



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

NUOVE DEROGHE ALL'OBBLIGO DI STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI E MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

Viviana Capozzi

17 GENNAIO 2020





ABSTRACT

Il D.L. n. 34 del 2019 (c.d. “Decreto Crescita”) ha esteso a tutti i libri e registri contabili tenuti in forma elettronica la deroga dell’obbligo di stampa dei medesimi, originariamente adottata solo per alcuni registri IVA. Il definitivo superamento dell’obbligo di stampa di tutti i libri e registri contabili (compresi quelli per i quali è prevista l’applicazione dell’imposta di bollo) non è stato accompagnato dall’adozione di una disciplina specifica in merito alle modalità di assolvimento di detto tributo. Con il presente documento si intendono offrire delle possibili soluzioni alle conseguenti difficoltà operative che potrebbero emergere nell’individuare le modalità di applicazione dell’imposta di bollo in assenza dell’obbligo di stampa periodica della contabilità.



SOMMARIO

1. PREMESSA	4
2. LE MODALITÀ DI TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI CONTABILI	4
3. L'OBBLIGO DI STAMPA DEI LIBRI E REGISTRI CONTABILI TENUTI CON SISTEMI ELETTRONICI	7
4. GLI OBBLIGHI CONNESSI ALL'ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO.....	10
4.1. Modalità di applicazione dell'imposta di bollo ai libri e registri contabili.....	10
4.2. Abrogazione dell'obbligo di stampa periodica della contabilità tenuta con mezzi elettronici e modalità di adempimento dell'imposta di bollo.....	11



1. Premessa

Il D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (c.d. “Decreto Crescita”) ha introdotto un’importante novità in merito alle modalità di tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici, estendendo a tutti i predetti registri la deroga dell’obbligo di stampa dei medesimi, originariamente introdotta solo con riferimento ad alcuni registri IVA¹.

Il definitivo superamento dell’obbligo di stampa di tutti i registri contabili, compresi quelli per i quali è prevista l’applicazione dell’imposta di bollo, non è stato accompagnato dall’adozione di una disciplina specifica in merito alle modalità di assolvimento di detto tributo con conseguenti non trascurabili difficoltà operative.

Il presente documento vuole, dunque, individuare alcune possibili soluzioni in ordine alle modalità con le quali si dovrà adempiere all’obbligo di versamento dell’imposta di bollo su detti registri definitivamente “dematerializzati”. A tal fine, si è ritenuto opportuno prendere le mosse dall’evoluzione normativa che ha caratterizzato le regole sottostanti la tenuta e conservazione delle scritture contabili su supporti analogici e digitali e svolgere una breve ricognizione della disciplina generale inerente le modalità applicative dell’imposta di bollo alla contabilità.

2. Le modalità di tenuta e conservazione dei registri contabili

Come noto, gli obblighi di tenuta delle scritture contabili sono fissati in parte dalla normativa codicistica (artt. 2214 e ss. e art. 2238 del c.c.) e in parte dalla normativa fiscale (artt. 13 – 22 del d.P.R. n. 600 del 1973). L’obbligo di tenuta della contabilità viene diversamente articolato, dalla normativa di riferimento, in funzione di requisiti soggettivi (vale a dire a seconda che si tratti di una società, un’impresa individuale o un professionista), oggettivi connessi all’elemento dimensionale (regimi di contabilità ordinaria o semplificata), nonché dell’esercizio di opzioni per la fruizione di regimi particolarmente semplificati e/o agevolati (come, per esempio, il regime c.d. forfettario).

I registri contabili e i libri sociali che vanno conservati per un minimo di dieci anni dalla data dell’ultima registrazione (art. 2220 del c.c.) e, in ogni caso, sino alla definizione dell’eventuale accertamento relativo al corrispondente periodo d’imposta, sono i seguenti:

- il registro dei beni ammortizzabili;
- i registri previsti ai fini IVA (il registro delle fatture emesse, quello dei corrispettivi e quello degli acquisti, di cui rispettivamente agli artt. 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972);

¹ Nello specifico, l’art. 12-*octies* del “Decreto Crescita” ha modificato il comma 4-*quater* dell’art. 7 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 (convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489) che originariamente prevedeva una deroga all’obbligo di stampa dei registri tenuti su supporti informatici esclusivamente con riferimento ad alcuni registri IVA. Deroga introdotta, nel corso del 2017, dall’art. 19-*octies*, comma 6, del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172.



