

IMPOSTE INDIRETTE***Imposta di bollo per scritture ausiliarie di magazzino e registro beni ammortizzabili***

di Luca Caramaschi

Master di specializzazione

L'ORGANIZZAZIONE DIGITALE DELLO STUDIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Lo scorso **22 ottobre 2021** Assonime ha reso noto un **approfondimento, il n. 1/2021**, in merito all'applicabilità dell'imposta di bollo per le **scritture ausiliarie di magazzino** e per il **registro dei beni ammortizzabili**.

La tenuta di tali registri, come noto, è prevista dal D.P.R. 600/1973 e, in particolare:

- dall'[articolo 14, comma 1, lettera d\)](#), per le scritture ausiliarie di magazzino;
- dall'[articolo 16](#) per il registro dei beni ammortizzabili.

Tuttavia, lo **specifico obbligo** di tenere tali registri è previsto solo dalla citata disciplina in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e non anche da altre disposizioni dell'ordinamento, di natura civilistica o di altro genere.

Le disposizioni del Testo unico in materia di imposta di bollo

Quanto alla disciplina **dell'imposta di bollo**, la tariffa degli atti e dei registri soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine comprende, all'articolo 16, i "libri di cui all'articolo 2214, primo comma, cod. civ.; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216, cod. civ.".

Tale fattispecie in linea di principio **non comprende i registri in questione** poiché essi non sono bollati e vidimati. In particolare, il **libro dei beni ammortizzabili** è soggetto soltanto alla **numerazione progressiva** per ogni pagina, a norma [dell'articolo 22 del citato D.P.R. 600/1973](#), mentre per le **scritture ausiliarie di magazzino** non sono previste specifiche formalità.

Sempre l'[articolo 22](#) dispone che i registri di cui ai precedenti articoli **sono tenuti in esenzione dall'imposta di bollo**, eccettuando, però, quelli di cui all'articolo 14, lettere c) e d) e, quindi, le scritture ausiliarie di magazzino (lettera d). Pertanto, **la specifica esenzione riguarda**, per quanto ci interessa in questa sede, solo il **registro dei beni ammortizzabili**.

Secondo Assonime, per le **scritture di magazzino** potrebbe ritenersi applicabile la disposizione generale dell'articolo 5, comma 3, della tabella degli **atti esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo**, che esenta i "repertori, libri, registri ed elenchi prescritti dalle leggi tributarie..." .

L'operatività di questo esonero per le scritture di magazzino, tuttavia, è per lo meno dubbia in quanto, secondo parte della dottrina, tali scritture, anche se non prescritte in modo espresso da una norma non tributaria, **sarebbero comunque imposte dall'[articolo 2214 cod. civ.](#)**, là dove obbliga l'imprenditore alla tenuta delle **scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa** (aspetto comunque non sempre agevole da accertare).

Tali scritture rientrano, quindi, fra quelle che la dottrina qualifica **scritture contabili "innominate"**. Peraltro, anche senza ricorrere all'esenzione dell'articolo 5 della tabella, rimane sempre valida l'osservazione che tali libri non realizzano il presupposto di fatto del tributo a norma dell'articolo 16 della tariffa, in quanto **non è richiesta la bollatura e la vidimazione**.

Bollatura e vidimazione volontaria

Sia il **registro dei beni ammortizzabili** che le **scritture ausiliarie di magazzino** possono però essere fatti bollare e vidimare volontariamente qualora l'impresa intendesse conferirgli efficacia probatoria a norma **dell'[articolo 2710, cod. civ.](#)**. Secondo tale ultima disposizione infatti "*I libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono fare prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa*".

In tal caso, solo per il **registro dei beni ammortizzabili** vale l'espresso **esonero** stabilito dall'[articolo 22 D.P.R. 600/1973](#).

Per le **scritture di magazzino**, invece, la loro obbligatorietà ai fini civilistici a norma dell'[articolo 2214 cod. civ.](#) – da verificare in concreto per la singola impresa – comporterebbe **l'inapplicabilità dell'esenzione** stabilita dall'articolo 5 della tabella e, di conseguenza, **l'assoggettamento all'imposta di bollo** a norma dell'articolo 16 della tariffa.

Ciò sempreché, ripetiamo, l'impresa che tiene le scritture in questione abbia natura e dimensioni tali da far ritenere che esse siano obbligatorie a norma dell'[articolo 2214 cod. civ.](#). In caso contrario, infatti, le scritture sarebbero **obbligatorie solo in base all'[articolo 14 D.P.R. 600/1973](#)** e, quindi, sarebbe operante l'esenzione prevista dall'articolo 5 della tabella per i libri e registri prescritti da leggi tributarie.

