Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di mercoledì 18 ottobre 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

I chiarimenti dell'Agenzia sulla rinuncia ai crediti da parte dei soci
di **Alberto Rocchi**

ACCERTAMENTO

I versamenti sul conto del socio rettificano il reddito della società
di **Marco Bargagli**

IMPOSTE INDIRETTE

Agevolazioni prima casa per l'immobile ereditato già in comproprietà
di **Alessandro Bonuzzi**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Fictio iuris sui fabbricabili estesa ai comproprietari non coltivatori
di **Luigi Scappini**

ADEMPIMENTI

Sanzione per omessa/irregolare tenuta di scritture e documenti
di **Dottryna**

REDDITO IMPRESA E IRAP

I chiarimenti dell'Agenzia sulla rinuncia ai crediti da parte dei soci

di **Alberto Rocchi**

Con la **risoluzione 124/E** del 13 ottobre scorso, l'Agenzia ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità e sull'ambito applicativo delle **sopravvenienze da rinuncia ai crediti da parte dei soci**.

L'**articolo 13 del D.Lgs. 147/2015** ha riscritto i **commi 4** e ***4-bis*** dell'articolo 88 Tuir; in particolare, la norma ha modificato il **trattamento delle rinunce dei soci ai crediti vantati nei confronti della società**, che passano da un generalizzato regime di **intassabilità** a uno di **parziale imponibilità**. Viene infatti previsto che la fattispecie della rinuncia al credito, genera una sopravvenienza attiva per la parte che **eccede il valore fiscale del credito** medesimo. A tale fine, il socio è tenuto a certificare, a beneficio della società partecipata, tale valore fiscale mediante produzione di apposita **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**; in mancanza dell'atto, il valore fiscale del credito è assunto **pari a zero** con conseguente concorso alla formazione del reddito della società, dell'intera rinuncia.

La Relazione illustrativa del decreto chiarisce come con la modifica "*viene equiparata l'operazione di apporto da parte del socio e successivo saldo a stralcio del debitore partecipato con il creditore, con l'operazione di acquisizione del credito (a "sconto") da parte del socio e successiva rinuncia*".

In altri termini, obbiettivo del legislatore è quello di **evitare il salto d'imposta** che si crea nell'operazione di acquisizione e successiva rinuncia quando i valori delle due operazioni divergono.

Trattasi della situazione in cui il SOCIO "A" acquista da "B" un credito nei confronti della società BETA di cui "A" è socio. Il credito ha un valore nominale di 100 ma viene acquistato a 50. Nel momento in cui successivamente "A" dovesse rinunciare al credito stesso nei confronti di BETA:

1. **prima della modifica normativa**, in capo a BETA si sarebbe verificata una sopravvenienza attiva non tassata per 100, il valore nominale del debito. Mentre "A", nel presupposto che si qualifichi come **soggetto impresa**, avrebbe potuto dedurre una minusvalenza pari a 50;
2. **dopo la modifica normativa**, in capo a BETA, la sopravvenienza non tassata è limitata a 50, pari al valore fiscale del credito mentre è tassata per i restanti 50 pari all'eccedenza sul valore fiscale; tutto certificato da dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

È evidente che in questo modo viene ripristinata una **simmetria** tra **minusvalenza dedotta** in capo al soggetto titolare del credito e **sopravvenienza tassata** sulla società beneficiaria della rinuncia: ciò che sfuggiva a tassazione nella precedente formulazione della norma.

Nonostante la condivisibilità degli intenti, il dettato normativo risultava lacunoso sotto molteplici aspetti. Con la risoluzione in esame, vengono tuttavia **colmate alcune delle incertezze più evidenti**. Intanto, richiamando altri documenti in materia (**risoluzione 41/E/2001** e **152/E/2002**), l'Agenzia chiarisce che il regime di **parziale detassazione** delle sopravvenienze da rinuncia ai crediti trova giustificazione nella volontà del socio di **patrimonializzare** la società partecipata: occorre dunque verificare la sussistenza di questo intento al fine di escludere che la rinuncia sia dovuta a cause di tipo diverso.

In secondo luogo, il documento definisce con esattezza **l'ambito oggettivo** di applicazione della normativa contenuta nell'**articolo 88 Tuir**: essa riguarda crediti di qualsiasi natura, sia finanziaria che commerciale, atteso che l'effetto distorsivo in precedenza descritto che il legislatore ha inteso inibire, non ha alcuna attinenza con la tipologia del credito rinunciato dal socio.

