

CIRCOLARE N. 92/E



Agenzia delle Entrate

Roma, 22 ottobre 2001

OGGETTO: Soppressione e semplificazione di adempimenti a carico del contribuente.

INDICE

1	PREMESSA.....	3
2	SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DI BOLLATURA.....	3
	2.1 Imposta di bollo e tassa sulle concessioni governative	5
	2.2 Effetti della soppressione della bollatura sul piano sanzionatorio .	6
3	SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI PER L'INTRODUZIONE DELL'EURO	8
4	RAPPRESENTANZA DEI CONTRIBUENTI IN SEDE DI DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE.....	9
5	DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF	10

1 PREMESSA

In data 10 ottobre 2001 il Parlamento ha approvato il disegno di legge recante “*Primi interventi per il rilancio dell’economia*” (di seguito “*legge*”).

Le disposizioni che compongono il capo IV della *legge* prevedono la soppressione di taluni adempimenti e la semplificazione di altri, ritenuti onerosi per i contribuenti e non essenziali per l’attività di controllo demandata all’Amministrazione finanziaria.

In particolare, l’articolo 8 sopprime l’obbligo di bollatura del libro giornale e del libro degli inventari nonché dei registri prescritti dalla legislazione tributaria.

L’articolo 9 prevede la semplificazione degli adempimenti riguardanti l’operazione di conversione in euro degli importi espressi in lire.

Il successivo articolo 10 modifica l’istituto della rappresentanza, prevedendo che la procura conferita, ai fini dell’accertamento con adesione, ad un funzionario di un centro di assistenza fiscale possa essere autenticata dal responsabile del centro predetto.

L’articolo 11, infine, disciplina la pubblicazione e l’efficacia delle deliberazioni comunali di variazione delle aliquote dell’addizionale - IRPEF.

Al fine di assicurare l’uniforme applicazione delle disposizioni sopra evidenziate si forniscono con la presente circolare i primi chiarimenti in merito.

2 SOPPRESSIONE DELL’OBBLIGO DI BOLLATURA

L’articolo 8 introduce modifiche al codice civile e ad alcune disposizioni tributarie in materia di scritture contabili volte a sopprimere l’obbligo della bollatura del libro giornale, di quello degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell’imposta sul valore aggiunto, ferma restando la formalità di numerazione progressiva delle pagine.

In particolare il comma 1, mediante la sostituzione dell'articolo 2215 del codice civile, dispone la soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari. Restano invece esclusi da tale disposizione i libri sociali obbligatori previsti dall'articolo 2421 del codice civile (libro dei soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti) ed ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Si ricorda che, a seguito della modifica degli articoli 2216 e 2217 del codice civile disposta dall'articolo 7-bis, commi 1 e 2 del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, l'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari era stato già soppresso.

I successivi commi 2 e 3 dell'articolo 8, mediante interventi agli articoli 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, estendono l'eliminazione dell'obbligo della bollatura ai registri previsti dalle norme fiscali. Anche per tali registri resta, invece, confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono.

Ai sensi del novellato articolo 39, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, 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.

Parimenti, mediante la sostituzione del primo comma dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, anche le scritture contabili previste ai fini delle imposte dirette sono ora soggette unicamente all'obbligo della numerazione progressiva delle pagine, essendo stato eliminato l'obbligo della bollatura iniziale.

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

Per effetto della soppressione della bollatura iniziale, che richiedeva l'intervento dell'ufficio del registro delle imprese o del notaio, la numerazione è ora eseguita direttamente dal soggetto che è obbligato alla tenuta delle scritture.

Le novità recate dalla legge in esame incidono anche sulle modalità da osservare per la numerazione.

A differenza del previgente sistema, secondo cui la numerazione veniva effettuata dal registro delle imprese, dal notaio o dagli uffici delle entrate, i quali, dopo aver attribuito in via preventiva a ciascuna pagina un numero progressivo, ne certificavano il numero complessivo nell'ultima pagina, ora non è 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.

