c.) dispone in merito alla registrazione delle operazioni relative all'esercizio dell'impresa senza, tuttavia, precisare entro quale termine debbono essere eseguite le annotazioni.

La norma fiscale (art. 22, D.P.R. n. 600/1973) stabilisce, invece, che le operazioni debbono essere registrate entro 60 giorni, indicando la data in cui le operazioni sono state effettuate, senza che rivesta alcuna rilevanza la data in cui avviene la registrazione (cfr. Ris. Min. Fin. n. 9/2270 del 7 dicembre 1977).

Tuttavia, nessuna specifica norma di legge, né civilistica né fiscale, definisce in maniera inequivocabile il concetto di «data dell'operazione».

La prassi sembra escludere che per «data dell'operazione» debba intendersi la data in cui materialmente si provvede ad eseguire l'annotazione nei libri contabili.

Per «data dell'operazione» si preferisce intendere il giorno in cui quel determinato fatto si verifica assumendo una certa rilevanza per l'impresa (es. giorno dell'incasso di una fattura; giorno di emissione di un assegno, ecc.).

Di conseguenza, nel libro giornale va indicata la data di effettuazione dell'operazione nel senso appena indicato.

Il libro giornale deve essere compilato entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Secondo il Campobasso ³, il libro giornale è un registro cronologico-analitico, nel quale vanno indicate giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa; mentre il libro degli inventari è un registro periodico-sistematico, ed ha la funzione di fornire il quadro della situazione patrimoniale dell'imprenditore.

La forma del libro giornale può variare a seconda delle diverse esigenze o a seconda delle dimensioni dell'impresa.

Esso può essere di tipo tradizionale, a fogli mobili o a modulo continuo.

³ G. Campobasso, *Diritto Commerciale. I. Diritto dell'impresa*, Torino, 1993, pagg. 125 e ss.

B. Libro degli inventari

Il libro degli inventari ha, invece, una funzione descrittiva (Corsi-Ferrara). In esso devono essere descritte e valutate le componenti attive e passive del patrimonio.

L'art. 2217 c.c. dispone che l'inventario:

- 1) deve essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'attività di impresa e successivamente ogni anno;
- 2) deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa;
- 3) deve necessariamente chiudersi con il bilancio (almeno per le società di capitali);
- 4) deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

C. Libri sezionali

Il libro giornale può essere tenuto anche in forma riassuntiva; in tal caso, tuttavia, affinché siano rispettate le norme dettate dal Codice civile, è necessario disporre di libri giornali sussidiari, regolarmente numerati e bollati, nei quali devono essere trascritte tutte le operazioni secondo l'ordine cronologico.

Questa tecnica fa sì che possano essere adottati i «giornali sezionali», cioè tanti libri giornali quante sono le sezioni dell'impresa (banche, clienti, fornitori, ecc.) o quante sono le filiali dell'azienda. I dati riportati in questi libri vengono riepilogati nel libro giornale generale.

L'uso dei libri sezionali è diffuso, per ragioni pratiche, nelle imprese a struttura complessa, nelle quali diviene problematico l'utilizzo di un unico libro giornale su cui riportare tutti i movimenti contabili. Risulta, pertanto, più agevole tenere un libro giornale generale su cui riepilogare tutti i movimenti contabili annotati in uno o più libri giornali sezionali.

Tale abitudine, anche se non prevista da alcuna normativa, non è stata mai contrastata dall'Amministrazione finanziaria, la quale, anzi, ne ha sancito la validità con la Circolare della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 7/1496 del 30 aprile 1977.

Lo stesso Ministero dell'Industria, nella Circolare n. 3407/C del 9 gennaio 1997, afferma che «l'attuale normativa non prevede la tenuta di libri inventari sezionali, sicché tale possibilità rimane limitata ai libri giornali».

Tuttavia, la stessa Circolare si affretta a precisare che «Naturalmente nulla vieta a singole imprese di utilizzare, a fini interni, inventari sezionali»; in tal caso, però, questi libri non risultano soggetti all'obbligo della numerazione progressiva.

Inoltre, continua la Circolare, il riepilogo dei sezionali deve comparire nel libro degli inventari vero e proprio.

La numerazione e la bollatura di tali libri, termina la Circolare, è comunque possibile, ma al di fuori della numerazione progressiva per ciascun imprenditore.

Nel caso di tenuta di libri giornali sezionali è possibile effettuare l'annotazione sul libro giornale generale riepilogativo anche non quotidianamente.

Il registro di prima nota, regolarmente numerato e bollato prima dell'uso e contenente, in ordine cronologico, tutte le operazioni della gestione dell'impresa, è un vero e proprio libro giornale con piena validità giuridica e fiscale (Ris. Min. Fin. n. 9/101 del 9 agosto 1979).

D. Libri sociali obbligatori previsti dalla riforma del diritto societario

D1. Libri sociali obbligatori per le S.p.a. e per le società cooperative

Secondo quanto stabilito nel nuovo art. 2421 c.c., oltre i libri e le altre scritture contabili prescritti nell'articolo 2214, la Società per azioni e le Società cooperative (per il richiamo fatto all'art. 2519 C.C.) devono tenere i seguenti libri obbligatori:

- il **libro dei soci**, nel quale devono essere indicati distintamente per ogni categoria il numero delle azioni, il cognome e il nome dei titolari delle azioni nominative, i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi e i versamenti eseguiti;
- il **libro delle obbligazioni**, il quale deve indicare l'ammontare delle obbligazioni emesse e di quelle estinte, il cognome e il nome dei titolari delle obbligazioni nominative e i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi;
- il **libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee**, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- il **libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione**;
- il **libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione**;
- il **libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo**, se questo esiste;
- il **libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti**, se sono state emesse obbligazioni;
- il **libro degli strumenti finanziari** emessi ai sensi art. 2447-sexies c.c..

D2. Libri sociali obbligatori per le S.r.l.

Secondo quanto stabilito nel nuovo art. 2478 c.c., oltre i libri e le altre scritture contabili prescritti nell'articolo 2214, la società a responsabilità limitata deve tenere i seguenti libri obbligatori:

- il **libro dei soci**, nel quale devono essere indicati il nome dei soci, la partecipazione di spettanza di ciascuno, i versamenti fatti sulle partecipazioni, nonché le variazioni nelle persone dei soci;
- il **libro delle decisioni dei soci**, nel quale sono trascritti senza indugio sia i verbali delle assemblee, anche se redatti per atto pubblico, sia le decisioni prese ai sensi del primo periodo del terzo comma dell'articolo 2479; la relativa documentazione è conservata dalla società;
- il **libro delle decisioni degli amministratori**;
- il **libro delle decisioni del collegio sindacale o del revisore** nominati ai sensi dell'art. 2477 c.c.

D3. I libri sociali obbligatori per i consorzi previsti dal D.L. n. 269/2003

Secondo quanto stabilito dall'art. 13, comma 36 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, con la legge 24 novembre 2003, n. 326, i consorzi con attività esterna, oltre i libri e le altre scritture contabili prescritti tra quelli la cui tenuta è obbligatoria, deve tenere:

1. il **libro dei consorziati**, nel quale devono essere indicati la ragione o denominazione sociale ovvero il cognome e il nome dei consorziati e le variazioni nelle persone di questi;
2. il **libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea**, in cui devono essere trascritti anche i verbali eventualmente redatti per atto pubblico;
3. il **libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo amministrativo collegiale**, se questo esiste;
4. il **libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale**, se questo esiste.

I primi tre libri devono essere tenuti a cura degli amministratori e il quarto a cura dei sindaci.

Ai consorziati spetta il diritto di esaminare i libri indicati nel presente comma e, per quelli indicati nei numeri 1) e 2), di ottenerne estratti a proprie spese.

Il libro indicato nel numero 1) può altresì essere esaminato dai creditori che intendano far valere la responsabilità verso i terzi dei singoli consorziati ai sensi dell'art. 2165 c.c., secondo comma, e deve essere, prima che sia messo in uso, numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio dall'ufficio del Registro delle imprese o da un notaio.

3.2. Secondo la normativa fiscale

Oltre alle scritture contabili previste dalla norma civilistica, l'imprenditore commerciale è obbligato a tenere altre scritture previste dalle leggi tributarie a fini fiscali.

Questo obbligo riguarda anche altri soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili ex art. 2214 c.c., quali: i piccoli imprenditori e i professionisti.

Secondo la normativa fiscale, dettata negli artt. 14 e ss. del D.P.R. n. 600/1973 e negli artt. 14 e ss. del D.P.R. n. 633/1972, è obbligatoria la tenuta dei seguenti libri e registri:

- 1) libro giornale e libro degli inventari (già previsti dalla normativa civilistica);
- 2) conti di mastro (vidimazione non obbligatoria);
- 3) libro dei cespiti ammortizzabili o registro dei beni ammortizzabili (se ne ricorrono i presupposti) ⁴;
- 4) scritture ausiliarie di magazzino ⁵;
- 5) registro delle elaborazioni meccanografiche;
- 6) conti individuali o schede compensi a terzi (vidimazione non obbligatoria);
- 7) registro IVA acquisti (registro degli acquisti);
- 8) registro IVA vendite (registro delle fatture emesse);
- 9) registro IVA dei corrispettivi ⁶;

⁴ Tale registro ha la funzione di evidenziare analiticamente gli ammortamenti pratici nei vari esercizi e il relativo ammontare che concorre come costo a formare il reddito d'impresa nei vari periodi.

È un registro previsto unicamente dalla legge fiscale e deve essere compilato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Esso può non essere tenuto quando le annotazioni previste vengono effettuate nel libro degli inventari.

⁵ Per la tenuta della contabilità di magazzino, si veda ora l'art. 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695.

⁶ L'art. 24, ultimo comma, D.P.R. n. 633/72 prevede che i commercianti al minuto che tengono il registro dei corrispettivi «in un luogo diverso da quello in cui svolgono l'attività di vendita» devono eseguire le annotazioni, entro il giorno non festivo successivo, anche in un registro di prima nota tenuto e conservato nel luogo o in ciascuno dei luoghi in cui svolgono l'attività di vendita. Tale obbligo è stato regolamentato dal D.M. 19 giugno 1979. Il registro di prima nota, tuttavia, può non essere tenuto se, per le operazioni effettuate nel luogo in cui è esercitata l'attività di vendita, viene rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale.

- 10) registro dei corrispettivi per mancato o irregolare funzionamento del registratore di cassa;
- 11) registro unico ⁷;
- 12) registro riepilogativo ⁸;
- 13) registro di carico delle ricevute fiscali (art. 10, D.M. 29 novembre 1978);
- 14) corrispondenza e copie fatture (vidimazione non obbligatoria);
- 15) registro per fatture «in sospeso» (cfr. Circ. Min. Fin. n. 32/501388 del 27 aprile 1973);
- 16) registro campioni gratuiti (omaggi) (cfr. Circ. Min. Fin. n. 32/501388 del 27 aprile 1973);
- 17) registri multiaziendali per centri elaborazione dati;
- 18) registro di carico e scarico per centri elaborazione dati;
- 19) registro merci in conto lavorazione;
- 20) registro merci in conto deposito;
- 21) registro merci in visione;
- 22) registro cronologico (per professionisti in contabilità ordinaria);
- 23) libro incassi e pagamenti (per professionisti in contabilità semplificata) (vidimazione non obbligatoria);
- 24) registro IVA riepilogativo (Circ. Min. Fin. n. 27/522432 del 21 novembre 1972);
- 25) registro prima nota cassa (art. 24, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972);
- 26) registro onorari (tenuto dai professionisti);
- 27) registro delle esportazioni in conto deposito (Ris. Min. Fin. n. 520657 del 4 dicembre 1975);
- 28) registro degli acquisti da raccoglitori ⁹ (Circ. Min. Fin. n. 70/502886 dell'8 novembre 1973).

⁷ Nel «Registro unico» si possono annotare tutte le operazioni previste ai nn. 6, 7 e 8, purché sui registri acquisti, vendite e corrispettivi, non vidimati e bollati, siano indicati per ogni operazione il numero della pagina e della riga di registrazione sul registro unico.

Secondo quanto disposto dal 2° comma dell'articolo 39, del D.P.R. 26 ottobre 1972: "I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato".

Le annotazioni previste dagli articoli citati riguardano, rispettivamente, le fatture emesse, i corrispettivi e le fatture di acquisto.

Al quesito se sia regolare l'adozione di un registro unico, regolarmente numerato e bollato ai sensi degli articoli 2215 e 2216 del codice civile, da utilizzare contemporaneamente come libro giornale ai fini civilistici e come registro unico previsto dall'art. 39, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, il Ministero delle finanze, con le risoluzioni rispettivamente del 25 gennaio 1978, Prot. n. 364313 e dell'11 febbraio 1983, Prot. n. 352405, ha espresso parere positivo "nella considerazione della identità che viene a sussistere nella fattispecie tra il registro unico e il libro giornale e della circostanza che le garanzie che assistono il libro giornale (vidimazione) ed il suo contenuto si presentano idonee a conferire attendibilità a registri sezionali".

Ben s'intende, prosegue il Ministero, che l'adozione del registro unico proposto non fa venir meno l'obbligo della tenuta dei registri sezionali non bollati previsti dall'art. 39, comma 2, del richiamato D.P.R. n. 633 del 1972.

In sostanza, è consentito che sul libro giornale vengano riportate, unitamente ad altre operazioni contabili, tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, nel rispetto delle modalità e dei termini di registrazione previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

Per tutte le operazioni deve essere adottata una numerazione unica e progressiva e che, ai sensi del 2° comma, dell'art. 39, devono essere istituiti i registri, non bollati, di cui agli artt. 23, 24 e 25 contenenti, per ogni singola operazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nel libro giornale nonché tutti gli altri elementi previsti dalla legge.

Naturalmente anche per il registro unico valgono le disposizioni dettate dall'art. 8 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, in merito alla soppressione dell'obbligo di bollatura.

⁸ È consentita la tenuta di registri IVA acquisti, vendite e corrispettivi sezionali in base alle esigenze del contribuente. In questo caso, sul registro riepilogativo dovranno essere indicati gli elementi riportati da tali registri per effettuare la liquidazione periodica.

⁹ La tenuta di tale registro non è obbligatoria ma è opportuna quando il contribuente si trovi nella situazione di documentare acquisti da soggetti privi della qualifica di soggetto passivo IVA, come ad esempio: acquisti di tartufi, di oli lubrificanti esausti, di scarti di ossa, di materiali da recupero, ecc.).

29) registro relativo alla movimentazione dei beni custoditi nei "depositi I.V.A." (Art. 50 bis, comma 3, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427; art. 3D.M. 20 ottobre 1997, n. 419).

30) Registro dei beni spediti o ricevuti a titolo non transattivo (art. 50, comma 5, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 29 ottobre 1993, n. 427 ¹⁰).

3.3. Luogo di tenuta dei libri sociali obbligatori e delle scritture contabili

In merito al luogo di conservazione de libri sociali e delle scritture contabili obbligatorie bisogna subito dire che non viene previsto alcun obbligo di tenuta presso la sede legale. La società ha pertanto la facoltà di scegliere di tenerli presso altro soggetto incaricato alla conservazione (commercialisti, ragionieri, centri elaborazione dati, ecc.).

Il luogo della tenuta dei libri contabili deve essere segnalati nella dichiarazione di inizio attività da presentare all'Agenzia delle Entrate e nelle successive dichiarazioni di variazione dati (art. 35, comma 2, lettera d), D.P.R. n. 633/1972 ¹¹).

Ai sensi dell'art. 52, comma 10, del medesimo decreto ¹², è necessario farsi rilasciare dal soggetto depositario dei libri contabili un'attestazione riportante il luogo in cui esse sono conservate e la specificazione dei libri contabili in suo possesso.

¹⁰ Si riporta il comma 5, dell'art. 50:

Art. 50 - Obblighi connessi agli scambi intracomunitari
(Omissis)

5. I movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art. 38, comma 5, lettera a), devono essere annotati in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

¹¹ Si riporta il comma 2, dell'art. 35:

Art. 35 - Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività.
(Omissis)

[2] Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare:

- a) per le persone fisiche, il cognome e nome, il luogo e la data di nascita, il codice fiscale, la residenza, il domicilio fiscale e l'eventuale ditta;
- b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale, o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale e deve essere inoltre indicato il codice fiscale per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
- c) per i soggetti residenti all'estero, anche l'ubicazione della stabile organizzazione;
- d) il tipo e l'oggetto dell'attività e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni;
- e) per i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico, l'indirizzo del sito web ed i dati identificativi dell'internet service provider;
- f) ogni altro elemento richiesto dal modello ad esclusione dei dati che l'Agenzia delle entrate è in grado di acquisire autonomamente.

(Omissis)

¹² Si riporta il comma 10 dell'art. 52:

Art. 52 - Accessi, ispezioni e verifiche
(Omissis)

[10] Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma.

(Omissis)

Questa attestazione dovrà essere tenuta presso la sede della società ed esibita all'amministrazione finanziaria in sede di accessi, ispezioni e verifiche.

In caso di mancata esibizione, nonché di opposizione all'accesso da parte del soggetto che l'ha rilasciata troveranno applicazione le disposizioni previste dal comma 5 del medesimo articolo ¹³.

4. Libri e registri particolari

4.1. I libri dei lavoratori dipendenti

4.1.1. Premessa

Tutti i datori di lavoro soggetti all'obbligo dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e tutte le imprese che hanno alle loro dipendenze persone soggette alle assicurazioni sociali devono tenere:

- 1. il libro matricola;**
- 2. il libro paga;**
- 3. il registro degli infortuni.**

Nell'ottica di una semplificazione dei procedimenti amministrativi, è intervenuto con incisive modifiche sulla precedente regolamentazione il D.P.R. 20 aprile 1994, n. 350, recante semplificazioni della tenuta dei libri di paga e di matricola.

La nuova disciplina, entrata in vigore il 5 dicembre 1994, prevede all'art. 2 l'esonero dall'obbligo della tenuta dei libri in questione per i datori di lavoro privati che elaborino gli elementi previsti dall'art. 20 del precedente D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124 con supporti magnetici ed elettronici di cui sia garantita l'inalterabilità (garantire la conservazione dei dati per almeno dieci anni e prevedere che i dati inseriti non possano essere tecnicamente alterati o modificati) e la consultabilità (assicurare il trasferimento mensile ed annuale dei dati sui documenti cartacei, privi di alcuna vidimazione) dei dati acquisiti. Nulla è modificato circa le procedure di vidimazione dei sistemi tradizionali e di quelli ad essi assimilati.

Si veda, a tale proposito anche la Circolare INAIL n. 17 del 23 marzo 1995.

Altri registri che meritano di essere ricordati sono:

- 1) il registro delle visite mediche periodiche (Tabella allegata al D.P.R. 19 marzo 1956, n. 303);
- 2) il registro dei committenti (art. 2, legge 13 marzo 1958, n. 264), tenuto dall'imprenditore che intende avvalersi dell'opera di lavoratori a domicilio;

¹³ Si riporta il comma 5 dell'articolo 52:

Art. 52 - Accessi, ispezioni e verifiche
(*Omissis*)

[5] I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.

(*Omissis*)

3) il registro delle presenze, tenuto dalle aziende che usufruiscono del sistema meccanografico interno o di un servizio esterno di elaborazione degli stipendi e salari. Tale libro sostituisce, in questo caso, il libro paga.

4.1.2. La semplificazione in materia di tenuta dei libri paga e matricola

Disposizioni normative

Secondo quanto disposto dall'articolo 20 del D.P.R. n. 1124/1965, i datori di lavoro debbono tenere, tra gli altri libri sociali, anche:

- 1) un **libro di matricola** nel quale siano iscritti, nell'ordine cronologico della loro assunzione in servizio e prima dell'ammissione al lavoro, tutti i prestatori d'opera. Il libro di matricola deve indicare, per ciascun prestatore d'opera, il numero d'ordine di iscrizione, il cognome e il nome, la data e il luogo di nascita, la data di ammissione in servizio e quella di risoluzione del rapporto di lavoro, la categoria professionale e la misura della retribuzione;
- 2) un **libro di paga** il quale, per ogni dipendente, deve indicare il cognome, il nome e il numero di matricola; il numero delle ore in cui ha lavorato in ciascun giorno, con indicazione distinta delle ore di lavoro straordinario; la retribuzione effettivamente corrispostagli in danaro e la retribuzione corrispostagli sotto altra forma.

La tenuta e la conservazione dei libri paga e matricola è attualmente regolamentata dagli articoli dal 20 al 26 del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124 (Testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali).

I libri di matricola e di paga devono essere tenuti e non rimossi dal luogo in cui si svolge il lavoro, in modo da consentire l'immediata consultazione da parte degli organi di verifica.

I libri di matricola e di paga devono essere presentati, anche in copia conforme, sul luogo in cui si esegue il lavoro (compresi i cantieri edili, salvo che si tratti di luoghi di lavoro a carattere assolutamente transitorio), ad ogni richiesta. Pertanto, tali libri non possono essere mai rimossi, neanche temporaneamente.

E' consentito tenere questi libri presso un consulente del lavoro, il quale in ogni caso dovrà certificare come conforme la eventuale copia tenuta sul posto di lavoro.

Con il D.P.R. 20 aprile 1994, n. 350 (Regolamento recante semplificazione della tenuta del libro di paga e di matricola) è stata successivamente prevista la possibilità, per i datori di lavoro, sia pubblici che privati, di essere esonerati, senza alcuna autorizzazione, della tenuta dei libri paga e matricola tradizionali, da sostituire con supporti elettronici e magnetici (Art. 2).

Lo stesso decreto, all'articolo 3, ha previsto l'abrogazione dell'articolo 22 del D.P.R. n. 1124/1965, per cui il datore di lavoro poteva sostituire il libro paga, senza alcuna formalità, anche con sistemi non informatici.

Questa possibilità non era però prevista per i libri matricola, per i quali la tenuta era consentita solo mediante i sistemi tradizionali (a libro) o con sistemi informatici.

La L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001), all'articolo 119, comma 4, si era limitata a disporre che *“La tenuta dei libri matricola e paga*

può altresì avvenire mediante l'utilizzo di fogli mobili. Le condizioni e le modalità di detta tenuta sono stabilite con apposito decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale”.

Dopo circa due anni questo decreto di attuazione è stato finalmente emanato e porta la data del 30 ottobre 2002.

Ora la materia della tenuta e della conservazione dei libri paga e matricola si può dire che è stata finalmente disciplinata in modo sistematico e compiuto.

Sulla vidimazione, numerazione e tenuta dei libri paga e matricola è intervenuto recentemente il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la circolare n. 33 del 20 ottobre 2003, recante per oggetto “Il decreto ministeriale 30 ottobre 2002. Modalità applicative per la tenuta dei libri paga e matricola”.

La tenuta e la conservazione secondo la nuova normativa

Come si è detto, mentre in precedenza era possibile sostituire solo il libro paga, senza alcuna formalità, anche con sistemi informatici, con l'entrata in vigore del nuovo decreto anche il libro matricola potrà essere tenuto con fogli mobili.

Il decreto in questione disciplina le nuove modalità di tenuta e conservazione dei libri paga e matricola, che possono essere, senza alcuna preventiva autorizzazione, mediante l'utilizzo:

- o di fogli mobili a elaborazione manuale o meccanografica;
- o di supporti magnetici, nel rispetto delle regole tecniche di cui agli articoli 6 e 8 del D.P.R. n. 445/2000.

La vidimazione

Per quanto riguarda la vidimazione c'è una distinzione da fare.

Nel caso di utilizzo di supporti magnetici i libri paga e matricola “sono sottratti a obblighi di vidimazione e autorizzazione” (art. 1, comma 1).

Nel caso, invece di utilizzo dei fogli mobili ad elaborazione manuale o meccanografica, i datori di lavoro devono presentare i fogli alla sede territorialmente competente dell'INAIL, il quale provvede “alla vidimazione dei fogli e a contrassegnare gli stessi con un numero d'ordine progressivo, all'attribuzione dei fogli ai soggetti richiedenti e alla registrazione di tale attribuzione su apposito modulo con l'indicazione della pratica da intestare agli stessi soggetti” (art. 1, comma 1; art. 4).

Ma anche in questo caso, al 2° comma del medesimo articolo 2, viene previsto un esonero: se i dati retributivi sono riprodotti con stampanti laser, i libri paga possono non essere vidimati e numerati secondo le condizioni che, a tal fine, saranno fissate dall'INAIL.

Dunque, nel caso di utilizzo di supporti magnetici, ogni scrittura costituirà un documento informatico che dovrà garantire la sequenza cronologica delle operazioni e i requisiti per la consultazione in ogni momento e non sarà, in questo caso, richiesta alcuna vidimazione o autorizzazione.

Per quanto riguarda, invece, l'utilizzo dei documenti con sistemi su carta, resta l'obbligo della preventiva vidimazione, la quale potrà essere effettuata anche da soggetti convenzionati con l'INAIL o con l'INPS.

E' prevista, invece, come vedremo, l'autorizzazione da parte della Direzione provinciale del lavoro per l'accentramento dell'elaborazione dei libri paga e matricola, indipendentemente dal sistema adottato.

La numerazione unica e la dichiarazione annuale

I consulenti del lavoro e i professionisti potranno ricorrere alla numerazione unica dei fogli mobili di matricola e di paga. In questo caso, al momento della richiesta della vidimazione e della numerazione unica dei fogli di matricola e di paga all'INAIL dovranno esibire le deleghe appositamente rilasciate dai datori di lavoro (art. 4, comma 1).

In questo caso dovranno inviare alla sede dell'INAIL, entro il 31 marzo di ogni anno, un tabulato di riepilogo delle aziende elaborate e dei fogli utilizzati nell'anno precedente.

Tale tabulato dovrà essere presentato anche su esplicita richiesta dell'INAIL o della Direzione provinciale del lavoro.

Le sanzioni previste dalla legge finanziaria 2007

Il comma 1178 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007) stabilisce che *“L'omessa istituzione o l'omessa esibizione dei libri di matricola e di paga previsti dagli articoli 20 e 21 del Testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124, e dall'articolo 134 del regolamento di cui al regio decreto 28 agosto 1924, n. 1422, sono punite con la sanzione amministrativa da euro 4.000 a euro 12.000. Nei confronti delle violazioni di cui al presente comma non è ammessa la procedura di diffida di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124”*.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2007, è prevista una sanzione che va **da un minimo di 4.000,00 euro ad un massimo di 12.000,00 euro**, per le violazioni di mancata istituzione e di mancata esibizione sia del registro di matricola che di quello di paga.

Si tratta di un inasprimento notevole delle sanzioni che in precedenza erano fissate da un minimo di 51,00 euro ad un massimo di 516,00 euro, per le aziende soggette all'assicurazione contro infortuni e malattie professionali, e da un minimo di 5,00 euro ad un massimo di 30,00 euro, per le altre.

La legge finanziaria 2007 non ha solo elevato l'importo della sanzione, ma lo ha anche unificato per qualsiasi tipo di azienda.

Non è neanche ammessa la preventiva diffida a regolarizzare, come previsto in precedenza.

Sempre la stessa legge finanziaria, al comma 1177 ha previsto che le sanzioni amministrative previste la violazione di norme in materia di lavoro, legislazione sociale, previdenza e tutela della sicurezza e della salute nei luoghi di lavoro, entrate in vigore prima del 1° gennaio 1999, sono quintuplicate.

Il Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale, con la **Lettera-Circolare del 29 marzo 2007, Prot. N. 25/SEGR/000402**, ha fornito alcuni chiarimenti interpretativi della norma introdotta dall'art 1 comma 1178, legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007) in merito alla sanzionabilità della **omessa istituzione ed esibizione** dei libri paga e dei libri matricola, limitando le irrogazioni più gravi a casi circoscritti.

La sanzione da **4.000,00 a 12.000,00 euro** si applica esclusivamente quando l'azienda sia completamente sprovvista dei libri matricola e paga o utilizza libri non vidimati, mentre per la temporanea rimozione degli stessi libri dal luogo di lavoro e per la vidimazione tardiva è prevista sanzione nella misura da **125,00 a 770,00 euro**.

La lettera circolare introduce inoltre importanti elementi di novità e di

semplificazione, costituiti in particolare dalla possibilità di tenere sul luogo di lavoro delle copie dei libri originali “dichiarate conformi” da parte del datore di lavoro o del professionista di cui lo stesso datore di lavoro si avvale.

Nel caso, dunque, l'azienda abbia **più unità produttive**, gli originali possono essere conservati presso la sede legale, ma una copia dichiarata conforme all'originale deve altresì essere conservata presso ciascun luogo in cui si esegue il lavoro.

Le difformità tra la copia e la documentazione originale, successive alla dichiarazione di conformità, integrano solo l'illecito di **irregolare tenuta dei libri**.

4.1.3. La istituzione del libro unico del lavoro

Obbligo di istituzione

Il D.L. n. 112/2008, successivamente convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133/2008, ha previsto una semplificazione per le aziende nella tenuta dei libri per i dipendenti. Il provvedimento ha infatti previsto l'abrogazione per il libro matricola e il registro di impresa nonché la previsione di un libro unico del lavoro.

Come stabilito dall'articolo 39, comma 1, del D.L. n. 112/2008, **“il datore di lavoro privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, deve istituire e tenere il libro unico del lavoro”**.

La generalità dei datori di lavoro privati – di qualsiasi settore, compresi agricoltura, spettacolo, autotrasporto e marittimi, con la sola eccezione dei datori di lavoro domestico – è assoggettata agli obblighi di istituzione, tenuta e compilazione del nuovo libro obbligatorio.

Nel libro unico del lavoro dovranno trovare posto i dati riferiti a:

- lavoratori subordinati,
- collaboratori coordinati e continuativi,
- associati in partecipazione con apporto lavorativo.

Il libro unico del lavoro assolve alla funzione essenziale di documentare ad ogni lavoratore lo stato effettivo del proprio rapporto di lavoro e agli organi di vigilanza lo stato occupazionale dell'impresa.

