

Genova, 28 gennaio 2005

A Tutti i Pegg.mi Clienti

Circolare di Studio *N. 4-2005*

CONTRIBUTI INPS GESTIONE SEPARATA (ART. 2 L. 335/95)

Con la Circolare n. 8 del 27 gennaio 2005 l'Inps ha modificato le aliquote contributive alla gestione separata di lavoro autonomo di cui alla legge 335/1995 per coloro che non siano iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria e non siano pensionati:

- 18% - fino a € 38.641;
- 19% - da € 38.641 a € 84.049.

Rimangono invariati i limiti previsti per i titolari di pensione diretta, per gli altri pensionati e per i titolari di altre forme previdenziali obbligatorie:

➤ Pensionati ovvero titolari di altra forma di previdenza obbligatoria:

- 10% - fino a € 84.049.

➤ Titolari di pensione diretta:

- 15% - fino a € 84.049.

Per quanto attiene agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro (obbligati all'iscrizione presso la gestione separata a decorrere dal 1 gennaio 2005) le aliquote contributive sono le seguenti:

- 17,50% - fino a € 38.641;
- 19,50% - da € 38.641 a € 84.049.

Invariata la ripartizione dell'onere contributivo tra collaboratore e committente (rispettivamente 1/3 e 2/3). Per quanto attiene alla ripartizione dell'onere contributivo nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione (con apporto di solo lavoro) le misure sono:

- 45% a carico dell'associato;
- 55% a carico dell'associante.

Infine l'Inps ha stabilito il massimale contributivo per il 2005 nella misura di € 84.049.

LE REGOLE DI TENUTA DEI LIBRI E REGISTRI CONTABILI

1. Abolizione dell'obbligo di "bollatura"

Alla conclusione di ciascun anno è buona norma per le imprese ed i professionisti verificare il pieno rispetto delle regole di tenuta delle "scritture contabili", intese sia dal punto di vista civilistico che fiscale. Al fine di effettuare gli opportuni controlli è importante ricordare che, a far data dal 25 ottobre 2001¹, la maggior parte delle scritture contabili non deve più essere sottoposta alla cosiddetta "bollatura" o vidimazione iniziale. Come vedremo di seguito, il venir meno di tale obbligo interessa solo le scritture contabili la cui vidimazione iniziale era prevista sostanzialmente da tre disposizioni legislative:

- articolo 2215 codice civile
- articolo 39 DPR 633/72
- articolo 22 DPR 600/73

In concreto, i più diffusi registri contabili che, a far data dal 25.10.2001, non devono essere "vidimati" sono i seguenti:

- libro giornale
- libro inventari
- registri Iva (acquisti, vendite, corrispettivi, riepilogativo)
- registro dei beni ammortizzabili

Sfuggono, inoltre, all'obbligo della vidimazione iniziale, tutte quelle scritture contabili la cui vidimazione era in qualche modo prevista dalle tre disposizioni legislative sopra citate (è il caso, ad esempio, del registro sul quale vanno annotate le dichiarazioni di intento, del registro dei depositi IVA², del registro previsto per gli enti non commerciali che applicano il regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991, ecc.).

Pertanto, le scritture contabili, la cui vidimazione iniziale sia prevista da altre disposizioni normative rispetto a quelle citate in precedenza, continuano a mantenere tale obbligo anche dopo la data del 25.10.2001 (come accade ad esempio per il registro di carico e scarico dei rifiuti³).

Un discorso a parte meritano i libri sociali previsti per le società di capitali (tra cui le s.p.a. e le s.r.l.) dall'articolo 2421 del codice civile, in relazione ai quali, l'amministrazione finanziaria⁴, ha chiarito che gli stessi sono esclusi dalla novità legislativa intervenuta nel 2001 e pertanto, devono ancora essere sottoposti a vidimazione iniziale come già avvenuto per il passato. Rinviano alla lettura della norma sopra richiamata per l'elenco completo, i libri sociali più frequenti sono:

- libro dei soci
- 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 (ove presente).

Dal punto di vista terminologico è importante non confondere il concetto di vidimazione "iniziale" (detta anche "bollatura") con la vidimazione "annuale", obbligo quest'ultimo previsto in passato ed abolito un decennio fa con l'articolo 7-bis del decreto legge n. 357 del 1994 (convertito nella legge n. 489/1994). Inoltre, quando si parla di abolizione dell'obbligo della "bollatura" (o vidimazione iniziale) delle scritture contabili, non ci si deve confondere con l'assolvimento dell'imposta di

¹ E ciò per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 8 della legge n. 383 del 18 ottobre 2001 (meglio nota come provvedimento dei cento giorni).