Scritture tenute con strumenti informatici

Se le scritture di magazzino sono **tenute con strumenti informatici**, le formalità della numerazione e bollatura non possono essere effettuate con le modalità tradizionali e, quindi, **si pone il dubbio** se e in quali situazioni debba ritenersi dovuta l'imposta di bollo.

In particolare, si pone il dubbio se possa **equipararsi alla vidimazione**, anche ai fini in esame, la formalità prescritta [dall'articolo 2215-bis cod. civ.](#) per i registri per i quali è obbligatoria la numerazione progressiva e la vidimazione.

Tale articolo dispone al **comma 3** che “*gli obblighi di numerazione progressiva e vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta l'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato*”.

Inoltre, il **comma 5** attribuisce a tale formalità la stessa **rilevanza giuridica della vidimazione tradizionale**, disponendo che “*I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710, cod. civ.*”.

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta ad istanza di interpello n. 236/E/2021](#), ha affermato l'applicabilità dell'imposta di bollo **anche per le scritture contabili di cui all'articolo 2214 cod. civ.**, diverse dal libro giornale e dal libro degli inventari, **tenute con strumenti informatici**.

In sostanza, l'orientamento che sembra emergere è quello secondo cui l'apposizione della marca temporale e della firma digitale equivale, per i registri informatici, alla vidimazione prevista dall'[articolo 2215 cod. civ.](#). Tale equipollenza, sancita per i registri per i quali la vidimazione è obbligatoria, **varrebbe anche per quelli per i quali l'imprenditore ha scelto di seguire tale formalità non obbligatoria**.

La critica di Assonime

“*Si potrebbe contestare tale impostazione in base al rilievo che l'articolo 16 della tabella prevede l'applicazione dell'imposta di bollo ai libri e registri, se bollati e vidimati nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216, e non anche a quelli sottoposti alla formalità dell'articolo 2215-bis, cod. civ..*

Tale argomento, tuttavia, appare eccessivamente formalistico poiché tale ultimo **articolo sancisce l'equipollenza fra le procedure previste per i registri cartacei e quelle dei registri informatici**, e soprattutto perché, in effetti, i registri informatici sottoposti a marca temporale e firma elettronica

hanno gli effetti giuridici della bollatura e vidimazione, e cioè hanno l'efficacia probatoria prevista dall'articolo 2710 per i libri vidimati e bollati. Tale ultima osservazione potrebbe risultare dirimente ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo, poiché l'imposta di bollo, come noto, è un tributo che si applica agli atti, documenti e registri con riferimento agli effetti giuridici che essi producono; e riguardo ai libri e registri, il requisito della bollatura e vidimazione è previsto dalla norma tariffaria proprio in quanto tale requisito attribuisce ai registri l'importante effetto costituito dalla loro efficacia probatoria”.

Secondo questa ricostruzione, pertanto, le **scritture ausiliarie di magazzino**, prima escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta di bollo se non bollate e vidimate, **sarebbero soggette al tributo se tenute con modalità informatiche**, sempreché si possa ritenere che **siano obbligatorie** per l'impresa a norma dell'[articolo 2214 cod. civ.](#) in considerazione della sua natura e dimensione e a meno che l'impresa decida di non mantenerli in formato elettronico, ma di materializzarli, e cioè di stamparli (in tale ultima ipotesi, deve ritenersi che l'imposta di bollo non sia dovuta in assenza del requisito previsto dall'articolo 16 della tariffa costituito dalla bollatura e vidimazione).

Assonime, tuttavia, auspica un **intervento del legislatore** sul punto in quanto **non parrebbe comprensibile** il motivo per il quale le scritture ausiliarie di magazzino debbano considerarsi in questo caso soggette a imposta di bollo (con tutte le difficoltà di stabilire se le **scritture di magazzino** debbano considerarsi o no obbligatorie per l'impresa a norma dell'[articolo 2214 cod. civ.](#)), mentre altre scritture previste sempre dal D.P.R. 600/1973, come il libro dei beni ammortizzabili, sono **espressamente escluse**.

Laddove, infine, si dovesse propendere per la **debenza dell'imposta di bollo** nella fattispecie descritta (ovvero **per le scritture ausiliarie di magazzino tenute in modalità informatica**), le modalità di applicazione sarebbero, secondo Assonime, quelle stabilite dall'articolo 6 D.M. 17.06.2014, come anche precisato dalle [risposte dell'Agenzia delle entrate n. 236/E/2021 e n. 346/E/2021](#).

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo

Versamento, in unica soluzione, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, con modello F24, con il codice tributo 2501 denominato “*imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari*”, assumendo **come parametro di commisurazione del tributo il numero di registrazioni**, in base a quanto disposto dall'**articolo 6, comma 3, del citato D.M.** secondo cui “*l'imposta sui libri e sui registri di cui all'articolo 16 della Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972, tenuti in modalità informatica, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse*”.