Il nuovo libro unico del lavoro obbliga il datore di lavoro ad istituire e tenere un solo libro, unico anche in presenza di più posizioni assicurative in ambito aziendale o di più sedi di lavoro distaccate, pure se stabili ed organizzate.

Soggetti esclusi

Non rientrano nel novero dei datori di lavoro obbligati alla tenuta del libro unico del lavoro:

- 1) le **società cooperative di produzione e lavoro ed ogni altro tipo di società**, anche di fatto, per il lavoro manuale e non manuale dei rispettivi soci, quando non hanno alle proprie dipendenze lavoratori subordinati, collaboratori o associati in partecipazione con apporto di lavoro;
- 2) l'**impresa familiare per il lavoro**, con o senza retribuzione, del coniuge, dei figli e degli altri parenti e affini, che nell'impresa prestino attività manuale o non manuale (salvo che non siano dipendenti, collaboratori o associati in partecipazione con apporto lavorativo);
- 3) i **titolari di aziende individuali artigiane che non occupano lavoratori dipendenti, collaboratori o associati in partecipazione**, ma operano col solo lavoro del titolare o avvalendosi esclusivamente di soci o familiari coadiuvanti;

4) le **società (di persone e di capitali) e le ditte individuali del commercio (terziario) che non occupano dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi a progetto, associati in partecipazione o simili**, ma operano solo col lavoro del titolare o dei soci lavoratori.

Sono, inoltre, escluse dall'obbligo di tenuta, le **pubbliche amministrazioni**, le quali provvedono alle prescritte registrazioni mediante i fogli o cedolini o ruoli di paga, elaborati individualmente per ciascun dipendente pubblico.

Le disposizioni dettate dal D.M. 9 luglio 2008

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 2008, il **decreto ministeriale 9 luglio 2008**, previsto dall'articolo 39, comma 4, del Decreto Legge 112/2008.

A decorrere dal 18 agosto 2008 (data di pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale) devono intendersi abrogati il libro matricola e il registro di impresa.

Il provvedimento traccia il percorso che condurrà all'adozione del libro unico del lavoro che andrà, gradualmente, a sostituire gli altri libri obbligatori con l'unica eccezione del registro degli infortuni.

Luogo di tenuta

Ai sensi del comma 3, dell'art. 39, del D.L. n. 112/2008, il libro unico non dovrà più essere tenuto nel «luogo in cui si esegue il lavoro » (come era nel regime normativo previsto dall'abrogato art. 21 del D.P.R. n. 1124/1965), ma piuttosto potrà essere collocato e tenuto, alternativamente:

- **presso la sede legale dell'impresa;**
- **presso lo studio del consulente del lavoro o di altro professionista abilitato** (art. 5, comma 1, Legge n. 12/1979);
- **presso i servizi e i centri di assistenza delle associazioni di categoria delle imprese artigiane e delle altre piccole imprese, anche in forma cooperativa** (art. 1, comma 4, legge n. 12/1979, e art. 39, comma 6, D.L. n. 112/2008).

Modalità di tenuta

Ai sensi dell'art. 1 del D.M. 9 luglio 2008, il libro unico del lavoro potrà essere tenuto e conservato utilizzando uno dei sistemi previsti dal decreto ministeriale, ovvero:

- a) attraverso la **stampa meccanografica su fogli mobili** che prima del loro utilizzo devono essere vidimati e numerati in modo progressivo dall'INAIL o da un soggetto autorizzato dall'INAIL stesso;
- b) a **stampa laser**, dopo aver ottenuto un'autorizzazione preventiva dell'INAIL alla stampa e generazione della numerazione automatica;
- c) conservando i dati su **supporti magnetici**, sui quali ogni singola scrittura (mensile) costituisca un documento informatico e sia collegata alle altre precedenti registrazioni. Di ciascun documento dovrà essere garantita la consultabilità in ogni momento, oltre che la inalterabilità e integrità dei dati.

Questa terza modalità di tenuta non prevede obblighi di vidimazione e autorizzazione, ma prima di ricorrervi occorrerà **dare comunicazione scritta alla Direzione Provinciale del Lavoro competente nel territorio**, con l'indicazione delle caratteristiche del sistema informatico utilizzato.

Nel caso in cui il datore di lavoro affida a un consulente o altro professionista la tenuta del libro unico, questi potranno essere autorizzati ad adottare un

sistema di numerazione unitaria dei documenti di cui si compone, purchè in possesso di una delega scritta da parte dei datori di lavoro e a condizione di trasmettere all'INAIL l'elenco delle aziende assistite e le relative variazioni.

Nel libro unico del lavoro **devono essere registrate anche le presenze dei lavoratori: non più giorno per giorno, ma entro il 16 del mese successivo a quello di riferimento.**

Obbligo di conservazione

Ai sensi dell'art. 6 del D.M. 9 luglio 2008, il datore di lavoro ha l'obbligo di conservare il libro unico del lavoro **per la durata di cinque anni dalla data dell'ultima registrazione** e di custodirlo nel rispetto del D. Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, in materia di protezione dei dati personali.

Tale obbligo e' esteso ai libri obbligatori in materia di lavoro dismessi in seguito all'entrata in vigore della semplificazione di cui all'art. 39 del D.L. n. 112/2008 e alle disposizioni del presente decreto.

L'apparato sanzionatorio

a) l'omessa esibizione del libro unico del lavoro è punita con una multa compresa tra 200,00 e 2.000,00 euro;

b) la mancata ottemperanza, entro 15 giorni e senza giustificato motivo, alla richiesta di documentazione da parte del personale addetto alla vigilanza, commessa dai professionisti individuati dalla legge n. 12/1979 è punita con una sanzione amministrativa compresa tra **250,00 e 2.000,00 euro** che in caso di recidiva, sale ad una sanzione compresa tra **500,00 e 3.000,00 euro**;

c) l'omessa o infedele registrazione, nell'ipotesi in cui dalla stessa discendano differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali è punita **da 150,00 a 1.500,00 euro**, aumentata, se i lavoratori sono più di 10, in un "range" compreso tra **500,00 e 3.000,00 euro**;

d) la mancata compilazione entro il 16 del mese successivo è punita con una sanzione compresa tra **100,00 e 600,00 euro**: tale somma aumenta se riguarda più di 10 lavoratori (**da 150,00 a 1.500,00 euro**);

e) la mancata conservazione del libro unico del lavoro è punita con una sanzione compresa **tra 100,00 e 600,00 euro**.

La contestazione di tali mancanze è opera degli organi di vigilanza che effettuano accertamenti in materia di lavoro e previdenza.

Il rapporto ex art. 17 della legge n. 689/1981 va inviato alla Direzione Provinciale del Lavoro competente per territorio.

Regime transitorio

I datori di lavoro avranno tempo per uniformarsi alle nuove regole fino al 31 dicembre 2008.

Dal 1° gennaio 2009 il libro unico diventerà obbligatorio ma, nel frattempo – come stabilisce il decreto ministeriale all'art. 7 – **si potrà continuare a tenere il libro paga**, nelle sue sezioni paga e presenze (o il registro dei lavoratori e del libretto personale di controllo per i lavoratori a domicilio), debitamente compilati, aggiornati e regolarmente vidimati.

Al contrario, **il libro matricola e il registro d'impresa sono abrogati già dal 25 giugno 2008** (data di entrata in vigore del D.L. n. 112/2008). Infatti, l'art. 39 del D.L. n. 112/2008, nell'ottica di alleggerire le aziende di una parte del carico di adempimenti, ha eliminato tutti i registri (fatta eccezione per il libro infortuni): al loro posto ha introdotto il libro unico del lavoro, demandando a

un decreto ministeriale l'introduzione delle modalità di tenuta e conservazione del nuovo registro.

Dalla data di entrata in vigore del D.M. 9 luglio 2008 le disposizioni normative ancora vigenti che fanno richiamo ai libri obbligatori di lavoro o ai libri di matricola e di paga, devono essere riferite al libro unico del lavoro.

Il Ministero fornisce chiarimenti al personale ispettivo

Pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale n. 200 del 27 agosto 2008, la **Circolare n. 20 del 21 agosto 2008**, con la quale il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche sociali evidenzia al personale ispettivo, anche al fine di uniformarne l'azione sull'intero territorio nazionale, il radicale mutamento delle attività ispettive e di vigilanza a seguito della eliminazione dei libri paga e matricola e di altri libri obbligatori e della loro sostituzione, a far data dal 18 agosto 2008, con il libro unico del lavoro.

Le istruzioni fornite dall'INAL in merito alla vidimazione in fase di stampa laser

L'INAIL - Direzione Centrale Rischi - Ufficio Tariffe, ha emanato la **Circolare 10 settembre 2008, Prot. 60010.10/09/2008.0007095**, nella quale fornisce istruzioni in merito alla elaborazione e alla stampa meccanografica su fogli mobili a ciclo continuo:

- con *preventiva numerazione dei fogli mobili e vidimazione a cura delle Sedi Inail;*

- con *numerazione e vidimazione effettuata, dai soggetti autorizzati dall'INAIL, in sede di stampa del modulo continuo.*

Per il sistema di tenuta del libro unico del lavoro a stampa laser, è prevista una iniziale richiesta di autorizzazione alla vidimazione in fase di stampa (Allegato 1).

In particolare, gli Utenti debbono presentare ad una qualsiasi Sede Inail una iniziale **richiesta di autorizzazione alla vidimazione in fase di stampa laser del Libro unico del lavoro**. La relativa **autorizzazione alla vidimazione in fase di stampa laser del Libro unico del lavoro** viene rilasciata con una apposita comunicazione da parte dell'INAI.

La richiesta di autorizzazione alla vidimazione in fase di stampa tipografica dei moduli può essere presentata presso una qualsiasi Sede dell'Istituto, anche se, per motivi pratici, è preferibile interessare la Sede Inail più vicina alla tipografia incaricata ad eseguire le previste operazioni che consistono nell'apposizione del numero d'ordine e del logo dell'Istituto in fase di stampa tipografica del tracciato dei moduli da utilizzare.

A decorrere dal 16 gennaio 2009 (termine di scadenza del regime transitorio), la circolare INAIL in commento, precisa che la vidimazione del Libro unico del lavoro va registrata in procedura **Gestione Rapporto assicurativo** (GRA) esclusivamente con riferimento al "Codice Cliente" e non più alla Posizione Assicurativa Territoriale (PAT), secondo le istruzioni tecniche che verranno impartite con una successiva circolare.

Tutti i soggetti autorizzati alla vidimazione in fase di stampa laser sono tenuti al rispetto delle seguenti condizioni:

- la stampa del tracciato deve essere conforme al fac-simile autorizzato
- il programma di elaborazione deve prevedere la data e l'ora di stampa di ogni foglio

- su ogni foglio devono, inoltre, essere riportati il numero progressivo della pagina, il numero di autorizzazione attribuito, la data di autorizzazione e il codice della Sede Inail che ha rilasciato l'autorizzazione.

4.2. Registri previsti dalla normativa di pubblica sicurezza

Il Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, approvato con R.D. 18 giugno 1931, n. 773 e il relativo regolamento di attuazione, approvato con il R.D. 6 maggio 1940, n. 635, prevedono, per lo svolgimento di alcune attività soggette ad autorizzazione di polizia, la tenuta di alcuni registri.

Ne riportiamo alcuni, a titolo esemplificativo:

- 1) registro di carico e scarico di autoveicoli;
- 2) registro degli autoveicoli affidati a terzi;
- 3) registro degli affari per gli esercenti le pubbliche agenzie di affari;
- 4) registro delle operazioni giornaliere per i commercianti di oggetti e metalli preziosi, cesellatori, orafi;
- 5) registro delle operazioni giornaliere per i commercianti di oggetti di antiquariato o da collezione;
- 6) registro delle operazioni giornaliere per i fabbricanti e commercianti di armi;
- 7) registro delle operazioni giornaliere per gli esercenti fabbriche e depositi di esplosivi (artt. 35 e 55, R.D. n. 773/1931; art. 16, R.D. n. 635/1940) ¹⁴.

A tale proposito è necessario tener presente che, ai sensi dell'art. 163, comma 2, lett. d) del D. Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, **alcune competenze sono state trasferite ai Comuni**, tra cui *“il rilascio delle licenze concernenti le agenzie di affari, di cui all'articolo 115 del richiamato testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, ad esclusione di quelle relative all'attività di recupero crediti, pubblici incanti, agenzie matrimoniali e di pubbliche relazioni”*.

A seguito di tale trasferimento, si ritiene che anche la vidimazione dei rispettivi registri, obbligatori ai sensi della normativa di P.S., sia stata trasferita ai Comuni. Rimane di competenza dell'Autorità di P.S. la vidimazione degli altri registri.

Riassumendo:

A. Sono rimaste di competenza dell'Autorità di P.S. la bollatura e vidimazione dei seguenti registri:

- Registro delle operazioni giornaliere per i commercianti di oggetti e metalli preziosi, cesellatori, orafi;
- Registro delle operazioni giornaliere per attività di recupero crediti;
- Registro delle operazioni giornaliere per fabbricanti e commercianti di armi, esercenti fabbriche e depositi di esplosivi;
- Registro delle operazioni giornaliere tenuto dagli autodemolitori;
- Registro delle operazioni giornaliere tenuto dalle agenzie matrimoniali.

¹⁴ Secondo quanto disposto dall'art. 35 del R.D. n. 773/1931, il fabbricante, “il commerciante di armi e chi esercita l'industria della riparazione delle armi è obbligato a tenere un registro delle operazioni giornaliere, nel quale devono essere indicate le generalità delle persone con cui le operazioni stesse sono compiute”.

L'articolo 16 del R.D. n. 635/1940 prevede, inoltre, che “in tutti i casi in cui la legge prescrive, per l'esercizio di determinate attività soggette ad autorizzazioni di polizia, la tenuta di speciali registri, questi devono essere debitamente bollati ..., numerati e, vidimati dall'autorità di Pubblica Sicurezza ...”.

In relazione alla numerazione, bollatura e vidimazione di tali registri, da effettuarsi presso gli Uffici della Questura, l'Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione n. 153/E del 5 luglio 2007**, ha stabilito che per la stessa non sono previsti né il pagamento dell'imposta di bollo né quello della tassa sulle concessioni governative, non essendo gli stessi bollati e vidimati nei modi previsti dall'art. 2215 del Codice Civile.

B. Sono state trasferite ai Comune la bollatura e vidimazione dei seguenti registri:

- Registro degli affari giornalieri delle agenzie di affari per conto terzi;
- Registro dei beni usati, preziosi e antichi, per il commercio dei beni usati;
- Registro delle auto in deposito per i venditori di auto usate.

4.3. Registri previsti dalle leggi sull'imposta di fabbricazione

Le numerose leggi che regolano l'imposta di fabbricazione prevedono la tenuta di appositi registri di carico e scarico, i quali, prima di essere messi in uso, devono essere bollati presso **l'Ufficio Tecnico delle Imposte di Fabbricazione** (UTF).

Ci limitiamo ad elencare i principali:

- 1) registro di carico e scarico per i titolari di depositi di oli minerali, di stazioni di servizio e degli apparecchi di distribuzione automatica di carburanti in genere (art. 4, legge 15 dicembre 1971, n. 1161);
- 2) registro di carico e scarico per gli esercenti depositi per la vendita all'ingrosso dei prodotti petroliferi adulterati (art. 9, D.M. 6 agosto 1963);
- 3) registro di carico e scarico dei «Libri certificati di provenienza per oli minerali» per i titolari di depositi di oli minerali, stazioni di servizio e apparecchi di distribuzione automatica del carburante in genere (art. 5, D.L. 5 maggio 1957, n. 271, convertito dalla legge 2 luglio 1957, n. 474);
- 4) registro di carico e scarico per le ditte esercenti il commercio di prodotti petroliferi o di gas di petrolio liquefatti (art. 3, D.M. 14 agosto 1959; art. 6, D.M. 26 gennaio 1972);
- 5) registro di carico e scarico per i fabbricanti e importatori di margarina (art. 9, legge 11 giugno 1959, n. 450; art. 5, D.M. 18 dicembre 1975);
- 6) registro di carico e scarico annuale del prodotto finito o registro di magazzino per i fabbricanti e gli esercenti opifici di imbottigliamento della birra art. 1, D.Lgs. 27 novembre 1992, n. 464 e art. 2, D.M. 11 dicembre 1992);
- 7) registro di carico e scarico per i fabbricanti, importatori e distributori all'ingrosso di apparecchi di accensione (art. 5, legge 18 giugno 1971, n. 376 art. 5, D.P.R. 1° ottobre 1971, n. 1198; art. 12, D.M. 2 febbraio 1972);
- 8) registro di carico e scarico per i fabbricanti di oli di semi (art. 12, D.P.R. 11 luglio 1953, n. 495, art. 4, legge 28 luglio 1961, n. 769);
- 9) registro di carico e scarico per i titolari di depositi degli spiriti (art. 95, R.D. 25 novembre 1909, n. 762);
- 10) registro di carico e scarico delle materie prime, dei liquidi fermentescibili e dei fermentati per gli esercenti stabilimenti per la produzione di liquori o di fermentati alcolici (art. 2, legge 20 dicembre 1952, n. 2384);
- 11) registro di imbottigliamento per i produttori di vini aromatizzati (art. 12, D.M. 1° luglio 1957);
- 12) registro di carico e scarico per gli esercenti fabbriche di glucosio (art. 7, R.D. 16 aprile 1896, n. 106);
- 13) registro di carico e scarico per i fabbricanti di marmellate o latte condensato con zucchero nazionale od estero indicante la movimentazione di zucchero (art. 4, D.M. 14 maggio 1948).

4.4. Altri libri e registri particolari

Esistono, infine, libri, registri e scritture la cui tenuta è obbligatoria secondo leggi speciali.

A titolo esemplificativo, ricordiamo:

- 1) registro protocollo dichiarazioni esportatori (emesse o ricevute);
- 2) registro delle dichiarazioni di intento emesse ¹⁵
- 3) registro delle dichiarazioni di intento ricevute ¹⁶;
- 4) registro dei giornali quotidiani e dei periodici ¹⁷;
- 5) registro di carico e scarico degli imballaggi a rendere ¹⁸;
- 6) registro carico e scarico rifiuti tossici e nocivi e dei rifiuti speciali;
- 7) registro carico e scarico oli minerali;
- 8) registro movimentazioni finanziarie;
- 9) registro unico ai fini IRPEF;
- 10) registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati (art. 18-bis, D.P.R. n. 600/1973);
- 11) registro-giornale degli incarichi (art. 6, legge 8 agosto 1991, n. 264) ¹⁹;
- 12) registro dei palinsesti (art. 20, legge n. 223/1990) ²⁰;
- 13) registro aziendale prescritto per le aziende che detengono animali (art. 3, D.P.R. 30 aprile 1996, n. 317);
- 14) registro tenuto dai produttori di congegni automatici, semiautomatici, elettrici ed elettronici per il gioco da trattenimento o di abilità (legge 17 dicembre 1986, n. 904, legge 6 ottobre 1995, n. 425, Circ. MICA n. 160170 del 21 luglio 1995);
- 15) registro di carico e scarico oli usati o esausti (art. 8, D.P.R. 23 agosto 1982, n. 691; D.M. 22 febbraio 1984) ²²;

¹⁵ Tale registro deve essere tenuto nel caso in cui il contribuente voglia effettuare acquisti in sospensione del pagamento dell'IVA, in quanto si trovi nelle condizioni previste dagli artt. 8, 1° comma, lettera c) e 2° comma; 8 bis, 2° comma e 9, 2° comma, D.P.R. n. 633/72. In tal caso l'imprenditore è tenuto a rilasciare al fornitore un'apposita dichiarazione di responsabilità da cui risulta che intende avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi in sospensione dal pagamento dell'IVA.

¹⁶ Tale registro deve essere tenuto dai contribuenti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi a soggetti che si trovano nelle condizioni di avvalersi del beneficio di non applicare l'IVA.

¹⁷ Tale registro deve essere obbligatoriamente tenuto dagli editori.

¹⁸ Tale registro deve essere obbligatoriamente tenuto, a cura dei soggetti d'imposta che si rendano cedenti di imballaggi e di recipienti per i quali sia stato espressamente pattuito il rimborso della resa (art. 15, n. 4, D.P.R. n. 633/72).

¹⁹ Tale registro è tenuto dalle imprese di consulenza per la circolazione dei mezzi di trasporto.

Secondo quanto stabilito all'art. 6 della legge n. 264/1991 "Il titolare dell'impresa di consulenza per la circolazione dei mezzi di trasporto o, nel caso di società, gli amministratori redigono un registro-giornale che indica gli elementi di identificazione del committente e del mezzo di trasporto, la data e la natura dell'incarico, nonché gli adempimenti cui l'incarico si riferisce. Il registro-giornale, prima di essere messo in uso, è numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio ai sensi dell'art. 2215 del codice civile".

²⁰ Tale registro è tenuto dai concessionari privati per la radiodiffusione sonora e televisiva per annotare settimanalmente i dati relativi ai programmi trasmessi.

²¹ Secondo quanto disposto dal 1° comma dell'art. 3, il detentore deve tenere presso l'azienda un registro, intestato all'azienda medesima, composto da pagine numerate progressivamente recanti il timbro del servizio veterinario competente e la sigla del responsabile del servizio stesso. Tale libro va timbrato dal Servizio veterinario competente per territorio.

²² Tale registro è stato previsto dall'art. 8 del D.P.R. 23 agosto 1982, n. 691 e deve essere tenuto, a norma dell'art. 1 del D.M. 22 febbraio 1984, dai seguenti soggetti:

- a) imprese che ottengono oli usati da propri cicli produttivi e comunque dalla propria attività lavorativa o commerciale;
- b) il consorzio e le imprese che raccolgono per conto del consorzio oli usati, diverse da quelle di cui alla precedente lettera);
- c) imprese autorizzate a riutilizzare oli usati per la rigenerazione, combustione o altri usi;
- d) imprese autorizzate ad eliminare oli usati non rigenerabili né riutilizzabili.

Secondo quanto stabilito dal 1° comma dell'art. 8, del D.Lgs 27 gennaio 1992, n. 95, alla tenuta del registro degli oli usati sono obbligati i soggetti che ottengano, raccolgano, riutilizzino od eliminino oli usati in quantitativi superiori a 300 litri annui.

16) registro di carico e scarico degli oli e dei grassi vegetali ed animali esausti (art. 233, D. Lgs. n. 152/2006);

17) registro di lavorazione e di carico e scarico tenuto dai produttori di olio d'oliva (legge 13 novembre 1960, n. 1407, legge 23 dicembre 1966, n. 1143, di conversione del decreto-legge 9 novembre 1966, n. 912, concernente norme per l'erogazione dell'integrazione del prezzo ai produttori di olio d'oliva nonché modificazioni al regime fiscale degli oli) ²³;

18) registro di magazzino di carico e scarico tenuto dai commercianti di olio a denominazione di origine controllata (legge 5 febbraio 1992, n. 169, art. 12 ²⁴);

19) registro di carico e scarico tenuto dai detentori di presidi sanitari (D.P.R. 3 agosto 1968, n. 1255, successivamente abrogato dall'art. 43 del D.P.R. 23 aprile 2001, n. 290, concernente "Regolamento di semplificazione dei procedimenti di autorizzazione alla produzione, alla immissione in commercio e alla vendita di prodotti fitosanitari e relativi coadiuvanti");

20) registro di carico e scarico tenuto dai commercianti di prodotti sementieri (legge 25 novembre 1971, n. 1096, Artt. 5 e 18 ²⁵);

Con D.M. 16 maggio 1996, n. 392 sono state emanate le norme tecniche relative alla eliminazione degli oli usati.

²³ Si riporta l'articolo 5:

"E' fatto obbligo a tutti gli esercenti stabilimenti di molitura delle olive di tenere un registro di lavorazione nel quale debbono essere annotati giornalmente e per ogni singola partita:

la quantità di olive lavorate; il proprietario delle olive; l'olio di pressione prodotto; la sansa ricavata.

Sullo stesso registro sono altresì annotati: le quantità di sansa vergine cedute agli stabilimenti di estrazione dell'olio dalla sansa, con l'indicazione dello stabilimento medesimo; gli estremi della bolletta di accompagnamento della sansa avviata agli stabilimenti.

Gli esercenti stabilimenti di estrazione con solvente di olio dalla sansa vergine di oliva sono obbligati a tenere un registro di carico e di scarico nel quale debbono essere riportati:

la quantità di sansa acquistata con l'indicazione del venditore e degli estremi della bolletta di accompagnamento; la quantità di sansa passata alla lavorazione; la relativa quantità di olio ottenuto; gli stabilimenti che provvedono alla rettificazione dell'olio di sansa prodotto.

Gli esercenti stabilimenti di raffinazione dell'olio di oliva lampante e di oli estratti dalla sansa debbono tenere un registro di carico e di scarico nel quale vanno riportati i movimenti di entrata delle materie prime e di uscita del prodotto finito e dei sottoprodotti della lavorazione.

Gli esercenti stabilimenti di molitura e di quelli di estrazione con solvente di olio dalla sansa vergine di oliva sono tenuti a segnalare ogni dieci giorni, ai competenti ispettorati provinciali dell'alimentazione i dati riassuntivi di lavorazione, quali risulteranno dai registri di cui ai commi precedenti".

²⁴ Si riporta l'articolo 12:

"1. I produttori e i commercianti di olio a denominazione di origine controllata devono tenere un registro di magazzino di carico e scarico in cui, nella parte del carico, sono registrate le partite da essi prodotte o acquistate, allegando le ricevute delle dichiarazioni relative alla produzione o le fatture, e, nella parte dello scarico, le partite vendute con gli estremi delle fatture emesse.

2. I venditori al consumo che non confezionino gli oli di cui al comma 1 non sono obbligati a tenere il registro di carico e scarico; essi devono conservare per tre anni le fatture di acquisto dell'olio commercializzato".

²⁵ Si riportano gli articoli 5 e 18:

"Art. 5

I produttori di sementi e degli altri materiali indicati al precedente art. 1 devono tenere, per ciascuno stabilimento, un registro di carico e scarico nel quale devono essere cronologicamente ed analiticamente annotate l'entrata e l'uscita di tutte le partite di prodotti sementieri, distinguendo quelle prodotte direttamente da quelle acquistate.

I produttori di sementi, sotto la loro responsabilità possono sconfezionare e riconfezionare i prodotti sementieri acquistati e questo sia presso lo stabilimento, che presso magazzini e centri di deposito, purché anche questi siano muniti di regolare licenza di cui all'art. 2 della presente legge.

Ove trattasi di prodotti sementieri ufficialmente controllati e certificati, la sconfezione, la riconfezione e la ricartellinatura di essi, sono soggette alla vigilanza degli organi ufficiali di controllo previsti dal successivo art. 21.

Il regolamento di esecuzione della presente legge stabilirà il modello del registro di carico e scarico, nonché le modalità di tenuta del registro stesso".

"Art. 18

Chiunque importi prodotti sementieri per immetterli in commercio nel territorio della Repubblica deve tenere un apposito registro di carico e scarico, nel quale saranno indicate cronologicamente ed analiticamente le partite di prodotti importati e, in corrispondenza di ciascuna di esse, le ditte o persone alle quali sono state cedute.

I produttori di sementi muniti di licenza di cui all'art. 2 potranno usare, anche per i prodotti importati, il registro di carico e scarico previsto dal precedente art. 5".

- 21) registro di carico e scarico tenuto dai produttori di semi di bietole (art. 9, R.D. 30 settembre 1937, n. 2121 ²⁶);
- 22) libro giornale delle autenticazioni delle girate (R.D. 29 marzo 1942, n. 239) ²⁷;
- 23) bolle di accompagnamento delle sostanze zuccherine ²⁸;
- 24) registro di carico e scarico tenuto dalle imprese che esercitano l'attività di raccolta e trasporto di rifiuti (D.M. 2 maggio 2006);
- 25) i formulari di identificazione tenuti dagli enti o imprese che trasportano rifiuti (art. 17, D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, così come integrato dall'art. 1, commi 25 e 26 del D.Lgs. 8 novembre 1997, n. 389 D.M. 1° aprile 1998, n. 145) ³⁰;
- 26) Registro dei vincoli (art. 7, comma 1, L. 19 giugno 1986, n. 289 ³¹, art. 13, Delibera CONSOB 7 gennaio 1997, n. 10436);
- 27) Libro dei soci degli emittenti (artt. 7 e 9, L. 19 settembre 1986, n. 289 art. 43, Delibera CONSOB 7 gennaio 1997, n. 10436).
- 28) Registro di carico e scarico tenuto da coloro che importano o utilizzano per vendere miele confezionato in imballaggi o recipienti di peso netto non inferiore a Kg. 10;

²⁶ Si riporta l'articolo 9:

“Ogni produttore di semi di bietole zuccherine, autorizzato a termini di legge, deve tenere un registro di carico e scarico del seme prodotto od eventualmente importato e di quello comunque ceduto a coltivatori di bietole o eventualmente esportato, nel quale devono essere annotati:

- a) per ogni partita prodotta, la quantità, il tipo o varietà e la data di applicazione del marchio;
- b) per ogni partita importata direttamente o acquistata da un importatore, la quantità, il tipo o varietà e la località di origine, il nome del fornitore e quello dell'importatore, la data di entrata in magazzino, nonché gli estremi del nulla osta all'importazione, rilasciato dall'ente seme bietole zuccherine;
- c) per ogni partita ceduta a coltivatori di bietole, la quantità, la data o varietà, la data della consegna e il nome del cessionario;
- d) per ogni partita esportata, la quantità, il tipo o varietà, la data di spedizione, il nome del destinatario e la località di destinazione, nonché gli estremi del nulla osta all'esportazione, rilasciato dall'ente seme bietole zuccherine”.

²⁷ Tale libro è tenuto da Notaio, agenti di cambio e aziende di credito.

²⁸ Tale bollettario (libretto a madre e due figlie) va numerato e bollato dagli Istituti di vigilanza del Ministero delle risorse agricole, alimentari e forestali competenti per territorio (Art. 74, D.P.R. 12 febbraio 1965, n. 162 e successive modificazioni).