- le scritture contabili ausiliarie di magazzino;
- il libro giornale (e i relativi conti di mastro o mastri);
- il libro degli inventari.

Le regole per la corretta tenuta delle scritture contabili obbligatorie nascono in funzione della contabilità cartacea e solo successivamente sono state adeguate all'evoluzione compiuta in chiave tecnologica nelle modalità di tenuta della contabilità.

Con riferimento alle modalità tradizionali di tenuta dei libri contabili, l'art. 2215 del c.c. prescrive l'osservanza di determinate formalità prima dell'uso: la numerazione progressiva di ogni pagina e la bollatura di ogni foglio per quei libri di cui è previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione. Tali regole sono dettate al fine di evitare il rischio di "manipolazione" della contabilità, mediante ablazioni, sostituzioni od aggiunte di fogli.

L'obbligo della bollatura, originariamente previsto per tutti i libri contabili tranne che per i conti di mastro e il libro dei beni ammortizzabili, è venuto meno nel 2001 per i registri di natura fiscale e per il libro giornale e per quello degli inventari²: dal che consegue che per questi ultimi libri la numerazione progressiva delle pagine può essere effettuata dal soggetto obbligato, non più dal notaio o dall'Ufficio del registro delle imprese. Inoltre, come evidenziato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 22 ottobre 2001, n. 92/E, non è necessaria la numerazione preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che la stessa sia eseguita nel momento in cui la pagina viene utilizzata, vale a dire contestualmente all'effettuazione delle registrazioni. A seguito della semplificazione richiamata, gli obblighi di bollatura delle pagine e di numerazione preventiva restano dovuti per i libri sociali obbligatori (art. 2421 del codice civile) e per alcuni registri previsti da alcune norme speciali.

Inoltre, come prescritto dall'art. 2219 del c.c., le scritture contabili devono essere tenute rispettando le regole di una contabilità ordinata, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine³. Non devono essere presenti abrasioni e, quando è necessario effettuare cancellazioni, queste vanno eseguite in modo che le parole cancellate rimangano leggibili.

A fianco alla tradizionale tenuta su supporto cartaceo dei libri e registri contabili, è stata successivamente riconosciuta la possibilità di tenere la contabilità con strumenti informatici. A tal proposito, l'art. 2215-*bis* del c.c. (aggiunto dal comma 12-*bis* dell'art. 16 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2) prevede che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione, la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa, possono essere formati e tenuti anche con strumenti informatici.

² La soppressione dell'obbligo della bollatura e della vidimazione iniziale dei registri di natura fiscale, del libro giornale e del libro degli inventari è avvenuta ad opera dell'art. 8, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, con decorrenza dal 25 ottobre 2001.

³ Sul punto, cfr. la circolare della Guardia di finanza n. 1 del 2018, vol. II, cap. 3, par. 7, lett. b).



In tal caso, le registrazioni contenute nei documenti contabili devono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie. Ai sensi della medesima disposizione, qualora si opti per la tenuta della contabilità con strumenti informatici, i cennati obblighi di numerazione progressiva e vidimazione vengono assolti mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato. Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale.

Il rispetto delle suddette regole garantisce ai libri, repertori e scritture tenuti con strumenti informatici la medesima efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 del c.c..

Con riferimento alla normativa fiscale⁴, il predetto comma 4-ter dell'art. 7 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, aveva già previsto la possibilità di tenere le scritture contabili con sistemi "meccanografici", in alternativa ai tradizionali supporti cartacei, introducendo un obbligo periodico di stampa su supporto cartaceo dei dati contabilizzati con mezzi elettronici.

Con riferimento alle modalità di conservazione dei libri e registri contabili, si ricorda che i medesimi possono essere conservati o su supporto cartaceo, oppure con le c.d. "modalità di conservazione sostitutiva", che consentono una integrale dematerializzazione della contabilità.

La prima tipologia di conservazione (su supporto cartaceo) non necessita di specifiche tecniche ulteriori rispetto alle cennate regole inerenti la corretta tenuta della contabilità su supporti cartacei. Decisamente più articolate sono le regole sottostanti la corretta conservazione sostitutiva dei libri, registri e documenti contabili.

