



Bolle di accompagnamento e ricevute fiscali

Questioni riguardanti l'illecito amministrativo dell'omessa annotazione nel registro di carico ex art. 10, quinto comma, del D.M. 29.11.1978

di Giorgio Mantovano

1. Brevi cenni sul D.M. 29.11.1978 e sui dubbi di legittimità costituzionale della norma che lo prevede

Prima di passare ad esaminare i problemi di carattere sanzionatorio suscitati dalla violazione della norma di cui all'art. 10, quinto comma del D.M. 29.11.1978 (1), appare opportuno, per motivi di

completezza, sottolineare le perplessità di conformità al dettato costituzionale che parte autorevole della dottrina ha avanzato nei riguardi del meccanismo normativo da cui trae origine l'anzidetto decreto ministeriale.

Si ricorda che la disciplina della bolla d'accompagnamento è stata istituita con l'art. 7 della legge 10 maggio 1976, n. 249 (2), la quale ha convertito

(1) D.M. 29 novembre 1978.

Art. 10

Stampati forniti da soggetti autorizzati

A partire dal 1° gennaio 1980, i documenti previsti dagli artt. 1 e 3 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, devono essere emessi utilizzando appositi stampati predisposti da tipografie autorizzate dal Ministero delle finanze con numerazione progressiva per documento anche con l'adozione di prefissi alfabetici di serie.

La fornitura degli stampati è effettuata direttamente dalle tipografie autorizzate ovvero da rivenditori autorizzati dal competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, su richiesta scritta dell'acquirente utilizzatore o dell'acquirente rivenditore.

Per ciascuna fornitura di stampati, le tipografie autorizzate devono annotare, anteriormente alla consegna degli stessi, in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la data della fornitura, gli elementi di identificazione dell'acquirente utilizzatore o del soggetto autorizzato allarivendita ed il numero degli stampati forniti con l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale.

Per ciascuna fornitura di stampati, i rivenditori autorizzati devono annotare, anteriormente alla consegna degli stessi, in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la data della fornitura, gli elementi di identificazione dell'acquirente utilizzatore ed il numero degli stampati forniti con l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale.

Entro il giorno successivo non festivo a quello di ricezione degli stampati, e in ogni caso prima della loro utilizzazione o rivendita, l'acquirente utilizzatore ovvero il soggetto autorizzato alla rivendita devono assumerli in carico, annotandoli in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del decreto indicato nel precedente comma, con la specificazione della data

di annotazione, della data di ricevimento degli stampati, nonché degli elementi di identificazione della tipografia fornitrice o del rivenditore autorizzato e del numero degli stampati acquistati con l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale.

Entro il 5 marzo, le tipografie ed i rivenditori autorizzati debbono comunicare i dati identificativi dei soggetti nei cui confronti sono state effettuate nell'anno precedente forniture di stampati previsti dal presente decreto con l'indicazione del numero complessivo degli stampati forniti a ciascuno di essi. La comunicazione deve essere fatta per iscritto all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale dell'acquirente utilizzatore o del rivenditore autorizzato.

(2) L. 10 maggio 1976, n. 249.

Art. 7

Allo scopo di meglio assicurare l'applicazione dell'Iva con i decreti previsti dal secondo comma dell'art. 17 della L. 9 ottobre 1971, n. 825, saranno emanate, secondo i principi e i criteri direttivi determinati dalla stessa legge, norme intese a consentire adeguati controlli sulle merci e sui beni viaggianti a qualsiasi titolo. In particolare dovrà stabilirsi che le merci ed i beni siano accompagnati da apposito documento di trasporto ed al fine di evitare inutili duplicazioni potrà prevedersi che il documento sia sostituito dalla fattura ovvero sia costituito da nota di consegna, lettera di vettura o altro atto equipollente, purché contenente gli elementi necessari a garantire un efficace controllo della circolazione delle merci e dei beni, provvedendosi, se necessario, al coordinamento con le disposizioni legislative e regolamentari che prevedono, ad altri fini, analoghi documenti. Saranno previste sanzioni di carattere amministrativo anche a carico di chi effettua trasporti di merci e di beni senza il documento prescritto o con documento irregolare.

con modificazioni il D.L. 18 marzo 1976, n. 46.

Con quella disposizione il Parlamento delegava il Governo, "allo scopo di meglio assicurare l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto", ad emanare, "con i decreti previsti dal secondo comma dell'art. 17 della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (3), secondo i principi e criteri direttivi determinati dalla stessa legge, norme intese a consentire adeguati controlli sulle merci e sui beni viaggianti a qualsiasi titolo".

In attuazione di tale delega, fu emanato il D.P.R. n. 627 del 6.10.1978, il quale recava le norme integrative e correttive del D.P.R. n. 633/1972, concernenti l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, ed all'art. 5 rinviava alla potestà normativa del Ministro delle finanze, la determinazione delle: "caratteristiche degli stampati per la compilazione dei documenti di cui agli artt. 1 e 3 ... nonché le modalità e i termini per la loro utilizzazione, conservazione, registrazione, progressiva numerazione e bollatura".