A seguito delle modificazioni apportate ai citati articoli 39 del D.P.R. 633 del 1972 e 22 del D.P.R. n. 600 del 1973 sono venute a cessare le competenze degli uffici delle entrate in materia di numerazione e bollatura dei registri contabili.

Ne consegue che la bollatura facoltativa dei libri contabili e quella obbligatoriamente prevista da leggi speciali restano di competenza dell'ufficio del registro delle imprese o dei notai.

2.1 Imposta di bollo e tassa sulle concessioni governative

Il comma 4 dell'articolo 8 interviene sulla disciplina dell'imposta di bollo, aggiungendo una nuova nota all'articolo 16 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, come sostituita dal decreto del Ministro delle Finanze 20 agosto 1992.

La nuova “nota 3” dispone, con riferimento alla numerazione dei libri prescritti dal primo comma dell’articolo 2214 del codice civile, la maggiorazione dell’imposta di bollo da lire 20.000 a lire 40.000 per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine. La disposizione non riguarda i soggetti che, per la numerazione del libro inventari e del libro giornale, assolvono in modo forfetario la tassa sulle concessioni governative ai sensi dell’articolo 23 della tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, vale a dire le società di capitali che versano annualmente la tassa di concessione governativa nella misura forfetaria di lire 600 mila, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e delle relative pagine; tale misura è elevata a lire un milione qualora, alla data del primo gennaio dell’anno di riferimento, l’ammontare del capitale o del fondo di dotazione superi l’importo di un miliardo di lire.

L’imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, va assolta prima che il registro sia posto in uso, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina. La stessa è assolta mediante marche o bollo a punzone da applicarsi sulla prima pagina numerata ovvero secondo le modalità di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237, vale a dire mediante versamento presso gli sportelli bancari, postali e dei concessionari del servizio di riscossione dei tributi. In quest’ultimo caso gli estremi della relativa ricevuta di pagamento devono essere riportati sulla prima pagina di ciascun libro o registro.

2.2 Effetti della soppressione della bollatura sul piano sanzionatorio

Il trattamento sanzionatorio degli obblighi relativi alla contabilità è attualmente disciplinato dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, il quale all’art. 9, comma 1, contempla la violazione consistente nell’irregolare o nell’omessa tenuta o conservazione dei registri e delle scritture contabili, punita con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni.

Al riguardo, con circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999 è stato precisato che la violazione in esame ricorre anche quando ne sia stata omessa la bollatura a norma dell'art. 2215 del codice civile.

L'intervenuta soppressione dell'obbligo della bollatura produce effetti sull'applicazione delle sanzioni per violazioni commesse anche prima dell'entrata in vigore della legge, in attuazione del principio del "*favor rei*", sancito dall'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In base a tale principio, come è noto, nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce più una violazione punibile. Ne consegue che le violazioni relative al soppresso obbligo di bollatura non sono più sanzionabili ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, anche se commesse prima dell'entrata in vigore della *legge*.

L'ultimo periodo dello stesso comma 2 stabilisce, inoltre, che, se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

In altri termini, se la sanzione per omessa bollatura è stata già irrogata ed il trasgressore ha pagato in tutto o in parte la stessa in dipendenza dell'intervenuta definitività del provvedimento o del passaggio in giudicato della sentenza, gli uffici non dovranno procedere ad alcun rimborso; l'eventuale debito residuo però si estingue, a nulla rilevando l'avvenuta iscrizione a ruolo del medesimo.

Inoltre, qualora il procedimento di irrogazione della sanzione sia ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge che sopprime l'obbligo, la non sanzionabilità delle violazioni si estende anche alle violazioni commesse in precedenza.

Sono punibili con la sanzione prevista dal citato articolo 9, comma 1, anche le violazioni delle disposizioni relative alle modalità di tenuta della contabilità di cui agli articoli 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 e 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, qualora ne sia derivato ostacolo all'attività di accertamento.