²⁹ In attuazione di quanto disposto dal D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Codice ambientale), con **decreto del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio 2 maggio 2006** (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 2006) sono stati approvati i nuovi modelli di carico e scarico dei rifiuti, utilizzabili dai soggetti di cui all'art. 189, comma 3, del D. Lgs. n. 152/2006, nonché dai soggetti che producono rifiuti non pericolosi, con esclusione dei piccoli produttori artigiani che non hanno più di tre dipendenti.

Con lo stesso decreto è stato stabilito che la vidimazione e la numerazione di tali registri seguono le procedure e le modalità fissate dall'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, così come da ultimo modificato dall'art. 8 della legge 18 ottobre 2001, n. 203. Dunque, **anche per i registri di carico e scarico in questione l'obbligo della vidimazione è stato soppresso.**

All'articolo 2 del citato decreto 2 maggio 2006, si stabilisce infine che “*Il presente decreto sostituisce a tutti gli effetti il decreto ministeriale 1° aprile 1998, n. 148. I registri di carico e scarico di cui al decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, conformi al decreto ministeriale richiamato e in uso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono continuare ad essere utilizzati fino al loro esaurimento purché contengano tutti gli elementi previsti ai sensi dell'art. 1°.*”

³⁰ Tali formulari sono redatti in quattro esemplari e vanno preventivamente numerati e vidimati dall'Ufficio del Registro o dalla Camera di Commercio e devono essere annotati sul Registro IVA - acquisti.

La vidimazione di detti formulari è gratuita e non è soggetta ad alcun diritto o imposizione tributaria (comma 5 bis, art. 15, D. Lgs. n. 22/1997, aggiunto dal D. Lgs. n. 389/1997).

Con D.M. 1° aprile 1998, n. 145 è stato approvato il regolamento recante la definizione del modello e dei contenuti del formulario di accompagnamento dei rifiuti (in vigore dal 13 giugno 1998).

³¹ Si riporta il comma 1, dell'articolo 7:

“1. I vincoli gravanti su titoli immessi nel sistema si trasferiscono, senza effetti novativi, sui diritti del depositante; con la girata alla "Monte Titoli S.p.a.", le annotazioni dei vincoli sui certificati si hanno per non apposte; di ciò è fatta menzione sul titolo. Detti vincoli e quelli costituiti successivamente risultano da **apposito registro tenuto dal depositario in conformità agli articoli 2215, 2216 e 2219 del codice civile**”.

- 29) Registro di miscelazione tenuto da coloro che effettuano miscele di miele (art. 1, D.M. 25 ottobre 1985) ³²;
- 30) Libro dei fiduciari ³³;
- 31) I registri di carico e scarico previsti per la fabbricazione ed il deposito in magazzini della margarina e dei grassi idrogenati alimentari ³⁴;
- 32) Documenti amministrativi e contabili tenuti ai sensi del D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554 (Giornale dei lavori; registro di contabilità, ecc.) (Regolamento di attuazione della legge in materia di lavori pubblici) – Artt. 152-186 ³⁵;

³² Entrambi i registri vanno vidimati dall'Istituto di vigilanza per le repressioni delle frodi competente per territorio ove ha sede il luogo di lavorazione o il magazzino o il deposito all'ingrosso (art. 2, D.M. 25 ottobre 1985).

³³ L'art. 15 del D.M. 16 gennaio 1995 stabilisce quanto segue:

“Art. 15. Libri e scritture dell'attività fiduciaria. - 1. La società fiduciaria è tenuta ad istituire un “libro dei fiduciari” nel qual vengono annotati gli elementi necessari a consentire il riscontro con le scritture della contabilità generale, ossia le generalità dei fiduciari, il loro domicilio, il codice fiscale, il numero ovvero il codice attribuito al mandato ricevuto.

2. Tale libro dovrà essere vidimato prima di essere posto in uso, numerato e bollato in ogni foglio. Tale “libro” può essere tenuto anche avvalendosi di elaborazione elettronica purché il tabulato adempia agli obblighi di vidimazione iniziale.

4. Le annotazioni dei dati, degli elementi e delle notizie di cui al precedente punto 1. debbono essere eseguite nel “libro dei fiduciari” nella data dell'accettazione del mandato fiduciario.

5. L'“archivio unico” di cui al decreto del Ministro del tesoro 12 dicembre 1991 e successive modificazioni ed integrazioni potrà essere derivato quale “libro dei fiduciari”, ferme restando le distinte finalità.

³⁴ Tali registri, previsti dall'articolo 8, commi 1, 2 e 3 della legge 23 dicembre 1956, n. 1526, sono stati soppressi – a decorrere dal 24 maggio 1998 – per effetto del disposto di cui all'art. 9 del D.P.R. 13 novembre 1997, n. 519.

È stato altresì soppresso l'obbligo di vidimazione di detti documenti da parte dell'Ufficio periferico territorialmente competente dell'Ispettorato centrale repressioni e frodi.

³⁵ Si riportano gli articoli 156, 157 e 183 del DOR n. 554 del 1999:

Art. 156 - (Elenco dei documenti amministrativi e contabili)

1. I documenti amministrativi contabili per l'accertamento dei lavori e delle somministrazioni in appalto sono:

- a) il giornale dei lavori;
- b) i libretti di misura delle lavorazioni e delle provviste;
- c) le liste settimanali;
- d) il registro di contabilità;
- e) il sommario del registro di contabilità;
- f) gli stati d'avanzamento dei lavori;
- g) i certificati per il pagamento delle rate di acconto;
- h) il conto finale e la relativa relazione.

2. I libretti delle misure, il registro di contabilità, gli stati d'avanzamento dei lavori e il conto finale sono firmati dal direttore dei lavori.

3. I libretti delle misure e le liste settimanali sono firmati dall'appaltatore o dal tecnico dell'appaltatore suo rappresentante che ha assistito al rilevamento delle misure. Il registro di contabilità, il conto finale, e le liste settimanali nei casi previsti sono firmati dall'appaltatore.

4. I certificati di pagamento e la relazione sul conto finale sono firmati dal responsabile del procedimento.

Art. 157 - (Giornale dei lavori)

1. Il giornale dei lavori è tenuto da un assistente del direttore dei lavori, per annotare in ciascun giorno l'ordine, il modo e l'attività con cui progrediscono le lavorazioni, la specie ed il numero di operai, l'attrezzatura tecnica impiegata dall'appaltatore nonché quant'altro interessi l'andamento tecnico ed economico dei lavori.

2. Inoltre sul giornale sono riportate le circostanze e gli avvenimenti relativi ai lavori che possano influire sui medesimi, inserendovi, a norma delle ricevute istruzioni, le osservazioni meteorologiche ed idrometriche, le indicazioni sulla natura dei terreni e quelle particolarità che possano essere utili.

3. Nel giornale sono inoltre annotati gli ordini di servizio, le istruzioni e le prescrizioni del responsabile del procedimento e del direttore dei lavori, le relazioni indirizzate al responsabile del procedimento, i processi verbali di accertamento di fatti o di esperimento di prove, le contestazioni, le sospensioni e le riprese dei lavori, le varianti ritualmente disposte, le modifiche od aggiunte ai prezzi.

4. Il direttore dei lavori, ogni dieci giorni e comunque in occasione di ciascuna visita, verifica l'esattezza delle annotazioni sul giornale dei lavori ed aggiunge le osservazioni, le prescrizioni e le avvertenze che ritiene opportune apponendo con la data la sua firma, di seguito all'ultima annotazione dell'assistente.

Art. 183 - (Numerazione delle pagine di giornali, libretti e registri e relativa bollatura)

1. I documenti amministrativi e contabili sono tenuti a norma dell'articolo 2219 cod. civ.

2. Il giornale, i libretti delle misure ed i registri di contabilità, tanto dei lavori come delle somministrazioni, sono a fogli numerati e firmati nel frontespizio dal responsabile del procedimento.

- 33) Registro di carico e scarico degli oli extravergini e vergini sfusi e confezionati con designazione dell'origine, tenuto dalle imprese di confezionamento dell'olio di oliva (art. 5, D.M. 4 giugno 2004) ³⁶;
- 33) Registro dell'orario di lavoro delle persone che effettuano operazioni mobili di autotrasporto (art. 8, D, Lgs. 19 novembre 2007, n. 234; Nota del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale del 30 gennaio 2008, Prot. 25/SEGR/0001625) ³⁷.

4.5. La tenuta dei registri di carico e scarico e dei formulari di identificazione dei rifiuti

Secondo quanto stabilito dall'art. 190 del D. Lgs. n. 152/2006, i soggetti che effettuano a titolo professionale attività di raccolta e di trasporto di rifiuti, ovvero che svolgono attività di recupero e di smaltimento dei rifiuti hanno l'obbligo di tenere un registro di carico e scarico su cui devono annotare le informazioni sulle caratteristiche qualitative e quantitative dei rifiuti, da utilizzare ai fini della comunicazione annuale al Catasto dei rifiuti.

Sono altresì obbligati a tenere i registri di carico e scarico i soggetti che producono rifiuti non pericolosi.

Tali registri sono **numerati, vidimati e gestiti con le procedure e le modalità fissate dalla normativa sui registro IVA** (art. 190, comma 6, D. Lgs. n. 152/2006).

4.5.1. Le novità introdotte dal D.M. 2 maggio 2006

Con il decreto 2 maggio 2006 sono stati approvati i nuovi modelli dei registri di carico e scarico dei rifiuti.

3. Nel caso di utilizzo di programmi informatizzati, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 158.

4. Il registro di contabilità è numerato e bollato dagli uffici del registro ai sensi dell'articolo 2215 cod. civ.

³⁶ Si riporta l'articolo 5:

“Art. 5. - Designazione dell'origine

1. I controlli sulla designazione dell'origine di cui all'art. 4 del regolamento, che indica uno Stato membro o la Comunità, riguardano la verifica della corrispondenza della zona geografica nella quale le olive sono raccolte e quella in cui è situato il frantoio per l'estrazione dell'olio.

2. Ai fini dei controlli le imprese detengono, per ogni stabilimento e deposito, uno specifico registro di carico e scarico, nel quale sono annotati i movimenti per ogni tipo di olio introdotto ed uscito, di cui si intende dichiarare l'origine.

3. Il registro di cui al comma 2 è costituito da:

a) non oltre 50 fogli fissi o da schede contabili mobili da compilarsi a mano, o

b) non oltre 200 fogli, da compilarsi con sistemi informatici e da stamparsi mensilmente entro il terzo giorno lavorativo del mese successivo.

4. **I fogli del registro sono preventivamente numerati e soggetti, prima dell'uso, alla vidimazione dell'Ispettorato.**

5. Le annotazioni sui registri di cui al comma 2 si effettuano entro il terzo giorno lavorativo successivo a quello in cui si sono verificati i movimenti, a condizione che le operazioni soggette a registrazione possano essere controllate in qualsiasi momento, sulla base di altri documenti giustificativi.

6. Le imprese entro il 10 aprile e il 10 ottobre, di ciascun anno, inviano all'Ispettorato un riepilogo delle registrazioni riferite al semestre precedente, dei quantitativi di olio acquistati, confezionati, venduti e giacenti alla fine del semestre stesso.

7. I controlli di cui al comma 1 sono svolti una volta l'anno presso le imprese e a sondaggio, presso gli esercizi commerciali, i fornitori e i frantoi”.

³⁷ Tale registro va previamente vidimato dalla Direzione provinciale del lavoro territorialmente competente, va tenuto presso la sede legale dell'impresa e conservato per almeno due anni successivi alla fine dell'ultimo periodo registrato. Tale adempimento costituisce un obbligo ulteriore rispetto alla tenuta dei regolamentari libri obbligatori (libro paga) e alle specifiche disposizioni normative inerenti i cronotachigrafi, i fogli di registrazione e la carta del conducente. In tale registro vanno annotati soltanto i dati inerenti all'orario di lavoro del personale mobile, con esclusione degli altri dati già contenuti nei citati libri.

Il decreto è stato emanato ai sensi dell'articolo 195, commi 2, lett. n) e 4, del D. Lgs. n. 152/2006.

I registri **sono utilizzabili dai soggetti che producono rifiuti non pericolosi** di cui all'art. 184, comma 3, lett. c), d) e g), **con esclusione dei piccoli produttori artigiani che non hanno più di tre dipendenti.**

La vidimazione e la numerazione dei registri seguono le procedure e le modalità dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, così come modificato dall'art. 8 della Legge n 203/2001. Pertanto, **tale obbligo si intende soppresso anche per i registri di carico e scarico dei rifiuti.**

La stampa dei registri tenuti **mediante strumenti informatici** segue le disposizioni applicabili ai registri IVA.

E' possibile utilizzare carta di formato A4, regolarmente numerata.

In sostituzione dei nuovi modelli di registri, i produttori di rifiuti non pericolosi, hanno la facoltà di adempiere all'obbligo della tenuta dei registri di carico e scarico anche con i seguenti registri scritture e documentazione contabili:

a) registri IVA di acquisto e vendite;

b) scritture ausiliarie di magazzino;

c) altri registri o documentazione contabile la cui tenuta sia prevista da disposizioni di legge.

4.5.2. La dichiarazione di inefficacia del D.M. 2 maggio 2006

Con l'avviso pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26 giugno 2006, il Ministero dell'ambiente ha sancito l'inefficacia di 17 decreti attuativi del Testo unico ambientale (D. Lgs. n. 152/2006), che, invece, rimane perfettamente vigente ed efficace.

Tra questi decreti c'è anche quello che riguarda i registri di carico e scarico. Le imprese dovranno, pertanto, tornare all'applicazione del D.M. n. 148/1998 facendo riferimento all'articolo 190 del D. Lgs. n. 152/2006, che è perfettamente vigente.

Questo significa che, in base alla disciplina sostanziale contenuta nel citato articolo 190, i soggetti obbligati devono redigere i registri sul consueto bollettario conforme agli allegati A e B del D.M. n. 148/1998, che torna così ad essere confermato fino all'entrata in vigore di un nuovo decreto.

4.5.3. L'assimilazione dei registri di carico e scarico ai registri IVA - Non è più richiesta la vidimazione

L'assimilazione del registro di carico e scarico ai registri di tipo contabile (e quindi l'applicazione della disciplina IVA per vidimazione, numerazione e gestione) è operante dal 29 aprile 2006. Quindi, da quella data si ritiene che:

- la **vidimazione non è più necessaria** ai fini della venuta ad esistenza del registro;
- la **numerazione va apposta dal soggetto che utilizza il registro, prima dell'uso di ciascuna pagina;**
- il registro non va numerato per intero ed in anticipo rispetto all'utilizzo della singola pagina;
- la numerazione di ogni pagina deve avvenire antepoendo l'anno alla pagina e, quindi, la numerazione deve ricominciare ogni anno da "1" (es. 2007/1, 2007/2, ecc.);

- sia consentito l'utilizzo di fogli mobili formato A4 usati senza vidimazione purché numerati secondo le indicate modalità.

Nel caso l'utente richiedesse ugualmente la vidimazione e bollatura presso il Registro delle imprese, dovrà essere richiesto il **solo diritto di segreteria**.

4.5.4. Le novità introdotte dal D. Lgs. n. 4 del 2008

Per effetto del disposto di cui all'art. 2, comma 24-bis, del D. Lgs. 16 gennaio 2008, n. 4, che ha apportato modifiche all'art. 190 del D. Lgs. n. 152/2006, a decorrere dal **13 febbraio 2008**, i registri di carico e scarico dei rifiuti dovranno essere preventivamente **“numerati e vidimati dalle Camere di Commercio territorialmente competenti”**.

La vidimazione di tali registri viene in questo modo attribuita **in via esclusiva alla Camera di Commercio**; pertanto le imprese non potranno più richiedere la vidimazione agli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Sulla competenza territoriale

Dobbiamo subito puntualizzare che né l'art. 2215 del Codice civile, né il regolamento di attuazione del Registro delle imprese, approvato con D.P.R. n. 581/1995, si curano di precisare quale sia l'Ufficio territorialmente competente alla numerazione e alla bollatura dei libri e delle scritture contabili.

Considerata la struttura del Registro delle imprese, si è sempre ritenuto, con sufficiente certezza, che l'Ufficio competente alla vidimazione dei libri sociali obbligatori sia l'Ufficio del Registro delle imprese presso cui l'imprenditore è iscritto e nella cui circoscrizione ha la sede legale.

Anche per le imprese “plurilocalizzate” non può che valere il principio generale secondo cui competente alla numerazione e bollatura debba essere l'Ufficio presso il quale è iscritta la sede principale.

L'unica eccezione che in passato veniva fatta riguardava i libri giornali sezionali: nel caso in cui il «sezionale» si riferiva ad una sede secondaria (non unità locale) ubicata fuori della circoscrizione della sede legale, l'Ufficio che procedeva alla vidimazione poteva essere quello presso cui è iscritta la sede secondaria.

Stando a quanto detto, anche la vidimazione dei registri di carico e scarico dovrebbero seguire questo principio, anche nella considerazione che l'ultimo periodo aggiunto al comma 6 dell'art. 190 del D. Lgs. n. 152/2006, dall'art. 2, comma 24-bis del D. Lgs. n. 4/2008 dice espressamente **“numerati e vidimati dalle Camere di Commercio territorialmente competenti”**.

Sarebbe stato diverso se la legge si fosse limitata a scrivere semplicemente **“numerati e vidimati dalle Camere di Commercio”**.

E francamente riteniamo che sarebbe stata la cosa migliore, sia per l'utente che per gli uffici del Registro delle imprese.

In ogni caso, secondo il nostro modesto parere, non ci sembra che ci sia alcun ostacolo a sostenere che **la Camera di Commercio competente sia quella della provincia in cui ha sede legale l'impresa o quella della provincia in cui sia situata l'unità locale presso la quale viene tenuto il registro di carico e scarico**.

Quanto sopra lo riteniamo desumibile da un'analisi comparata di quanto disposto negli articoli 190, commi 3 e 4; 230, comma 4 e 266, comma 4, del D.Lgs. 152/2006.

Modalità e costi

Per procedere alla vidimazione è necessario presentare, unitamente al registro, il **modello L2** (scaricabile dal sito della camera di Commercio) regolarmente compilato e sottoscritto dal titolare o legale rappresentante.

I diritti di segreteria per la vidimazione dei registri, indipendentemente dal numero delle pagine, ammontano a **30,00 euro** (da pagare in contanti allo sportello o con CC/Postale appositamente istituito da ogni Camera di Commercio, indicando come causale: vidimazione libri).

Come anche chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 159/E dell' 11 novembre 2005, **non sono dovute la tassa di concessione governativa e l'imposta di bollo.**

E chi ha un registro già vidimato dall'Agenzia delle Entrate cosa deve fare?

Innanzitutto, una cosa è certa: le nuove disposizioni rendono inutilizzabili, a partire dal 13 febbraio 2008, i registri che mancano completamente di vidimazione.

Non è ancora chiaro se possono continuare ad essere utilizzati i gli eventuali registri attualmente in uso vidimati dagli Uffici finanziari.

Secondo il nostro parere non dovrebbe esistere alcun impedimento a poter continuare ad utilizzare un registro già bollato e vidimato dall'Agenzia delle Entrate, fino ad esaurimento degli spazi disponibili.

Parere del Ministero dell'ambiente - Comunicato stampa del 13 febbraio 2008

L'Ufficio Legislativo del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare ha inviato un parere alla competente Direzione esprimendo osservazioni sulla competenza per la numerazione e la vidimazione dei registri di carico e scarico dei rifiuti da parte delle Camere di commercio.

Come noto, infatti con l'entrata in vigore delle modifiche al decreto legislativo n.152/06, tale operazione dovrà essere effettuata dalle Camere di commercio.

Volendo garantire la finalità dei controlli ambientali, tramite i suddetti registri ma tenendo in considerazione, al tempo stesso le comprensibili difficoltà organizzative cui potrebbero andare incontro le Camere di commercio, **il Ministero suggerisce e ritiene ragionevole che nell'applicazione iniziale della nuova normativa le amministrazioni competenti considerino ancora possibile l'utilizzo dei registri vidimati dagli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate.**

“Ferme restando le prerogative e le iniziative che adotteranno i soggetti competenti, - si legge nel parere dell'Ufficio legislativo - l'ulteriore utilizzo dei precedenti registri vidimati, nelle more dell'organizzazione del servizio da parte delle Camere di commercio, potrebbe essere consentito entro un termine limitato

e ragionevole (per esempio tre o sei mesi) o alternativamente consentito fino ad effettivo esaurimento”.

All'art. 190 del D. Lgs. n. 152/2006, l'art. 2, comma 24-bis del D. Lgs. n. 4/2008 ha aggiunto il comma 6-bis che recita testualmente:

“6-bis. Per le attività di gestione dei rifiuti costituiti da rottami ferrosi e non ferrosi, gli obblighi connessi alla tenuta dei registri di carico e scarico si intendono correttamente adempiuti anche qualora vengano utilizzati i registri IVA di acquisto e di vendita, secondo le procedure e le modalità fissate dall'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni ed integrazioni”.

4.5.5. I formulari di identificazione dei rifiuti

Secondo quanto stabilito dall'art. 193 del D.Lgs. n. 152/2006, durante il trasporto effettuato da enti o imprese i rifiuti devono essere accompagnati da un formulario di identificazione, il quale va redatto in quattro esemplari, compilato, datato e formato dal produttore o dal detentore dei rifiuti e controfirmato dal trasportatore.

Tali formulari **vanno preventivamente numerati e vidimati dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate o dalle Camere di Commercio o dagli Uffici regionali o provinciali competenti in materia di rifiuti** e devono essere annotati sul registro IVA acquisti.

La vidimazione dei formulari di identificazione è **gratuita e non è soggetta ad alcun diritto o imposizione tributaria.**

E' pertanto prevista la esenzione sia dall'imposta di bollo che dal pagamento di diritti di segreteria.

In questa materia, l'unica novità è quella riportata al nuovo comma 8, così come sostituito dall'art. 2, comma 25, del D.Lgs. n. 4/2008: la scheda di accompagnamento di cui all'articolo 13 del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 99, relativo **all'utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura**, la quale è sostituita dal formulario di identificazione di previsto dal D. Lgs. n. 152/2006. Le specifiche informazioni di cui all'allegato IIIA del D. Lgs. n. 99 del 1992 non previste nel modello del formulario di cui al comma 1 dell'articolo 193 del D. Lgs. n. 152/2006 devono essere indicate nello spazio relativo alle annotazioni del medesimo formulario.

4.6. La tenuta delle scritture contabili da parte delle Associazioni sportive dilettantistiche

Secondo quanto stabilito dall'art. 9, comma 3, del D.P.R. 13 maggio 1999, n. 133, ai fini IVA le associazioni sportive dilettantistiche hanno l'obbligo di istituire solo il **registro previsto dal decreto ministeriale 11 febbraio 1997** in cui vanno annotati, entro il 15° giorno di ogni mese, tutte le entrate del conseguite nel mese precedente.

I libri sociali da tenere sono solamente due: il **libro soci**, nel quale annotare i dati dei soci (fondatori, ordinari e quelli che compongono il Consiglio direttivo) e il **libro dei verbali di assemblea**, nel quale riportare tutti i verbali delle assemblee.

In estrema sintesi, le associazioni sportive dilettantistiche sono esonerate:

- dalla tenuta delle scritture contabili;
- dalla presentazione della dichiarazione IVA;
- dall'emissione di scontrini e/o ricevute fiscali.

Hanno, invece, l'obbligo:

- di conservare e numerare le fatture emesse e di acquisto;
- di annotare i corrispettivi e gli altri proventi conseguiti nell'esercizio d'attività commerciali;
- di versare trimestralmente l'IVA;
- di tenere il libro soci e il libro dei verbali di assemblea;
- di presentare la dichiarazione dei redditi (Modello UNICO Enti non commerciali) e il Modello 770, nei casi in cui è previsto.

Imposta di registro

Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche (come quelli delle Federazioni sportive e degli Enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI riguardanti lo svolgimento dell'attività sportiva) sono assoggettati all'imposta di registro in misura fissa, pari a **168,00 euro**.

Imposta di bollo

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono versare l'imposta di bollo per atti, documenti, istanze, contratti (o copie), estratti, certificazioni e attestazioni da loro poste in essere o richieste.

Non sono inoltre esentati dal pagamento dell'imposta di bollo per le quietanze emesse per la riscossione e per il versamento delle quote e dei contributi associativi (ad esempio per le quote sociali o per la partecipazione ai corsi ed alle attività sociali).

L'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo è invece prevista per le Federazioni sportive e gli Enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni.

Tasse di concessione governativa

Sono esentati dal pagamento delle tasse sulle concessioni governative gli atti e i provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

4.7. Cooperative – Il registro del commissario liquidatore

L'articolo 38 (*Responsabilità del curatore*) del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni, stabilisce quanto segue:

*"1. Il curatore adempie ai doveri del proprio ufficio, imposti dalla legge o derivanti dal piano di liquidazione approvato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico. **Egli deve tenere un registro** preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori, e annotarvi giorno per giorno le operazioni relative alla sua amministrazione.*

2. Durante il fallimento l'azione di responsabilità contro il curatore revocato è proposta dal nuovo curatore, previa autorizzazione del giudice delegato, ovvero del comitato dei creditori.

3. Il curatore che cessa dal suo ufficio, anche durante il fallimento, deve rendere il conto della gestione a norma dell'art. 116".

L'articolo 10, comma 7, della **Legge 23 luglio 2009, n. 99** (recante "Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia" e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 176 del 31 luglio 2009), nel modificare l'articolo 1 della legge 17 luglio 1975, n. 400 (recante "Norme intese ad uniformare ed accelerare la procedura di liquidazione coatta amministrativa degli enti cooperativi), ha previsto che il registro tenuto dal commissario liquidatore delle società cooperative, enti o consorzi cooperativi, ai sensi dell'art. 38, primo comma, del R.D. n. 267/1942, non dovrà più essere vidimato da almeno un componente del Comitato dei creditori, ma dovrà essere preventivamente **vidimato dalla Camera di Commercio competente per territorio**.

5. Libri e scritture facoltative

La legge, come si è visto, lascia piena libertà di organizzare la contabilità con i metodi e le forme preferite a seconda della natura e delle dimensioni dell'impresa.

Secondo quanto stabilito dall'art. 2218 del Codice civile, l'imprenditore può far numerare e bollare, nei modi indicati nell'art. 2215 dello stesso codice, «gli altri libri da lui tenuti».

In sostanza, all'imprenditore commerciale, oltre ai libri e alle scritture contabili obbligatorie in precedenza menzionati (libro giornale e libro degli inventari), è concessa la facoltà di tenere anche altre scritture contabili che vengono normalmente definite «scritture facoltative».

Per queste scritture è fatto obbligo dell'osservanza delle formalità estrinseche previste agli artt. 2215 e 2216 del Codice civile dipendendo da tale osservanza la rilevanza probatoria ex art. 2709 e ss. C.C.

Dal punto di vista operativo, la scrittura ausiliaria principale è il registro di prima nota, la cui tenuta non è obbligatoria ma rappresenta un supporto indispensabile per ordinare le operazioni e per redigere correttamente ed in maniera ordinata il libro giornale.

Si tratta di un registro nel quale vengono annotate analiticamente e cronologicamente tutte le operazioni inerenti l'esercizio dell'impresa e dal quale vengono tratte le informazioni da trascrivere nel libro giornale.

6. I registri multiaziendali

Secondo quanto disposto dall'art. 8, comma 3 ³⁸, del D.L. n. 70/1988, convertito dalla L. n. 154/1988, le scritture contabili previste dal D.P.R. n.

³⁸ Si riporta l'articolo 8, comma 3:

“**Art. 8**
(Omissis)

600/1973, elaborate per conto dei soggetti obbligati da terzi, **possono essere tenute mediante l'impiego di libri o registri multiaziendali a striscia continua.**

I registri multiaziendali possono riguardare la tenuta o di soli libri giornali, o di soli libri degli inventari o di soli registri IVA (registri IVA, registro dei beni ammortizzabili).

Le norme relative alla tenuta dei registri multiaziendali IVA a striscia continua da parte dei soggetti incaricati di elaborare le scritture contabili di terzi erano, in precedenza contenute nel D.M. 22 dicembre 1988.

La norma semplificativa introdotta dall'articolo 8 della legge n. 383 del 2001, la quale ha tra l'altro soppresso l'obbligo di bollatura di numerosi libri, registri e scritture contabili, ha conseguentemente semplificato anche i criteri e le modalità di tenuta dei libri o registri aziendali a striscia continua disciplinati, come si è detto, dal D.M. 22 dicembre 1988, tenuti dai soggetti incaricati da terzi di elaborare le scritture contabili previste dagli articoli 14 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973.

Su tale argomento è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 60 del 30 settembre 2002 fornendo numerosi chiarimenti.

L'articolo 1 del citato D.M. 22 dicembre 1988, prevede che i soggetti incaricati dell'elaborazione delle scritture contabili previste agli artt. 14 e ss., del D.P.R. n. 600/1973, ossia per l'elaborazione del libro giornale, del libro degli inventari, dei registri IVA e del registro dei beni ammortizzabili siano "numerati progressivamente e tenuti secondo i criteri e le modalità di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973".

Questo rinvio, come evidenzia l'Agenzia delle entrate nella citata circolare, è all'articolo 22 come ora novellato dall'articolo 8, comma 3, della legge n. 383 del 2001, il quale, per le scritture contabili tenute ai fini delle imposte dirette, prevede unicamente l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine e non più quello della bollatura.

Ne consegue che ogni riferimento alla bollatura e alla vidimazione iniziale contenuto nei successivi articoli 2 e 3 del D.M. 22 dicembre 1988 è da ritenersi tacitamente abrogato.