Fece così seguito il D.M. 29 novembre 1978 con

(3) L. 9 ottobre 1971, n. 825.

Art. 17
(secondo comma)

Disposizioni integrative e correttive, nel rispetto dei principi e criteri direttivi determinati dalla presente legge e previo parere della Commissione di cui al comma precedente, potranno essere emanate, con uno o più decreti avente valore di legge ordinaria fino al 31 dicembre 1972, e sulle materie indicate dall'art. 11, fino alla scadenza del termine di cui al comma seguente.

(4) D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627.

Art. 6

Fermi restando i poteri attribuiti all'amministrazione finanziaria e alla guardia di finanza dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, il controllo dell'adempimento degli obblighi di cui al presente decreto può essere esercitato, durante il trasporto dei beni, anche dagli organi ai quali compete la contestazione delle violazioni alle norme del codice sulla circolazione stradale. In tal caso, il controllo è limitato all'accertamento del possesso del documento di trasporto prescritto, ovvero può essere esteso al riscontro sommario ed esterno dei colli e dei beni. Le modalità del controllo non possono comunque essere tali da portare a deperimento le merci trasportate.

L'esito del controllo è indicato in apposito processo verbale di constatazione, redatto su modello conforme a quello tipo, approvato con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi entro il 30 novembre 1978. Copia del processo verbale deve essere consegnata, al soggetto controllato.

Ove siano constatate violazioni agli obblighi del presente decreto, copia del processo verbale di cui al precedente comma deve essere, altresì, consegnata o notificata agli altri eventuali soggetti ai quali siano imputabili le violazioni stesse; il verbale, al quale è allegato l'esemplare del documento di trasporto destinato al vettore, deve essere trasmesso all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente a norma dell'art. 40 del D.P.R. 26

cui il Ministro delle finanze precisò oltre ai soggetti obbligati all'emissione del documento ed ai documenti sostitutivi della bolla, gli obblighi ed i termini da rispettare rivolti alle tipografie, ai rivenditori autorizzati ed agli acquirenti utilizzatori di stampati fiscali.

Nella stessa data fu emesso anche un altro decreto ministeriale il quale, in osservanza di quanto stabilito nell'art. 6 del D.P.R. n. 627 (4), definiva i modelli dei processi verbali di constatazione da compilare in caso di accertate irregolarità nel controllo dei beni viaggianti (Allegato B) o in caso di assenza di esse (Allegato A).

Circa la qualificazione di quest'ultimo decreto, il Granelli ritenne che esso fosse classificabile "nella categoria degli atti amministrativi generali a contenuto non normativo", non suscitando perciò problemi diversi da quelli meramente applicativi (5).

Era invece l'altro decreto, quello previsto dall'art. 5 del D.P.R. n. 627 (6), a creare seri dubbi all'interprete circa la legittimità costituzionale della norma che lo poneva in essere.

Una volta riconosciuta ad esso la natura di regio-

ottobre 1972, n. 633, il quale provvede, ai sensi dello stesso decreto, all'applicazione delle pene pecuniarie previste dal successivo art. 7.

(5) Così A.E. Granelli, *Ombre di incostituzionalità sulla disciplina della bolletta di accompagnamento delle merci viaggianti*, in "Boll. trib." 1979, pag. 112, il quale precisa che adottando altra definizione preferita dall'Alessi, quel decreto potrebbe rientrare anche tra gli atti amministrativi a contenuto "indirettamente normativo" non aventi cioè un'operatività diretta poiché destinati a rendere operante un precetto altrove dettato.

(6) D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627.

Art. 5

Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le caratteristiche degli stampati per la compilazione dei documenti di cui agli artt. 1 e 3, anche in relazione all'impiego di macchine elettrocontabili, nonché le modalità e i termini per la loro utilizzazione, conservazione, registrazione, progressiva numerazione e bollatura.

Il Ministro delle finanze può altresì prescrivere con effetto da data non anteriore al 1° gennaio 1980, che i documenti di cui al primo comma siano redatti su stampati forniti dall'amministrazione finanziaria o da soggetti all'uopo autorizzati stabilendo le modalità della fornitura e i relativi controlli.

L'esemplare del documento di spettazione del vettore dovrà essere conservato dal medesimo per un periodo di tempo non inferiore a due anni dalla data della sua emissione; gli esemplari del documento di spettazione del mittente e del destinatario debbono essere conservati ai sensi dell'art. 39, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le violazioni degli obblighi relativi alla conservazione dei documenti indicati nel presente articolo sono punite ai sensi dell'art. 45 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

Gli atti, i documenti e i registri previsti dal presente decreto o posti in essere in applicazione di esso sono esenti dall'imposta di bollo e dalle tasse di concessione governativa.

lamento con carattere normativo, per l'introduzione di nuovi precetti a cui si connettono sanzioni amministrative e penali (vedasi l'art. 3, secondo comma della legge n. 516/1982), la dottrina (7) ha argomentato che il Governo, a cui il Parlamento aveva precedentemente delegato il potere legislativo su una determinata materia, non potesse subdelegare parte del potere ricevuto ad organi amministrativi, senza che vi fosse un'esplicita previsione in

tale senso da parte del legislatore delegante.