Ma il punto sul quale sorgevano le maggiori perplessità riguardava l'**ambito soggettivo** di applicazione. Dal dato testuale, infatti, si poteva desumere che la nuova disciplina potesse colpire tutti i crediti da chiunque vantati e successivamente rinunciati. Ciò avrebbe portato a far rientrare nel suo raggio di azione anche fattispecie, con evidenza, del tutto estranee alla *ratio* ispiratrice espressamente dichiarata dal legislatore. Ipotizziamo il caso di un socio persona fisica che, come frequentemente accade, rinuncia ai crediti vantati nei confronti della Srl in cui partecipa maturati a seguito di **finanziamento infruttifero** precedentemente concesso: qui, il temuto salto d'imposta che il legislatore mira a bloccare, non avrebbe alcuna possibilità di realizzarsi, sia perché il credito non è stato negoziato in precedenza dal suo titolare, sia perché il socio non ha i requisiti per portare in deduzione l'eventuale minusvalenza subita. Eppure, da una lettura testuale del dato normativo, non si poteva escludere che, in assenza della prova costituita dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio (o di una sua carenza in termini di forma e tempi), alla società poteva essere imputata una sopravvenienza imponibile pari all'intero valore del credito rinunciato senza che, peraltro, nessuno avesse potuto dedurre la corrispondente minusvalenza. Con la presa di posizione in commento, l'Agenzia correttamente chiarisce che tale procedura **non è applicabile alle persone fisiche non esercenti attività d'impresa**, non essendo ravvisabile, nei loro confronti, alcuna differenza tra il valore fiscale e nominale dei crediti rinunciati. Pertanto, la società partecipata può beneficare in questi casi della **completa detassazione** della rinuncia **anche in assenza di dichiarazione sostitutiva di atto notorio** circa il valore fiscale del credito.

Sarà invece necessario far ricorso all'inusuale mezzo di prova previsto dalla normativa, in tutti i casi in cui il socio rivesta la **qualifica di impresa;** ma anche se non ha precedentemente acquistato il credito? La risoluzione non lo dice espressamente, ma si dovrebbe rispondere di no, visto che neanche qui si realizza la differenza tra valore fiscale e nominale del credito rinunciato. In ogni caso, non si può fare a meno di notare come, al di là delle censure di

compatibilità costituzionale di cui appare a prima vista suscettibile il sistema proposto, restano alcune forti perplessità sui **tempi** e **modi** in cui fornire la prova. Il procedimento di autocertificazione basato sulla dichiarazione sostitutiva, infatti, è tipicamente rivolto alla pubblica Amministrazione; quando i dati dichiarati sono destinati a soggetti diversi, è necessaria **l'autentica della firma del sottoscrittore**, procedura che parrebbe applicabile al caso previsto dall'**articolo 88** in esame. Ma **quando** dovrebbe essere redatta e sottoscritta l'autocertificazione? Al momento della rinuncia o al momento della presentazione del modello Redditi da parte della società? Domande che la norma lascia senza risposta e alle quali si potrebbe replicare che, in assenza di un termine, la prova potrebbe essere fornita in qualunque momento utile, fermo restando il rischio di scontrarsi con un eventuale diverso parere degli organi accertatori.

ACCERTAMENTO

I versamenti sul conto del socio rettificano il reddito della società

di **Marco Bargagli**

La **normativa sostanziale di riferimento** in tema di **indagini finanziarie** è contenuta, ai **fini delle imposte sui redditi**, nell'articolo articolo 32, primo comma, n. 2 del D.P.R. 600/1973.

In particolare, a livello operativo:

- i **versamenti non giustificati** transitati sui **conti correnti del contribuente** rettificano in aumento la base imponibile, come **maggiori elementi positivi di reddito**;
- **i prelevamenti effettuati** non risultanti dalle scritture contabili, se non **viene indicato il beneficiario** delle somme, si considerano **maggiori ricavi o compensi** con simmetrica **rettifica del reddito**.