Pertanto, i soggetti incaricati di elaborare i libri e i registri contabili previsti dagli articoli 14 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973 mediante l'impiego di libri o registri multiaziendali non sono più tenuti ad effettuare i seguenti adempimenti:

- numerazione progressiva e alla bollatura dei libri o registri multiaziendali;
- stampa e conservazione, dopo ogni elaborazione, di un indice numerato e bollato di tutti i fogli utilizzati dei libri e dei registri indicati sopra, per ciascun utente;
- conservazione dell'ultimo foglio di ogni libro o registro multiaziendale, sul quale è riportata la vidimazione iniziale;
- tenuta di un registro di carico sul quale annotare gli estremi dei libri e dei registri multiaziendali sottoposti a vidimazione iniziale;
- tenuta di un registro di carico e scarico sul quale annotare, per anno solare, i numeri dei fogli dei libri o dei registri multiaziendali utilizzati e gli utenti ai quali sono stati attribuiti;

3. Le scritture contabili previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, elaborate per conto dei soggetti obbligati da terzi mediante l'impiego di libri o registri multiaziendali a striscia continua, si considerano regolarmente tenute, con effetto dalla data di entrata in vigore del suddetto decreto presidenziale, a condizione che siano stati osservati tutti gli altri adempimenti imposti dalle norme vigenti. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite, con effetto dal 1° gennaio 1989, criteri, modalità e disposizioni di cautela per le suddette elaborazioni".

- rilascio, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, di apposita dichiarazione attestante i numeri dei fogli dei libri o dei registri multiaziendali utilizzati per le registrazioni relative a ciascun utente, nonché l'elenco degli utenti per i quali sono state effettuate le elaborazioni nel corso dell'anno solare.

Considerato che è da ritenersi tacitamente abrogato l'obbligo di bollatura dei libri o registri multiaziendali di cui all'articolo 2, comma a) del D.M. 22 dicembre 1988, viene meno anche l'obbligo, strettamente correlato al primo, della loro intestazione al terzo incaricato.

Gli unici adempimenti cui sono tenuti i terzi incaricati della tenuta dei libri e dei registri multiaziendali sono i seguenti:

- attribuzione di un numero progressivo ai vari fogli utilizzati per i registri ed i libri di ciascun utente, distintamente per periodo d'imposta;
- consegna a ciascun utente dei "fogli", componenti il libro o registro, relativi alle registrazioni eseguite nel periodo d'imposta.
- Restano alcuni adempimenti facoltativi, quando ciò risulti più consono al modello organizzativo degli incaricati dell'elaborazione, quali:
 - la numerazione progressiva e bollatura dei libri o registri multiaziendali;
 - la tenuta di un registro di carico e scarico sul quale annotare, per anno solare, i numeri dei fogli dei libri o dei registro multiaziendali utilizzati e gli utenti ai quali sono stati attribuiti;
 - il rilascio, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, di una dichiarazione attestante i numeri dei fogli dei libri o dei registri multiaziendali utilizzati per le registrazioni relative a ciascun utente, nonché l'elenco degli utenti per i quali sono state effettuate le elaborazioni nel corso dell'anno solare.

Il terzo incaricato, quindi, poiché **intesta direttamente ai soggetti obbligati** i singoli libri o registri, numerandoli progressivamente soltanto al momento della loro stampa, "confeziona" in realtà libri o registri non più multiaziendali, ma monoaziendali.

La circolare dell'Agenzia delle entrate in commento ricorda, infine, che non sono state modificate le disposizioni sulla tenuta delle scritture contabili mediante sistemi meccanografici, non esclusi i libri o registri multiaziendali a striscia continua.

Ai sensi dell'articolo 7, comma 4-ter del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, tali scritture si considerano tenute regolarmente a condizione che i dati dell'esercizio in corso, memorizzati su supporto magnetico, siano resi disponibili a richiesta degli organi di controllo e siano trascritti su supporti cartacei entro i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali.

7. La numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili e il cammino della semplificazione

7.1. Valore giuridico della numerazione e della bollatura delle scritture contabili

Prima di procedere è necessario fare due preliminari considerazioni: una relativa all'uso di termini quali "**numerazione**", "**bollatura**" e "**vidimazione**"; l'altra relativa alla "**portata certificativa**" della bollatura iniziale delle scritture contabili.

Nella prassi si parla frequentemente e comunemente di "**vidimazione**" dei libri sociali; così facendo si usa un termine impreciso, ingenerando confusione sull'uso di una corretta terminologia.

Il Codice civile negli articoli 2215, 2216 e 2421, comma 3, usa termini molto precisi: i libri o le scritture contabili, prima di essere messi in uso, devono essere "**numerati**" progressivamente per ogni pagina e "**bollati**" in ogni foglio.

Gli stessi termini ("**numerazione**" e "**bollatura**") vengono, inoltre, utilizzati sia nella normativa fiscale (es. art. 39, D.P.R. n. 633/1972; art. 22, D.P.R. n. 600/1973), sia nella Tariffa delle tasse sulle concessioni governative (art. 23 della Tariffa).

Nella rubrica dell'art. 2218 si parla di "**bollatura**" facoltativa.

Solo nell'articolo 2710 del Codice civile si usano entrambi in termini ("**bollati**" e "**vidimati**"), laddove si stabilisce che "*I libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono fare prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa*".

In passato, il Codice civile ha utilizzato il termine "vidimazione" solo per riferirsi alla "vidimazione iniziale"; mentre per quella che nella pratica si definiva "vidimazione annuale" (ora peraltro soppressa), ha sempre adoperato i termini "numerare e bollare" (si veda l'articolo 2215 C.C.).

La seconda considerazione riguarda **la portata certificativa** della bollatura iniziale.

L'articolo 2215 Codice civile stabilisce che 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.

Lo stesso articolo 2421, al 3° comma, a proposito dei libri sociali obbligatori per le Società per azioni ribadisce che i libri "prima che siano messi in uso", devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'articolo 2215.

La numerazione e la bollatura dei libri e delle scritture contabili sono atti, previsti da una specifica disposizione normativa, di un pubblico ufficiale (impiegato Registro imprese, Notaio), mediante il quale viene accertato che il libro o registro presentato dall'imprenditore possiede le caratteristiche esteriori richieste dalla legge, le uniche autonomamente e immediatamente rilevabili.

Tale atto non conferisce al libro alcuna particolare autonomia e non incide sul piano della pubblicità nei confronti dei terzi. Si tratta di un atto interno all'impresa che sono in un secondo tempo potrebbe avere rilevanza ed efficacia nei confronti dei terzi.

Dato il carattere "preventivo", la bollatura deve precedere qualsiasi scritturazione e presenta ovviamente un carattere certificativi estremamente elementare limitandosi alla constatazione di fatti di immediata evidenza.

La sua funzione è soprattutto quella di impedire la sostituzione del libro e di alcune sue parti.

7.2. Le novità introdotte dal regolamento di attuazione del Registro delle imprese

7.2.1. Premessa

Tra i vari compiti demandati all'Ufficio del Registro delle imprese, l'art. 2, comma 1, lettera e) del regolamento di attuazione, D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581, indica la bollatura e numerazione dei libri e delle scritture contabili.

Il regolamento di attuazione del Registro delle imprese disciplina tale materia con tre disposizioni fondamentali:

1. l'Ufficio «provvede alla bollatura e alla numerazione dei libri e delle scritture contabili a norma degli artt. 2215 e seguenti del Codice civile e di altre leggi» (art. 2, comma 1, lettera e), D.P.R. n. 581/1995);
2. «La bollatura e la numerazione dei libri e delle scritture contabili obbligatori previsti dall'art. 2214 c.c. sono memorizzate nel registro delle imprese a fini di mera ricognizione dell'avvenuta formalità» (art. 7, comma 5, primo periodo, D.P.R. n. 581/1995);
3. «La numerazione di ogni libro o scrittura contabile è progressiva per ciascun imprenditore ad eccezione dei libri- giornale sezionali per i quali ogni libro ha numerazione separata e progressiva» (art. 7, comma 5, ultimo periodo, D.P.R. n. 581/1995).

7.2.2. Organi vidimanti

La numerazione e bollatura dei libri e delle scritture contabili tenuti dalle imprese dovrà, dunque, essere effettuata non più presso i Tribunali e le Preture, ma **presso l'Ufficio del Registro delle imprese**, tenuto dalla Camera di Commercio, o da un Notaio.

Nel caso tale compito venga assolto dal Notaio, lo stesso, entro il mese successivo, sarà tenuto a comunicare, per ogni singolo imprenditore, all'Ufficio del Registro delle imprese competente, l'elenco delle scritture contabili numerate e bollate nel mese precedente per le quali è prevista la «memorizzazione» nel Registro stesso, facendo uso dell'apposito modello L1.

7.2.3. Progressività della numerazione

Al comma 5 dell'art. 7 del D.P.R. n. 581/1995, si stabilisce, come si è detto, che la numerazione di «ogni libro o scrittura contabile» dovrà essere progressiva ad eccezione dei libri giornale sezionali per i quali ogni libro avrà una numerazione separata e progressiva.

In un primo tempo, a tale norma fu data una interpretazione assai ampia, tanto da sostenere che tutti i libri, registri o scritture contabili obbligatori dovessero avere una numerazione progressiva.

Ci si accorse subito che si trattava, in ogni caso, di una interpretazione non in sintonia con la ratio voluta dal legislatore, leggendo la Relazione ministeriale al Decreto di attuazione del Registro delle imprese.

La stessa Relazione ministeriale ha, poi, motivato la scelta della numerazione progressiva dei libri contabili, precisando che la norma, venendo incontro ad una elementare esigenza di trasparenza e affidabilità delle scritture contabili, intende porre fine alla pratica, più volte denunciata dalla dottrina, della cosiddetta «contabilità parallela», imponendo la numerazione progressiva di

tutti i volumi che compongono ciascun libro o scrittura contabile dell'imprenditore, con l'unica eccezione dei libri giornali sezionali che sono talora ubicati in luoghi diversi dalla sede legale.

Successivamente il Ministero dell'Industria, con la Circolare n. 3387/C del 16 febbraio 1996, relativa alle prime indicazioni per l'avvio del Registro delle imprese, a commento dell'art. 7 del D.P.R. n. 581/1995, ha affermato che «Nel richiamare quanto precisato nelle istruzioni fornite per la compilazione del modello L1 circa la progressività della numerazione, per ciascun imprenditore, di ciascun libro o scrittura di cui all'art. 2214 del Codice civile, si precisa che tale progressività riguarda soltanto detti libri e scritture e non anche i libri sociali alla cui numerazione si deve provvedere secondo la prassi già in uso».

La numerazione progressiva, pertanto, dovrà interessare solo i libri e le scritture contabili obbligatori indicati all'art. 2214 c.c., e precisamente: il libro giornale (sia generale che sezionale) e il libro degli inventari.

Ne consegue che non sono assolutamente interessati a questa disposizione i libri sociali obbligatori, in quanto non sono libri o scritture contabili.

Di recente, il Ministero dell'Industria è intervenuto nuovamente sulla materia della vidimazione dei libri sociali e sulla necessità della numerazione progressiva di alcuni di essi. Nella Circolare n. 3407/C del 9 gennaio 1997 si legge, infatti che «la numerazione progressiva prevista dall'art. 7, comma 5, del regolamento di attuazione riguarda soltanto i libri e le scritture contabili obbligatorie previsti dall'art. 2214 del Codice civile (libro giornale e libro degli inventari) e non anche i cosiddetti libri sociali ...».

La Circolare contiene alcune affermazioni che confortano le tesi già prima d'ora esposte ed alcune affermazioni che costituiscono una novità assoluta.

La novità più importante riguarda il criterio della progressività della numerazione del libro giornale.

Con indubbio pragmatismo, essa dispone che, allo scopo di evitare che la progressività illimitata potesse portare (in particolare le imprese di grosse dimensioni) a numeri eccessivamente elevati (dell'ordine dei miliardi e oltre), per i libri bollati a partire dal 1997 venga adottato un nuovo criterio che può essere definito di «progressività annuale».

Si prevede, infatti che la numerazione progressiva debba essere mantenuta per i libri giornali e libri degli inventari bollati nel corso di ciascun anno solare e che nella numerazione sia introdotto un ulteriore elemento (non previsto dalla legge), rappresentato dall'anno in cui la vidimazione è eseguita.

Dunque, a partire dal 1997, due saranno le novità da tener presenti:

- 1) la progressione della numerazione dovrà essere riferita a ciascun anno solare e non all'intera vita dell'impresa;
- 2) il numero progressivo dovrà essere preceduto dall'anno di vidimazione del libro.

Facciamo un esempio: mettiamo il caso che un imprenditore porti alla bollatura un libro giornale composto di 500 pagine il 20 marzo 1997; tale libro essendo il primo dell'anno 1997 dovrà avere la seguente numerazione: 1997/1 - 1997/2 - 1997/3 ... 1997/500.

Lo stesso imprenditore il 28 ottobre 1997 porterà alla bollatura un secondo libro giornale di altre 500 pagine; questo libro dovrà seguire la seguente numerazione: 1997/501 - 1997/502 ... 1997/1000.

Nel caso, invece, che il primo libro giornale bollato nel 1997 sia sufficiente per tutto l'anno 1997 e venga utilizzato anche negli anni successivi (per es. fino al mese di luglio del 2001), al momento della bollatura di un nuovo libro giornale di 500 pagine, trattandosi del primo libro giornale bollato nel 2001, allo stesso dovrà essere applicata la seguente numerazione: 2001/1 - 2001/2 - 2001/3 2001/500.

Per quanto riguarda l'indicazione dell'anno a fianco della numerazione, da più parti è stato fatto rilevare come tale disposizione si dimostri assurda e inutile.

Per quanto riguarda la possibilità dell'uso di libri sezionali, il Ministero precisa che tale possibilità rimane limitata ai libri giornali. L'attuale normativa non prevede la tenuta di libri degli inventari sezionali. Naturalmente, continua il Ministero, 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 (Circ. MICA n. 3407/C del 9 gennaio 1997).

7.2.4. Numerazione dei libri giornali sezionali

È bene ricordare che i libri sezionali possono essere istituiti per particolari settori dell'organizzazione aziendale e assolvono all'esigenza di un'autonomia contabile, con la conseguenza però che le analitiche annotazioni in essi contenute debbono essere riassunte nel libro giornale. Infatti la tenuta dei libri giornali sezionali non esime dalla tenuta del libro giornale generale (cfr. Circolare del Ministero di grazia e giustizia n. 1/33 del 2 dicembre 1993).

Per quanto riguarda la numerazione dei libri giornali sezionali è necessario richiamare quanto disposto dal comma 5 dell'art. 7, del D.P.R. n. 581/1995, dove si stabilisce che la numerazione di ogni libro o scrittura contabile è progressiva per ciascun imprenditore «ad eccezione dei libri giornali sezionali per i quali ogni libro ha una numerazione separata e progressiva».

I problemi da risolvere sono almeno tre: uno relativo alla numerazione «separata e progressiva»; uno relativo all'indicazione del luogo in cui viene utilizzato il libro giornale sezionale e uno relativo al Registro delle imprese di competenza.

La locuzione «ogni libro ha una numerazione separata e progressiva» non è di facile comprensione, in quanto non è chiaro se la progressività della numerazione riguardi i libri giornali sezionali relativi a singole sedi secondarie o unità locali o se la numerazione progressiva debba riguardare tutti i libri giornali sezionali, indipendentemente dal luogo in cui sono tenuti.

Per quanto riguarda l'indicazione del luogo a cui sono riferiti i libri giornali sezionali, sia sulla richiesta (modello L2) che sulla prima pagina del libro dovranno essere indicati, oltre i dati relativi alla sede legale dell'impresa, anche i dati relativi alla sede secondaria o unità locale presso cui viene utilizzato il libro giornale sezionale.

Per quanto riguarda il terzo problema, rimandiamo a quanto diremo nel prossimo capitolo, a proposito delle imprese plurilocalizzate.

Per spiegarci meglio facciamo due esempi:

a) una società con sede legale a Torino e con due sedi secondarie, una ad Asti e una a Vercelli;

b) una società con sede legale a Torino e con due unità locali, una a Biella e una a Belluno.

In entrambi i casi, l'impresa chiede la numerazione e bollatura di distinti libri giornali sezionali relativi alle sedi secondarie e unità locali.

Nel primo caso, la numerazione e bollatura dei libri giornali sezionali potrà essere richiesta, indistintamente, presso i tre Registri delle imprese di Torino, Asti e Vercelli.

Nel secondo caso, invece, la numerazione e bollatura dei libri giornali sezionali dovrà essere richiesta solamente presso il Registro delle imprese della sede legale, e quindi a Torino.

In entrambi i casi la numerazione dei libri giornali sezionali dovrà essere distinta da quella attribuita al libro giornale generale.

La memorizzazione della numerazione dovrà essere fatta dal Registro delle imprese che ha provveduto alla numerazione e bollatura.

Rimane da risolvere il problema della progressività della numerazione.

Secondo il nostro parere, la numerazione dovrà essere attribuita separatamente e progressivamente a ciascun libro giornale sezionale presentato presso le varie sedi secondarie o unità locali.

Tornando all'esempio, i libri giornali sezionali numerati e bollati per la sede secondaria di Asti dovranno avere una numerazione autonoma e progressiva, distinguendoli in tal modo da quelli numerati e bollati per la sede secondaria di Vercelli.

7.2.5. Memorizzazione nel Registro delle imprese

Nel sistema transitorio, l'art. 6 del regolamento di attuazione del Codice del commercio del 1882 (R.D. 27 dicembre 1882, n. 1139) prevedeva la tenuta di un «registro dei libri contabili» (modello C).

Il Cancelliere, in sostanza, era tenuto ad annotare su tale registro tutte le richieste riguardanti la numerazione o la vidimazione dei libri di commercio.

Tale norma, in virtù della disposizione contenuta nell'art. 200, comma 3, delle disposizioni di attuazione del Codice civile, è rimasta in vigore fino all'attuazione del Registro delle imprese.

In tale art. si stabiliva, infatti, che «Fino all'attuazione delle disposizioni relative al registro delle imprese, la numerazione, la bollatura e la vidimazione dei libri contabili prescritte dal Codice saranno eseguite dal cancelliere del tribunale o dalla pretura, o da un notaio secondo le leggi anteriori, e le relative richieste dovranno essere annotate nel registro dei libri di commercio istituito presso la cancelleria del tribunale a norma delle leggi anteriori».

Secondo quanto stabilito dal comma 5, dell' del regolamento di attuazione del Registro delle imprese, la bollatura e la vidimazione dei libri verranno «memorizzate» nel Registro delle imprese «a fini di mera ricognizione dell'avvenuta formalità».

La istituzione del Registro delle imprese, in questo modo, ha fatto venir meno il «Registro dei libri di commercio» sul quale, in passato, le Cancellerie dei Tribunali annotavano tutte le richieste di numerazione, bollatura e vidimazione delle scritture contabili.

Le nuove tecniche informatiche di tenuta e di gestione del Registro delle imprese ha reso così inutile la istituzione di un autonomo registro delle scritture contabili.

Per quali libri è prevista la memorizzazione nel Registro delle imprese?

Secondo quanto disposto dall'art. 7, comma 5, primo inciso, l'attività di memorizzazione è prevista esclusivamente per le scritture contabili previste dall'art. 2214 c.c., e cioè, per il libro giornale (sia generale che sezionale) e per il libro degli inventari.

Tale convinzione deriva dal fatto che nel citato comma viene fatto un esplicito richiamo ai «libri e scritture contabili obbligatori previsti dall'art. 2214 del Codice civile».

7.3. Il cammino della semplificazione sulla tenuta delle scritture contabili

7.3.1. Le novità introdotte dalla legge n. 489 del 1994

A. Soppressione della vidimazione annuale

Il Codice civile, prima delle modifiche apportate dal D.L. 10 giugno 1994, n. 357, e le leggi speciali indicavano i libri e registri soggetti alla vidimazione distinguendo, come si è già detto, la vidimazione in «**vidimazione iniziale**» e «**vidimazione annuale**».

L'art. 7-bis, introdotto dalla legge di conversione 8 agosto 1994, n. 489, che ha ridisciplinato la materia delle vidimazioni ai fini civilistici, ha disposto, con i commi 1 e 2, la **soppressione dell'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro inventari**, attraverso la modifica degli artt. 2216 e 2217 del Codice civile.

A seguito delle modifiche apportate agli artt. 2216 e 2217 del Codice civile in ordine alla soppressione dell'obbligo della vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari, con il comma 8 dell'art. 7-bis è stata, inoltre, **soppressa la sanzione prevista per la mancata vidimazione annuale** dal comma 6 dell'art. 1 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516 (articolo successivamente abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d, D.Lgs. n. 74/2000).

In virtù della modifica apportata con il comma 5 dello stesso art. 7-bis all'art. 2421 del Codice civile, è stato altresì **soppresso l'obbligo di vidimazione annuale dei libri sociali** indicati nel citato art. 2421 e, di conseguenza, in quelli citati nell'art. 2490.

Tale soppressione ha avuto effetto dall'11 agosto 1994 e ha segnato un passo importante verso la semplificazione.

L'obiettivo della norma, come ha precisato successivamente la Circolare del Ministero delle Finanze n. 181/E del 27 ottobre 1994, è stato quello di semplificare gli adempimenti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, **eliminando quei libri e registri che sostanzialmente non influivano sulla efficacia probante della contabilità**.

Con l'abrogazione della «vidimazione» annuale sancita dal D.L. 10 giugno 1994, n. 357, dunque, **è rimasta la sola «numerazione e bollatura» iniziale**.

B. Tenuta delle scritture contabili con metodi meccanografici

Il comma 4-ter dell'art. 7, inserito dalla legge conversione del D.L. n. 357/1994, disciplina la tenuta dei registri contabili a mezzo di sistemi meccanografici.

Questa nuova tecnica è considerata regolare qualora i dati risultino aggiornati sul supporto magnetico, nel rispetto dei termini di legge, nonostante la mancata trascrizione degli stessi sul tabulato cartaceo.

Le condizioni stabilite dalla norma ai fini della non applicabilità delle sanzioni, sono le seguenti:

- a) deve trattarsi di scritture contabili relative all'anno d'imposta in corso alla data dell'eventuale accesso da parte degli organi di controllo;

- b) deve essere possibile trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati su supporti magnetici in qualsiasi momento ed in ogni caso allorquando vengano richiesti in sede di controllo da parte degli organi competenti ed in loro presenza;
- c) le scritture contabili devono essere «aggiornate», nel senso che i dati devono essere inseriti nell'elaboratore entro il termine di 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, previsto dall'art. 22, 1° comma, del D.P.R. n. 600/1973 (ai fini delle imposte sui redditi) e dal D.M. 11 agosto 1975 (ai fini IVA), fermo restando l'obbligo di liquidazione periodica (mensile e trimestrale) con le modalità e i termini previsti dagli artt. 27, 33 e 74, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

7.3.2. Le novità introdotte dal D.P.R. n. 696 del 1996

La legge 28 dicembre 1995, n. 549 aveva demandato al Governo di emanare regolamenti concernenti disposizioni in materia di adempimenti contabili seguendo due principi fondamentali:

1. **semplificare le indicazioni da inserire nelle scritture contabili** degli esercenti attività di lavoro autonomo o attività di impresa e dei sostituti di imposta, eliminando, per particolari categorie di contribuenti, gli adempimenti contabili e documentali di cui sia riconosciuta la scarsa utilità rispetto ai costi di rilevazione;
2. prevedere, in luogo della registrazione cronologica, **l'annotazione dei documenti entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**, nell'ipotesi in cui ciò sia giustificato dalle ridotte dimensioni dell'attività svolta.

In attuazione di tale delega, sono stati recentemente emanati due Decreti del Presidente della Repubblica: il **n. 695 del 9 dicembre 1996** (Regolamento recante norme per la semplificazione delle scritture contabili) e il **n. 696 del 21 dicembre 1996** (Regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi)

7.3.3. Libri e scritture su supporti informatici

Secondo quanto stabilito dall'art. 15 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 513 (concernente il regolamento recante criteri e modalità per la formazione, l'archiviazione e la trasmissione con strumenti informatici e telematici) "I libri, i repertori e le scritture, di cui sia obbligatoria la tenuta, possono essere formati e conservati su supporti informatici ...".

E' bene ricordare che tale decreto è stato successivamente abrogato dall'art. 77, comma 2, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (che peraltro ha abrogato l'intero provvedimento).

Fino al 31 dicembre 2005, si è dovuto dunque far riferimento agli artt. 6, comma 1, e 13, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

A decorrere dal 1° gennaio 2006, per effetto del disposto di cui all'art. 75, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale) entrambi gli articoli sono stati a loro volta abrogati.

L'articolo 39 del nuovo decreto attualmente in vigore stabilisce che "I libri, i repertori e le scritture, ivi compresi quelli previsti dalla legge sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili, di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere formati e conservati su supporti informatici in conformità alle

disposizioni del presente codice e secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71”

Tali regole saranno dettate con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato per l'innovazione e le tecnologie, di concerto con il Ministro per la funzione pubblica e con le amministrazioni di volta in volta indicate nel presente codice, sentita la Conferenza unificata ed il Garante per la protezione dei dati personali nelle materie di competenza.

Fino all'emanazione di tali decreti rimarranno in vigore le attuali regole tecniche.

7.3.3. Le novità introdotte dall'articolo 8 della legge n. 383 del 2001

L'articolo 8 della legge n. 383 del 18 ottobre 2001, **entrata in vigore il 25 ottobre 2001**, ha provveduto, come abbiamo già detto, alla quasi totale eliminazione dell'obbligo della bollatura del libro giornale, del libro degli inventari, nonché dei registri e delle scritture contabili previsti dal D.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA, e dal D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi.

L'articolo 8 della legge in questione contiene sicuramente una novità a dir poco rivoluzionaria: a decorrere dal 25 ottobre 2001 non è più previsto l'obbligo della bollatura di molte scritture contabili e registri (la cosiddetta vidimazione iniziale), anche se rimane confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine.

In sostanza, a decorrere dal 25 ottobre 2001 non è più previsto l'obbligo della bollatura di molte scritture contabili e registri (la cosiddetta vidimazione iniziale); **rimane confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine.**

7.3.4. Le questioni irrisolte

Questa innovazione, tuttavia, ha comportato delle difficoltà soprattutto per quegli imprenditori che hanno deciso di non procedere alla bollatura e vidimazione delle stese.

Tutto nasce da due disposizioni di legge che non sono state coordinate con la nuova versione dell'articolo 2215 del Codice civile: la prima si riferisce all'efficacia probatoria delle scritture contabili tra imprenditori (articolo 2710 C.C.) e la seconda riguarda la prova idonea per conseguire un decreto ingiuntivo (art. 634 C.p.C.).

Entrambi gli articoli richiedono i requisiti della bollatura, vidimazione e regolare tenuta.

Si tratta allora di capire se e come, allo stato attuale, le scritture contabili possano produrre gli effetti loro connessi.

L'argomento, in effetti, è stato oggetto di numerosi interventi fin dall'entrata in vigore della legge n. 383/2001. Basti citare, uno per tutti, ampio e significativo studio (n. 3804/2002) del Consiglio nazionale del Notariato.

In questo documento si evidenzia una conseguenza rilevante per le imprese: se, infatti, queste intendono utilizzare, quale prova idonea al rilascio del decreto ingiuntivo, l'estratto autentico delle scritture contabili dovranno necessariamente far vidimare e bollare prima dell'uso il libro giornale; in mancanza di questi adempimenti, il notaio non potrà procedere alla certificazione richiesta.

Per quanto riguarda le scritture previste dalle leggi tributarie, è necessario porre l'attenzione sull'ultima parte della disposizione dettata nell'articolo 634 C.p.C., laddove subordina la possibilità di ottenere il decreto ingiuntivo alla circostanza che tali scritture “siano tenute con l'osservanza delle norme stabilite per tali scritture”.

Si tratta, evidentemente – come ha fatto notare la Fondazione Pacioli (Circolare n. 13/2002 – Documento n. 25 del 23 ottobre 2002 – Abrogazione dell'obbligo della bollatura e vidimazione delle scritture contabili: riflessi sull'efficacia probatoria)- di una disposizione con una portata più ampia rispetto a quella parte dello stesso articolo 634, il quale prevede, per il libro giornale e il libro degli inventari, la possibilità di ottenere un decreto ingiuntivo, solo se gli stessi siano bollati e vidimati nelle forme di legge.

In sostanza, conclude la Fondazione Pacioli, per ottenere un decreto ingiuntivo, l'unica condizione che si richiede alle scritture contabili previste dalle disposizioni tributarie è che le stesse siano regolarmente numerate in ogni foglio. Sembra, dunque, sufficiente che i libri IVA e tutti gli altri di natura tributaria, siano regolarmente numerati affinché l'estratto possa rappresentare un valido titolo per ottenere un decreto ingiuntivo.

Per quanto riguarda il libro giornale e il libro degli inventari, la disposizione dettata dall'articolo 2710 del Codice civile stabilisce che “i libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono far prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa”.

La medesima espressione “bollati e vidimati nelle forme di legge” viene utilizzata anche dall'articolo 634 del C.p.C., che individua i requisiti necessari per ottenere il rilascio di un decreto ingiuntivo.

E' ora necessario chiedersi se, per l'efficacia probatoria delle scritture contabili e per il rilascio di un decreto ingiuntivo, sia sufficiente la regolare tenuta delle scritture contabili, intesa alla luce dell'evoluzione legislativa, considerando quindi una implicita abrogazione di parte delle disposizioni dettate nei citati articoli 2720 C.C. e 634 C.p.C..

Non sembra che tale posizione possa essere condivisa in quanto tali norme possono essere modificate solo attraverso una specifica disposizione.

Dunque, mancando la bollatura e la vidimazione per il libro giornale e per il libro degli inventari non dovrebbe essere possibile invocare l'applicabilità delle due norme richiamate.

Le scritture contabili, non bollate e vidimate, perderebbero il loro valore di prova legale e sembrerebbe di conseguenza impossibile ottenere un decreto ingiuntivo.

La conseguenza è che l'intervento di semplificazione voluto dal legislatore ne uscirebbe fortemente ridimensionato.

Non rimane che da parte dei competenti Ministeri si prospetti una soluzione secondo la quale le scritture contabili possono essere comunque utilizzate ai fini probatori ancorché prive di bollatura e di vidimazione.