Un importante progresso nell'ottica dell'informatizzazione degli obblighi di conservazione dei documenti contabili è intervenuto con il riconoscimento della possibilità di formare e conservare le scritture contabili direttamente su supporti elettronici, secondo le Linee guida adottate dall'Agenzia per l'Italia digitale⁵, in base al procedimento di cui all'art. 71 del Codice dell'Amministrazione Digitale⁶, nonché dal D.P.C.M. 13 gennaio 2004, successivamente sostituito dal D.P.C.M. 30 marzo 2009 e, poi, dal D.P.C.M. 3 dicembre 2013, direttamente applicabili anche ai documenti a rilevanza fiscale, secondo quanto previsto dal D.M. 17 giugno 2014 che ha sostituito il D.M. 23 gennaio 2004.

Come anticipato, possono essere formati e tenuti con strumenti elettronici i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa. Le registrazioni contenute nei documenti devono

⁴ Come specificato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 29 febbraio 2012, n. 5/E (p. 6.5), le disposizioni civilistiche recate dall'art. 2215-bis del c.c. si pongono in rapporto di genere a specie con quelle vigenti nell'ambito del sistema tributario.

⁵ Il regolamento per l'adozione delle linee guida è stato emanato con Determinazione 17 maggio 2018, n. 160/2018.

⁶ Cfr. art. 39 del Codice dell'Amministrazione Digitale, di cui al D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82.



essere rese consultabili in ogni momento con mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale, da cui è possibile effettuare riproduzioni e copie, su diversi tipi di supporto.

Inoltre, in caso di tenuta della contabilità con strumenti informatici, gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e tutti gli altri obblighi previsti dalla normativa vigente, sono assolti, come già anticipato, mediante apposizione (con cadenza annuale⁷, a far data dalla “messa in opera”) della marcatura temporale e della firma digitale del professionista o dell’imprenditore (o di altro soggetto da questi delegato)⁸. Per i libri e registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il predetto termine annuale opera, a fini fiscali, secondo quanto disposto dal comma 3 dell’art. 3 del D.M. 17 giugno 2014 che prevede che il processo di conservazione sostitutiva deve essere effettuato entro il termine di cui al comma 4-ter dell’art. 7 del D.L. n. 357 del 1994, ossia entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi⁹.

Con la firma digitale si attribuisce al documento un riferimento temporale che corrisponde alla data in cui la firma è apposta. La marca temporale, invece, rappresenta il servizio offerto da un soggetto che certifica il riferimento temporale della rilevazione, rendendolo opponibile a terzi. Se per un anno non vengono effettuate registrazioni, la marcatura temporale e la firma digitale vengono apposte al momento di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre nuovamente il termine annuale.

3. L’obbligo di stampa dei libri e registri contabili tenuti con sistemi elettronici

L’introduzione di una contabilità che può essere tenuta e conservata in modalità integralmente digitale non ha fatto venir meno la possibilità di continuare a tenere i libri e registri contabili avvalendosi di sistemi elettronici, optando per una conservazione tradizionale su supporto cartaceo in luogo della conservazione sostitutiva (una contabilità che possiamo definire di tipo analogico).

Ovviamente, anche se ormai è un’opzione decisamente residuale, rimane in vigore anche la possibilità di optare per una tenuta e conservazione della contabilità integralmente su carta.

Come anticipato, qualora si scelga di tenere una contabilità analogica, elaborata con sistemi elettronici, è necessario integrare determinati requisiti affinché alla medesima si possa riconoscere l’efficacia probatoria che gli artt. 2709 e 2710 del c.c. attribuiscono ai libri e registri tenuti e conservati su supporto cartaceo. In proposito, l’art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 prevede che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei dei dati relativi all’esercizio per il quale non siano scaduti da oltre tre

⁷ Cfr. il comma 3 dell’art. 2215-bis del c.c..

⁸ La firma elettronica qualificata apposta deve essere quella del soggetto che emette il documento (e, quindi, di norma l’imprenditore o il professionista) e si distingue da quella del responsabile della conservazione.

⁹ In tal senso, risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 10 aprile 2017, n. 46/E.



mesi¹⁰ i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, purché i dati stessi siano aggiornati, disponibili e stampabili in sede di controlli ed ispezioni contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.

