

**ABROGAZIONE DELL'OBBLIGO DI BOLLATURA
E VIDIMAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI:
MODALITÀ DI NUMERAZIONE DELLE PAGINE**

Circolare n. 14/2002

Documento n. 28 dell'11 dicembre 2002

Via G. Paisiello, 24 - 00198 Roma

tel.: 06/85236387 (fax 06/85236390) - c.f.:80459660587

www.fondazioneluca Pacioli.it - fondazioneluca Pacioli@consrag.it

1.	Introduzione	Pag.	1
2.	La numerazione delle pagine con la specificazione dell'anno	“	1
3.	Registri interessati alle nuove modalità di numerazione	“	4

ABROGAZIONE DELL'OBBLIGO DI BOLLATURA E VIDIMAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI: MODALITÀ DI NUMERAZIONE DELLE PAGINE

1. Introduzione

Gli ultimi interventi del legislatore riguardanti le modalità di tenuta delle scritture contabili, contenuti nell'art. 8 della L. n. 383/2001, che ha abrogato l'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale, degli inventari e di altre scritture tenute ai fini Iva e delle imposte sui redditi, hanno reso necessari diversi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate¹. Anche la Fondazione Luca Pacioli è intervenuta sull'argomento con le circolari n. 15 del 6 dicembre 2001, n. 4 del 14 febbraio 2002, n. 10 del 19 giugno 2002 e n. 13 del 23 ottobre 2002².

Con la presente saranno esaminate: la circolare n. 64/E, che contiene gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate a proposito della numerazione delle pagine, e la risoluzione n. 85/E³ che, sia pure incidentalmente, individua i registri per i quali deve essere indicato, prima del numero di ciascuna pagina, l'anno di numerazione⁴.

2. La numerazione delle pagine con la specificazione dell'anno

2.1 Prima dell'intervento del legislatore, su ogni foglio numerato del libro giornale e del libro degli inventari veniva apposto un sigillo. Inoltre, l'ufficio del registro delle imprese o il notaio dovevano dichiarare nell'ultima pagina il numero dei fogli compresi nei registri oggetto di vidimazione⁵. Era dunque necessario, al fine di rendere la dichiarazione prescritta dall'art. 2215 del c.c., e per certificare il numero delle pagine recanti la bollatura, conoscere preventivamente il numero dei fogli.

Ora, invece, considerando l'abrogazione degli obblighi di bollatura e vidimazione e, quindi, mancando l'apposizione del sigillo, è venuta meno l'esigenza di conoscere preventivamente il numero dei fogli.

¹ Circolari n. 92/E del 22 ottobre 2001, in Corr. Trib., n. 44/2001, pag. 1455; 60/E del 30 luglio 2002, ivi, n. 35/2002, pag. 997; n. 64/E del 1° agosto 2002, ivi, n. 35/2002, pag. 996 e la risoluzione n. 85/E del 12 marzo 2002, ivi, n. 14/2002, pag. 399.

² Tutte pubblicate sul sito della Fondazione www.fondazione-lucapacioli.it

³ Già oggetto di un primo esame da parte della Fondazione Luca Pacioli con la circolare n. 10 del 19 giugno 2002, pubblicata sul sito internet www.fondazione-lucapacioli.it

⁴ La soluzione fornita dall'erario non può, però, essere condivisa.

⁵ Art. 2215 c.c..

In questo caso non sarà più necessaria nell'ultima pagina la certificazione del numero delle pagine che compongono il registro.

L'Amministrazione finanziaria, sin dal suo primo intervento⁶ fatto a commento delle novità contenute nell'art. 8 della L. n. 383/2001, ha ritenuto sufficiente che la numerazione delle pagine dei singoli registri (libro giornale, degli inventari, registri Iva, e così via) fosse effettuata durante la fase di stampa anziché preventivamente. E' stato appunto chiarito come non sia "più richiesta la numerazione preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina, prima di utilizzare la stessa."