In mancanza di tali chiarimenti, una parte rilevante di imprenditori continuerà a comportarsi come in passato, procedendo cioè alla bollatura e alla vidimazione delle proprie scritture contabili.

8. Le modalità di numerazione dei libri, registri e scritture contabili

8.1. La normativa precedente

Per assicurare la veridicità delle scritture contabili, la legge disponeva in passato varie formalità, alcune attinenti alla esteriorità dei libri (cosiddette formalità estrinseche), altre al modo come devono farsi le registrazioni (cosiddette formalità intrinseche).

Le formalità intrinseche riguardavano tutte le scritture contabili e si riferivano alla loro tenuta. Tali formalità sono, pertanto, a carico dell'imprenditore stesso.

L'art. 2219 del Codice civile dispone, infatti, che "Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine".

L'inosservanza delle formalità intrinseche rendeva irregolare le registrazioni, o la parte del libro a cui si riferiva.

Le formalità estrinseche dovevano, invece, essere compiute, a cura dell'Ufficio del Registro delle imprese o di un Notaio, prima di mettere in uso il libro, e si chiamavano perciò "vidimazioni iniziali". Tali sono:

- la numerazione progressiva di ogni pagina,
- la bollatura di ogni foglio, e
- l'indicazione, nell'ultima pagina, del numero dei fogli che compongono il libro (art. 2215 C.C.).

In sostanza, a carico dell'Ufficio del Registro delle imprese, in materia di libri sociali e di scritture contabili, erano devoluti i seguenti compiti:

1. la numerazione delle pagine, che, per il libro giornale e il libro degli inventari, dovrà essere progressiva per ciascun imprenditore;
2. la bollatura su ogni foglio, che dovrà essere effettuata con apposite macchine bollatrici, dotate di timbri ad inchiostro o a secco;
3. l'apposizione di una apposita dichiarazione, da riportare nell'ultima pagina numerata, attestante l'attribuzione della numerazione e la data di bollatura.

Circa il criterio di numerazione progressiva da adottarsi per la numerazione dei libri giornali e dei libri inventari, inizialmente fu stabilito che la numerazione dovesse essere progressiva per tutta la vita dell'imprenditore. Ma ci si accorse subito che tale criterio poteva portare, almeno per le imprese di grosse dimensioni, ad una numerazione elevatissima.

Onde evitare che la progressività illimitata potesse portare a numeri eccessivamente elevati, il Ministero dell'industria con circolare n. 3407/C del 9 gennaio 1997, pervenne alla decisione di suggerire il principio della progressività entro ciascun anno, la quale, alla prova dei fatti, risultava la più efficace per semplicità e immediatezza pur consentendo di arricchire il mero dato numerico di una notizia aggiuntiva quale quella rappresentata dall'anno in cui la vidimazione è stata effettuata.

Pertanto, a partire dall'inizio del 1997, le imprese furono tenute a far precedere la numerazione progressiva dei libri in argomento delle quattro cifre indicative dell'anno, cui sarebbe seguita la numerazione vera e propria a cominciare (ogni anno) dal numero uno.

L'anno da indicare era quello in cui si chiedeva la bollatura del libro.

8.2. L'attuale normativa

Circa la modalità di numerazione delle pagine dei libri e dei registri tenuti ai fini dell'Iva e delle imposte dirette, nonché delle pagine del libro giornale e del libro degli inventari, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 92/E del 25 ottobre 2001 ha evidenziato come, a differenza di quanto avveniva nel precedente sistema, non viene più richiesta la numerazione progressiva e preventiva delle pagine che compongono i libri e i registri, ma è sufficiente che il soggetto obbligato alla tenuta dei libri e dei registri attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina, prima di utilizzare la stessa.

Nel caso, pertanto, di registri a fogli mobili o di registri tenuti in forma meccanizzata è sufficiente che la numerazione del singolo foglio o delle singole pagine del registro meccanizzato sia posta in essere prima dell'utilizzo del singolo foglio ovvero prima della stampa della pagina del registro meccanizzato e non più preventivamente all'atto della messa in uso dell'intero registro.

Ci si è chiesto se, alla luce della soppressione dell'obbligo di bollatura, l'imprenditore potesse continuare a numerare le pagine del libro giornale o del libro degli inventari secondo le precedenti regole stabilite per un sistema che prevedeva come obbligatoria la vidimazione delle scritture contabili.

Al quesito si deve dare risposta affermativa. Non ci sono infatti controindicazioni, anche in mancanza dell'operazione di bollatura del libro giornale e degli inventari, a poter continuare ad utilizzare un sistema di numerazione preventiva delle pagine per blocchi, con l'indicazione dell'anno di bollatura. In questo caso sarà l'imprenditore a dichiarare il numero delle pagine che compongono i registri.

Secondo un parere dell'Agenzia delle Entrate, espresso nella Risoluzione n. 9/E del 22 gennaio 2003, la numerazione delle scritture contabili, per le quali è stato soppresso l'obbligo di bollatura iniziale, deve essere progressiva con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce la contabilità.

Nelle precedenti circolari (n. 64 del 2002) e risoluzioni (n. 85 del 2002) non era stato chiarito come si doveva comportare nel caso di esercizio "a cavallo", quando cioè durante la stampa del libro giornale si passava da un anno solare ad un altro.

L'Agenzia delle Entrate, con la citata Risoluzione n. 9/E del 2003, ha stabilito che l'impresa con periodo d'imposta "a cavallo" di due anni solari deve effettuare la numerazione del libro giornale indicando, accanto al numero di ciascuna pagina, il primo dei due anni di contabilità.

Tale soluzione, anche se non detto esplicitamente, può essere estesa anche al libro degli inventari.

E' ovvio che, nel caso l'impresa decida di procedere alla bollatura del libro giornale o del libro degli inventari presso il Registro delle imprese o da un Notaio, trova applicazione il criterio sancito dalla Circolare del MICA n. 3407/C del 1997, secondo il quale va indicato l'anno in cui viene effettuata la bollatura.

9. Le competenze in materia di numerazione e di bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili

9.1. Secondo la normativa civilistica

La numerazione e bollatura dei libri e delle scritture contabili previste dalla normativa civilistica possono essere eseguite o presso l'Ufficio del Registro delle imprese, tenuto dalla Camera di Commercio, o da un Notaio.

9.2. Secondo la normativa fiscale

9.2.1. La normativa precedente

La numerazione e bollatura dei libri e registri previsti dalla normativa fiscale possono essere eseguite, oltre che presso l'Ufficio del Registro delle imprese tenuto dalla Camera di Commercio o da un Notaio, «anche» presso l'Ufficio del Registro.

Dunque, anche per quanto riguarda la numerazione e la bollatura dei libri e registri previsti dalla normativa fiscale, la competenza primaria spetta all'Ufficio del Registro delle imprese e al Notaio.

Nel caso la numerazione e la bollatura dei registri e dei libri previsti dalla normativa fiscale siano state effettuate o dall'Ufficio del Registro delle imprese o da un Notaio, l'Ufficio del Registro delle imprese o il Notaio che le hanno eseguite dovranno, entro 30 giorni, darne comunicazione all'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente.

9.2.2. L'attuale normativa

Dopo le incertezze insorte a seguito della precedente circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001, secondo cui la vidimazione *“prevista da leggi speciali resta di competenza dell'ufficio del registro delle imprese o dei notai”* e non più quindi degli Uffici del Registro, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 104/E dell'11 dicembre 2001, ha precisato che la competenza delegata all'Ufficio del Registro in materia di bollatura di alcuni registri rimane intatta.

9.3. Secondo la normativa speciale

Bisogna, inoltre, tener presente che la bollatura di alcuni registri e libri particolari è stata regolamentata da norme speciali, le quali hanno anche stabilito in modo inequivocabile l'organo vidimante.

Nel caso di questi libri e registri, l'organo vidimante potrà, pertanto, essere esclusivamente quello stabilito dalla norma speciale.

Tra le principali disposizioni ricordiamo quelle che riguardano:

1. i libri dei lavoratori dipendenti (libro matricola, libro paga e registro presenze), i quali devono essere bollati presso l'INAIL o l'INPS;
2. i libri obbligatori prescritti dalla normativa di pubblica sicurezza, i quali devono essere bollati presso la questura;
3. i registri previsti dalle leggi sull'imposta di fabbricazione, i quali devono essere bollati dall'Ufficio Tecnico di Finanza (U.T.F.).

9.4. Le competenze dell'Ufficio del Registro delle imprese

9.4.1. La normativa precedente

L'art. 200 del R.D. 30 marzo 1942, n. 318, recante «Disposizioni per l'attuazione del Codice civile» prevedeva che la bollatura e la numerazione dei libri contabili prescritti dal Codice fossero eseguite «dal cancelliere del tribunale o dalla pretura, o da un notaio secondo le leggi anteriori», e le relative richieste dovevano «essere annotate nel registro dei libri di commercio istituito presso la cancelleria del tribunale».

Tra le leggi anteriori richiamate, rientra l'art. 23 dell'abrogato Codice di commercio, il quale disponeva che la numerazione e la bollatura dovevano essere compiute dal Registro delle imprese o da un Notaio «del luogo di residenza del commerciante».

Analogamente, l'art. 1 del R.D. 9 ottobre 1922, n. 1366 attribuisce la competenza alla numerazione e alla bollatura dei libri e delle scritture contabili al Cancelliere del Tribunale o a un Cancelliere capo sezione da lui delegato, o nei Comuni che non sono sede di Tribunale, al Cancelliere dirigente la sezione distaccata della Pretura circondariale del luogo di residenza del commerciante o della sede principale della società.

9.4.2. La normativa vigente

Dobbiamo subito puntualizzare che né l'art. 2215 del Codice civile, né il regolamento di attuazione del Registro delle imprese, approvato con D.P.R. n. 581/1995, si curano di precisare quale sia l'Ufficio territorialmente competente alla numerazione e alla bollatura dei libri e delle scritture contabili.

Considerata la struttura del Registro delle imprese, si può ritenere con sufficiente certezza che l'Ufficio competente alla vidimazione dei libri sociali obbligatori sia l'Ufficio del Registro delle imprese presso cui l'imprenditore è iscritto e nella cui circoscrizione ha la sede legale.

Del resto non potrebbe essere diversamente, considerato che gli obblighi di memorizzazione nel Registro delle imprese comportano che la richiesta di numerazione e bollatura debba essere indirizzata all'Ufficio presso il quale il soggetto risulta essere iscritto.

9.4.3. Le imprese plurilocalizzate

Qualche problema, più che altro pratico e logistico, potrebbe nascere a proposito della bollatura delle scritture contabili delle società «plurilocalizzate», con uffici e sedi amministrative ed operative a volte molto distanti dalla sede legale.

Anche per quanto riguarda queste imprese non può che valere il principio generale secondo cui competente alla numerazione e bollatura debba essere l'Ufficio presso il quale è iscritta la sede principale.

Fanno, tuttavia, eccezione i libri giornali sezionali, per i quali si ritiene di dover effettuare la seguente distinzione:

a) qualora il «sezionale» si riferisca ad una sede secondaria ubicata fuori della circoscrizione della sede legale, l'Ufficio dovrebbe essere quello presso cui è iscritta la sede secondaria;

b) qualora, invece, il «sezionale» si riferisca ad una semplice unità locale, si ritiene che le formalità in parola debbano essere eseguite presso l'Ufficio del Registro delle imprese presso cui è iscritta la sede principale.

In questo caso sarebbe opportuno, anche se la normativa non lo prevede espressamente, che l'Ufficio del Registro delle imprese che procede alla numerazione e bollatura delle scritture contabili «sezionali» provveda ad inviare all'Ufficio del Registro delle imprese della sede legale opportuna comunicazione.

Tutte queste considerazioni, naturalmente, non hanno senso se l'organo che ha proceduto alla numerazione e alla bollatura fosse il Notaio, in quanto ogni singolo imprenditore può far numerare e bollare le proprie scritture contabili presso qualsiasi Notaio.

In questo caso l'unico accorgimento a cui il Notaio è tenuto è quello relativo alla comunicazione delle scritture contabili, numerate e bollate, per le quali è prevista la «memorizzazione» nel Registro delle imprese.

In altre parole, per ogni singolo imprenditore, il Notaio sarà tenuto a comunicare ad ogni Ufficio del Registro delle imprese competente l'elenco delle scritture contabili, numerate e bollate nel mese precedente, per le quali è prevista la memorizzazione nel Registro stesso, facendo uso dell'apposito modello L1.

9.4.5. Casi particolari

A proposito dei libri e delle scritture contabili che possono essere bollati dall'Ufficio del Registro delle imprese, molti sono i quesiti che ci si è posti e che, in qualche modo, meritano una risposta che sia, dove è possibile, suffragata da una norma regolamentare e, negli altri casi, sia logica e razionale.

I dubbi più frequenti sono i seguenti:

1. Quali libri o registri possono essere numerati e bollati dall'Ufficio del Registro delle imprese?
2. Possono essere bollati libri e scritture contabili di soggetti non iscrivibili nel Registro delle imprese?

Ai due quesiti non si può che rispondere affermativamente.

Non essendo prevista alcuna limitazione né dal Regolamento di attuazione né da altra norma speciale, l'Ufficio può e deve procedere alla numerazione e bollatura di qualsiasi libro o registro, presentato da qualsiasi soggetto utilizzatore, ad eccezione di quei libri o registri per i quali una specifica normativa preveda la bollatura da parte di altri Uffici con competenze particolari.

A tale proposito non si può non sottolineare come sia necessario partire da un principio ormai assodato: la funzione di bollatura svolta dall'Ufficio del Registro delle imprese è indipendente dall'obbligo o meno di iscrizione del soggetto interessato.

Un eventuale rifiuto da parte dell'ufficio del Registro delle imprese sarebbe difficile da giustificare alla luce della norma generale che i libri devono essere bollati prima di essere messo in uso e con le seguenti due specifiche disposizioni dettate dalla normativa fiscale:

- a) il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione (art. 23, primo comma, D.P.R. n. 633/1972);

b) le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni (art. 22, primo comma, ultimo periodo, D.P.R. n. 600/1973).

Queste disposizioni autorizzano la registrazione di operazioni eseguite, rispettivamente, fino a quindici e sessanta giorni prima della data di bollatura. Il caso della richiesta di bollatura di libri obbligatori è, pertanto, un bisogno di regolarità che per i motivi di cui sopra deve essere per forza anticipato dalle società in attesa di omologazione.

La bollatura fatta in anticipo serve anche ad evitare che, in sede di verifica, possano venir eccepite irregolarità nella tenuta delle scritture contabili.

10. Le modalità per la numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili

10.1. Le formalità per la numerazione e la bollatura

10.1.1. Norme di carattere generale

Al comma 1, dell'articolo 8 della legge in questione, viene prevista la soppressione dell'obbligo di numerazione e bollatura di alcuni libri contabili obbligatori, attraverso una riformulazione dell'articolo 2215 del Codice civile, rubricato "Modalità di tenuta delle scritture contabili".

Per quanto riguarda la numerazione e bollatura, vengono fissati tre principi:

- a) i libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente;
- b) nel caso sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, i libri contabili, prima di essere messi in uso, oltre che numerati progressivamente in ogni pagina, dovranno essere bollati su ogni foglio dall'Ufficio del Registro delle imprese o da un Notaio, dichiarando nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono;
- c) il libro giornale e il libro degli inventari dovranno essere solo numerati progressivamente in ogni pagina e non saranno più soggetti ad alcuna bollatura o vidimazione.

10.1.2. Libri sociali previsti dalla normativa civilistica

Se da una parte si parla di soppressione dell'obbligo di bollatura di alcuni libri contabili obbligatori (libro giornale e libro degli inventari), da un'altra parte bisogna rilevare che nulla viene detto a proposito dei libri sociali previsti per le società di capitali e per le società cooperative.

Non viene, infatti, proposta alcuna modifica degli articoli 2421 e 2490 del Codice civile, relativo ai libri sociali. Pertanto, come peraltro confermato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 22 ottobre 2001, restano esclusi dalle disposizioni di semplificazione tutti i libri sociali previsti dagli articoli 2421 e 2490 del Codice civile, e precisamente:

- il libro dei soci;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del Consiglio di amministrazione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del Comitato esecutivo;

- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale;
- il libro delle obbligazioni;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti.

Rimarrà integralmente applicabile, quindi, il 2° comma dell'articolo 2421, secondo cui "I libri suddetti, prima che siano messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati su ogni foglio a norma dell'articolo 2215".

Questa disposizione va naturalmente collegata alla nuova formulazione dell'articolo 2215, che prevede la bollatura in ogni foglio qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione. Circostanza questa che riguarda tutti i libri sociali obbligatori.

10.1.3. Numerazione dei libri previsti dalla normativa fiscale

Le modifiche apportate all'articolo 2215 del codice civile hanno avuto un riflesso anche nelle disposizioni tributarie in materia di tenuta delle scritture contabili che espressamente si richiamano all'obbligo di vidimazione iniziale prevista dalla disciplina civilistica di dette scritture.

I commi 2 e 3 dell'articolo 8 della legge n. 383/2001 estendono quindi al settore tributario, e cioè, rispettivamente, ai registri tenuti ai fini dell'Iva e alle scritture contabili tenute ai fini delle imposte dirette, il principio fissato dal nuovo articolo 2215 del codice civile della non obbligatorietà della vidimazione iniziale di libri e registri, se non disposta espressamente dalla legge.

10.1.4. Libri Iva

Con la modifica del 1° comma, dell'articolo 39, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, tutti i registri previsti dal citato decreto, compresi i bollettari di cui all'articolo 32, devono essere tenuti a norma dell'articolo 2219 C.C. e numerati progressivamente in ogni pagina.

Dunque, secondo la nuova formulazione del comma 1, dell'articolo 39, del D.P.R. n. 633/1972:

- a) viene soppresso l'obbligo di bollatura di tutti i registri Iva;
- b) permane l'obbligo della sola numerazione progressiva delle pagine;
- c) permane l'esenzione dall'imposta di bollo;
- d) viene autorizzato l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili, secondo le modalità dettate dall'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, 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, possono ritenersi regolarmente tenuti soltanto se numerati progressivamente in ogni pagina.

In definitiva, sia per il libro giornale e il libro degli inventari, sia per i registri previsti da norme tributarie, la numerazione progressiva delle pagine rimane l'unico adempimento da porre in essere.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione della disposizione di cui al 2° comma dell'articolo 8, è da ritenere che, oltre ai registri e ai bollettari disciplinati dal D.P.R. n. 633/1972 a cui la norma fa espresso riferimento, la stessa si riferisca anche a tutti gli altri registri che i soggetti all'imposta sul valore aggiunto, in base alla normativa vigente, devono tenere. Si ricordi, per esempio:

- il registro unico;
- il bollettario madre e figlia;

- il registro in cui possono essere annotate le dichiarazioni, emesse o ricevute, relative all'effettuazione di acquisti e importazioni senza l'applicazione dell'Iva;
- il registro riassuntivo in cui le società o gli enti controllanti devono annotare le risultanze delle liquidazioni periodiche delle società partecipanti alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo;
- il registro di prima nota, tenuto dai commercianti al minuto, ecc..

A seguito di questa modifica viene, inoltre, soppresso il pagamento del tributo speciale dovuto sui registri Iva e oggi connesso all'operazione di bollatura.

Per la bollatura di tali registri era infatti previsto il pagamento di un tributo speciale di 4.96 euro per ogni registro (di 14.87 euro, in caso di urgenza).

10.1.5. Registri tenuti ai fini delle imposte sui redditi

La nuova normativa ha previsto anche la modifica del 1° comma, dell'articolo 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevedendo espressamente l'eliminazione dell'obbligo di bollatura per tutti quei libri e registri richiamati dalle disposizioni precedenti al citato articolo 22.

Dunque, secondo la nuova formulazione del comma 1, dell'articolo 22, del D.P.R. n. 600/1973

a) viene soppresso l'obbligo di bollatura di tutte le scritture contabili previste dal citato decreto;

b) permane l'obbligo della sola numerazione progressiva delle pagine;

c) permane l'esenzione dall'imposta di bollo;

d) le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre 60 giorni.

La norma, peraltro, prevede due eccezioni; continueranno a non essere vidimate:

a) le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali dell'impresa, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;

b) le scritture ausiliarie di magazzino, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali, la cui tenuta è imposta, rispettivamente, dalla lettere c) e dalla lettera d), dell'articolo 14, del D.P.R. n. 600/1973.

10.1.6. Libri e registri previsti dalle leggi speciali

Bisogna rilevare che la soppressione dell'obbligo della vidimazione iniziale di cui al comma 2 dell'articolo 8, della legge n. 383/2001 concerne solo i libri e i registri previsti da disposizioni concernenti l'applicazione dell'Iva e non anche i libri e i registri la cui tenuta è prevista da disposizioni diverse, anche se l'utilizzazione di tali registri può avere riflessi sull'applicazione dell'imposta, come, ad esempio, il caso dei formulari di identificazione dei rifiuti trasportati, del registro di carico e scarico dei rifiuti disciplinati dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 22/1997.

In sostanza continuerà ad esistere l'obbligo della numerazione e bollatura per tutti quei libri o registri per i quali tale obbligo viene previsto da una norma speciale.

10.2. Modulistica e formalità previste per la richiesta di bollatura presso il Registro delle imprese

10.2.1. Modulistica

Per quanto concerne la numerazione e la bollatura dei libri e delle scritture contabili sono stati previsti due appositi modelli, con finalità diverse:

- il modello L1, utilizzabile esclusivamente dal Notaio per comunicare all'Ufficio del Registro delle imprese l'elenco delle scritture contabili numerate e bollate nel mese precedente, per le quali è prevista la «memorizzazione» nel Registro delle imprese;

- il modello L2, utilizzabile da ogni singolo imprenditore, per la richiesta della numerazione e bollatura dei libri, registri e scritture contabili presso il competente Ufficio del Registro delle imprese.

Deve essere utilizzato un modello L2 per ogni singolo imprenditore, indicando tutti i dati richiesti nei soli spazi non colorati.

Il nuovo modello L2 prevede che sullo stesso vengano riportati gli estremi di un documento di riconoscimento del richiedente, che può essere una persona diversa dal titolare o legale rappresentante dell'impresa per cui si chiede la bollatura.

10.2.2. La modulistica e l'imposta di bollo

Ci si è chiesto se le istanze dirette alla richiesta della numerazione e bollatura delle scritture contabili siano soggette ad imposta di bollo oppure ricadano nella previsione esentativa dell'art. 14 della Tabella - Allegato B, al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Tale articolo prevede che sono esenti da imposta di bollo le "domande per ottenere certificati ed altri atti e documenti esenti da imposta ...".

Secondo il Ministero delle finanze (R.M. n. 19/E del 20 gennaio 1996), è necessario a tale proposito far, innanzitutto, presente che le istanze dirette ad ottenere la numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili non possono essere intese come richiesta di certificati, ma come "richiesta di formalità".

In secondo luogo, il citato articolo 14 fa riferimento alla richiesta di documenti esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo.

Da quanto sopra, il competente Ministero ritiene che le istanze dirette ad ottenere la numerazione e la bollatura dei libri, dei registri e delle scritture contabili vadano assoggettate ad imposta di bollo.

Non sembra che sia dello stesso parere il legislatore che ha stilato e approvato la modulistica, non prevedendo nel modello L2 alcuna imposta di bollo.

10.3. Il cambio di regime contabile e la bollatura del prospetto contabile

10.3.1. Passaggio in contabilità ordinaria

Le imprese individuali, anche familiari, le società di persone e gli enti non commerciali in contabilità semplificata che dal 1° gennaio del nuovo anno sono tenute ad applicare il regime ordinario o comunque intendano optare per l'applicazione dello stesso devono procedere, entro il 30 giugno dello stesso anno, alla vidimazione dell'inventario o di un apposito prospetto contabile nel quale dovranno essere indicate tutte le attività e passività dell'impresa (art. 18, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600³⁹; art. 10, D.L. n. 69/1989, convertito dalla L. n. 154/1989⁴⁰; Art. 1, D.M. 27.9.1989).

³⁹ Si riporta l'articolo 18 del D.P.R. n. 600/1973, attualmente vigente:

“Art. 18 - (Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori)

1. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi di cui all'articolo 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di lire seicento milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabiliti i criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.

2. I soggetti che fruiscono dell'esonero, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale, indicano nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il valore delle rimanenze.

3. Le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto sono separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposta con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione. Coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione annotano in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese ed eseguire nel registro stesso l'annotazione di cui al comma 2.

4. I soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" e successive modificazioni, non sono tenuti ad osservare le disposizioni dei commi 2 e 3.

5. Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora gli ammontari indicati nel comma 1 non vengano superati.

6. Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi.

7. I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di conseguire ricavi per un ammontare ragguagliato ad un anno non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo.

8. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

9. Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo stesso agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e di quelle annotate o soggette ad annotazioni a norma del comma 3.

⁴⁰ Si riporta l'art. 10 del D.L. n. 69/1989, convertito, con modificazione, dalla legge n. 154/1989, nella sua redazione vigente:

“Art. 10

1. Ai fini delle imposte sul reddito:

a) i soggetti indicati nell'articolo 79 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 27 dicembre 1986, n. 917, possono optare per il regime di contabilità ordinaria;

b) i soggetti indicati nell'articolo 80 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il citato D.P.R. n. 917 del 1986, possono optare per il regime di contabilità semplificata con l'osservanza degli obblighi previsti dal comma 1 dell'articolo 9 del presente decreto, e con determinazione del reddito a norma dell'articolo 79 del medesimo testo unico;

b-bis) i soggetti indicati nell'articolo 50 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il citato D.P.R. n. 917 del 1986, che nel periodo d'imposta precedente hanno percepito compensi per un ammontare non superiore a 360 milioni di lire, possono optare per il regime di contabilità ordinaria di cui al comma quarto dell'articolo 19, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [2] .

2. L'opzione può essere esercitata nella dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno precedente o, per i contribuenti non soggetti all'obbligo della presentazione della predetta dichiarazione, mediante raccomandata postale da inviare, entro lo stesso termine di presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore

In sostanza, in tutti i casi di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria le attività e le passività esistenti all'inizio del periodo di imposta vanno riportate o sul libro inventari, preventivamente bollato, o su un apposito prospetto formato autonomamente e successivamente vidimato (per la data certa), entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta precedente, a cura di un Notaio, dell'Ufficio del Registro delle imprese o di un qualsiasi Ufficio del Registro, in esenzione sia dall'imposta di bollo che dalla tassa di concessione governativa.

In sostanza, in tutti i casi di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria le attività e le passività esistenti all'inizio del periodo di imposta vanno riportate o sul libro inventari, preventivamente bollato, o su un apposito prospetto formato autonomamente e successivamente vidimato (per la data certa), entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta precedente, a cura di un Notaio, dell'Ufficio del Registro delle imprese o di un qualsiasi Ufficio del Registro, in esenzione sia dall'imposta di bollo che dalla tassa di concessione governativa.

I prospetti andranno poi allegati in fotocopia alla dichiarazione dei redditi relativi al primo anno di tenuta della contabilità ordinaria.

Per questo tipo di vidimazione potrebbe essere usata la seguente formula:

“In data _____ viene effettuata sul prospetto qui sopra riportato (oppure: sul libro inventari) la seguente vidimazione ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 10, comma 5, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, nella legge 27 aprile 1989, n. 154”.

Tale adempimento va effettuato in esenzione dall'imposta di bollo e di tassa di concessione governativa. Si ritiene, altresì, che non sia inoltre dovuto alcun diritto di segreteria.

10.3.2. Passaggio in contabilità semplificata

Chi dal regime contabile ordinario passa a quello semplificato è tenuto a particolari registrazioni, ma ad alcun adempimento per quanto riguarda la vidimazione o bollatura di libri o prospetti particolari.

aggiunto, all'ufficio delle imposte secondo modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze [3]. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata, fino a quando non è revocata ed in ogni caso per almeno un triennio.

3. Se nel corso del triennio l'ammontare dei ricavi supera i limiti di cui al primo comma dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, si applica, per l'anno seguente, il regime ordinario di determinazione del reddito [4].

4. Ai fini dell'esercizio dell'opzione l'ammontare dei ricavi, ragguagliato ad anno, è computato con riferimento ai ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, determinati secondo il regime applicabile in tale periodo. In caso di inizio di attività, per il primo periodo di imposta il contribuente può esercitare l'opzione in considerazione dell'ammontare dei ricavi che prevede di conseguire, dandone comunicazione entro trenta giorni dall'inizio di attività con le modalità stabilite con il decreto previsto nel comma 2”.

11. Imposte diritti e tasse

11.1. Imposta di bollo

Novità si riscontrano anche in materia di imposta di bollo. Con il comma 4, dell'articolo 8 in esame viene, infatti, modificato l'articolo 16 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

A seguito di queste modifiche, vengono introdotte le seguenti novità:

- a) per i libri soggetti alla numerazione e alla bollatura, l'imposta di bollo, a decorrere dal 1° giugno 2005, è di 14.62 euro per ogni 100 pagine;
- b) per il libro giornale e il libro degli inventari, tenuti dai soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'articolo 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, è dovuta, a decorrere dal 1° giugno 2005, una imposta di bollo di 29.24 euro per ogni 100 pagine.

Dunque:

1. Sul libro giornale e sul libro degli inventari tenuti da:

- a) gli imprenditori commerciali individuali,
- b) le società di persone,
- c) le società cooperative (comprese le banche popolari e le banche di credito cooperativo) (Ris. Min. Fin, n. 108/E del 3.5.1996);
- d) le mutue assicuratrici;
- e) i consorzi,

deve essere applicata, a decorrere dal 1° giugno 2005, una imposta di bollo da 29.24 euro ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine.

2. Sul libro giornale e sul libro degli inventari tenuti da:

- a) le società per azioni,
 - b) le società in accomandita per azioni,
 - c) le società a responsabilità limitata,
 - d) le società consortili a responsabilità limitata
- continuerà ad essere applicata una marca da bollo da 14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine.