Con specifico riferimento ai **prelievi bancari non giustificati**, il **D.L. 193/2016** convertito, con modificazioni, dalla **Legge 225/2016**, ha previsto che: *"sono altresì **posti come ricavi** a base delle **stesse rettifiche ed accertamenti**, se **il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario** e **sempreché non risultino dalle scritture contabili**, i **prelevamenti o gli importi riscossi** nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a **euro 1.000 giornalieri** e, comunque, a **euro 5.000 mensili**"*.

Quindi, con **decorrenza 3 dicembre 2016**:

- é stata abrogata la **presunzione legale relativa** ai **prelevamenti non giustificati** a carico **dei professionisti**;
- **unicamente a carico delle imprese**, con riguardo **ai prelievi** di **importo superiore a 1.000 euro giornalieri** e a **000 euro mensili**, opera ancora la **presunzione di evasione fiscale** [**art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. 600/1973**].

Ai **fini Iva**, ai sensi dell'**articolo 51, secondo comma, n. 2 del D.P.R. 633/1972**:

- **i versamenti** transitati sui conti correnti sono considerati, **qualora non giustificati da parte del contribuente**, **cessioni di beni e/o prestazioni di servizio** senza l'emissione della prescritta fattura (**ipotesi di vendite in nero**);
- **i prelevamenti,** sono considerati **"acquisti senza fattura",** a meno che il contribuente **non dimostri di averne tenuto conto nelle dichiarazioni**, ovvero che **non si riferiscono ad operazioni imponibili**.

Sul tema delle **indagini finanziarie**, con **l'ordinanza n. 21424** depositata in **data 15 settembre**

2017, la suprema Corte di cassazione si è espressa sulla **rilevanza fiscale dei versamenti non giustificati** da parte dei soci, sui conti correnti a loro intestati, con particolare riferimento alla **rettifica in aumento** del reddito in capo alla società di cui fanno parte.

Sulla base di un **costante orientamento** espresso dalla **giurisprudenza** (cfr. *ex multis* Corte di cassazione, **sentenza n. 8112 del 22 aprile 2016**), in **sede di rettifica e di accertamento d'ufficio delle imposte sui redditi,** l'utilizzazione dei dati **risultanti dalle copie dei conti correnti bancari** acquisiti dagli istituti di credito, **non può ritenersi limitata**, in caso di società di capitali, **ai conti formalmente intestati all'ente.**

Quindi, si potranno utilizzare anche **dati e notizie risultanti dai conti intestati ai soci**, **agli amministratori o ai procuratori generali**, qualora risulti **provata dall'Amministrazione finanziaria**, anche **tramite presunzioni**, la **natura fittizia dell'intestazione** o, comunque, la **sostanziale riferibilità** all'ente dei conti medesimi o di **alcuni loro singoli dati**, **senza la necessità di provare** che **tutte le movimentazioni** di tali rapporti **rispecchino operazioni aziendali,** tenuto conto che sulla base delle disposizioni attualmente vigenti **incombe sul contribuente** dimostrarne **l'estraneità alla propria attività di impresa**.

In buona sostanza, secondo gli ermellini, l'Ufficio finanziario può **valorizzare dati e notizie** risultanti non solo dai **depositi bancari intestati alla società**, ma anche da quelli scaturenti dai **conti correnti intestati ai soci**, a condizione che sia **dimostrata la natura fittizia del rapporto bancario**.

Sul **medesimo solco interpretativo**, si cita la sentenza n. 355/45/2016 emessa dalla **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia**, nella quale il giudice ha affermato che in tema di accertamento l'Ufficio finanziario può utilizzare, **nell'esercizio dei poteri attribuiti dalla Legge**, le **risultanze dei conti correnti bancari intestati ai soci** riconducendo alla **medesima società le operazioni ivi riscontrate**, tenuto conto che **si può presumere**, salvo **facoltà di provare la diversa origine delle entrate**, la **sostanziale sovrapposizione** degli **interessi personali e societari**, nonché **identificare in concreto gli interessi economici** perseguiti dalla **società con quelli stessi dei soci** (cfr. Corte di cassazione, sentenza n. 6595 del 15 marzo 2013).

Infatti, come anche affermato dalla Corte di cassazione, nella successiva sentenza n. 20668 del 1 ottobre 2014, tali **rapporti di contiguità** rappresentano **elementi indiziari** che assumono **consistenza di prova presuntiva legale** ove il **soggetto formalmente titolare del conto non sia in grado di fornire indicazioni sulle somme prelevate o versate** e **non disponga di proventi diversi o ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività imprenditoriale**.