2.2 Circa le modalità di numerazione delle singole pagine, durante il periodo di vigenza dell'obbligo di bollatura e vidimazione delle scritture contabili (libro giornale, degli inventari, registri Iva e così via) doveva essere indicato (solo per il libro giornale e degli inventari), prima del numero di ciascuna pagina, anche l'anno di vidimazione del registro⁷. L'Agenzia delle Entrate ha immediatamente puntualizzato⁸, dopo l'approvazione della L. n. 383/2001, come nonostante l'abrogazione delle predette formalità l'indicazione dell'anno continuasse ad essere obbligatoria⁹.

E' sorto, però, il problema di quale anno indicare prima di ogni pagina considerando che, dopo le modifiche intervenute a seguito della L. n. 383/2001, è venuto a mancare il riferimento dell'anno di vidimazione dei registri. Il problema è stato affrontato dalla risoluzione n. 85/2002 la quale ha affermato che "la numerazione deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce".

Non era ancora chiaro, però, se l'espressione "cui si riferisce" andasse riferita alla contabilità contenuta nei registri, ovvero alla numerazione che può essere correttamente apposta anche durante la fase di stampa della contabilità. La differenza è sostanziale in quanto se l'elemento rilevante è la contabilità, risulterà indifferente, ai fini della numerazione, il momento della stampa dei registri. Ad esempio per la contabilità relativa all'anno 2002 la numerazione dovrà essere effettuata in ogni caso nel seguente modo: pag. 2002/1, pag. 2002/2 e così via. Ciò indipendentemente dalla circostanza che il contribuente provveda alla stampa dei registri entro la fine del 2002, ovvero entro il 31 ottobre del 2003¹⁰.

⁶ Cfr. Circ n. 92/E del 22 ottobre 2001 emanata dall'Agenzia delle Entrate.

⁷ Sia pure, come chiarito dalla circolare del ministero dell'Industria n. 3407/C del 9 gennaio 1997, solo per il libro giornale e degli inventari. Restavano esclusi, quindi, i registri Iva e gli altri libri e registri contabili.

⁸ In occasione della videoconferenza del 24 ottobre 2001 organizzata dall'Agenzia delle Entrate.

⁹ Devono, quindi, essere seguiti ancora oggi i criteri di numerazione illustrati dalla circolare del Ministero dell'Industria n. 3407/C del 9 gennaio 1997.

¹⁰ La data indicata non è casuale in quanto secondo la normativa fiscale le scritture contabili dovranno essere stampate non oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi (Modello Unico) che, per le persone fisiche, è di norma il 31 ottobre dell'anno successivo rispetto al periodo d'imposta.

Questo aspetto è stato ben chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la più recente circolare n. 64/E¹¹ la quale così si è espressa testualmente: "si evidenzia che l'anno da indicare è l'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine".

Alla luce di tale criterio va adeguata la possibilità di numerare le pagine in via preventiva. E' facilmente intuibile, infatti, che non sarebbe possibile conoscere in anticipo quante pagine siano necessarie per la stampa della contabilità relativa al 2002, 2003 e così via, in modo da poter predisporre correttamente l'indicazione dell'anno secondo il criterio indicato dall'Agenzia delle Entrate¹². Se, ad esempio, si decide di numerare preventivamente 200 pagine indicando come anno di riferimento il 2002¹³ potrebbero verificarsi due diverse ipotesi:

- le prime 200 pagine non sono sufficienti per stampare la contabilità relativa al 2002. In questo caso sarà possibile numerare ancora ulteriori pagine per ultimare l'operazione di stampa;
- vengono utilizzate solo le prime 50 pagine in quanto la contabilità relativa al 2002 è caratterizzata da un numero limitato di movimenti.

Quest'ultima fattispecie è quella che potrebbe dare luogo a comportamenti difformi rispetto alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate. Infatti, se l'impresa utilizzasse le residue 150 pagine, tutte recanti l'indicazione dell'anno 2002, per stampare anche la contabilità delle annualità successive (2003, 2004 e così via) verrebbe a mancare la coincidenza, necessaria secondo il fisco, tra l'anno indicato sulle pagine e l'anno di contabilità.