² A tale proposito si veda la Risoluzione ministeriale n. 47/E del 18.02.2002.

³ Si veda la Circolare ministeriale n. 104 del 11.12.2001.

⁴ Si veda la Circolare ministeriale n. 92/E del 22 ottobre 2001.

bollo che invece continua a gravare, in misure diverse, sulle scritture contabili previste dal primo comma dell'articolo 2214 del codice civile: si tratta del libro giornale e del libro degli inventari.

2. Imposta di bollo⁵

In relazione all'assolvimento dell'imposta di bollo, a partire dal 25 ottobre 2001, viene disposto per i soggetti diversi da società di capitali ed enti commerciali (professionisti, imprenditori individuali e società di persone) l'incremento dell'imposta di bollo da lire 20.000 (tradotto in € 10,33) a lire 40.000 (pari ad € 20,66), mentre per le società di capitali ed enti commerciali l'imposta di bollo rimane ferma a lire 20.000 (pari ad € 10,33). L'imposta di bollo, in entrambi i casi, deve essere assolta ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine.

L'incremento dell'imposta di bollo per i soggetti diversi da società di capitali ed enti commerciali trova la sua giustificazione nel fatto che per tali soggetti non è dovuta la tassa annuale di concessione governativa, come invece accade per società di capitali ed enti commerciali nella misura di € 309,87 o 516,46, in funzione di una diversa entità del capitale sociale.

In risposta all'esigenza di prevedere importi arrotondati all'unità di euro, con effetto dal 1° agosto 2004⁶ il bollo da € 10,33 è passato a € 11,00 e quello di € 20,66 è passato a € 22,00. Poiché l'imposta di bollo va assolta nel momento in cui il registro viene stampato, in relazione al libro giornale e libro inventari relativi all'anno 2003, si sono verificate le due seguenti situazioni.

- chi ha stampato i registri entro la data del 31.07.2004 ha legittimamente assolto l'imposta di bollo nella misura di € 10,33 o di € 20,66, ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine
- chi ha posto in essere tale adempimento a partire dal 01.08.2004 ha dovuto corrispondere l'imposta di bollo nella misura incrementata di € 11,00 o € 22,00.

In relazione al pagamento dell'imposta di bollo, attualmente, sono previste tre modalità alternative, anche se nella prassi la prima delle modalità di seguito indicate rappresenta la più utilizzata:

- marche da bollo
- modello di pagamento F23
- bollo a punzone

Con riferimento alla modalità di assolvimento dell'imposta di bollo tramite le marche, l'amministrazione finanziaria⁷ ha chiarito che l'imposta di bollo va assolta sulle pagine effettivamente usate, a prescindere dall'anno cui si riferisce la numerazione progressiva (della numerazione parleremo in seguito). Così ad esempio, se il libro giornale che reca le scritture dell'anno 2003 termina con la pagina numero 70/2003, l'assolvimento dell'imposta di bollo va effettuato apponendo la marca sulla pagina 31/2004 e cioè sulla centounesima pagina del libro giornale. Va osservato che tale modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, se da un lato consente un notevole risparmio a quei soggetti le cui scritture relative a ciascun anno presentano un numero di pagine inferiore a cento o multipli di cento, dall'altro lato "impone" ai soggetti di memorizzare le frazioni di cento pagine utilizzate in ciascun anno al fine di apporre correttamente la successiva marca sulla centounesima pagina.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo	
Delega di pagamento Modello F23	Codice tributo 458T
Apposizione di marche da annullare	Prima pagina numerata o
Bollo a punzone	Modalità tradizionale

⁵ Si veda la nota 2-bis dell'articolo 16 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972

⁶ Legge n. 191 del 30.07.2004, di conversione del decreto legge n. 168 del 12.07.2004.

⁷ Circolare ministeriale n. 64/E del 1 agosto 2002 e Risoluzione ministeriale n. 85/E del 12 marzo 2002.

