



*Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso*

Roma, 06 ottobre 2008

OGGETTO: Consulenza giuridica– Associazione Bancaria Italiana – Libro giornale – Applicabilità dell'imposta di bollo alle scritture contabili ausiliarie

Con istanza concernente l'applicazione dell'articolo 16, punto 1, lett. a) della Tariffa, parte prima, annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione Bancaria Italiana (ABI) chiede di conoscere quali siano le corrette modalità di assolvimento dell'imposta di bollo da parte delle imprese bancarie con riguardo alla tenuta del libro giornale su supporto informatico.

L'istante rappresenta che è invalsa tra le imprese bancarie la prassi di utilizzare un libro giornale di tipo "sintetico", il quale riproduce per totali riepilogativi le operazioni aziendali che trovano "registrazione analitica" nelle altre scritture contabili tenute sulla base dell'articolo 2214, secondo comma, del codice civile e dell'articolo 14, comma 1, lett. c), del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo l'ABI precisa che:

- il predetto secondo comma dell'articolo 2214 del codice civile dispone che l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere oltre al libro giornale ed al libro degli inventari *“anche le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa”*;
- l'articolo 14, comma 1, lett. c), DPR n. 600 del 1973 obbliga le imprese commerciali a tenere, oltre al libro giornale ed ai registri ai fini dell'IVA, anche le scritture ausiliare nelle quali *“devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito”*.

Ciò premesso, l'ABI chiede di sapere se l'articolo 7, comma 3, del decreto ministeriale 23 gennaio 2004, recante *“Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto”* secondo cui *“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, 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 (...)”* sia da riferirsi alle annotazioni *“per totali riepilogativi”* sul libro giornale ovvero alle registrazioni delle operazioni *“elementari”* sulle scritture sistematiche (quali, ad esempio, le c.d. scritture ausiliarie), ancorché talvolta definite in senso atecnico *“sezionali del libro giornale”*, siano esse tenute in forma cartacea ovvero informatica.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'ABI rileva, preliminarmente, che i libri obbligatori e la modalità della loro tenuta sono individuati dal codice civile e non dalla normativa fiscale.

Rappresenta che non costituisce violazione della normativa tributaria in

materia di imposta di bollo la scelta dell'imprenditore di tenere il libro giornale in forma sintetica, qualora lo stesso sia regolarmente assoggettato all'imposta di bollo.

Precisa, inoltre, che le diverse scritture contabili sistematiche, siano esse tenute in forma cartacea ovvero informatica (quali, ad esempio, le c.d. scritture ausiliarie) – ancorché talvolta definite in senso atecnico “sezionali del libro giornale” – contenenti la rappresentazione in termini quantitativi e/o monetari dei singoli atti dell'impresa, regolarmente confluiti nel libro giornale, non costituiscono presupposto impositivo dell'imposta di bollo.

L'istante perviene alle predette conclusioni sulla scorta delle seguenti motivazioni.

In primo luogo l'ABI rileva che anche la Banca d'Italia ha riconosciuto legittime le scritture contabili tenute in forma sintetica purché siano evitate sintesi “*eccessive ed equivoche*” e il collegamento con altre scritture, anche se non bollate e vidimate, renda sempre possibile ed agevole l'accertamento dello stato patrimoniale dell'azienda e della gestione (nota della Banca d'Italia del 12 febbraio 1974, prot. n. 21679).

In senso conforme si è pronunciata la Corte di Cassazione con la sentenza del 19 dicembre 1991, n. 13672.

Ne consegue che va considerata legittima la facoltà di esporre nel libro giornale dati per sintesi di gruppi omogenei e cronologicamente distinti.

In riferimento al criterio da adoperare ai fini della determinazione dell'imposta di bollo, viene rilevato che l'articolo 16, punto 1, lett. a), della Tariffa, annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 642 assoggetta ad imposta di bollo, fin dall'origine, i libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del Codice civile (libro giornale, libro degli inventari) e che l'applicazione dell'imposta di bollo prevista dal predetto articolo 16 per “*ogni altro registro*” non è più ancorata al carattere contabile o commerciale di essi o all'obbligatorietà o meno della loro tenuta.

Rileva inoltre l'associazione istante che le modifiche apportate dalla legge

8 agosto 1994, n. 489 (soppressione dell'obbligo della vidimazione annuale dei registri e dei libri contabili obbligatori) e dalla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (soppressione dell'obbligo della bollatura e vidimazione iniziale), hanno fatto venir meno l'obbligo della bollatura e della vidimazione di cui agli articoli 2215 e 2216 del codice civile.

Da ultimo l'istante fa presente che i documenti (informatici o meno) da cui emergono, anche analiticamente, i movimenti che interessano le voci sintetiche del libro giornale possono essere assimilati alle scritture contabili previste dalla normativa civilistica e alle scritture ausiliarie richieste dalla normativa fiscale, per le quali resta ferma l'applicazione dell'imposta di bollo solo in caso d'uso (art. 32, della tariffa, allegata al DPR n. 642 del 1972) ovvero il regime di esenzione in modo assoluto (art. 5 della Tabella, annessa al DPR n. 642 del 1972).

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16, punto 1, lett. a), della Tariffa, parte prima, annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, prevede il pagamento, fin dall'origine, dell'imposta di bollo per i *“repertori, libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del Codice civile ...”*.

L'imposta è dovuta nella misura di euro 14,62 per ogni cento pagine o frazione di cento pagine.

Per quanto attiene l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici e la loro riproduzione in diversi tipi di supporto, l'articolo 7, comma 3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004 prevede che *“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, 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 nel comma 1”.