E' possibile, però, individuare una soluzione che consenta comunque di procedere correttamente alla numerazione preventiva delle pagine ove l'imprenditore ritenesse più pratico tale sistema. Dovrà essere stimato, anche avendo riguardo al numero dei movimenti contabili registrati mediamente negli anni precedenti, il numero delle pagine che presumibilmente saranno necessarie per la stampa della contabilità dell'anno. Dopo sarà possibile effettuare la numerazione preventiva, ma per rispettare le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, ove una parte delle pagine non dovessero essere utilizzate in quanto il numero stimato si è rivelato maggiore rispetto a quello necessario, l'imprenditore dovrà annullare le pagine residue senza che queste possano essere utilizzate nell'anno successivo. La contabilità dell'anno successivo dovrà essere stampata su un nuovo registro recante, pagina per pagina, l'indicazione del nuovo anno.

In questo modo l'anno indicato su ogni pagina dei registri non potrebbe non coincidere con l'anno cui si riferisce la contabilità. Un esempio potrà essere utile:

¹¹ Del 1° agosto 2002.

¹² Cfr Circolare n. 64/E del 1° agosto 2002.

¹³ Pag. 2002/1, pag. 2002/2 fino a 2002/200.

- numero di pagine stimate 200;
- anno di contabilità 2002;
- numerazione preventiva prima ancora di stampare la contabilità: un blocco di 200 pagine¹⁴ così numerato pag. 2002/1, pag. 2002/2, ... pag. 2002/200;
- la stampa della contabilità del 2002 richiede l'utilizzo di 192 pagine;
- le pagine da 2002/193 a 2002/2000 devono essere annullate;
- la contabilità del 2003 sarà stampata su un altro registro con pagine recanti l'indicazione dell'anno 2003.

2.3 Si ricordi, inoltre, che anche sulla base di quanto affermato con la risoluzione n. 85/E, ciascuna pagina relativa ai registri a fogli mobili deve essere intestata al soggetto che la utilizza.

3. Registri interessati alle nuove modalità di numerazione

Con la risoluzione n. 85/E del 12 marzo 2002 l'Amministrazione finanziaria, nel rispondere ad un quesito che chiedeva se per il libro giornale, degli inventari, dei registri obbligatori ai fini delle imposte sui redditi, e ai fini Iva, la numerazione dovesse essere progressiva per anno, o per tutta la vita dell'impresa, ha chiarito la necessità di indicare su ogni pagina di ciascun registro l'anno cui fa riferimento la contabilità. Inoltre, la numerazione deve essere azzerata all'inizio dell'anno successivo per ripartire nuovamente da uno.

Secondo la risoluzione citata, sembra quindi che l'obbligo di indicazione dell'anno cui fa riferimento la contabilità riguardi non solo il libro giornale e quello degli inventari, ma anche i registri obbligatori ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Di ciò è opportuno tenere conto. E' ragionevole supporre, infatti, che in sede di accesso o ispezione i verificatori si atterranno alle indicazioni contenute nella citata risoluzione n. 85/E, senza diversificare i criteri di numerazione del libro giornale e degli inventari rispetto agli altri registri tenuti ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi.

L'esame della normativa consente, però, di pervenire ad una soluzione diversa secondo la quale l'indicazione dell'anno su ogni pagina dei registri sarebbe obbligatoria solo per il libro giornale e degli inventari¹⁵. Rimarrebbero esclusi da quest'obbligo, quindi, i libri Iva e quelli tenuti a i fini delle imposte sui redditi come, ad esempio, il libro dei beni ammortizzabili ed i libri sociali di cui all'art. 2421¹⁶ del c.c..

¹⁴ In questo caso l'imposta di bollo dovrà essere assolta preventivamente con riferimento a tutte le 200 pagine prenumerate.

¹⁵ In questo senso N. Forte, "La numerazione dei libri contabili", in Corr. Trib., del 9 dicembre 2002, pag. 4275 e segg..

¹⁶ Libro soci, delle adunanze del Consiglio di Amministrazione, del collegio sindacale e così via.