3. Tassa sulle concessioni governative

Con riferimento al pagamento della tassa di concessione governativa è opportuno ricordare che, in caso di bollatura facoltativa del libro giornale e del libro inventari, è stabilito⁸ il pagamento di una tassa di € 51,65 ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine. Con riferimento, invece, alla disciplina prevista per le società di capitali, come già ricordato in precedenza, è previsto⁹ un versamento annuale pari ad € 309,87 indipendentemente dal numero di registri contabili utilizzati e dal numero di pagine che li compongono (tale importo sale a € 516,46 per i soggetti con capitale sociale o fondo di dotazione che al 1° gennaio risulta superiore a € 516.456,90).

4. Regole di numerazione

In relazione alle modalità di numerazione delle scritture contabili, l'amministrazione finanziaria ha definitivamente chiarito che, in relazione a tutti i registri (giornale, inventari, registri IVA, registro beni ammortizzabili, ecc.) per i quali è stato soppresso l'obbligo di vidimazione iniziale e che non sono stati facoltativamente "bollati" dal contribuente:

- la numerazione deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con indicazione pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce (ad esempio, per l'anno 2005, sarà 1/2005, 2/2005, 3/2005, 4/2005 e così via.....)
- l'anno da indicare è l'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui viene effettuata la stampa delle pagine (quindi, se ad esempio, la stampa del libro giornale relativo all'anno 2004 viene stampato nel 2005, l'anno da indicare sarà il 2004).

Le regole di numerazione sopra descritte, quindi, non rendono più necessaria la prenumerazione dei registri (come accadeva per i registri vidimati) e ciò in quanto, in relazione a ciascun anno, la numerazione deve riprendere dal numero uno.

Con particolare riferimento al libro degli inventari, l'amministrazione finanziaria ha chiarito¹⁰ che, se le relative annotazioni occupano solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa.

5. Registri multiaziendali a striscia continua

Con riferimento ai registri multiaziendali¹¹ a striscia continua elaborati da sistemi meccanografici, di uso frequente nei centri elaborazione dati, un chiarimento ministeriale¹² ha evidenziato come l'abolizione dell'obbligo di bollatura ha comportato la soppressione di numerosi adempimenti quali:

la numerazione progressiva dei libri o registri a striscia continua con validità multiaziendale;

la stampa e la conservazione, dopo ogni elaborazione, di un indice numerato e bollato di tutti i fogli utilizzati da ciascun utente;

la conservazione dell'ultimo foglio di ogni libro o registro multiaziendale, contenente la vidimazione iniziale.

Secondo l'Agenzia delle entrate gli unici adempimenti rimasti si concretizzano in:

⁸ Si veda la nota 1 dell'articolo 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972.

⁹ Si veda la nota 3 dell'articolo 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641/1972.

¹⁰ Vedi C.M. 64/E/2002 cit.

¹¹ Per la relativa disciplina si veda il decreto ministeriale 22 dicembre 1998.

¹² Circolare ministeriale n. 60/E del 30 luglio 2002.

attribuzione, in sede di elaborazione, di una distinta numerazione progressiva e per periodo di imposta, nonché per ciascun utente, dei fogli dei libri o registri multiaziendali a striscia continua;

attribuzione e consegna, a ciascun utente, entro il termine di presentazione delle relative dichiarazioni annuali, dei fogli relativi alle registrazioni eseguite nel periodo d'imposta.

6. Bollatura facoltativa e "vecchi" registri

E' importante segnalare che l'abolizione dell'obbligo di vidimazione iniziale delle scritture contabili non preclude la possibilità che l'impresa o il professionista decidano di procedere facoltativamente alla bollatura dei libri contabili¹³. In tale caso, ovviamente, rimane ferma la competenza dell'ufficio del registro delle imprese o dei notai. In tali situazioni restano tuttavia valide le vecchie regole contenute nella circolare del Ministero dell'Industria n. 3407/C del 1997, che fissa il criterio della progressività della numerazione entro "l'anno in cui è effettuata la numerazione". Pertanto, se un'impresa dovesse decidere il 30 dicembre 2004 di procedere alla "bollatura" facoltativa di un libro giornale composto di 500 pagine, dovrà necessariamente prenumerare le pagine del registro indicando l'anno in cui viene effettuata la vidimazione iniziale (1/2004, 2/2004, 3/2004, , 499/2004, 500/2004). Ovviamente, il predetto registro potrà essere utilizzato negli anni a venire fino ad esaurimento. Qualora un registro, ad esempio il libro giornale, in uso precedentemente al 25.10.2001 (vecchi registri) o facoltativamente "bollato", dovesse esaurirsi nel corso dell'anno, il soggetto che annota le residue operazioni dell'anno su un libro giornale tenuto con le nuove regole, inizierà con la numerazione a partite dal numero uno fino alla conclusione dell'anno, anche se il momento iniziale non coincide con il primo di gennaio.