Seminario di specializzazione

ILLECITI FINANZIARI CORRELATI ALL'EVASIONE FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >

IMPOSTE INDIRETTE

Agevolazioni prima casa per l'immobile ereditato già in comproprietà

di **Alessandro Bonuzzi**

Il contribuente che, per effetto della **successione**, diviene pieno proprietario di tre immobili, in precedenza posseduti in **comproprietà** con il coniuge defunto, può fruire delle **agevolazioni** "**prima casa**" previste dall'articolo 69 della L. 342/2000 – con applicazione in **misura fissa** delle imposte **ipotecaria** e **catastale** – in relazione all'acquisto delle quote di **uno dei tre immobili**.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 126/E **di ieri**.

Nel caso oggetto del documento di prassi, il soggetto istante, la signora XXX, residente in YYY, era l'**unica erede testamentaria** del defunto marito, con il quale possedeva in comproprietà tre immobili abitativi siti in YYY. Per effetto della **successione**, le quote degli immobili appartenenti al coniuge defunto si sono trasferite alla signora.

Quest'ultima, attraverso la presentazione dell'interpello, desiderava conoscere se era possibile – **non avendone mai beneficiato** – fruire delle agevolazioni "prima casa", ai sensi dell'articolo 69, comma 3, della L. 342/2000, per le quote di uno degli immobili caduti in successione.

Va ricordato che tale norma prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti della proprietà di **case di abitazione** "***non di lusso*** *e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da* ***successioni*** *o donazioni, quando, in capo al beneficiario, ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i* ***requisiti*** *e le* ***condizioni*** *previste in materia di* ***acquisto della prima abitazione***".

La **risoluzione** di ieri, dopo aver precisato che:

- la nozione di **abitazione non di lusso** deve essere riferita alle case di abitazione diverse da quelle appartenenti alle categorie **catastali A/1, A/8 e A/9**;
- per poter beneficiare dell'agevolazione, l'interessato, all'**apertura** della successione, deve **dichiarare**:

1. di avere la **residenza** nel territorio del comune ove è ubicato l'immobile da acquistare o di volerla stabilire entro diciotto mesi dall'acquisto;
2. di **non essere titolare esclusivo** o in **comunione** con il coniuge dei diritti di proprietà,

usufrutto, uso e abitazione di **altra casa di abitazione nel territorio del comune** in cui è situato l'immobile da acquistare;

3. di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su **tutto il territorio nazionale** dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni;

ha affermato che, nel caso prospettato, il coniuge superstite **può fruire delle agevolazioni "prima casa" per l'acquisto delle quote di uno dei tre immobili**.

Non è, infatti, preclusivo alla fruizione dell'agevolazione il fatto che prima del decesso la signora fosse comproprietaria con il coniuge degli immobili; ciò in quanto, con la morte del marito, il **regime di comunione viene meno**. Ne consegue che la contribuente si trova nelle condizioni di **poter dichiarare** di **non essere titolare in comunione con il coniuge di diritti sugli immobili**.

Allo stesso tempo non rileva la circostanza che, per effetto della successione, la signora ne divenga **proprietaria esclusiva**; difatti, la dichiarazione che deve essere resa dalla contribuente deve essere riferita ad immobili **diversi** da quelli che vengono acquistati con la successione.

In chiusura, atteso che l'agevolazione in questione può trovare applicazione soltanto per una unità immobiliare, viene specificato che per le **due rimanenti abitazioni** pervenute con la stessa successione sono, invece, dovute le imposte ipotecaria e catastale in **misura proporzionale**, pari rispettivamente al 2 e all'1% del valore dell'immobile.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Fictio iuris sui fabbricabili estesa ai comproprietari non coltivatori

di **Luigi Scappini**

La Corte di Cassazione, con l'**ordinanza n. 22486 del 27 settembre 2017,** è tornata a occuparsi di **Ici**, con specifico riferimento all'agevolazione, ora estendibile anche ai fini Imu, prevista per il mondo agricolo, in ragione della quale, per ***fictio iuris***, i terreni **edificabili posseduti** e **condotti** da **coltivatori diretti** e/o **Iap non** si considerano **tali**, bensì **agricoli** e conseguentemente non scontano imposizione.