Al riguardo, è necessario osservare preliminarmente la mancanza di una specifica disposizione normativa che confermi i criteri di numerazione indicati dall'Agenzia delle Entrate. Anzi è significativo come, nel ribadire la necessità di indicare per ogni pagina dei singoli registri l'anno cui si riferisce la contabilità, sia fatto rinvio ai criteri illustrati dalla circolare del Ministero dell'Industria n. 3407/C del 9 gennaio 1997¹⁷.

A ben vedere, però, il Ministero dell'Industria, nel commentare i nuovi criteri di numerazione delle scritture contabili, dopo l'entrata in vigore del regolamento di attuazione del registro delle imprese¹⁸, non ha mai affermato la necessità di indicare l'anno di vidimazione¹⁹ per ciascun tipo di registro. Anzi, ha affermato esattamente il contrario ribadendo come l'obbligo in discorso riguardasse unicamente il libro giornale e degli inventari²⁰.

L'orientamento del Ministero dell'Industria è fondato sul tenore letterale dell'art. 7, comma 5, del D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581²¹ che, con decorrenza 19 febbraio 1996, ha cambiato le regole per la numerazione dei libri contabili obbligatori in base al codice civile. Le nuove regole di numerazione, applicabili sin dal 19 febbraio 1996, riguardano esclusivamente i libri e le scritture contabili obbligatorie secondo l'art. 2214 del c.c., e cioè il libro giornale e quello degli inventari.

Secondo l'art. 7 citato la numerazione dei libri previsti dall'art. 2214 del c.c. (giornale ed inventari) è progressiva per ciascun imprenditore. Non è più possibile, quindi, sin dall'entrata in vigore di questa disposizione²², vidimare nel corso dello stesso anno due libri recanti l'indicazione della medesima numerazione e cioè il libro n. 1 con pagine numerate da 1 a 500 ed il libro n. 2 con pagine numerate allo stesso modo da 1 a 500. Il libro è unico e le pagine devono essere numerate con un'unica progressività da pag. 1 a pag. 1000 sia nel caso in cui il libro sia vidimato e bollato, ma anche laddove l'imprenditore decida, avvalendosi delle disposizioni contenute nell'art. 8 della L. n. 383/2001, di tenere i registri senza assoggettarli preventivamente alle anzidette formalità²³.

¹⁷ Cfr. l'Agenzia delle Entrate in occasione della videoconferenza del 24 ottobre del 2001.

¹⁸ D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 in attuazione dell'art. 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile.

¹⁹ Ovvero l'anno cui si riferisce la contabilità nel caso in cui l'impresa decida di tenere la contabilità in forma libera senza vidimare e bollare preventivamente i registri contabili come previsto chiaramente dall'art. 8 della L. n. 383/2001.

²⁰ Si riporta qui di seguito, e per comodità del lettore, il passo della circolare che, sotto questo profilo non ammette alcun dubbio: "si ritiene, infine, opportuno ribadire, come peraltro già precisato nella circolare n. 3387/C, più volte richiamata, che la numerazione progressiva prevista dall'art. 7, comma 5, del regolamento di attuazione riguarda soltanto i libri e le scritture contabili obbligatori previsti dall'art. 2214 del codice civile (libro giornale e libro degli inventari) e non anche i cosiddetti libri sociali, quali i libri dei verbali degli organi collegiali o altre scritture".

²¹ Cioè del regolamento di attuazione dell'art. 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile.

²² Dal 19 febbraio 1996.

²³ In pratica senza né vidimare, né bollare i registri in discorso.

Stante il chiaro riferimento contenuto nell'art. 7 citato, ai libri e registri di cui all'art. 2214 del c.c., il Ministero dell'Industria ha appunto confermato che l'obbligo di indicazione dell'anno riguarda solo per il libro giornale e degli inventari. Né si può ritenere che la situazione sia mutata dopo l'entrata in vigore della L. n. 383/2001 salva, naturalmente, la necessità di individuare l'anno da riportare sui registri non più con riferimento al periodo di vidimazione e di bollatura, ma alla contabilità contenuta negli stessi registri²⁴.