Affinché sia considerata regolare questa modalità di tenuta delle scritture contabili, nello spazio temporale intercorrente prima della stampa su supporto cartaceo, è necessario quindi il verificarsi delle seguenti condizioni¹¹:

- a) si deve trattare di scritture contabili relative all'esercizio per il quale non siano scaduti da oltre tre mesi i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi¹²;
- b) si deve poter trascrivere su supporti cartacei i dati memorizzati in qualsiasi momento ed in ogni caso allorquando vengono richiesti in sede di controllo da parte degli organi competenti ed in loro presenza;
- c) le scritture devono essere aggiornate, nel senso che i dati devono risultare acquisiti dall'elaboratore entro il termine di 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, previsto dall'art. 22, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 ai fini delle imposte sui redditi.

Con la conversione in legge del c.d. "Decreto fiscale 2018"¹³ è stato aggiunto il comma 4-*quater* all'art. 7 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 che prevede un'espressa deroga all'obbligo di stampa di cui al richiamato comma 4-*ter*. In base a tale deroga la tenuta dei registri con sistemi elettronici è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza. La deroga, che nella formulazione originaria del citato comma 4-*quater* era riferita unicamente ai registri IVA delle fatture emesse e ricevute¹⁴, è stata da ultimo estesa dapprima ai registri IVA dei corrispettivi¹⁵ e poi a "*qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto*"¹⁶.

Il comma 4-*quater* non prevede alcun termine per la stampa dei registri contabili, considerato che la stessa è prevista nella sola ipotesi in cui vi sia una richiesta in caso di ispezione o verifica da parte degli organi competenti. In sostanza quindi, mentre il comma 4-*ter* contempla una "tenuta" delle scritture contabili con sistemi meccanografici, ma richiede espressamente una loro "conservazione" su carta

¹⁰ Il termine originario faceva riferimento alla necessità che non fossero scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni annuali ed è stato successivamente così modificato dall'art. 1, comma 161, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

¹¹ Sul punto, si veda anche la circolare dell'Agenzia delle entrate 27 ottobre 1994, n. 181/E (paragrafo 7.4).

¹² Cfr. la già citata risoluzione dell'Agenzia delle entrate 10 aprile 2017, n. 46/E.

¹³ Cfr. art. 19-*octies*, comma 6, D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172.

¹⁴ In proposito, è utile ricordare che l'Agenzia delle entrate (in occasione del Telefisco 2018) ha riconosciuto l'applicabilità del principio del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, per cui anche per i registri IVA che avrebbero dovuto essere stampati prima del 6 dicembre 2017, l'eventuale omissione dell'adempimento non ha provocato l'irrogazione di sanzioni.

¹⁵ Cfr. art. 17, comma 1-*bis*, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

¹⁶ Come anticipato in premessa, l'art. 12-*octies* del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (c.d. Decreto Crescita) ha modificato in tal senso il citato comma 4-*quater* dell'art. 7 del D.L. n. 357 del 1994.



entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, il comma 4-*quater* ha eliminato per qualsiasi registro contabile l'obbligo di "conservazione" consentendo alle imprese di limitarsi alla sola "tenuta" con sistemi elettronici.

Il superamento dell'obbligo periodico di stampa dei registri contabili, sebbene contenuto in una disposizione testualmente riferita alla sola "tenuta" e non anche alla "conservazione" di tali registri, sembrerebbe suggerire che i soggetti che scelgono le modalità di conservazione su supporto cartaceo possono ora conservare la contabilità unicamente nei *files* generati dai relativi programmi di gestione contabile e procedere alla stampa solo in caso di verifica. Del resto, la finalità perseguita con la modifica normativa in esame (come espressamente proposta dal CNDCEC) era proprio quella di semplificare non solo la tenuta, ma anche le modalità di conservazione dei libri e registri contabili.

A tal uopo, è utile evidenziare che, a suffragio della legittimità di una ricostruzione esegetica di questo tipo sembrerebbe militare il fatto che, a seguito dell'intervenuta soppressione degli obblighi di vidimazione e bollatura iniziale dei registri e libri contabili, la conservazione su supporto cartaceo non offre garanzie di staticità e immutabilità dei dati nel tempo, maggiori della conservazione dei *files* su supporto elettronico, con stampa solo su richiesta dei verificatori. Sul punto, tuttavia, si auspica un intervento della prassi amministrativa atto a delineare l'esatta portata della modifica normativa in esame¹⁷.