La norma, che si rende applicabile esclusivamente ai "professionisti" del mondo agricolo, intendendo come tali, in prima battuta, coloro che ritraggono la maggior parte del proprio reddito dall'attività agricola, è stata oggetto di numerosi arresti giurisprudenziali negli ultimi tempi.

Come noto, ai sensi dell'**articolo 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992**, **non** si considerano **fabbricabili** i **terreni –** sebbene ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 36, comma 2, D.L. 223/2006** siano a tutti gli effetti tali – **posseduti** e **condotti** dai soggetti indicati nel **comma 1 dell'articolo 9**, sui quali **persiste** l'**utilizzazione agro-silvo-pastorale** mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

Punto di partenza è, quindi, quello di delimitare l'**ambito soggettivo** di applicazione della *fictio iuris* prevista dal Legislatore che, per effetto del richiamo ai soggetti di cui all'**articolo 9, comma 1, D.Lgs. 504/1992**, riguarda i **coltivatori diretti e** gli attuali **Iap** (imprenditori agricoli principali) che, a decorrere dal 2004 sono andati **in sostituzione** dei precedenti **Iatp** (imprenditori agricoli a titolo principale).

Proprio in riferimento al requisito soggettivo, la Corte di Cassazione, con una serie di recenti arresti (**sentenze n. 13745/2017**, **n. 14132/2017**, **n. 14134/2017** e **n. 14135/2017**) ha avuto modo di precisare come il trattamento agevolato previsto per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e Iatp (ora da intendersi Iap) compete **esclusivamente** "*a quanti traggono **dal lavoro agricolo** la loro esclusiva **fonte di reddito** e **non** va, quindi, riconosciuto, **a chi** sia **titolare** di **pensione**, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti anche nel caso in cui il contribuente continui a lavorare il fondo*" (in senso conforme anche le **sentenze n. 12565/2010** e **n. 9601/2012**).

La ***ratio*** della norma, a parere dei supremi Giudici, impone una tale interpretazione in quanto tesa "*a **incentivare** la **coltivazione** della terra*" e a rendere meno onerosa l'imposizione tributaria per tutti quei soggetti che "*ritraggono dal lavoro della terra la loro esclusiva fonte di credito*",

ragion per cui non compete ai **pensionati**.

Passando ad analizzare il requisito **oggettivo** richiesto, la norma è esplicita nell'individuarlo nel **possesso** e nella **conduzione** diretta del terreno e, quindi, lo stesso deve essere utilizzato per un'attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali o funghicoltura.

Solamente in caso di **verifica** di **entrambi** i requisiti può rendersi **applicabile** la ***fictio iuris*** che, come anticipato, va a premiare coloro che ritraggono il loro reddito dall'attività agricola.

Il venir meno di tali requisiti **inibisce** l'applicazione dell'agevolazione, ragion per cui, ad esempio, la stessa non si renderà mai applicabile nell'ipotesi in cui il proprietario del fondo lo abbia concesso in locazione o comodato a un coltivatore diretto o a uno lap o, comunque, in forza di un titolo concesso, non possa sfruttarlo direttamente.

Tuttavia, tale principio dell'obbligo di **conduzione diretta**, trova una **deroga parziale** nell'ipotesi di terreno posseduto in **comproprietà**, infatti, come affermato con la recente **ordinanza n. 22486/2017** richiamata in premessa, "*In tema di Ici, il D.Lgs. 504/1992, articolo 2, comma 1, lettera b) nel considerare agricolo un terreno, pur suscettibile di utilizzazione edificatoria, a condizione che sia **posseduto** e **condotto** da soggetti indicati nell'articolo 9, comma 1 (coltivatori diretti od imprenditori agricoli) e che persista l'utilizzazione agro – silvo – pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali, si riferisce a una situazione incompatibile con la possibilità di sfruttamento edilizio dell'area, avente carattere oggettivo, e pertanto, nel caso di comunione di un fondo edificabile in cui persiste la predetta utilizzazione da parte di **uno solo** dei **comproprietari**, trova **applicazione** non solo al comproprietario coltivatore diretto, ma **anche agli altri comunisti** che non esercitano sul fondo l'attività agricola*" (in senso conforme *ex multis* **sentenze n. 15566/2010** e **n. 13261/2017**).

In senso conforme si ricorda anche la **circolare MEF 3/DF/2012** con cui è stato affermato come la *fictio iuris* si estende, in caso **comproprietà** di un fondo, a **tutti gli intestatari**, a prescindere dalla circostanza che lo stesso sia condotto da uno solo avente i requisiti richiesti.