Ove, 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 non più applicabile la sanzione da lire due a lire quindici milioni riducibile fino alla metà del minimo, di cui al comma 3 dell'articolo 9 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Quanto sopra premesso, occorre esaminare il trattamento della violazione dell'obbligo di numerazione. Tale obbligo, come preannunciato, non è stato eliminato, sicché la relativa violazione, se riconducibile a un profilo di irregolare tenuta delle scritture contabili che sia di pregiudizio per l'attività di accertamento, è sanzionabile sia se commessa prima dell'entrata in vigore della legge sia se commessa dopo, ai sensi del citato articolo 9 del d.lgs. n. 471 del 1997. Ciò si desume indirettamente dall'articolo 7 del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, concernente disposizioni correttive delle leggi tributarie per garantirne la coerenza con lo statuto dei diritti del contribuente, che esclude la punibilità limitatamente a violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta e sul versamento del tributo e che, comunque, non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Il giudizio sulla natura meramente formale della violazione di cui si tratta deve essere, secondo i criteri interpretativi enunciati nella circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, effettuato in concreto, caso per caso, al fine di valutare – anche in combinazione con eventuali altre irregolarità – la configurabilità di un pregiudizio all'esercizio del potere di controllo.

3 SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI PER L'INTRODUZIONE DELL'EURO

L'articolo 9 dispone in materia di conversione del capitale sociale in euro.

In particolare, con una modifica apportata all'art. 17, commi 5 e 10 del decreto legislativo 24 giugno 1998, n. 213, si prevede che l'iscrizione nel registro

delle imprese della delibera di conversione del capitale sociale possa avvenire senza omologazione da parte del Tribunale a norma del secondo comma dell'articolo 2411 del codice civile, anche nelle ipotesi in cui i verbali delle predette delibere adottate dall'organo amministrativo, non siano state ricevute da un notaio.

Prima della modifica in commento, infatti, tale semplificazione era riservata esclusivamente alle delibere risultanti da verbale ricevuto dal notaio.

Con l'aggiunta al comma 10 dell'articolo 17 del d.lgs. n. 213 del 1998, viene esteso a tutte le società di capitali (non solo alla società per azioni) la possibilità di convertire in euro il capitale sociale mediante deliberazione dell'organo amministrativo secondo le modalità contenute dal comma 5 dello stesso articolo. Gli amministratori, in altri termini, possono deliberare la conversione in euro del capitale sociale senza necessità che la relativa deliberazione sia adottata dall'assemblea straordinaria dei soci a norma dell'articolo 2363 del codice civile.

La disposizione portata dal comma 2 dell'articolo 9 in esame stabilisce che le operazioni di conversione in euro delle quote di conferimento indicate nell'atto costitutivo delle società di persone possono essere effettuate mediante delibera dei soci, cioè con un "*mero atto interno della società*".

4 RAPPRESENTANZA DEI CONTRIBUENTI IN SEDE DI DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'articolo 10, modificando il disposto dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che reca disposizioni in materia di accertamento con adesione, introduce nuove regole con riferimento alla rappresentanza del contribuente.

La norma dispone che, ai fini dell'accertamento con adesione, il contribuente può farsi rappresentare da un soggetto munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del DPR n. 600 del 1973. Inoltre, viene

stabilito che se la procura è rilasciata a un funzionario di un centro di assistenza fiscale, la procura deve essere autenticata dal responsabile del centro stesso.

Pertanto, ai sensi del combinato disposto del citato articolo 63 del DPR n. 600 del 1973 e dell'articolo 10 in commento, ne consegue che:

- la procura deve essere conferita per iscritto con firma autenticata; nell'ipotesi di procura conferita a persone iscritte in albi professionali o ai soggetti autorizzati da Ministero delle finanze all'esercizio dell'assistenza e della rappresentanza davanti alle commissioni tributarie la sottoscrizione può essere autenticata dagli stessi rappresentanti;
- l'autenticazione non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche;
- in caso di procura rilasciata a un funzionario di un centro di assistenza fiscale, l'autenticazione della sottoscrizione è effettuata dal responsabile del centro stesso.