Aderendo alla proposta interpretazione, restano tuttavia dubbi in merito alle modalità di adempimento degli obblighi connessi all'assolvimento dell'imposta di bollo sui libri contabili.

Infatti, il superamento dell'obbligo periodico di stampa di tutti i registri e libri contabili, compresi quelli per i quali è tutt'ora prevista l'applicazione dell'imposta di bollo, non è stato accompagnato dall'adozione di una specifica disciplina in merito alle modalità di assolvimento di detto tributo. Pertanto, diviene essenziale svolgere qualche considerazione sul punto, al fine di individuare con quali modalità si potrà assolvere l'imposta di bollo con riferimento, in particolare, al libro giornale e al libro degli inventari.

¹⁷ Infatti, una diversa lettura dell'intervento normativo potrebbe far ritenere che l'abrogazione dell'obbligo periodico di stampa vada riferito unicamente alle modalità di "tenuta" e non anche di "conservazione" della contabilità. Se, infatti, conservo la contabilità unicamente su supporto informatico, ma non mi adeguo alle regole di conservazione sostitutiva dettate dall'art. 3 del D.M. 17 giugno 2014, sto violando la disciplina dettata per la "conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale". Peraltro, l'art. 20 del CAD (D.Lgs. n. 82 del 2005) espressamente dispone che gli obblighi di conservazione previsti dalla vigente normativa si intendono soddisfatti, con riferimento ai documenti informatici, unicamente se le procedure di conservazione utilizzate sono conformi alle Linee guida stabilite dall'AgID.



4. Gli obblighi connessi all'assolvimento dell'imposta di bollo

4.1. Modalità di applicazione dell'imposta di bollo ai libri e registri contabili

L'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo con riferimento alle scritture contabili è disciplinato, in via generale, dall'art. 16 lett. a) della Tariffa Parte I allegata al d.P.R. n. 642 del 1972, ai sensi del quale l'assolvimento dell'imposta è dovuto in relazione alla tenuta del libro giornale e del libro degli inventari (ex art. 2214, comma 1, c.c.), dei libri sociali obbligatori (ex art. 2421, comma 1, c.c.), nonché, in via residuale, per ogni altro libro o registro prescritto da leggi speciali. Viceversa, sono esentati dall'assolvimento dell'imposta di bollo i libri e registri contabili la cui tenuta è prescritta da norme tributarie, quali quelle di cui al d.P.R. n. 600 del 1973 (per le imposte dirette) o al d.P.R. n. 633 del 1972 (per l'IVA).

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sono diversamente disciplinate in funzione del fatto se la contabilità è tenuta in modalità cartacea, ovvero su supporto informatico. Per i registri e libri tenuti su supporto cartaceo, l'imposta è dovuta ogni 100 pagine¹⁸ o frazione di pagine nella misura di 16,00 euro¹⁹ per le società che versano la tassa di concessione governativa in misura forfettaria²⁰; ovvero 32,00 euro per tutti gli altri soggetti.

In tal caso l'imposta può essere assolta con due diverse modalità:

- attraverso il pagamento ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia apposito contrassegno;
- mediante pagamento tramite modello F23²¹.

L'imposta, in tal caso, va versata prima dell'utilizzo del libro o di ciascun blocco di 100 pagine.

Per la contabilità tenuta con strumenti informatici, l'imposta è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse, nella medesima misura indicata per la contabilità analogica.

Come evidenziato dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate 9 luglio 2007, n. 161/E, per "registrazione" si deve intendere ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Pertanto, se si guarda al libro degli inventari per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite, mentre per il libro giornale il concetto di registrazione va

¹⁸ Per pagina di repertori, 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.

¹⁹ Importo modificato dall'art. 2, comma 150, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, con effetto dal 1° gennaio 1996; dall'art. 1-bis, comma 10, lett. d), n. 1, del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2004, n. 191; elevato dall'art. 1, comma 1, del D.M. 24 maggio 2005, a decorrere dal 1° giugno 2005 e, successivamente, così rideterminato dall'art. 7-bis, comma 3, del D.L. 26 aprile 2013, n. 43, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2013, n. 71.

²⁰ Ai sensi di quanto disposto dalla nota 3 dell'art. 23 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 641 del 1972, la tassa di concessione governativa viene versata in misura forfettaria dalle società di capitali.