Su tutti gli altri libri soggetti a numerazione e bollatura, si applica una marca da bollo che, a decorrere dal 1° giugno 2005, è di 14.62 euro per ogni 100 pagine e frazione di 100 pagine. L'incremento dell'imposta di bollo non riguarderà, infatti, i libri sociali non rientranti nell'articolo 2214 del Codice civile.

Come emerge dalla relazione alla legge n. 383/2001, la riduzione di gettito conseguente al mancato versamento della tassa di concessione governativa in occasione della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari (di cui si parlerà nel paragrafo successivo), è stata compensata dall'aumento dell'imposta di bollo dovuta per i registri stessi.

Per motivi di copertura finanziaria, dunque, il comma 4 dell'articolo 8, della legge in questione, nell'inserire una nuova nota 2-bis all'articolo 16 della Tariffa, Parte Prima, annessa al D.P.R. n. 642/1972, come sostituita dal D.M. 20 agosto 1992, ha disposto il raddoppio dell'imposta di bollo per la numerazione delle pagine del libro giornale e del libro degli inventari, che viene conseguentemente fissata, a decorrere dal 1° giugno 2005, nell'importo di 29.24 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine.

L'aumento non si applica, però, per espressa previsione normativa, se la formalità è posta in essere dalle società di capitali, che, come si dirà più avanti, continueranno a pagare la tassa sulle concessioni governative nella misura forfetaria.

Come precisato nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 92/E del 20 ottobre 2001 "L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, va assolta prima che il registro sia posta in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina".

Relativamente alle modalità di applicazione dell'imposta di bollo dovuta per la formalità della numerazione delle pagine del libro giornale e del libro degli inventari, la citata circolare ha chiarito che l'imposta va assolta prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina di ciascuno dei libri. Poiché, però, l'imposta è dovuta, a decorrere dal 1° giugno 2005, nella misura di 29.24 euro, per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine, è da ritenere che il tributo debba essere assolto, in funzione delle pagine numerate, già con la numerazione della prima pagina.

Il Ministero dell'economia e delle finanze, con decreto 24 maggio 2005, ha aumentato l'imposta di bollo da 11,00 euro a 14.62 euro, a decorrere dal 1° giugno 2005.

Gli aumenti valgono, naturalmente, per gli atti scritti formati (contratti, ecc.), per i documenti emessi (fatture, ricevute, ecc.) e anche per i libri e registri in uso a partire da tale data.

Nel caso di libri e registri, dato che l'imposta è dovuta per ogni "blocco" di 100 pagine, la nuova misura si applica ai "blocchi" in uso a partire dal 1° giugno 2005.

Nel caso l'imposta relativa ai libri e registri, o ai blocchi di 100 pagine, risulta assolta al 1° giugno 2005 ma i libri sono in uso da tale data, l'imposta assolta dovrà essere integrata fino a concorrenza della nuova misura (3,62 euro).

Nessuna integrazione di pagamento deve essere effettuata per i libri in uso in data anteriore al 1° giugno 2005, anche se utilizzati solo in parte.

È da rilevare, inoltre, che, sebbene il vigente articolo 16 della Tariffa, Parte Prima, annessa al D.P.R. n. 642/1972 preveda che le marche da bollo devono applicarsi sull'ultima pagina numerata (tale disposizione continua a valere per i libri e i registri soggetti a bollatura) la circolare n. 92/E del 20 ottobre 2001, per il libro giornale e il libro degli inventari, dispone che le marche da bollo devono essere applicate sulla prima pagina numerata dei predetti libri.

Ciò deriva dal fatto che tali libri non sono più sottoposti alla procedura della "vidimazione iniziale".

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 85 del 13 marzo 2002 e la successiva Circolare n. 64 del 1 agosto 2002 hanno chiarito che l'imposta di bollo va assolta, in via preventiva, solo sulle pagine effettivamente utilizzate e che quindi le marche vanno applicate ogni 100 pagine (o frazioni o multipli di 100), indipendentemente dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva.

Così, ad esempio, nel caso in cui il libro giornale recante le scritture relative all'anno 2002 termini alla pagina "2002/85", l'imposta di bollo, assolta a mezzo marche applicate sulla pagina iniziale "2002/1", deve ritenersi assolta anche per le prime quindici pagine dell'anno 2003; pertanto la nuova marca dovrà essere apposta sulla pagina "2003/16", ossia sulla centunesima pagina del libro giornale.

Il comma 4 dell'articolo 8 della legge n. 383/2001 ha, infine, previsto, come norma di carattere generale e non concernente solo il libro giornale o il libro degli inventari, un nuovo modo di pagamento dell'imposta di bollo dovuta sui libri e i registri in aggiunta alle marche da bollo e al bollo a punzone.

Il versamento del tributo, infatti, potrà essere eseguito utilizzando il modello di versamento unitario F23, presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi a norma del D.Lgs. n. 237/1997.

In questo caso, gli estremi della relativa ricevuta di pagamento (e cioè della copia del modello F23 riservata al contribuente) dovranno essere riportati sulla prima pagina di ciascun libro o registro.

Con la risoluzione n. 174/E del 31 ottobre 2001, l'Agenzia delle entrate ha reso noto il codice tributo da utilizzare per il pagamento dell'imposta di bollo su libri e registri. Tale codice è il seguente: **458T - Imposta di bollo su libri e registri.**

Da quanto sopra detto, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo, il quadro che ne deriva è piuttosto articolato e può essere sintetizzato nel modo indicato nella Tabella che segue.

Tabella n. 1

Libro o registro	Imposta di bollo
Libro giornale e libro degli inventari tenuti da imprenditori individuali o da società di persone	Euro 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)	Euro 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 concessione governativa (di euro 309,87 o di euro 516,46) di cui all'art. 23, nota 3 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972. (1)	Euro 29,24 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali (<i>libro soci, verbali assemblee, ecc.</i>), tenuti dalle società di capitali (S.r.l., S.p.A., S.A.p.A.)	Euro 14,62 ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali tenuti dalle Società Cooperative (1)	Euro 14,62 (2) ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali eventualmente tenuti dalle Società di persone (Snc, Sas, Società semplici)	Euro 14,62 (3) ogni 100 pagine o frazione
Libri sociali (<i>libro soci, libro del Comitato Direttivo, libro delle adunanze delle assemblee, ecc.</i>), tenuti da enti associativi	Euro 14,62 (4) ogni 100 pagine o frazione
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) Le cooperative edilizie ed i loro consorzi sono esentati dal pagamento dell'imposta di bollo. 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 concessione governativa (di euro 309,87 o di euro 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 euro 14,62 anziché euro 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 (Vedi: nota 1).

(3) Si tratta dei libri sociali che le società di persone potrebbero istituire facoltativamente. Per la misura dell'imposta di bollo (euro 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. 633/1972 e 22 del D.P.R. n. 600/1973 i registri fiscali devono essere progressivamente numerati in ogni pagina (non più bollati) in esenzione dall'imposta di bollo.

Imposta di bollo sui documenti informatici

L'argomento delle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici è stato affrontato all'**art. 7 del D.M. 23 gennaio 2004**, nel quale vengono stabiliti i seguenti punti:

- 1) L'imposta di bollo sui documenti informatici è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237. L'interessato presenta all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta;
- 2) Entro il mese di gennaio dell'anno successivo è presentata dall'interessato all'Ufficio delle entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, effettuato con i modi di cui sopra, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione. L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso;
- 3) L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (libro giornale, libro degli inventari), tenuti su supporto di memorizzazione ottico o con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati memorizzati, è dovuta **ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse** ed è versata nei modi indicati sopra.

L'Agenzia delle Entrate, nella **Circolare n. 161/E del 9 luglio 2007**, ha finalmente chiarito che per "registrazione" si deve intendere ogni singolo accadimento contabile a prescindere dal complesso delle righe di dettaglio.

Quanto al libro giornale, per registrazione si intende ogni operazione economica, rilevata in partita doppia, a prescindere dal numero delle righe di dettaglio trasmesse.

Relativamente al libro degli inventari, invece, per accadimento contabile si intende la registrazione relativa ad ogni singolo cespite, nonché la registrazione della nota integrativa.

11.2. Tasse di concessione governativa

11.2.1. Norme di carattere generale

La soppressione dell'obbligo della "vidimazione iniziale" del libro giornale e del libro degli inventari ha riflessi anche in materia di tassa sulle concessioni governative.

Ci soffermiamo ora a evidenziare i punti essenziali della normativa in materia di tassa sulle concessioni governative, in materia di numerazione e bollatura di libri, registri e scritture contabili, la quale in gran parte rimane in vigore.

La norma generale circa l'applicazione della tassa di concessione governativa per la bollatura e numerazione di libri e registri è ricavabile dalla nota 1 all'art. 23 della Tariffa vigente, nella quale si stabilisce che tale tassa "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 (art. 2218 c.c.) sono fatti bollare nei modi ivi indicati, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie".

Pertanto, per sapere con certezza quale libro o registro sia tenuto al pagamento della tassa in questione è necessario individuare la norma in base alla quale tale libro deve essere tenuto e bollato.

Per godere della esenzione del pagamento della tassa di concessione governativa era necessario che i libri o registri sociali in genere fossero prescritti esclusivamente da leggi tributarie ai fini dell'accertamento del reddito d'impresa e dell'IVA.

In altre parole, se il soggetto passivo d'imposta è obbligato alla tenuta di questi libri, oltre che per l'accertamento tributario, anche per gli adempimenti prescritti da altre norme (quali gli artt. 2214 e ss. del codice civile), non sussistono dubbi che sui prescritti libri è dovuta sia l'imposta di bollo che la tassa di concessione governativa.

A proposito della stessa tassa prevista dall'art. 23 della Tariffa, importanti e rilevanti novità sono state, poi, introdotte dalla legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Legge Finanziaria 1996), con la istituzione di una "tassa forfettaria" a carico delle società di capitali.

La normativa dettata dall'art. 3, comma 142 della L. n. 549/95 è stata recepita nell'art. 23 della nuova Tariffa, approvata con D.M. 28.12.1995, la quale, in conclusione, prevede due tasse: una tassa ordinaria e una tassa forfettaria annuale.

Le due tasse erano nettamente distinte, tanto che dallo stesso soggetto è dovuta una sola delle due imposte.

Si doveva, pertanto, fare una doverosa distinzione tra imprenditori individuali e società di persone, da una parte, e società di capitali, dall'altra.

In conclusione, le tasse di concessione governativa che erano dovute per la numerazione e la bollatura dei libri e delle scritture contabili obbligatorie o facoltative, esclusi i registri tenuti ai fini fiscali, erano:

- a) euro 51.65 per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine, per qualsiasi soggetto ad eccezione delle società di capitali;
- b) euro 309.87, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e dalle relative pagine, per le società di capitali con capitale inferiore a un miliardo di lire al 1° gennaio;
- c) euro 516.46, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e dalle relative pagine, per le società di capitali con capitale superiore a un miliardo di lire al 1° gennaio.

Gli imprenditori individuali e le società di persone, ai fini dell'applicazione della tassa sulle concessioni governative per la numerazione e bollatura dei libri e scritture contabili, continuavano a scontare il tributo di 51.65 euro per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine.

Tale tributo era dovuto per ogni libro soggetto alla numerazione e alla bollatura iniziale.

Per quanto riguarda, invece, le società di capitali, la tassa commisurata al numero delle pagine era stata sostituita dalla tassazione forfettaria nella misura di 309.87 euro (di euro 516.46 per le società con oltre 516.456,90 euro di capitale).

Tale tassa doveva essere pagata prescindendo dal numero dei libri e registri tenuti e dal numero delle loro pagine.

La tassa di concessione governativa non era dovuta nell'ipotesi di trasferimento della sede sociale che comportasse il trasferimento nella circoscrizione territoriale di competenza di altro ufficio IVA, in quanto non era prevista una nuova numerazione e bollatura di tali libri e resta dovuta fino a quando permane l'obbligo della tenuta di libri numerati e bollati nei modi previsti dal codice civile (Circ. Min. Fin. n. 108/E del 3 maggio 1996).

11.2.2. Tassa ordinaria

L'art. 85 della Tariffa approvata con D.M. 20 agosto 1992 prevedeva che la numerazione e bollatura dei libri e registri doveva scontare una imposta di lire 100.000.

Tale imposta era dovuta in misura fissa e, cioè, indipendentemente dal numero delle pagine che componevano il libro.

Per compensare le perdite di gettito derivante dalla abolizione dell'obbligo della «vidimazione annuale», per effetto dell'art. 7-bis del D.L. 17 gennaio 1994, n. 35, fu previsto che la tassa si rendesse dovuta per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine che componevano il libro.

Tale norma è rimasta invariata all'art. 23 della nuova Tariffa, approvata con D.M. 28 dicembre 1995, e pertanto: la bollatura e la numerazione dei libri e registri, di cui all'art. 2215 c.c., era soggetta al pagamento della tassa di concessione governativa di lire 100.000 per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine.

A decorrere dal 1° febbraio 2005, l'importo è di 67,00 euro, per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine.

A. Soggetti interessati

Soggetti tenuti al pagamento di tale tributo sono:

- a) gli imprenditori commerciali individuali;
- b) le società di persone;
- c) le società cooperative (comprese le banche popolari e le banche di credito cooperativo) (Ris. Min. Fin, n. 108/E del 3 maggio 1996);
- d) le mutue assicuratrici;
- e) i consorzi.

Rientrano, inoltre, in questa categoria ogni altro imprenditore e non, ad esclusione di quelli soggetti all'imposta forfettaria annuale, di cui parleremo nel prossimo paragrafo.

B. Libri interessati

La tassa era 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 e volontariamente (art. 2218 c.c.)

sono fatti numerare e bollare nei modi previsti, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie.

C. Modalità di pagamento

La tassa ordinaria poteva essere pagata:

- o **con versamento sull'apposito conto corrente postale n. 6007** (per i contribuenti aventi sede in Sicilia, il numero di C.C.P. è 210906);
- o anche **a mezzo di apposite marche di concessione governativa**, reperibili presso gli uffici postali o presso i rivenditori di generi di monopolio.

Nel caso la tassa veniva pagata tramite conto corrente postale, l'attestazione del versamento della tassa deve essere esibita al pubblico ufficiale che procede alla numerazione e alla bollatura, il quale, dopo aver apposto sull'attestazione, la data, la propria firma e il timbro ne riporta gli estremi nel testo della dichiarazione di cui al 2° comma dell'art. 2215 c.c.. (nota 2 all'art. 23 della Tariffa).

Il pubblico ufficiale che procedeva alla vidimazione di un libro o registro senza che fosse effettuato il prescritto versamento incorreva nella pena pecuniaria da 4.13 a 61.97 euro, oltre al pagamento del tributo evaso.

11.2.3. Tassa forfettaria annuale

Il comma 142, dell'art. 3, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Legge Finanziaria 1996), nel sostituire la nota 3 dell'art. 85 della Tariffa annessa al D.M. 20 agosto 1992, ha stabilito che per la numerazione e la bollatura dei libri e registri tenuti da esercenti imprese, soggetti d'imposta agli effetti dell'IVA, era, inoltre, dovuta, per le sole società di capitali, una tassa annuale nella misura forfettaria di lire 600.000, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e dal numero delle pagine.

Tale ultimo importo è elevato a lire 1.000.000 se il capitale (sottoscritto) o il fondo di dotazione supera, alla data del 1° gennaio, l'importo di un miliardo di lire.

Attualmente gli importi sono di **309,87 euro**, per le società che hanno un capitale sociale o fondo di dotazione inferiore a 516.456,90 euro; di **516,46 euro**, per le società che al 1° gennaio hanno un capitale o un fondo di dotazione superiore al predetto importo.

A. Soggetti interessati

Stando a quanto disposto dalla nota 3 dell'art. 23 della Tariffa, la tassa nella misura forfettaria era dovuta «per le sole società di capitali», soggetti d'imposta agli effetti dell'IVA.

Rientravano, pertanto, in questa ipotesi:

- a) le società per azioni;
- b) le società in accomandita per azioni;
- c) le società a responsabilità limitata;
- d) le società consortili a responsabilità limitata ⁴¹.

⁴¹ Ai fini del pagamento della tassa annuale forfettaria di concessione governativa per la vidimazione di libri e registri, per società di capitali si intendono solo le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, mentre le società cooperative e di mutua assicurazione sono tenute al pagamento di 51.65 euro per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine (Ris. Min. Fin. n. 108/E del 3 maggio 1996).

Sono, inoltre, da ritenersi compresi le Aziende speciali e i Consorzi fra Enti territoriali, costituiti ai sensi della legge n. 142/90, in quanto Enti dotati di fondo di dotazione (Ris. Min. Fin. n. 90/E del 27 maggio 1996) ⁴².

B. Modalità di pagamento

Per il pagamento di tale tributo era necessario distinguere le società di capitali di nuova costituzione e che bollano le scritture contabili nel primo anno di attività, da quelle che chiedevano la bollatura negli anni successivi.

Le società di capitali, limitatamente alle bollature effettuate al primo anno di attività, dovevano effettuare il versamento sul **Conto Corrente Postale n. 6007**, intestato all'Ufficio Registro - Tasse concessione governativa - ROMA (n. 210906 per i versamenti di competenza della Regione Sicilia).

Per gli anni successivi a quello di inizio attività, i versamenti dovevano essere effettuati secondo le modalità di cui al D.M. 25 settembre 1995, utilizzando l'apposito modello di pagamento unificato (Mod. F24), indicando il **Codice tributo 7085 - Tassa annuale vidimazione libri sociali**. Tali pagamenti potevano essere effettuati esclusivamente mediante delega bancaria.

A decorrere **dal 1° ottobre 2006**, il pagamento della tassa forfetaria va effettuato esclusivamente con il **modello F24 telematico**.

C. Termini di pagamento

Leggendo la nota 3, all'articolo 23 della Tariffa della tasse sulle concessioni governative (approvata con D.M. 28 dicembre 1995), si ricavano almeno tre punti fondamentali.

1) La tassa in questione è dovuta **annualmente**. Si tratta a tutti gli effetti di una tassa che viene normalmente definita come "tassa forfettaria annuale". Tale tassa è, infatti, considerata tassa "di anno", a differenza di quanto avviene per le imprese individuali e dalle imprese collettive diverse dalle società di capitali, per le quali è dovuta una tassa di libro.

2) **Per l'anno di costituzione** (o di inizio dell'attività), la tassa forfettaria annuale dovrà essere corrisposta in modo ordinario "prima della presentazione della relativa dichiarazione di inizio dell'attività all'Ufficio IVA". Naturalmente, al momento della richiesta di bollatura dei libri e delle scritture contabili dovrà essere esibita l'attestazione comprovante l'avvenuto pagamento della tassa in questione.

3) **Per gli anni successivi a quello di costituzione** (o di inizio dell'attività), la tassa dovrà essere corrisposta "entro il termine di versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno precedente". Questa data, di norma, è quella del 16 marzo di ogni anno. Naturalmente, nel caso in cui il termine di versamento dell'Iva venga per un qualsiasi motivo prorogato, anche il termine per la corresponsione della tassa di concessione governativa dovuta in misura forfetaria dalle società di capitali per la vidimazione dei libri sociali verrà di conseguenza prorogato alla stessa data.

A proposito del termine di pagamento di tale tassa, ci è sovente posto il seguente quesito: può il Registro delle imprese assolvere alla bollatura di

⁴² 2 La tassa annuale per la numerazione e la bollatura dei libri e registri dovuta in misura forfettaria dalle società di capitali (art. 23, nota 3, Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972) si estende anche a tutti gli enti dotati di capitale o di fondo di dotazione aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La norma, infatti, commisurando la tassa oltre che al capitale anche al fondo di dotazione, ne giustifica l'estensione a soggetti diversi dalle società di capitali espressamente menzionate.

scritture contabili nell'anno successivo al pagamento della tassa forfettaria, ma prima della scadenza di pagamento del 16 marzo, senza richiedere all'utente il pagamento della tassa forfettaria riferita all'anno in corso?

In altre parole: può il Registro delle imprese procedere alla bollatura di scritture contabili, per esempio, a gennaio del 2006, con la sola esibizione della tassa pagata entro il 16 marzo 2005 senza richiedere il pagamento della tassa relativa all'anno del 2006, la cui scadenza è prevista per il 16 marzo del 2006?

Secondo quanto disposto dal comma 4 dell'articolo 2 del D.P.R. n. 641/1972, "Nei casi espressamente indicati dalla tariffa, gli atti la cui validità superi l'anno sono soggetti ad una tassa annuale da corrispondersi nel termine stabilito dalla tariffa stessa, per ogni anno successivo a quello nel quale l'atto è stato emesso".

Lo stesso Ministero delle Finanze, con Nota del 11 gennaio 1996, scrive che, in deroga a quanto previsto dalla nota 2, dell'art. 23 della Tariffa vigente, i pubblici ufficiali sono autorizzati a provvedere alla numerazione e bollatura dei registri delle società, senza richiedere la ricevuta del versamento della tassa relativa, prima del termine del pagamento stabilito.

Dunque, la tassa è dovuta annualmente e riguarda quindi tutte le formalità di numerazione e bollatura eseguite nel corso dell'anno (il quale decorre dal 16 marzo dell'anno precedente al 16 marzo dell'anno successivo), ancorché alcune formalità vengano poste in essere prima del pagamento del tributo annuale.

D. Il controllo sull'effettivo pagamento della tassa forfettaria

Un problema che non è stato mai risolto con sufficiente chiarezza e che ci sembra di estrema delicatezza è quello relativo all'organo che deve controllare l'avvenuto pagamento della tassa forfettaria annuale.

In altre parole: a quale organo compete il controllo sull'avvenuto pagamento o meno di tale tassa: agli organi dell'Amministrazione finanziaria che ricevono le dichiarazioni annuali o all'organo (Camera di Commercio, Ufficio Registro, ecc.) o pubblico ufficiale (notaio) che procede alla bollatura dei libri?

La nota 3 dell'articolo 23 della Tariffa vigente si limita semplicemente a stabilire che per l'anno di inizio dell'attività la tassa deve essere pagata in modo ordinario e che gli estremi dell'attestazione di versamento devono essere riportati nella dichiarazione annuale Iva.

Dalla norma non risulta esplicitamente se e a quale organo debba competere il controllo sull'avvenuto pagamento di tale tassa.

Ciò ha comportato il crearsi di comportamenti difformi tra le varie Camere di Commercio.

Molte Camere di Commercio, in considerazione del fatto che gli estremi del versamento sarebbero dovuti, secondo la norma, essere riportati nel modello della dichiarazione annuale, hanno ritenuto di essere esonerate da tale controllo e pertanto non hanno mai richiesto e tuttora non richiedono, al momento della richiesta di bollatura dei libri, alcuna dimostrazione dell'avvenuto pagamento della tassa in questione.

Se controllo deve esserci, non può che spettare all'Amministrazione finanziaria che riceve tali dichiarazioni.

Altre Camere di Commercio, invece, alla luce anche delle responsabilità che ricadono sul pubblico ufficiale in materia di tassa sulle concessioni governative, hanno sempre preteso che ad ogni richiesta di bollatura venisse allegata la copia comprovante l'avvenuto versamento della tassa forfettaria annuale.

Trattandosi, infatti, di tassa sulle concessioni governative, torna applicabile il disposto di cui al comma 2 dell'art. 9 del D.P.R. n. 641/1972, secondo il quale "Il pubblico ufficiale che emette atti soggetti a tasse sulle concessioni governative senza che sia stato effettuato pagamento del tributo è punito con la sanzione amministrativa da lire duecentomila a lire un milione ed è tenuto al pagamento del tributo medesimo, salvo regresso".

Il Ministero delle finanze, sollecitato da un preciso quesito, con una Nota dell'11 gennaio 1996, si è in passato pronunciato (con una soluzione che non ci convince del tutto) sostenendo che "I pubblici ufficiali sono autorizzati a provvedere alla numerazione e bollatura dei registri delle società di capitali, senza ricevere la ricevuta del versamento della tassa relativa, prima del termine di pagamento stabilito (in deroga a quanto previsto dalla nota 2 dell'art. 23 della nuova tariffa delle tasse sulle concessioni governative). Il controllo sull'avvenuto pagamento della tassa sarà effettuato, successivamente, dall'Amministrazione finanziaria".

Come e quando possa e debba avvenire tale controllo non ci è chiaro, come non ci risulta comprensibile il fatto che, nonostante la norma prevedesse che gli estremi del versamento dovessero essere riportati nella dichiarazione annuale Iva, in tale modello sia stato mai previsto un apposito spazio per riportare detti estremi.

Viene, inoltre, normale porsi una precisa domanda: il Registro delle imprese, l'Ufficio del Registro, il notaio e quanti altri sono abilitati alla bollatura e alla numerazione dei libri e registri possono procedere a tale funzione senza la certezza che sia stata pagata la tassa e senza al contempo incorrere, in caso di mancato pagamento, nelle sanzioni previste dall'art. 9, comma 2, del D.P.R. n. 641 del 1972?

Se deve, inoltre, essere applicato il disposto di cui all'articolo 8 del D.P.R. n. 641/1972, secondo il quale: "Gli atti per i quali sono dovute le tasse non sono efficaci sino a quando queste non siano pagate", la verifica dell'avvenuto pagamento della tassa in questione non può che essere contestuale alla richiesta di bollatura.

A parere dello scrivente è, dunque, del tutto logico e giustificato il comportamento di coloro che, essendo abilitati alla bollatura e numerazione di libri, registri o scritture contabili (Ufficio del Registro delle imprese, Ufficio del Registro, Ufficio Iva, Notaio, ecc.), prima di tale operazione, pretendono in visione - sia al momento della nascita dell'impresa che negli anni successivi - la documentazione relativa all'avvenuto versamento della tassa in questione con l'esibizione di copia del relativo versamento, effettuato, a seconda dei casi, o con il C/C Postale n. 6007 o con il modello F24 (quietanzato, in questo caso, dal concessionario per la riscossione).

Anche se tale comportamento non è surrogato da alcuna esplicita previsione normativa, è pur sempre giustificato da una serie di norme e disposizioni ricavabili dalla regolamentazione vigente in materia di tasse sulle concessioni governative.

Non solo, nel caso di riscontro del mancato pagamento della tassa forfetaria annuale, non si potrà né si dovrà eseguire la bollatura dei libri, fin quando la tassa non viene pagata.

Nel caso, infine, si riscontrasse che tale tassa è stata pagata in ritardo, al Registro delle imprese non sarà demandata alcuna incombenza in merito.

L'accertamento di tale infrazione sarà di esclusiva competenza dei funzionari del Ministero delle finanze e degli uffici da esso dipendenti e allo scopo designati.

Riteniamo, comunque, che gli estremi del versamento della tassa debbano essere riportati nella dichiarazione di bollatura, in calce al libro bollato.

Con il pagamento della tassa forfetaria con modalità telematiche il controllo sull'avvenuto pagamento diventa assai più complesso in quanto l'utente non riesce immediatamente a dimostrare l'avvenuto pagamento se con una ricevuta di avvenuto invio, non riportante tra l'altro l'importo relativo alla singola tassa.

E. Sanzioni per l'omesso o il ritardato pagamento della tassa forfetaria

Per sapere a quale sanzione si incorre per il ritardato pagamento dell'imposta forfetaria, è necessario rifarsi all'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nel quale si disciplina, con previsione di carattere generale, l'istituto del ravvedimento.

Tale istituto, in vigore dal 1° aprile 1998, consente all'autore o agli autori della violazione ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimuovere le violazioni commesse, beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili.

Per comprendere la portata di tale innovazione ci rifacciamo anche alle Circolari del Ministero delle finanze n. 180 del 10 luglio 1998 e n. 192 del 23 luglio 1998.

L'articolo 13 del D. Lgs. n. 472/1997 stabilisce che la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia già constatata e comunque non siano iniziati le ispezioni, le verifiche o altre attività amministrative di accertamento:

a) ad un ottavo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione (scadenza del termine);

b) ad un quinto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

c) ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni ovvero a un ottavo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Le finalità del ravvedimento sono quelle di permettere all'autore ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimediare spontaneamente, secondo modalità ed entro precisi limiti temporali, beneficiando così di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative previste.

Il ravvedimento non è consentito una volta che siano iniziati controlli fiscali nei confronti del contribuente.

Tenuto conto, poi, della previsione di carattere generale contenuta nell'articolo 13, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997, secondo il quale "ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto" è punita con la sanzione del 30%, la misura ridotta cui allude la lettera a) dell'articolo 13, del D.Lgs. n. 472/1997 è pari al 3,75% per tutti i tributi.

Riepilogando, affinché si perfezioni la fattispecie del ravvedimento, è necessario che, prima ancora che sia avvenuta la constatazione della violazione, entro il termine di 30 giorni dalla data della commissione della violazione ⁴³ avvenga il pagamento:

⁴³ Se il termine scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo (art. 18, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997).

- a) dell'importo del diritto dovuto;
- b) dell'interesse legale annuo del 2,5%⁴⁴ - (commisurati sull'importo del diritto) maturati dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- c) della maggiorazione di una percentuale del 1,25% (1/8 del minimo della sanzione irrogabile, fissato al 10%) dell'importo versato in ritardo.

Nel caso poi, il soggetto che ha commesso la violazione, decida, a sua scelta, di usufruire di un più ampio margine di tempo (oltre i 30 giorni), ricadrà nella previsione di cui alla lettera b), dell'articolo 13, comma 1, del D. Lgs. n. 472 del 1997, beneficiando in tal caso di una riduzione della sanzione fissata in un quinto del minimo (1/5 del 10% = 2%), anziché di un ottavo del minimo (1/8 del 10% = 1,25%).

Dunque, il contribuente che, entro il termine prescritto, non abbia versato il tributo camerale, ha la possibilità di ravvedersi:

1. Entro 30 giorni dalla commissione della violazione, mediante il pagamento:

- a) del diritto camerale dovuto;
- b) della sanzione del 1,25% dell'importo del diritto non versato (1/8 del minimo della sanzione irrogabile fissato pari al 10%);
- c) degli interessi legali del 2,5%.