Inoltre, mancando una specifica disposizione su cui fondare l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria, non è consentito sostituirsi all'attività del legislatore "introducendo formalità (inutilmente) più restrittive e vincolanti."²⁵ E' più corretto, quindi, l'orientamento espresso dal Ministero dell'Industria che prevede l'obbligo di indicare l'anno solo per il libro giornale e degli inventari.

Tanto è vero questo che nessuno ha mai dubitato sulla correttezza del comportamento di coloro che nello stesso anno hanno fatto bollare più di un registro Iva ciascuno dei quali avente la medesima numerazione²⁶. Per questi registri la numerazione deve altresì essere progressiva, ma nell'ambito dello stesso registro. Sarà dunque possibile procedere alla bollatura di due libri Iva per gli acquisti o delle fatture ciascuno dei quali recanti, ad esempio, una numerazione progressiva da pag. 1 a pag. 500. Non risulta infatti che questo modo di procedere sia mai stato oggetto di contestazione né da parte dei notai eventualmente incaricati della prestazione in discorso, né dagli Uffici Unici delle Entrate competenti, fino all'entrata in vigore della L. n. 383/2001, per la vidimazione e bollatura dei registri tenuti agli effetti dell'Iva²⁷.

²⁴ Gli orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria sembrano considerare il tema con una qualche approssimazione. Di ciò è conferma quanto precisato a proposito del libro degli inventari. Affermando la possibilità di non indicare l'anno di numerazione per il libro degli inventari, laddove le annotazioni ivi contenute richiedano l'utilizzo di poche pagine, si fornisce una indicazione contrastante con l'art. 7, comma 5, del D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 emanato in attuazione del Registro delle imprese.

La tesi dell'Agenzia delle Entrate presenta pure l'inconveniente di determinare un doppio regime a seconda del comportamento concretamente tenuto dall'imprenditore, che può decidere o meno di bollare e vidimare i registri Iva. Infatti, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto la necessità di indicare l'anno solo nel caso in cui i registri vengano utilizzati senza la preventiva bollatura e vidimazione. Si rischia, in sostanza, di dare vita a due sistemi di regole. Uno nel caso della bollatura dei libri e registri, che non richiede l'indicazione dell'anno l'altro, invece, valido solo per l'utilizzazione degli stessi. In quest'ultimo caso l'indicazione dell'anno diventerebbe obbligatoria.

²⁵ Cfr. N. Forte, "L'anno non va indicato su tutti i libri e registri", in *Il Sole 24 Ore* del 18 ottobre 2002; Idem, "Numerazione dei registri contabili e modalità di assolvimento dell'imposta di bollo", in *Forum Fiscale*, novembre 2002, pag., 43. Nello stesso senso è C. Pino, con la nota riportata in calce alla Circolare n. 64/E del 1° agosto 2002 pubblicata in *Pratica professionale*, del 16 settembre 2002, pag. 997 che così si esprime: "Insomma, a noi sembra che le prescrizioni contenute nella circolare n. 64/E possano al massimo ritenersi indicazioni di massima, ma che non rivestano alcun valore cogente per il contribuente che è libero di adottare qualsiasi forma di numerazione progressiva che desideri, poiché soltanto questo è l'obbligo sancito dalla legge, a cui non può sostituirsi l'Amministrazione finanziaria introducendo formalità (inutilmente) più restrittive e vincolanti."

²⁶ Ad es. ognuno dei quali da pag. 1 a pag. 500.

²⁷ La circolare n. 6/E ha precisato che, per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 8 della L. n. 383/2001 le competenze degli Uffici Unici delle Entrate in materia di vidimazione e di bollatura sono conseguentemente venute meno.

Non risulta neppure che una specifica disposizione abbia modificato o abrogato l'art. 7 del D.P.R. n. 581/1995.

Per completezza, si segnala infine che ogni eventuale verbalizzazione delle violazioni relative alla specificazione dell'anno risulterebbe in pratica non sanzionabile. Sembra corretto sostenere infatti che la fattispecie darebbe luogo ad una mera irregolarità formale che non ostacola l'attività di verifica ed il contribuente potrebbe agevolmente invocare l'applicazione dello statuto del contribuente sottraendosi, quindi, all'applicazione di ogni sanzione di tipo amministrativo.