5 DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF

L'articolo 11, comma 1, della legge in commento apporta modifiche al decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360 concernente l'introduzione dell'addizionale comunale all'IRPEF. In particolare, con la riformulazione dell'articolo 1, comma 3, contenente le disposizioni relative alla pubblicazione e all'efficacia delle deliberazioni comunali relative alla variazione dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF, si dispone che le deliberazioni comunali relative alla variazione della suddetta aliquota, da applicare a partire dall'anno successivo, devono essere pubblicate in un sito informatico. L'individuazione del predetto sito informatico è demandata a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia e con il Ministro dell'interno, che dovrà, altresì, stabilire le modalità di realizzazione dell'adempimento.

Non è più necessaria, pertanto, la pubblicazione entro 30 giorni dalla data di affissione all'albo pretorio, delle delibere nella Gazzetta Ufficiale, fino ad oggi prevista dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 360 del 1998.

Poiché la norma introdotta prevede, da una parte, che la delibera adottata è applicabile "a partire dall'anno successivo" (e quindi dal 1° gennaio dell'anno successivo), dall'altra riconnette l'efficacia della stessa alla pubblicazione nel sito informatico, si pone il problema di conciliare le due statuizioni, tenendo anche nel debito conto il principio di unicità del periodo di imposta, il quale esclude la possibilità che nel medesimo anno solare possano trovare applicazione due differenti aliquote relative all'addizionale comunale.

In proposito, si ritiene che la pubblicazione nel sito condizioni l'efficacia della delibera ma che, una volta intervenuta la pubblicazione stessa, gli effetti della variazione di aliquota si producano sin dal 1° gennaio dell'anno di inserimento nel sito.

Peraltro, i sostituti d'imposta, tenuti alla realizzazione di adempimenti che presuppongono la piena conoscenza dell'aliquota applicabile, nell'operare le ritenute sui redditi da essi erogati, sono obbligati ad applicare la nuova aliquota dell'addizionale solo dopo che la delibera di variazione è stata pubblicata nel sito informatico.

In particolare, per quanto concerne i rapporti di lavoro dipendente e assimilati chiusi prima della fine del periodo d'imposta (soggetti "cessati"), i sostituti d'imposta hanno l'obbligo di tener conto delle nuove aliquote solo se la cessazione sia intervenuta successivamente alla pubblicazione nel sito informatico.

Con riferimento, invece, ai lavoratori dipendenti ed assimilati che cessano il rapporto di lavoro prima della pubblicazione nel suddetto sito delle delibere di variazione delle aliquote, resta fermo che l'addizionale comunale all'IRPEF deve essere liquidata, con applicazione della nuova misura, in sede di presentazione della relativa dichiarazione annuale dei redditi.

Ciò in quanto la nuova aliquota, per i motivi sopra evidenziati, si rende comunque applicabile a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale la delibera di variazione è adottata, anche se la pubblicazione nel sito sia intervenuta successivamente al 1° gennaio ed entro il 31 dicembre.

La disposizione risolve i problemi lamentati dai sostituti d'imposta che, nel determinare l'addizionale per soggetti residenti in comuni diversi, si trovano nella necessità di verificare l'eventuale intervenuta variazione dell'aliquota relativa all'addizionale.

La disposizione in esame, infine, reiterando una previsione già contenuta nella precedente formulazione della norma, stabilisce che la variazione dell'aliquota non può eccedere complessivamente lo 0,5 per cento con un incremento annuo massimo dello 0,2 per cento e che le relative deliberazioni comunali possono essere adottate pur in assenza dei decreti che stabiliscono, ai sensi del comma 2 dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998, l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale da applicare.