Al riguardo si osserva che il predetto decreto ministeriale 23 gennaio 2004 non ha modificato i principi generali che informano l'imposta di bollo, né ha integrato la tipologia degli atti e dei documenti che vi sono assoggettabili in base alle disposizioni dettate dalla Tariffa allegata al DPR n. 642 del 1972, ma ha individuato le modalità di assolvimento dell'imposta dovuta sui libri e registri tenuti con sistemi informatici (circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E, punto 12).

Inoltre, al fine di dare corretta attuazione alla disposizione recata dal DM 23 gennaio 2004, è stato chiarito che *“per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio. Dunque, se si guarda al libro degli inventari per accadimento contabile deve intendersi la registrazione relativa a ciascun cespite - nonché la registrazione della nota integrativa - mentre per il libro giornale il concetto di registrazione va riferito ad ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate”* (risoluzione 9 luglio 2007, n. 161/E).

Per quanto attiene le modalità di tenuta ai fini fiscali del libro giornale, con costante prassi il Ministero delle finanze ha ammesso la possibilità di tenere un libro giornale riepilogativo, precisando che: *“è [...] invalsa la prassi della utilizzazione di giornali sezionali nei quali vengono registrati (in stretto ordine cronologico) tutte le operazioni relative a singoli servizi dell'azienda (banche, clienti, fornitori, cassa, ecc) con riepilogo riassuntivo nel libro giornale generale. A parte la ortodossia o meno del metodo ai fini civilistici (tuttavia talvolta non contestato in sede fallimentare), ai fini fiscali può anche ammettersi tale procedura a condizione che i giornali sezionali, nonché lo stesso libro giornale generale, siano previamente vidimati.*

In tal senso, è stata difatti già riconosciuta validità ai libri giornali riepilogativi che traggano attendibilità dai giornali sezionali quotidianamente annotati o dai registri sezionali o di prima nota redatti ai fini dell'I.V.A., preventivamente vidimati e bollati ed analiticamente redatti nei termini di legge, integrati con

l'annotazione di tutte le operazioni anche se non soggette a registrazione ai fini dell'I.V.A." (circolare 30 aprile 1977, n. 7, parte 43; risoluzioni 25 giugno 1976, n. 9/1304; 29 novembre 1977, n. 9/1599, 9 agosto 1979, n. 9/1010 e 15 luglio 1980, n. 9-428).

Si evidenzia che i documenti di prassi citati sono stati emessi quando la vidimazione iniziale del libro giornale e del libro degli inventari era ancora obbligatoria (articoli 2216 e 2218 del codice civile prima delle modifiche apportate dall'articolo 7-bis, decreto legge 10 giugno 1994, n. 357 convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 484), nonché prima della soppressione dell'obbligo di bollatura del libro giornale, di quello degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, disposta dall'articolo 8 dalla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (circolare 22 ottobre 2001, n. 92/E, punto 2).

Più di recente, con la risoluzione del 31 ottobre 2002, n. 341/E, si è ritenuto conforme alla vigente normativa civilistica e fiscale il libro giornale c.d. "generale", ossia redatto per totali riepilogativi, che traggono la loro attendibilità dalle registrazioni analitiche effettuate nei c.d. "registri sezionali" o nei registri IVA previsti dagli articoli 23 e 25 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò posto, si è dell'avviso che, anche dal punto di vista tributario, il libro giornale si identifichi con l'insieme delle scritture di sintesi confluite nel c.d. libro giornale generale, ferma restando la possibilità di utilizzare mezzi diversi per la rappresentazione in dettaglio dei singoli accadimenti contabili.

Premesso quanto sopra, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo in base all'articolo 16, punto 1, lett. a), della Tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, si ritiene che detta imposta è dovuta per le registrazioni o frazioni di esse effettuate nel libro giornale o nel libro degli inventari o in un registro bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del codice civile.

Atteso ciò si ritiene che il presupposto impositivo ricorre relativamente alle registrazioni presenti nel libro giornale, anche se le stesse – per esigenze di sistematicità della rappresentazione contabile – vengono riprese nelle scritture

ausiliarie. Queste ultime, invece, non rilevano ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo (tranne che siano effettuate in un registro bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216 del codice civile).

In conclusione, relativamente alle richieste di chiarimento avanzate dall'ABI, si deve ritenere che:

- il DM 23 gennaio 2004 non ha modificato i presupposti impositivi, né ha ampliato il novero degli atti, documenti e registri soggetti all'imposta di bollo, ma ne ha individuato le modalità di applicazione qualora il documento sia riprodotto su supporto informatico;
- secondo costante indirizzo di prassi, la scelta dell'imprenditore di tenere il libro giornale in forma sintetica, secondo modalità di per sé esaustive dell'esigenza affermata dall'articolo 2216 del codice civile di “...*indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa*”, non è in contrasto con le vigenti disposizioni in materia di imposta di bollo;
- qualora, invece, l'obbligo di tenuta del libro giornale venga soddisfatto mediante utilizzazione congiunta e di un libro giornale secondo criteri sintetici, e di “libri giornalieri sezionali”, ai fini della determinazione dell'imposta di bollo in base all'articolo 7, comma 3, del DM 23 gennaio 2004, rilevano non solo le registrazioni effettuate nel libro giornale ma anche quelle effettuate nei libri giornalieri sezionali, che siano parte integrante del libro giornale al fine della sua regolare tenuta;
- non sono soggetti all'imposta di bollo, fin dall'origine, le diverse scritture contabili sistematiche, tenute con modalità e secondo fini diversi da quelli propri del libro giornale (quali, ad esempio, le c.d. scritture ausiliarie), anche se definite in senso atecnico “sezionali del libro giornale”.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