7. Sanzioni: il principio del FAVOR REI

Il venire meno dell'obbligo di "bollatura" delle scritture contabili, con decorrenza 25 ottobre 2001, ha prodotto degli effetti anche sul piano sanzionatorio.

In passato, l'amministrazione finanziaria¹⁴ ha chiarito che ricorre la violazione di omessa tenuta dei libri e registri anche quando ne sia stata omessa la bollatura a norma dell'articolo 2215 del codice civile. Le sanzioni previste per le violazioni relative agli obblighi di tenuta della contabilità sono contenute nell'articolo 9 del decreto legislativo n. 471/1997. Le fattispecie elencate sono di diversa gravità:

- omessa tenuta o conservazione dei registri e delle scritture contabili, punita con la sanzione amministrativa da due milioni a lire quindici milioni (comma 1);
- irregolare tenuta che si verifica quando le irregolarità sono di scarsa rilevanza e non ne deriva un ostacolo all'attività di accertamento (comma 3); in tale caso la sanzione prevista dal primo comma è riducibile fino alla metà del minimo.

Con decorrenza 25 ottobre 2001, quindi, le violazioni relative al soppresso obbligo di bollatura non sono più sanzionabili ai sensi dell'articolo 9 del decreto citato.

Ci si era posti il problema se anche le violazioni commesse in passato potessero "beneficiare" della nuova impostazione normativa ed in particolare se il principio del "favor rei" sancito dall'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo n. 472/1997 potesse trovare concreta applicazione. L'Agenzia delle Entrate¹⁵ e più di recente la Corte di Cassazione¹⁶ hanno dissipato

¹³ Spesso la scelta di procedere alla bollatura facoltativa dei libri contabili risponde all'esigenza di attribuire agli stessi efficacia probatoria, ad esempio, per ottenere il decreto ingiuntivo a fronte del mancato pagamento di fatture (a tale proposito si vedano le osservazioni formulate da Assonime con la circolare n. 26 del 25 marzo 2002).

¹⁴ Circolare ministeriale n. 23/E del 25 gennaio 1999. Sul punto si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 9451/2003.

¹⁵ Si veda la Circolare ministeriale n. 92/E del 22 ottobre 2001.

¹⁶ Sentenza n. 9451/2003.

ogni dubbio affermando esplicitamente che le violazioni relative alla soppressione dell'obbligo di bollatura, non verranno più sanzionate "anche se commesse prima dell'entrata in vigore della legge".

Trova peraltro applicazione anche quanto affermato dall'ultimo periodo del richiamato comma 2, che stabilisce che se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue, ma non è ammessa la ripetizione di quanto pagato.

Nella sostanza se il contribuente, a seguito dell'intervenuta definitività del provvedimento, ha pagato in tutto o in parte, l'ufficio non dovrà procedere ad alcun rimborso, mentre l'eventuale debito residuo si estinguerà, a nulla rilevando l'avvenuta iscrizione a ruolo del medesimo.

SCHEMA RIEPILOGATIVO					
		Bollatura (1)	Numerazione	Bollo	Tassa CC.GG.
I.V.A.		NO	SI	NO	NO
Imposte Dirette		NO	SI	NO	NO
Giornale e Inventari	Soggetti Irpef	NO	SI	€ 22,00	NO
	Società di capitali	NO	SI	€ 11,00	€ 309,87 € 516,46 (2)
Libri sociali		SI	SI	€ 11,00	assorbito
		(1) bollatura detta anche vidimazione iniziale. La vidimazione annuale è stata già abolita dal DL 357/1994.			
		(2) per i soggetti con capitale sociale o fondo di dotazione che al 1° gennaio risulta superiore a € 516.456,90.			

Rimaniamo a Vostra completa disposizione per le ulteriori valutazioni del caso e cogliamo l'occasione per porgerVi i nostri saluti.

Con viva cordialità

F.to Paolo Moscato - Paolo Torazza – Alberto Papone