2. Entro un anno dalla commissione della violazione, mediante il pagamento:

- a) del diritto annuale dovuto;
- b) della sanzione del 2% dell'importo del diritto non versato (1/5 del minimo della sanzione irrogabile pari al 10%);
- c) degli interessi legali del 2,5%.

A decorrere dal mese di maggio 2000, sia la tassa più gli interessi legali che la sanzione potranno essere pagate con un unico modello, il modello F24.

F. Società sciolte e poste in liquidazione

Il Ministero delle Finanze, con Circolare n. 108/E del 3 maggio 1996 sostiene che la tassa forfettaria annuale resta dovuta per le società di capitale che sono in liquidazione ordinaria **fino a quando permane l'obbligo della tenuta dei libri e delle scritture contabili**, e cioè fino al momento della loro cancellazione dal Registro delle imprese.

In questo caso, la tassa forfettaria è commisurata al capitale sociale della società alla data del 1° gennaio dell'anno in cui la società è stata sciolta e massa in liquidazione.

Di contro, le stesse società sono peraltro esonerate dall'obbligo di pagamento della tassa annuale sulla partita IVA a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stata adottata la delibera di scioglimento e di messa in liquidazione (art. 24, nota 4, Tariffa, D.P.R. n. 641/1972).

G. Società assoggettate a procedure concorsuali

Il Ministero delle Finanze, con parere espresso il 30 gennaio 1996, e successivamente con la Circolare n. 108/E del 3 maggio 1996, sostiene che, società di capitale assoggettate a procedure concorsuali o dichiarate fallite, devono ugualmente pagare la tassa annuale sulla numerazione e bollatura di libri e registri, in quanto non espressamente esonerate dalla legge.

⁴⁴ A decorrere dal 1 gennaio 2004, la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 del Codice Civile è fissata al 2,5 per cento in ragione d'anno (D.M. 1 dicembre 2003 – G.U. n. 286 del 10 dicembre 2003).

In questo caso, la tassa è commisurata al capitale sociale della società alla data del 1° gennaio dell'anno in cui la società è stata ammessa a una delle procedure concorsuali o dichiarata fallita.

Il Ministero, in sostanza, ritiene che non possa essere applicata per analogia la disposizione dettata all'art. 24, nota 4, della Tariffa del D.P.R. n. 641/1972 (in ordine al pagamento della tassa annuale per la partita IVA; ora peraltro spressa), in quanto non espressamente previsto.

Di contro, il Tribunale di Torino (Ord. del 19 febbraio 1996) e il Tribunale di Udine (Decr. 7 marzo 1996) sostengono, invece, che le società di capitali dichiarate fallite non devono versare la tassa annuale sulla bollatura delle scritture contabili, in quanto il curatore fallimentare non è tenuto alla redazione delle scritture contabili previste dall'art. 2214 del Codice civile, ma alla sola tenuta di un registro previsto dall'art. 38, comma 1, della legge fallimentare, R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

L'art. 38 comma 1, della legge fallimentare, stabilisce, infatti, che il curatore *“deve tenere un registro preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori, e annotarvi giorno per giorno le operazioni relative alla sua amministrazione”*.

Bisogna tener presente che queste società sono peraltro esonerate dalla tassa sulla partita IVA a partire dall'anno solare successivo a quello in cui sia stato adottato il relativo provvedimento giurisdizionale o amministrativo (art. 24, nota 4, Tariffa, D.P.R. n. 641/1972).

Anche l'ICIAP non è dovuta dalle società assoggettate a procedure concorsuali. Questo esonero non è stato, invece, esplicitamente previsto per la tassa annuale sulla bollatura delle scritture contabili.

La soluzione fornita dai due Tribunali, a ben vedere, trova conferme - come fa notare Barbara Ianniello ⁴⁵- sia in precisi dati normativi che nella considerazione della funzione e della struttura giuridica della tassa in esame.

Dalla normativa attualmente vigente (ci riferiamo all'art. 23, nota 3 della Tariffa), emerge, infatti, che la corresponsione della tassa annuale e forfettaria di 309,87 o 516,46 E richiede la contemporanea ricorrenza di due presupposti:

1) sotto il profilo oggettivo: devono sussistere libri e registri contabili riconducibili alla categoria di cui agli artt. 2215 e ss. e agli artt. 2421 e 2490 del Codice civile;

2) sotto il profilo soggettivo: sono obbligate al pagamento della tassa le sole società di capitali, soggetti di imposta agli effetti dell'IVA.

La dichiarazione di fallimento va ad incidere in ordine al primo dei requisiti descritti.

L'art. 38 della legge fallimentare stabilisce, in sostanza, che il curatore fallimentare deve tenere un «registro» in più, che non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 2215 c.c., e conseguentemente nemmeno nella previsione dell'art. 23 della Tariffa del D.P.R. n. 641/72 (considerato che questa norma rinvia espressamente all'art. 2215 c.c.).

Si tratta in sostanza di un «registro» non ricompreso tra quelli la cui numerazione e bollatura determina il sorgere del presupposto per il pagamento della tassa di concessione governativa. Del resto, lo stesso art. 38 della Legge fallimentare dispone che tale registro debba essere *«preventivamente vidimato da almeno un componente del comitato dei creditori»*.

Dicevamo, inoltre, che la soluzione dei due Tribunali trova una conferma anche nella funzione e la struttura stessa della tassa, la quale richiede, come

⁴⁵ B. Ianniello, «Società fallite escluse dalla Tassa sulla bollatura dei libri contabili», in *Le società*, IPSOA, n. 7/1996, pag. 828.

sua fattispecie costitutiva, la prestazione di un servizio da parte della Pubblica Amministrazione; prestazione che, nel caso di specie, non può essere individuata e che, quand'anche la si volesse individuare nell'attività di vidimazione del giudice delegato, è espressamente previsto che debba avvenire «senza spese».

La tassa sulle concessioni governative in altre parole, è una prestazione pecuniaria che deve essere eseguita dal contribuente a fronte di un servizio ad esso reso da organi della Pubblica Amministrazione: se difetta il presupposto stesso per fruire del servizio, non può essere pretesa alcuna tassa.

Ai fini del problema in questione non è rilevante il fatto che la società continui ad operare anche dopo la dichiarazione di fallimento: ai nostri fini, ciò che deve essere accertato è la sussistenza o meno di libri o registri contabili da sottoporre a numerazione e a bollatura ai sensi dell'art. 2215 c.c.. Una volta esclusa la sussistenza di tale obbligo deve necessariamente affermarsi l'inapplicabilità della tassa.

A tale proposito, è bene ricordare che l'argomentazione relativa alla sussistenza della società pur dopo la dichiarazione di fallimento era stata, in verità, utilizzata dalla giurisprudenza per affermare la debenza della tassa annuale per l'iscrizione nel Registro delle imprese anche da parte delle società fallite.

Al riguardo però si deve anche ricordare che l'art. 8, 3° comma del D.L. 30 maggio 1988, n. 173, nel riordinare la materia, aveva stabilito che la tassa non era più dovuta dalle società dichiarate fallite, dalle società ammesse alla procedura di concordato preventivo e dalle società delle quali sia stata disposta la liquidazione coatta amministrativa a partire dall'anno finanziario successivo a quello nel quale è stato adottato il provvedimento amministrativo. La questione venne successivamente esaminata dalla Corte di Giustizia Europea (20 aprile 1993, n. 71/91 e n. 178/91), la quale affermò la non debenza di tale tassa per contrasto della normativa italiana con gli artt. 10 e 12 della Direttiva CEE n. 69/335 del 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, in base ai quali è ammissibile un tributo collegato alla iscrizione della società nel Registro delle imprese solo nella misura in cui il gettito derivante dal tributo stesso serva esclusivamente a coprire le spese per il funzionamento del Registro delle imprese.

A tali criteri si sono adeguati successivamente sia il legislatore italiano (legge 19 dicembre 1992, n. 489), nonché la giurisprudenza di legittimità (Cass. 28 marzo 1994, n. 2992 e 23 novembre 1994, n. 9900).

C'è da aggiungere, infine, che il curatore fallimentare non deve tenere nessun altro libro o registro oltre quello indicato dall'art. 38 della legge fallimentare.

H. Le trasformazioni di società

Dopo l'istituzione della tassa forfetaria annuale a carico delle società di capitali, introdotta dalla legge 28 dicembre 1995, n. 549 (art. 3, comma 142), in sostituzione della tassa dovuta per ciascuna bollatura e numerazione dei libri e registri obbligatori previsti dagli articoli 2215 e 2421 del Codice civile, uno dei problemi di più difficile soluzione è sempre stato quello relativo alla determinazione della tassa da pagare nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali e viceversa.

Dalla normativa dettata alla nota 3 dell'art. 23, della Tariffa vigente, allegata al D.P.R. n. 641/1972, per la verità assai povera e certamente imprecisa, si può semplicemente ricavare che tale tassa è annuale (scatta al 1° gennaio d'ogni anno) e che per la scelta dell'importo da pagare nel caso di società di capitali

(309,87 o 516,46 E) deve farsi riferimento all'importo del capitale sociale o del fondo di dotazione alla data del 1° gennaio di ciascun anno.

Dalle varie risoluzioni ministeriali che si sono susseguite in materia sembra di capire che non hanno rilevanza, per la determinazione della tassa, le vicende che possono in qualche modo intervenire nel corso dell'anno (aumento o riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione, la sottoposizione a procedure concorsuali, la messa in liquidazione, la trasformazione, ecc.).

L'eventuale aumento o riduzione del capitale sociale intervenuti nel corso dell'anno, per esempio, non modificano l'ammontare della tassa dovuta per l'anno in corso, ma solo l'importo della stessa dovuta per l'anno successivo.

Per tornare al problema che ci siamo posti, dobbiamo rispondere alla seguente domanda: quale tassa deve essere pagata da una società di persone che, nel corso dell'anno, si trasforma in società di capitali o viceversa e chiede di conseguenza la bollatura delle scritture contabili previste per la nuova struttura societaria?

Quella ordinaria o quella forfetaria annuale?

Quella relativa alla situazione della società al 1° di gennaio o quella relativa alla società al momento della richiesta di bollatura delle scritture contabili?

Quello che ci si chiede è, in altre parole, se il riferimento al 1° gennaio, fatto dalla norma citata in precedenza, sia in ogni caso da considerare come regola generale (e quindi anche per la scelta del tipo di tassa da pagare) o sia da considerare solo per la determinazione dell'importo della tassa da pagare (309,87 o 516,46 E).

Esaminando i singoli casi possibili e tenendo anche presente la data in cui avviene la trasformazione (prima o dopo il 16 marzo, considerato come termine ultimo per il pagamento della tassa forfetaria), si arriva, secondo il nostro parere, ad una conclusione univoca: va, in ogni caso, pagata la tassa forfetaria di E 309,87 (o di E 516,46), sia nel caso di trasformazione di una società di persone in società di capitali, che viceversa.

Vediamo ora i singoli casi possibili, cercando di evidenziare le motivazioni di tale tesi.

CASO A - Trasformazione di S.n.c. in S.r.l. prima del 16 marzo

Non v'è alcun dubbio che in questo caso, la "nuova" S.r.l., prima della richiesta della numerazione e della bollatura dei libri sociali previsti dall'articolo 2490 C.C., dovrà pagare la tassa forfetaria di E 309,87 (o di E 516,46).

Rimane, in questo caso, da risolvere il problema del come debba essere pagata: con il C/C Postale n. 6007 o con il modello F24?

Per dare una risposta al quesito, pensiamo che sia necessario riferirsi a quanto stabilito nella nota tre, dell'art. 23 della Tariffa vigente, nella quale è scritto che "per l'anno di inizio dell'attività la tassa di cui alla presente nota deve essere corrisposta in modo ordinario", cercando di interpretare cosa il legislatore abbia voluto significare con la locuzione "l'anno di inizio dell'attività"

Non pensiamo si possa dare unicamente una interpretazione letterale e sicuramente riduttiva affermando che il riferimento sia solo all'inizio dell'attività in senso materiale.

Proponiamo, pertanto, una interpretazione più ampia affermando che il legislatore nella locuzione "inizio dell'attività" abbia voluto farvi ricomprendere anche il caso della nascita di un "nuovo" soggetto con natura giuridica diversa, e pertanto "inizio dell'attività" potrebbe anche significare "inizio di un nuovo soggetto giuridico".

Per cui in questo caso, trattandosi, di fatto, della nascita di nuova società a responsabilità limitata (società di capitali), dovrà essere pagata la tassa forfettaria annuale, seguendo le stesse modalità previste per la costituzione, e cioè con il C/C Postale n. 6007.

Tuttavia, non pensiamo si possa del tutto escludere anche la possibilità del pagamento con il modello F24, anche in considerazione del fatto che da quest'anno è concessa la possibilità di compensare tutti i versamenti che devono essere effettuati con tale modello con i crediti spettanti al contribuente, a qualsiasi titolo (art. 17, D. Lgs. n. 241/1997).

CASO B - Trasformazione di S.n.c. in S.r.l. dopo il 16 marzo

Riteniamo che in questo caso debbano essere seguiti gli stessi adempimenti previsti al Caso A.

CASO C - Trasformazione di S.r.l. in S.n.c. prima del 16 marzo

In questo caso, per la numerazione e bollatura delle scritture contabili di cui agli articoli 2215 e 2218 C.C., dovrà ugualmente essere pagata la tassa forfettaria annuale di 309,87 E (o di 516,46 E), utilizzando, in questo caso, l'apposito modello F24.

Nonostante che al momento della richiesta di bollatura la società sia una società di persone, e dunque di per se soggetta al pagamento della tassa ordinaria, è scattato con il 1° gennaio, a carico della precedente società di capitali l'obbligo tributario del pagamento della tassa forfettaria annuale.

Non ha rilevanza il fatto che la legge conceda la possibilità di pagare tale tributo entro il 16 marzo.

Naturalmente con il pagamento di tale tassa, la società nata dalla trasformazione potrà bollare, nell'anno in cui è avvenuta la trasformazione, tutti i libri che vuole, senza pagare alcuna altra tassa.

CASO D - Trasformazione di S.r.l. in Sn.c. dopo il 16 marzo

In questo caso, essendo già stata pagata la tassa forfettaria annuale di 309,87 E (o di 516,46 E), riteniamo che non debba essere pagata dalla nuova S.n.c. alcuna altra tassa al momento della richiesta di bollatura delle scritture contabili, appunto perché la tassa in questione ha validità annuale.

Sia nel caso C, che nel caso D, l'obbligo di pagamento della tassa forfettaria cesserà al 31 dicembre dell'anno in cui è avvenuta la trasformazione e, pertanto, per la bollatura delle scritture contabili effettuata negli anni successivi alla trasformazione sarà dovuta la tassa ordinaria di 51,65 E per ogni libro e per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine.

11.2.3. L'applicazione della tassa sulle concessioni governative secondo la nuova normativa

La soppressione dell'obbligo della "vidimazione iniziale" del libro giornale e del libro degli inventari ha riflessi anche in materia di tassa sulle concessioni governative.

La domanda che si pone è la seguente: la tassa di concessione governativa è ricollegata all'obbligo di bollatura o anche all'obbligo di numerazione?

Per rispondere al quesito è necessario distinguere il caso delle società di capitali dal caso di tutte le altre imprese (individuali, società di persone,

cooperative, ecc.) e far riferimento prima alla nota 1 e poi alla nota 3, dell'articolo 23 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.

Dalla lettura della nota 1 si percepisce che l'obbligo di pagamento della T.C.G. è ricollegato all'operazione di bollatura. Pertanto, essendo stato soppresso l'obbligo di bollatura viene meno anche l'obbligo di versare la tassa di concessione governativa.

Per quanto riguarda, invece, la nota 3, relativa alle società di capitali, le cose sono completamente diverse.

Si tratta, anzitutto, di una tassa annuale, stabilita in una misura fissa indipendentemente dal numero dei libri o registri tenuti. Diversamente, poi, da quanto si verifica per gli imprenditori di cui alla nota 1, 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 sull'obbligo di pagamento della tassa in questione.

In altre parole, continuerà ad esistere l'obbligo di pagamento della tassa in questione (di 309,87 euro o di 516,46 euro), correlato, in questo caso, all'obbligo di numerazione progressiva delle pagine.

In conclusione:

A. Saranno esentati dal pagamento della tassa di concessione governativa dell'importo di 67,00 euro:

- gli imprenditori commerciali individuali,
- le società di persone,
- le società cooperative (comprese le banche popolari e le banche di credito cooperativo);
- le mutue assicuratrici;
- i consorzi saranno esentati dal pagamento della tassa di concessione governativa.

E' ovvio che le società che richiedono la bollatura dei libri sociali di cui all'articolo 2490 C.C. (cooperative, consorzi, ecc.), dovranno pagare anche la T.C.G. di 67,00 euro.

E' altrettanto ovvio che a tale tassa rimarrebbero soggetti sia il libro giornale che il libro degli inventari nel caso in cui venissero volontariamente presentati per la vidimazione all'Ufficio del Registro delle imprese o ad un notaio.

B. Continueranno a pagare la tassa forfetaria di 309,87 euro o di 516,46 euro:

- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società consortili a responsabilità limitata.

Nei confronti di queste società, inoltre, rimanendo invariato l'ammontare della tassa sulle concessioni governative dovuta, non trova applicazione, come si è detto in precedenza, la maggiorazione dell'imposta di bollo prevista dal comma 4 della legge n. 383/2001.

11.3. Diritti e tributi speciali

11.3.1. Diritti di segreteria dovuti alla Camera di Commercio

A decorrere dal 3 dicembre 2004, per ogni libro o registro bollato presso l'Ufficio del Registro delle imprese è dovuto un diritto di segreteria dell'importo di **30,00 Euro, indipendentemente dal numero delle pagine che compongono il libro .**

Il Ministero dello Sviluppo Economico, con **decreto dirigenziale del 16 giugno 2008**, ha approvato gli importi dei diritti di segreteria, modificando le Tabelle A e B allegate al decreto interministeriale 29 agosto 2007.

Il decreto, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 147 del 25 giugno 2008, è entrato **in vigore il 1° luglio 2008**.

Il decreto, oltre a prendere atto delle varie modifiche apportate recentemente dai DD.MM. 15 febbraio 2008 e 23 marzo 2008, ha **ridotto il diritto di segreteria relativo alla bollatura dei libri sociali che è passato da 30,00 a 25,00 euro** e contemporaneamente ha **istituito un diritto di segreteria relativo alla vidimazione dei registri di carico e scarico dell'importo di 25,00 euro**.

Per la comunicazione alla Camera di Commercio della bollatura e numerazione dei libri effettuata presso il Notaio, non è previsto alcun diritto.

Le attestazioni comprovanti gli avvenuti versamenti dei diritti di segreteria dovranno essere applicate all'interno del **modello L2**, negli appositi spazi.

10.3.2. Tributi speciali dovuti all'Ufficio del Registro e all'Ufficio IVA

La legge finanziaria 1996, per effetto di quanto disposto dal comma 85 dell'art. 3, ha sostituito il titolo II della Tabella, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 648, rivalutando, tra l'altro, gli importi dei diritti dovuti per la vidimazione dei libri e registri fiscali e fissandoli nelle seguenti misure:

- 18,59 euro, per il ritiro entro il giorno successivo;
- 14,87 euro, per il ritiro entro il 5° giorno successivo;
- 4,96 euro, per il ritiro oltre i predetti termini.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237, sui servizi cassa precedentemente svolti dagli Uffici del Registro, dagli Uffici IVA e dalle Conservatorie dei Registri immobiliari, si è verificata una rivoluzione rispetto al precedente sistema.

Per effetto dell'articolo 1, comma 1, del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 173 del 26 luglio 1997), "I servizi autonomi di cassa degli Uffici dipendenti dal Dipartimento delle Entrate e dal Dipartimento del Territorio sono soppressi con effetto dal 1° gennaio 1998".

Dunque, dal 1° gennaio 1998 è partita la rivoluzione nei servizi di riscossione dei tributi dovuti agli Uffici del Registro e agli Uffici delle Conservatorie dei Registri immobiliari.

In sostanza, tutti i versamenti finora eseguiti presso le casse dei predetti Uffici dovranno essere effettuati presso:

- 1) il concessionario del servizio di riscossione dei tributi nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario competente;
- 2) gli istituti di credito;
- 3) l'Ente Poste (ma solo dopo l'entrata in funzione degli sportelli automatizzati).

A decorrere dal 1° gennaio 1999, per effetto del disposto di cui all'art. 2, comma 156, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, tale contributo non è più dovuto.

11.3.3. Agevolazioni fiscali e tributarieA. Tassa di concessione governativa

La tassa di concessione governativa prevista dall'art. 23 della Tariffa approvata con D.M. 28 dicembre 1995 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 (art. 2218 codice civile) sono fatti bollare nei modi ivi indicati, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie" (nota 1, art. 23, Tariffa approvata con D.M. 28 dicembre 1995).

Per "modi ivi indicati" deve intendersi quelli previsti dall'articolo 2215 del Codice civile, in base al quale i libri sociali, prima di essere posti in uso, debbono essere numerati e bollati dall'Ufficio del Registro delle imprese o da un notaio (Cfr. R.M. n. 68/E del 9 marzo 1995).

Si tratta, dunque, di libri commerciali, tenuti da società commerciali, fatti bollare dal Registro delle imprese o da un notaio.

Al di fuori di questi casi, non è dovuta alcuna tassa di concessione governativa.

Qualche dubbio circa l'applicabilità della normativa prevista in materia di T.C.G. con il conseguente obbligo del versamento della tassa potrebbe sorgere per quei libri che, in senso atecnico, vengono denominati "libro giornale" (quali, ad esempio: registro giornale degli incarichi, libro giornale delle autenticazioni delle girate, ecc.).

Leggendo con attenzione la nota 1 dell'art. 23 della Tariffa approvata con D.M. 28 dicembre 1995 è immediatamente percepibile come l'obbligo di versamento riguardi innanzitutto i libri di cui all'art. 2215 C.C., tra i quali è compreso il "libro giornale".

Non si può in ogni caso non rilevare come il richiamo all'art. 2215 del codice civile sia stato effettuato dal legislatore al solo scopo di limitare il pagamento della tassa di concessione governativa per la bollatura del libro giornale quale scrittura contabile, senza per questo voler assoggettare al medesimo obbligo altri libri che, con una certa imprecisione, vengono denominati libro giornale.

Si può, inoltre, aggiungere che la citata nota 1 dell'art. 23 della Tariffa stabilisce l'obbligo di versamento della tassa in questione per la bollatura limitatamente ai libri e registri tenuti dalle imprese.

Tale interpretazione è desumibile dalla lettura degli articoli 2214 e ss del codice civile, collocati nel Libro V, Capo III, riguardante le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione.

I predetti articoli del Codice civile fanno esclusivamente riferimento a quei libri e scritture contabili tenuti, anche facoltativamente, da soggetti nei cui confronti può trovare applicazione lo statuto speciale dell'imprenditore.

Da questa impostazione ne consegue che ogni libro contabile, anche se compreso in quelli indicati nella predetta nota 1 della Tariffa non è soggetto al pagamento della T.C.G. per il solo fatto di essere tenuto da un soggetto esercente un'attività professionale.

Per esempio, la bollatura e numerazione dei registri nautici è esentata sia dalla tassa di concessione governativa che dal bollo in quanto non trattasi di libri e scritture contabili di società commerciali, né la stessa avviene nei modi previsti dall'articolo 2215 C.C. (Cfr. Ris.Min. n. 27/E del 1° febbraio 1995).

B. Il pagamento della tassa di concessione governativa dopo le novità introdotte dalla legge n. 383 del 2001

A seguito dell'abrogazione dell'obbligo di bollatura del libro giornale e del libro degli inventari, la domanda che da più parti ci si è posti è se la tassa di concessione governativa debba essere ancora dovuta, anche dopo la soppressione della bollatura.

In altre parole, quello che si chiede è se la tassa, prevista dall'articolo 23 della Tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, sia collegata all'obbligo di bollatura o anche all'obbligo di numerazione. Per rispondere al quesito è

necessario distinguere il caso delle società di capitali dal caso di tutte le altre imprese (individuali, società di persone, cooperative, ecc.) e far riferimento prima alla nota 1 e poi alla nota 3, del citato articolo 23 della Tariffa.

Dalla lettura della nota 1 si percepisce che l'obbligo di pagamento della tassa di concessione governativa è ricollegato all'operazione di bollatura. Pertanto, essendo stato soppresso l'obbligo di bollatura, viene meno anche l'obbligo di versare la tassa di concessione governativa.

Per quanto riguarda, invece, la nota 3, relativa alle società di capitali, le cose sono completamente diverse.

Si tratta, anzitutto, di una tassa annuale, stabilita in una misura fissa indipendentemente dal numero dei libri o registri tenuti. Diversamente, poi, da quanto si verifica per gli imprenditori di cui alla nota 1, 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 sull'obbligo di pagamento della tassa in questione. In altre parole, continuerà ad esistere l'obbligo di pagamento della tassa in questione.

Concludendo:

a) le società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata e società consortili a responsabilità limitata) continueranno a pagare la tassa di concessione governativa forfetaria annuale, che, a seconda del capitale sociale, è fissata in 309.87 euro o in 516.46 euro;

b) tutte le altre imprese (imprenditori commerciali individuali, società di persone, società cooperative, comprese le banche popolari e le banche di credito cooperativo, le mutue assicuratrici e i consorzi) non saranno più tenute al pagamento di alcuna tassa di concessione governativa.

Questa interpretazione ci sembra che possa essere anche avallata dal fatto che per le società di cui alla lettera a), come si è visto, il bollo è rimasto nell'importo attuale di 14.62 euro, mentre per le imprese di cui alla lettera b) il bollo è raddoppiato (29.24 euro).

Nella stessa Relazione al disegno di legge si afferma, infine, che "La riduzione del gettito dovuta al mancato pagamento della tassa sulle concessioni governative in occasione della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari, viene compensata dall'aumento dell'imposta di bollo. In tal senso vanno interpretate le modifiche riguardanti il decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972".

B. Imposta di bollo

A norma dell'art. 16 della Tariffa (Parte Prima) allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, e successive modificazioni, approvata da ultimo con il D.M. 20 agosto 1992, per i repertori, libri e registri, bollati e vidimati nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del codice civile, è dovuta l'imposta di bollo nella misura attuale di 11.00 euro "per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine".

Per "pagina" di 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 (Nota 1, all'art. 16 della Tariffa - Parte Prima).

Il comma 4 dell'articolo 8, della legge n. 383/2001, come abbiamo già visto, è intervenuto anche sulla disciplina dell'imposta di bollo, aggiungendo una nuova nota all'articolo 16 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 642/1972, come successivamente sostituita dal D.M. 20 agosto 1992.

La nuova nota dispone, con riferimento alla numerazione dei libri prescritti dal 1° comma dell'articolo 2214 del Codice civile (libro giornale e libro degli inventari), la maggiorazione dell'imposta di bollo da 11.00 a 22.00 euro, per

ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine.

Secondo quanto stabilito dal 1° comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 e dal 1° comma dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, la numerazione e la bollatura dei registri, libri e documenti fiscali debbono avvenire in esenzione dai tributi di bollo (art. 5, comma 3, Tabella - Allegato B, D.P.R. n. 642/1972). Per la numerazione e bollatura di tali registri, libri e documenti saranno, pertanto, dovuti i soli tributi ordinari, se bollati dall'Ufficio del Registro o dall'Ufficio Iva, o i soli diritti di segreteria, se bollati dall'Ufficio del Registro delle imprese.

Per godere dell'esenzione del tributo del bollo è necessario che i libri sociali e i registri di commercio in genere siano prescritti esclusivamente da leggi tributarie ai fini dell'accertamento del reddito d'impresa o dell'imposta sul valore aggiunto.

Tutti gli altri libri sono, pertanto, assoggettati all'imposta di bollo.

Si ricorda che, con l'abrogazione dell'art. 20 della Tabella - Allegato B, stabilita dall'art. 66, n. 4 del D.L. 31 dicembre 1992, n. 513, anche i libri e registri delle società cooperative, **a decorrere dal 1° gennaio 1993**, sono soggetti all'imposta di bollo.

Sono esentate dall'imposta di bollo le sole società cooperative edilizie, regolarmente iscritte all'Albo nazionale delle società cooperative, istituito con D.M. 23 giugno 2004 presso il Ministero delle attività produttive (Vedi il Punto 11).

12. Numerazione e bollatura delle scritture contabili delle società cooperative

12.1. Norme generali

Che le società cooperative non sono soggette al pagamento della tassa forfettaria annuale è stato chiarito dal Ministero delle Finanze il 30 gennaio 1996 e, successivamente, con Circolare n. 108/E del 3 maggio 1996.

Il competente Ministero ha, infatti, confermato che le società cooperative (annoverate nel Titolo VI del Codice civile) non rientrano nel novero delle società di capitali (annoverate nel Titolo V dello stesso Codice civile) pur essendo ad esse assimilate sia ai fini civilistici (art. 2516 c.c.) che a quelli fiscali.

Le società cooperative presentano peraltro molti caratteri distintivi dalle società di capitali, quali: l'obbligatorietà della loro natura mutualistica; la variabilità del capitale; la possibilità della responsabilità illimitata dei soci.

Ne consegue che le società cooperative dovranno corrispondere la tassa di 67,00 euro per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine per la bollatura iniziale di ogni singolo libro o scrittura contabile prevista dalla normativa civilistica.

12.2. La numerazione e la bollatura delle scritture contabili delle cooperative edilizie e di abitazione

Per le società cooperative edilizie, rientranti nelle disposizioni sull'edilizia popolare ed economica, secondo il dettato dell'art. 147, lettera f), del R.D. 28

aprile 1938, n. 1165 (tuttora vigente per effetto dell'art. 14 del D.P.R. n. 641/1972), regolarmente iscritte nell'Albo nazionale delle società cooperative di cui al D.M. 23 giugno 2004, si applica la riduzione a un quarto della tassa per la bollatura dei registri (Ris. Min. Fin. n. 402149 del 31 maggio 1975).