²¹ Utilizzando il codice tributo 458T (risoluzione Agenzia delle entrate 31 ottobre 2001, n. 174/E).



riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate.

In ipotesi di tenuta e conservazione digitale della contabilità, l'art. 6 del D.M. 17 giugno 2014 prevede che l'imposta sia assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online²².

Ai sensi del comma 2 del cit. art. 6 *“il pagamento dell'imposta relativa alle fatture, agli atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l'anno avviene in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio”*. In proposito, è utile ricordare quanto affermato dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione 28 aprile 2015, n. 43/E secondo cui per *“anno”* si deve intendere l'anno solare e l'imposta va calcolata in relazione a tale periodo. Ne consegue che, in applicazione delle disposizioni introdotte con il D.M. 17 giugno 2014, il versamento relativo ai documenti informatici emessi o utilizzati nell'anno deve essere effettuato entro il 30 aprile (ovvero il 29 aprile per gli anni bisestili).

4.2. Abrogazione dell'obbligo di stampa periodica della contabilità tenuta con mezzi elettronici e modalità di adempimento dell'imposta di bollo

L'abrogazione dell'obbligo di stampa periodica dei registri IVA tenuti con mezzi elettronici, introdotta dall'articolo 19-*octies*, comma 6, D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, non ha avuto riflessi sulle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo; in quanto l'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede un regime di esenzione dal bollo in relazione a tutti i registri IVA. Diversa è la situazione che si è venuta a verificare a seguito del recente ampliamento della suddetta deroga all'obbligo di stampa periodica dei libri e registri contabili.

Come anticipato, infatti, il superamento dell'obbligo di stampa di tutti i registri contabili ha finito per ricomprendere anche quei registri e libri in relazione ai quali è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo (quali il libro giornale e il libro degli inventari). Tale modifica normativa, peraltro, non è stata accompagnata dall'adozione di una disciplina specifica in merito alle modalità di assolvimento di detto tributo.

Questo stato di cose pone la necessità di individuare, in via interpretativa, quale fra le modalità di assolvimento dell'imposta attualmente previste dal nostro ordinamento meglio si adatti all'ipotesi di libri e registri contabili analogici, tenuti con strumenti elettronici, in relazione ai quali è stato definitivamente superato l'obbligo di stampa periodica.

Ebbene, a seguito delle intervenute modifiche normative, sembrerebbero potersi verificare le seguenti ipotesi:

1. tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione sostitutiva;

²² Utilizzando il codice tributo 2501 (risoluzione Agenzia delle entrate 2 dicembre 2014, n. 106/E).



2. tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale (vale a dire non sostitutiva), con stampa periodica su carta (anche se non più obbligatoria);
3. tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale (vale a dire non sostitutiva), con stampa solo occasionale su carta (al momento di eventuali verifiche).

Ebbene, nell'ipotesi *sub 1*, l'adozione della metodologia di conservazione sostitutiva dei libri contabili impone, per espressa previsione normativa, che l'imposta di bollo venga assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online (art. 6 del D.M. 17 giugno 2014).

Nell'ipotesi *sub 2*, la scelta di continuare a stampare con periodicità annuale i libri contabili, ai sensi di quanto previsto dal comma 4-ter dell'art. 7 del D.L. n. 357 del 1994, determina la necessità di assolvere l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (e non del numero di registrazioni), attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23.

Nell'ipotesi *sub 3*, nonostante non ci si trovi in presenza di una conservazione sostitutiva della contabilità e, quindi, non sussista alcun obbligo normativo in tal senso, sembrerebbe comunque preferibile liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24 online. L'assenza della stampa dei libri, infatti, renderebbe impossibile il calcolo dell'imposta in funzione del numero di pagine.

Tuttavia, proprio poiché nel caso di specie non sussiste alcun obbligo normativo in tal senso, è possibile ipotizzare che, qualora si scelga di effettuare una periodica stampa virtuale dei libri contabili (vale a dire una stampa su *file* in formato "pdf"), si possa liquidare l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (generate al momento della stampa in "pdf"), utilizzando per il pagamento il modello F23. Resterebbe, viceversa, in ogni caso preclusa (per evidenti ragioni) la possibilità di assolvere l'imposta mediante apposizione dell'apposito contrassegno.