ADEMPIMENTI

Sanzione per omessa/irregolare tenuta di scritture e documenti

di **Dottryna**

DOTTRYNA Euroconference

La disciplina sanzionatoria delle "violazioni degli obblighi relativi alla contabilità" commesse sia nell'ambito delle imposte dirette che agli effetti dell'Iva è contenuta nell'articolo 9 del D.Lgs. 471/1997.
Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione *"Sanzioni"*, una apposita *Scheda di studio*.
Il presente contributo analizza i profili sanzionatori connessi all'omessa o irregolare tenuta e conservazione di scritture contabili e documenti.

Il primo comma dell'articolo 9 prevede una **sanzione fissa ricompresa tra un minimo di 1.000 ed un massimo di 8.000 euro** a carico di "***chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni*** *le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto …*".

La norma punisce, quindi:

- **l'omessa tenuta dei registri**, nel senso che il contribuente non li ha nemmeno istituiti. Si ritiene che l'infrazione sia integrata anche nell'ipotesi di istituzione tardiva degli stessi, fatta salva la possibilità di ricondurre la violazione all'interno dell'ipotesi esimente prevista dall'articolo 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 472/1997;
- **l'omessa conservazione di scritture contabili e documenti durante il periodo in cui sussiste tale obbligo**;
- **la tenuta di libri e documenti** che non avviene secondo le prescrizioni e che è quindi **irregolare rispetto alle singole leggi di riferimento.**

In ordine alla fattispecie sub 1), la C.M. 23/1999 precisa che "*l'ipotesi della omessa tenuta delle scritture contabili, oltre al caso in cui le stesse non siano state materialmente istituite, ricorre anche quando ne sia stata omessa la* ***bollatura*** *ai sensi dell'articolo 2215 del codice civile ovvero in presenza di* ***irregolarità gravi***, ***numerose*** *e* ***ripetute*** *da far risultare inattendibili nel loro complesso le scritture medesime*".

Con specifico riguardo alla **bollatura dei registri** va ricordato che, l'articolo 8 della L. 383/2001 **ha soppresso tale obbligo per il libro giornale e il libro degli inventari, nonché per i registri prescritti dalla legislazione tributaria**.

Come rimarcato dalla circolare AdE 92/E/2001, l'obbligo permane invece per "*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*".

Il medesimo documento di prassi precisa inoltre (cfr. paragrafo 2.2), con specifico riguardo agli **aspetti sanzionatori**, che "*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*".

Ricorda ancora la **circolare** da ultimo citata che non è stato, invece, soppresso l'obbligo di **numerazione progressiva** dei registri (cfr. sul punto anche la risoluzione 85/E/2002), avvertendo peraltro che, in tali situazioni, può essere valutata la natura **meramente formale** della violazione, secondo i criteri enunciati dalla circolare AdE 77/E/2001, con conseguente inapplicabilità della sanzione.

Per quanto attiene alla seconda violazione, la C.M. 23/1999 citata sottolinea che "*la **conservazione** delle scritture (regolarmente costituite) è **obbligatoria fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta**, anche oltre il termine previsto dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie*", a meno che l'impresa non sia stata posta in liquidazione.

Circa la terza violazione, concernente la mancata tenuta delle scritture secondo le prescrizioni, la norma fa essenzialmente riferimento alla necessità di tenere la **contabilità in maniera ordinata, senza spazi in bianco o cancellature che non consentano la lettura delle parole cancellate**.

Infine, sempre secondo la C.M. 23/1999, la sanzione in commento può tornare applicabile, con specifico riferimento al settore dell'Iva, anche nell'ipotesi in cui vengano emesse "***fatture** che non contengono le **indicazioni** prescritte dalla legge o che contengono indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'identificazione delle parti*".

In quest'ottica la previsione sanzionatoria potrebbe tornare quindi applicabile, ad esempio, nel caso di emissione di fattura nei confronti di un esportatore abituale in cui **non sono annotati gli estremi della dichiarazione d'intento ricevuta**. Anche in questo caso, tuttavia, si ritiene debba essere valutata la possibilità di applicare l'**esimente sanzionatoria** di cui al sopra citato

articolo 6, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 472/1997.