Queste cooperative, pertanto, per la numerazione e bollatura delle scritture contabili dovranno pagare l'imposta nella misura ridotta di 16,75 E per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine.

12.3. La numerazione e la bollatura delle scritture contabili delle cooperative sociali e delle associazioni di volontariato in genere

Uno dei problemi da risolvere a proposito delle associazioni riconosciute e non riconosciute, con particolare riguardo alle associazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, è quello relativo al fatto se sia dovuto il pagamento della tassa di concessione governativa e l'imposta di bollo per la numerazione e la bollatura dei libri e delle scritture contabili tenuti da questi enti.

A. Tassa di concessione governativa

Se si leggono con attenzione le note dell'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972, è facile desumere un principio indiscutibile: l'obbligo di versamento della tassa di concessione governativa riguarda unicamente le operazioni di numerazione e di bollatura dei libri e delle scritture contabili tenuti dalle imprese.

La **nota 1** è addirittura esplicita quando afferma che «*La tassa 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 (art. 2218 c.c.) sono fatti bollare ...*».

Dunque, è del tutto evidente - come peraltro si è già detto in precedenza - che **la tassa non è dovuta per la bollatura di libri e registri tenuti da soggetti diversi dagli imprenditori.**

Si pensi, ad esempio, al libro dei verbali delle assemblee di condominio, al libro delle autenticazioni delle girate azionarie tenuto dai notai, ecc.

Manca, in tutti questi casi, il requisito soggettivo previsto quale presupposto fondamentale affinché nasca l'obbligo al pagamento della tassa in questione.

Fatta questa doverosa premessa, è ora necessario verificare se le associazioni, e in particolare le **associazioni di volontariato** di cui alla legge n. 266/1991, siano o meno assoggettati allo statuto speciale dell'imprenditore con il conseguente obbligo di versamento della tassa di concessione governativa qualora intendano bollare dei libri o delle scritture contabili.

Per rispondere correttamente è necessario fare una ulteriore distinzione e verificare le fattispecie in cui operano le associazioni di volontariato.

È necessario, in altre parole, verificare se l'associazione svolga solo l'attività istituzionale, se svolga, oltre l'attività istituzionale, anche un'attività commerciale.

Non ci sono dubbi di sorta qualora la bollatura sia richiesta da un'associazione che svolga unicamente un'attività non commerciale nel rispetto delle finalità istituzionali. In questo caso non può sorgere alcun dubbio circa l'inapplicabilità dello statuto speciale dell'imprenditore. Trattandosi di soggetto non imprenditore non esiste alcun obbligo al versamento della tassa di concessione governativa per la bollatura dei libri e delle scritture contabili.

L'associazione, in quanto soggetto non imprenditore, non è obbligata alla tenuta dei libri e delle scritture contabili di cui agli artt. 2215 e seguenti del Codice civile con l'ulteriore conseguenza che ogni richiesta di bollatura di un libro tenuto facoltativamente non richiederebbe il preventivo versamento della tassa di concessione governativa.

B. Imposta di bollo

La questione circa l'imposta di bollo va affrontata partendo da quanto viene stabilito all'art. 6 della Tariffa, Parte I (Atti, documenti e registri soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine), allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, dove si afferma: «*Libri e registri: a) repertori; libri di cui all'articolo 2214, 1° comma, del Codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 del Codice civile ...*».

La formulazione, pur apparentemente simile a quella usata all'art. 23 a proposito della tassa di concessione governativa - secondo il Consiglio Nazionale del Notariato - «sembra anch'essa limitare l'obbligo del pagamento del tributo per la bollatura dei libri e delle scritture contabili richiesta da imprenditori nei cui confronti è applicabile lo statuto speciale, ma sarà facile dimostrare l'erroneità della predetta conclusione».

L'art. 2218, richiamato dalla nota 1 dell'art. 23 della Tariffa concernente la disciplina della tassa sulle concessioni governative, dispone esplicitamente che «*l'imprenditore può far bollare ...*». È, dunque chiara la volontà del legislatore di riferirsi unicamente ai soggetti esercenti un'attività d'impresa.

Di contro, l'art. 16 della tariffa concernente l'imposta di bollo, non solo non rinvia all'art. 2218 del Codice civile, ma utilizza un'espressione notevolmente più ampia, disponendo che tale tributo deve essere dovuto per «*ogni altro registro diverso da quelli di cui all'art. 2214 del Codice civile*».

La formulazione utilizzata dal legislatore - continua il C.N.N. - è così ampia «da ricomprendervi sia i libri bollati dagli esercenti un'attività di impresa, sia da soggetti diversi come, ad esempio, le associazioni che non svolgono un'attività di tipo commerciale».

Il discorso, in ogni caso, merita un approfondimento per ciò che attiene alla particolare disciplina delle **associazioni di volontariato** e, in particolare, in relazione alle agevolazioni fiscali di cui all'art. 8 della legge n. 266/1991, il quale, tra l'altro, accorda l'esenzione dall'imposta di bollo, oltre che agli atti costitutivi dell'organizzazione di volontariato, a che quelli «*connessi allo svolgimento della loro attività*».

Quale significato attribuire all'espressione utilizzata dal legislatore che ha adottato questa formulazione assai generica e ambigua?

Il Consiglio Nazionale del Notariato consiglia una interpretazione «di tipo sistematico e che prenda soprattutto in considerazione le finalità solidaristiche delle associazioni di volontariato di cui alla citata legge n. 266»⁴⁶

⁴⁶ 6 Stante la genericità della norma, si può ritenere che possano fruire del beneficio fiscale esclusivamente gli atti che servono al raggiungimento dei fini di solidarietà per i quali l'organizzazione è sorta (cfr. Ris. Min. Fin. 5 giugno 1995, n. 138/E/V-10-777).

La stessa Amministrazione finanziaria, con Ris. n. 164/E/V/1373 del 23 luglio 1996 ha ritenuto esente dall'imposta di bollo i registri degli aderenti all'organizzazione di volontariato soggetto a bollatura ai sensi dell'art. 3 del D.M. 16 dicembre 1992. Il Ministero ha ritenuto di dover considerare la tenuta di questi registri quale atto connesso allo svolgimento dell'attività.

Proprio le predette finalità hanno indotto il legislatore fiscale a stabilire un ampio ventaglio di agevolazioni che hanno come oggetto ben cinque tributi e cioè: l'imposta di bollo, l'imposta di registro, l'IVA, l'IRPEG e l'ILOR.

Il legislatore si è, quindi mostrato, particolarmente interessato ad incentivare la nascita di organizzazioni con finalità solidaristiche mediante agevolazioni di tipo fiscale.

Pertanto, sia la genericità della formula usata, sia l'intenzione di agevolare la formazione di queste istituzioni con evidenti finalità solidaristiche «costituiscono due argomentazioni che consentono legittimamente di ritenere **non dovuta l'imposta di bollo per le operazioni di bollatura dei libri tenuti dalle associazioni di volontariato** di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266».

Questa è la posizione del Consiglio nazionale del notariato che, per lucidità e coerenza ci sentiamo di abbracciare in pieno.

Per quanto le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ha previsto, agli articoli 17 e 18, **sia l'esenzione dall'imposta di bollo che l'esenzione dal pagamento della tassa sulle concessioni governative.**

13. La tenuta e conservazione e il deposito delle scritture e dei documenti contabili

13.1. Premessa

Dalla lettura delle norme civilistiche si evincono due precisi obblighi:

- 1) **l'obbligo di conservazione** (art. 2220 c.c.);
- 2) **l'obbligo di deposito** (artt. 2312 e 2496 c.c.).

L'obbligo di conservazione delle scritture contabili riguarda, secondo alcuni (Ferri), solo le scritture obbligatorie e deriva dall'obbligo di tenuta delle stesse: la distruzione prima del termine equivale a mancata tenuta; secondo altri (Nigro), l'obbligo di conservazione vale sia per le scritture obbligatorie che per quelle facoltative.

Tale obbligo permane a carico dell'imprenditore anche dopo la cessazione dell'impresa.

L'obbligo di deposito riguarda sia i libri sociali prescritti dall'art. 2421 c.c., sia le scritture contabili obbligatorie prescritte dall'art. 2214 c.c.

È ammessa anche la facoltà di deposito dei documenti sociali diversi dai libri per i quali esiste l'obbligo.

A norma dell'art. 2220 c.c., le scritture devono essere «**conservate**» per **dieci anni** dalla data dell'ultima registrazione.

Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

L'ultimo comma dell'art. 2220, aggiunto dall'art. 7 bis, comma 4, del D.L. n. 357/1994, stabilisce inoltre, che «Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti».

L'obbligo di conservazione vale sia per le scritture obbligatorie che per quelle facoltative e permane a carico dell'imprenditore anche dopo la cessazione dell'impresa.

13.2. La tenuta e conservazione delle scritture e dei documenti contabili

13.2.1. Norme generali

Secondo quanto disposto dal 3° comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, i registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture, le bollette doganali e tutte le altre scritture contabili previste dalle leggi tributarie devono essere conservati «fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del Codice civile o da altre leggi tributarie, salvo quanto disposto dall'art. 2496 di detto codice».

Unico soggetto responsabile della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscali rilevanti è il contribuente. E questo anche quando il processo di conservazione è stato affidato in outsourcing.

Concetto questo ribadito anche recentemente dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 161/E del 9 luglio 2007.

13.2.2. Tenuta delle scritture contabili con sistemi meccanografici

Per il combinato disposto dei commi 4 (che ha sostituito l'ultimo comma dell'art. 2220 c.c.) e 9 dell'art. 7-bis del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie «possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti».

Detti sistemi di conservazione mediante supporti di immagini devono, dunque:

- a) fornire garanzie di immodificabilità e di inalterabilità nel tempo;
- b) essere leggibili con mezzi messi a disposizione dallo stesso soggetto che utilizza detti supporti, per soddisfare le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

A tal fine, la norma fa rinvio ad un decreto del Ministro delle Finanze che definisca, nei dettagli, le modalità ed i termini cui è subordinato l'utilizzo dei citati supporti, nonché le loro caratteristiche tecniche.

Ai fini di un necessario coordinamento, il comma 4 dell'art. 7 ha previsto poi la soppressione dell'ultimo periodo del 3° comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, che consentiva, su richiesta del contribuente, l'impiego di sistemi fotografici per la conservazione delle scritture e dei documenti contabili rilevanti ai fini dell'IVA.

La **legge 28 dicembre 1995, n. 549** (Legge Finanziaria 1996)⁴⁷, all'art. 3, comma 147, lettera c), ha di nuovo affrontato l'argomento, stabilendo che il Governo, con appositi regolamenti, dovrà dettare disposizioni in materia di adempimenti contabili e, in particolare, «semplificare le modalità di conservazione delle scritture contabili e degli altri documenti previsti dalle norme fiscali, attraverso l'uso di supporti ottici e magnetici, in conformità ai criteri dettati dall'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione, a condizione che sia possibile la lettura e la stampa ...».

⁴⁷ Pubblicata nel Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29 dicembre 1995.

Con il **D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472** ⁴⁸ è stata data attuazione alle disposizioni concernenti la soppressione dell'obbligo della bolla di accompagnamento delle merci viaggianti (art. 3, comma 147, lett. d).

Con il **D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695** ⁴⁹ recante "Regolamento recante norme per la semplificazione delle scritture contabili", riguardanti: la contabilità di magazzino, il registro dei beni ammortizzabili e bollettario a madre e figlia, le scritture contabili degli esercenti arti e professioni, le formalità contabili ed adempimenti in materia tributaria concernenti gli esercenti attività di impresa, di arti e professioni in regime di contabilità semplificata, gli adempimenti in materia di IVA.

Con il **D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696** ⁵⁰ sono state dettate le norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi.

Con **decreto del 23 gennaio 2004** ⁵¹, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha dettato le norme che disciplinano in maniera unitaria la procedura informatica relativa all'emissione, alla conservazione ed alla esibizione dei documenti rilevanti ai fini fiscali, al fine di rendere più agevoli le procedure in materia di conservazione documentale.

L'Agenzia delle Entrate ha successivamente emanato la **Circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006** e la **Circolare n. 161/E del 9 luglio 2007**, nelle quali vengono dettate le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

13.3. Il deposito delle scritture contabili secondo la normativa civilistica

13.3.1. Società di persone

Secondo quanto stabilito dal 3° e 4° comma dell'art. 2312 c.c., estinta la società, le scritture contabili e i documenti che non spettano ai singoli soci devono essere «**depositati**» presso la persona designata dalla maggioranza e conservati per dieci anni.

Le scritture contabili e i documenti devono essere conservati per dieci anni a decorrere dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese.

13.3.2. Società di capitali e società cooperative

Per quanto concerne le società di capitali e le società cooperative, l'art. 2496 c.c. stabilisce che, compiuta la liquidazione, la distribuzione dell'attivo, e l'eventuale deposito presso un istituto di credito delle somme spettanti ai soci e non riscosse entro tre mesi dall'avvenuto deposito del bilancio, i libri della società devono essere «**depositati**» e conservati per dieci anni presso l'**Ufficio del Registro delle imprese**.

Diversamente dall'art. 2312 c.c. dove si dispone anche in merito ai documenti, l'obbligo dettato dall'art. 2496 c.c. riguarda espressamente il deposito sia dei libri sociali obbligatori (art. 2421 c.c.), sia delle scritture contabili obbligatorie (art. 2214 c.c.).

⁴⁸ Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 214 del 12 settembre 1996.

⁴⁹ Pubblicato sua Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 1997.

⁵⁰ Pubblicato sua Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 1997.

⁵¹ Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale . 27 del 3 febbraio 2004.

A richiesta dei liquidatori, l'Ufficio del Registro delle imprese si ritiene che sia tenuto, in ogni caso, a ricevere in deposito anche altri documenti della società. Tale norma, come si può notare, al pari del precedente art. 2495 in materia di cancellazione della società di capitali dal Registro delle imprese, non prevede un termine entro il quale deve essere richiesta la formalità, né prevede la persona soggetta a tale incombenza.

L'obbligo in parola, pur in assenza di una indicazione specifica, si ritiene che sia posto a carico dell'organo liquidatorio e che possa essere assolto in concomitanza con la richiesta di cancellazione.

Dunque, contrariamente a quanto previsto per le società di persone, per le società di capitali e le società cooperative vige l'obbligo del deposito presso il Registro delle imprese dei libri e delle scritture contabili di dieci anni (per la normativa civilistica) di 6 o 8 anni (per la normativa fiscale).

Le scritture contabili che si depositano devono essere indicate nel quadro 9 del modello S3 con il quale si richiede la cancellazione dal Registro delle imprese.

Il modello dovrà essere sottoscritto, con firma autenticata, dal liquidatore.

Da quanto ci risulta, si tratta di una norma che, per i motivi più diversi, non viene normalmente rispettata e della quale se ne chiede l'abolizione.

Nel caso l'Ufficio del Registro delle imprese non ritenga di ritirare i libri e le scritture contabili, è tenuto, quanto meno, a far indicare nel quadro NOTE del modello S3 la persona e il luogo dove verranno tenute tali scritture.

14. La riforma delle sanzioni amministrative e penali in materia tributaria

14.1. Premessa

L'assetto delle sanzioni amministrative tributarie è stato ridefinito dai Decreti Legislativi n. 471/1997 n. 472/1997 e n. 473/1997, modificati dal Decreto Legislativo correttivo n. 203/1998 ed ulteriormente aggiornati dai provvedimenti correttivi successivi, il D. Lgs. n. 422/1998, il D. Lgs. n. 506/199 e D. Lgs. n. 99/2000.

Inoltre, è stato riformato l'assetto delle sanzioni penali tributarie mediante i Decreti Legislativi n. 507/1999 e n. 74/2000.

Con specifico riguardo alle violazioni degli obblighi contabili, la normativa attualmente applicabile è quella contenuta nell'art. 9 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (così come modificato, prima dal D. Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, ed infine dall'articolo 1, comma 1, lett. c) del D. Lgs. 30 marzo 2000, n. 99), dedicato alle "*Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità*".

In tale articolo vengono dettate le seguenti disposizioni:

1. 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. Sulla base di quanto affermato nella circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, tale sanzione è applicabile anche quando sia stata omessa la bollatura dei registri e scritture, a norma dell'art. 2215 del codice civile.

2. La sanzione di cui sopra si applica anche a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque

sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

3. La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. Essa è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a lire cento milioni.

4. Quando, in esito ad accertamento, gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette risultano non rispettati in dipendenza del superamento, fino al cinquanta per cento, dei limiti previsti per l'applicazione del regime semplificato per i contribuenti minori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 del regime speciale per l'agricoltura di cui all'articolo 34 dello stesso decreto n. 633 del 1972, ovvero dei regimi semplificati per l'adempimento degli obblighi documentali e contabili da parte di esercenti imprese, arti e professioni di cui all'articolo 3, commi 165 e 171, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire cinque milioni.

5. I componenti degli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche che sottoscrivono la dichiarazione dei redditi o la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da lire quattro milioni a lire venti milioni. Gli stessi soggetti, se non sottoscrivono tali dichiarazioni senza giustificato motivo, sono puniti con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

14.2. Sanzioni applicabili in caso di omessa bollatura dei libri e delle scritture contabili

L'art. 1 comma 6 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, sostituito dall'art. 1 del D. L. 16 marzo 1991, n. 83 e successivamente dall'art. 8 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 ed ancora successivamente modificato dall'art. 7-bis comma 8 del D. L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della L. 8.8.1994 n. 489) disponeva quanto segue:

"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a lire 4.000.000 chi, essendovi obbligato, non tiene o non conserva per il periodo stabilito dal 2° comma dell'art. 22 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (...), taluna delle seguenti scritture contabili: libro giornale; libro degli inventari; registro delle fatture; registro dei corrispettivi; registro degli acquisti. Si considerano non tenute le scritture contabili non bollate, nonché quelle inattendibili nel loro complesso a causa di irregolarità gravi, numerose e ripetute. È punita con l'ammenda da lire 200.000 a lire 1.000.000 l'irregolare tenuta delle scritture contabili quando la bollatura di cui all'art. 2215 del codice civile non è stata apposta su ciascun volume".

Tale disposizione è stata ora abrogata dall'articolo 25 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che detta una nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Di conseguenza, non costituiscono più reati tributari e sono punibili soltanto con la sanzione amministrativa di cui all'art. 9 del Decreto Legislativo

471/1997 le violazioni penali previste dall'art. 1 comma 6 D.L. 429/1982 convertito con modificazioni dalla legge 516/1982, ora considerate oggetto di una tacita amnistia:

- Omessa tenuta o conservazione del libro giornale, libro degli inventari, registro delle fatture, registro dei corrispettivi, registro degli acquisti;
- Omessa bollatura delle citate scritture ovvero tenuta delle medesime in modo inattendibile a causa di irregolarità gravi, numerose e ripetute.

Il nuovo sistema sanzionatorio penale è retto, dunque, da una strategia diversa da quella su cui si era fondata la legge n. 516/1982 (c.d. "manette agli evasori"), la quale affidava l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti "reati prodromici", costituiti da fattispecie indipendenti da un'effettiva lesione di tributi e riguardanti comportamenti astrattamente ritenuti come atti preparatori di una successiva evasione.

La nuova strategia introdotta dal Decreto legislativo n. 74/2000 mira a colpire soltanto i fatti direttamente correlati all'evasione fiscale, rinunciando alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie; pertanto, restano prive di rilievo penale le violazioni di obblighi tributari a monte della dichiarazione fiscale, quali ad esempio le irregolarità sulla tenuta delle scritture contabili in precedenza incriminate.

14.3. Effetti della ritardata bollatura dei libri e delle scritture contabili

Per il Codice civile, le scritture contabili obbligatorie vanno numerate e bollate "*prima di essere messe in uso*". Ciò significa, che, prima di procedere alla scrittura, occorre che il libro destinato ad accogliere ogni eventuale annotazione deve essere presentato, per la bollatura all'Ufficio del Registro delle imprese o ad un Notaio. Questi, dopo aver verificato che il libro sia nuovo e non ancora utilizzato, procedono alla numerazione, alla bollatura e all'indicazione dell'attestazione, nell'ultima pagina, del numero dei fogli che compongono il libro o il registro.

Accade frequentemente che, in sede di verifica fiscale, la Guardia di Finanza rilevi, e al contempo contesti, l'annotazione di operazioni riferibili a date antecedenti a quelle di bollatura dei registri o libri obbligatori, prescindendo, spesso, anche dalla circostanza che le registrazioni siano state effettuate entro il termine di 60 giorni, così come stabilito dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973.

Si ritiene, dunque, che le operazioni successivamente annotate, ma riferite ad un momento antecedente l'istituzione formale del registro, siano da considerare "fuori legge".

Una situazione particolare poi è quella in cui le scritture contabili sono tenute con sistemi meccanografici.

Il comma 4 ter dell'art. 7 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, aggiunto dalla legge di conversione 8 agosto 1994, n. 489, stabilisce, infatti, che "A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

In virtù di tale disposizione è consentito al contribuente che non lo abbia già fatto di procedere, contestualmente a un'ispezione, alla stampa delle scritture memorizzate, considerandosi soddisfatto l'obbligo di registrazione, indipendentemente dalla data di bollatura dei fogli utilizzati.

Si tratta, indubbiamente, di un trattamento discriminatorio tra chi utilizza sistemi informatici e chi, invece, procede manualmente.

Con l'art. 1 del D. L. n. 429/1982 il legislatore aveva equiparato, soltanto ai fini penalistici, il ritardo nella bollatura delle scritture contabili all'omessa loro tenuta.

In considerazione della gravità delle conseguenze penali previste per tali violazioni (arresto fino a due anni o ammenda fino a quattro milioni), si erano delineati diversi orientamenti interpretativi in merito alla rilevanza del ritardo nella bollatura delle scritture contabili.

Il primo orientamento (sostenuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza minoritaria) riteneva che la legge penale di fatto non punisce la tardiva bollatura iniziale, ma solo l'omissione della stessa.

L'art. 2215 c.c., nel prevedere l'obbligo di bollatura delle scritture prima dell'uso, non intende necessariamente sanzionare penalmente anche il fatto che sia stata compiuta qualche operazione che deve essere registrata prima della bollatura.

La locuzione "*prima dell'uso*" equivale a "*prima dell'utilizzo*"; dunque, il libro deve essere numerato e bollato prima del suo utilizzo.

Solo dopo la bollatura potranno essere registrati i fatti aziendali posti in essere anche in precedenza, sempre nel rispetto dei termini previsti dalla legge.

Gli altri orientamenti (sostenuti dalla giurisprudenza dominante) ammettevano, invece, la rilevanza penale del ritardo nella bollatura.

In particolare, si passava da una posizione estremamente formale (Cassazione Sezione III 4 maggio 1989 e 21 ottobre 1996), secondo cui l'obbligo della bollatura sorge nel momento in cui viene iniziata l'attività imprenditoriale, indipendentemente dal fatto che siano state o meno effettuate operazioni per cui vige l'obbligo di registrazione, ad una posizione meno restrittiva (Cassazione Sezione III 29 maggio 1995 e 13 luglio 1996), in base alla quale il ritardo nella bollatura deve essere punito penalmente solo quando risulti idoneo ad impedire, rendere difficoltoso o ritardare l'accertamento immediato del reddito e della relativa imposta.

Tra le due posizioni ve n'era un'altra intermedia (Cassazione Sezione III 22 ottobre 1996), secondo cui si riconosceva la punibilità del ritardo nella bollatura iniziale a partire dal momento in cui l'impresa avesse già effettuato la prima operazione da registrare.

Quest'ultimo orientamento è stato recentemente ripreso e condiviso dalla Corte di Cassazione, sezioni unite penali (Sent. 13 luglio 1998 nn. 12, 13 e 15), la quale ha ulteriormente precisato gli argomenti giuridici che rendono preferibile tale soluzione; in particolare, il momento in cui il ritardo diventa rilevante è quello in cui è stata posta in essere la prima operazione da registrare "correlata al momento in cui, secondo le leggi tributarie, sorge l'obbligo di annotarla".

L'abrogazione della disposizione contenuta nell'art. 1 comma 6 del D.L. 429/1982 ad opera dell'art. 25 del D. Lgs. n. 74/2000 rende ormai superata la discussa problematica relativa alla rilevanza del ritardo nella bollatura delle scritture contabili.

Il ritardo come l'omessa bollatura non costituisce più reato tributario e pertanto non assume alcuna rilevanza penale.

Si può, dunque, concludere che per il ritardo nella bollatura delle scritture contabili non è prevista alcuna sanzione tributaria né penale né amministrativa.

14.4. Errata attribuzione della numerazione del libro giornale e del libro degli inventari

Come si è detto in precedenza, una delle grandi novità introdotte dal Regolamento di attuazione del Registro delle imprese è quella detta al comma 5, dell'art. 7 del D.P.R. n. 581/1995, in cui si stabilisce, in sostanza, che la numerazione del libro giornale e del libro degli inventari dovrà essere progressiva per ciascun imprenditore. Successivamente, con Circolare n. 3407/C del 9 gennaio 1997, il Ministero dell'industria ha stabilito che tale progressività dovrà essere non più unica per tutta la vita dell'imprenditore, ma annuale.

Tale numerazione dovrà essere memorizzata nel Registro delle imprese.

Nulla viene detto a proposito del caso in cui ad un libro giornale o ad un libro degli inventari venga attribuita una numerazione errata (non progressiva).

In altre parole: un imprenditore che bollasse, in tempi diversi di uno stesso anno, due libri giornali con la stessa numerazione (entrambi da uno a cinquecento), potrà utilizzare entrambi i libri? Se li utilizzasse entrambi sarebbe soggetto a qualche sanzione?

Secondo il nostro parere, è da ritenere ammissibile che l'Ufficio del Registro delle imprese, appena venga a conoscenza della irregolarità, invii una comunicazione con la quale si provveda a diffidare l'imprenditore all'uso del libro irregolare. Di tale comunicazione dovrà essere inviata copia anche alla Direzione Regionale delle Entrate.

L'imprenditore che, erroneamente, utilizza due libri (giornale o inventari) con la medesima numerazione, stante la normativa sopra esposta, potrebbe essere assoggettato alla sanzione amministrativa prevista dall'articolo 9, del D. Lgs. n. 471/1997, per la irregolare tenuta delle scritture contabili.

14.5. Effetti della soppressione della bollatura sul piano sanzionatorio

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 20 ottobre 2001 ha fornito importanti chiarimenti anche in merito agli effetti conseguenti alla soppressione della "vidimazione iniziale", soprattutto con riguardo alla violazione dell'omessa vidimazione di libri e registri posti in essere prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

La circolare chiarisce che per le violazioni commesse anteriormente alla predetta data del 22 ottobre 2001 trova applicazione il principio generale del "favor rei", sancito dall'articolo 3, comma 2 del D.Lgs. n. 472 del 1997, secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più una violazione punibile.

Ne consegue, come ha confermato la citata circolare, che le violazioni relative al soppresso obbligo di bollatura non sono più sanzionabili ai sensi dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 471 del 1997, anche se commesse prima dell'entrata in vigore della legge.

Considerato che in forza delle nuove disposizioni l'omessa bollatura delle scritture contabili non è più punibile, essendo venuto meno il relativo obbligo a carico dei contribuenti, la circolare n. 92/E riconosce che tale violazione non è più sanzionabile, anche se commessa anteriormente alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

La medesima circolare precisa, inoltre, che, nel caso la sanzione sia già stata irrogata con provvedimento definitivo e il trasgressore ha pagato in tutto o in parte la sanzione, l'eventuale debito residuo si estingue, ma non è ammesso il rimborso delle somme pagate.

La circolare non affronta il problema dell'efficacia delle nuove norme sugli accertamenti induttivi, fondati sulla mancata o tardiva vidimazione iniziale dei registri IVA.

È auspicabile che sulla questione l'Agenzia delle entrate faccia conoscere il proprio orientamento.

Ostacolo all'attività di accertamento

Occorre in ogni caso precisare che la sanzione amministrativa da 1.032 a 7.746 euro (in precedenza: da lire 2.000.000 a lire 15.000.000) rimane ancora applicabile per le violazioni delle disposizioni relative alle modalità di tenuta della contabilità, di cui agli articoli 39 del D.P.R. n. 633/1972 e 22 del D.P.R. n. 600/1973, qualora ne sia derivato ostacolo all'attività di accertamento.

Nel caso in cui, 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 che la sanzione non sia più applicabile.

Violazione all'obbligo di numerazione

La circolare n. 92/E fornisce, invece, alcuni chiarimenti in merito alle sanzioni applicabili alla violazione dell'obbligo previsto dalla nuova legge e cioè quello della violazione dell'obbligo di numerare progressivamente le pagine o i fogli dei libri e dei registri contabili.

La violazione, in effetti, si può concretizzare, ad esempio, sia nella omessa numerazione delle pagine, sia nel mancato rispetto della progressione della numerazione delle stesse, sia ancora nell'attribuzione dello stesso numero a più pagine o fogli.

Al riguardo viene precisato che l'omessa numerazione delle pagine o dei fogli dei libri e dei registri contabili è soggetta alla sanzione di cui all'articolo 9 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, se riconducibile ad un profilo di irregolare tenuta delle scritture contabili e sempre che tale violazione sia di pregiudizio all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. In caso contrario la sanzione non si renderebbe applicabile.

Il comma 3 dell'articolo 10, della legge n. 212/2000 stabilisce, infatti che "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta...".

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 77/E del 3 agosto 2001, nell'illustrare questo comma, ha precisato che il giudizio sulla natura "meramente formale" delle violazioni deve essere effettuato in concreto, vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo.

Relativamente alla violazione dell'omessa numerazione delle pagine dei libri e dei registri contabili, la circolare n. 92/E specifica che spetta all'Agenzia delle Entrate di valutare, anche in combinazione con eventuali altre irregolarità, la configurabilità di tale violazione come pregiudizio all'esercizio del potere di controllo dell'Agenzia stessa.