In particolare, si è sostenuto che né l'art. 7 della legge 10 maggio 1976, n. 249, né l'art. 5 della legge delega n. 825 del 1971 (8), legittimavano il potere normativo secondario (decreto delegato) a demandare a provvedimenti ministeriali la prescrizione di quegli adempimenti documentali e contabili, contemplati nel D.M. citato.

Dunque, la norma di cui al menzionato art. 5 del

(7) Cfr. Granelli, op. cit., 113, nonché il chiaro contributo di A. Dainese, *Bolla d'accompagnamento: un esempio di produzione normativa costituzionalmente illegittima*, in "Rass. trib." n. 5/1985, I, pag. 234, la quale dopo aver messo in risalto il rapporto fiduciario che presuppone la delega, afferma l'impossibilità che il legislatore delegato subdeleghi i poteri ricevuti ad altri organi, "non essendo questi in grado di fornire alla collettività quelle garanzie che hanno indotto il Costituente a formulare solo nei confronti del governo l'istituto della delega legislativa"; conforme Fenucci, *La delegazione legislativa nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in "Rass. dir. pubbl." 1975, pag. 856; sul tema vedasi anche A. di Pietro, *Potere normativo e funzione amministrativa nell'applicazione degli indici di capacità contributiva all'Irpef*, in "Rass. trib." n. 10/1984, pag. 356; M. Bertolissi, *Il parlamento abdica ed il Governo legifera: appunti sulla disciplina dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti alla luce della sentenza n. 156/1985 della Corte Costituzionale*, in "Rass. trib.", n. 5/1986, I, pag. 104.

(8) L. 9 ottobre 1971, n. 825.

Art. 5

La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto sarà informata alle norme comunitarie nonché ai seguenti principi e criteri direttivi:

1) assoggettamento all'imposta delle seguenti categorie di atti: a) cessioni di beni di ogni specie effettuate nell'esercizio di imprese, eccetto le cessioni di crediti, terreni, aziende, quote sociali e titoli non rappresentativi di merci, considerando ceduti anche i beni destinati al consumo personale o familiare del soggetto e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa; b) prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa, ad eccezione di quelle espressamente esentate per motivi di rilevante utilità culturale e sociale, dei corrispettivi dei servizi effettuati con macchine agricole nell'interesse di aziende agricole singole od associate, delle locazioni e degli affitti di beni immobili, delle operazioni di assicurazione, dei canoni versati agli istituti di vigilanza, degli interessi sulle operazioni di credito e di finanziamento fatte da aziende ed istituti di credito soggetti alla disciplina della legge bancaria di cui al regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive integrazioni e modificazioni, degli interessi sulle operazioni di credito agrario e sulle operazioni di finanziamento determinate da esigenze di pubblica utilità, nonché dei servizi di trasporto pubblico urbano di persone; c) prestazioni effettuate nell'esercizio di arti e mestieri; d) prestazioni effettuate da professionisti nei confronti di soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto; e) importazioni da chiunque effettuate;

2) esclusione dall'imposta: a) del prezzo dei beni esportati; b) del prezzo delle navi e del prezzo degli aeromobili statali o destinati a servizi di linea ceduti o importati nonché del prezzo dei beni e del corrispettivo dei servizi relativi alla costruzione, all'arredamento e all'allestimento o alla riparazione, trasformazione e modificazione di essi; c) dei corrispettivi di servizi relativi a beni in temporanea importazione; d) dei corrispettivi dei

servizi internazionali o connessi all'esportazione da determinare in relazione alle esigenze degli scambi internazionali. Potrà essere prevista, a condizioni ed entro limiti prestabiliti, la sospensione del pagamento dell'imposta dovuta in dipendenza dell'acquisizione di beni e servizi relativi alla produzione dei beni e dei servizi esclusi dall'imposta;

3) aliquota del dodici per cento, ridotta al sei per cento per i beni di prima necessità e per i prodotti agricoli ed ittici, da elencare tassativamente, ed elevata al diciotto per cento per beni e servizi determinati in relazione alla natura dei bisogni cui sono destinati e tenendo conto della incidenza dei tributi aboliti ai sensi del capo II dell'art. 1 della presente legge. Per beni di prima necessità si intendono i generi alimentari di comune consumo, l'acqua, il gas e l'energia elettrica per uso domestico, i prodotti farmaceutici ed i saponi comuni;

4) aliquota del sei per cento per i libri, compresi quelli di antiquariato, e per i materiali audiovisivi di contenuto didattico; i giornali quotidiani; i periodici aventi carattere politico o sindacale o culturale o religioso o sportivo; i corrispettivi delle prestazioni derivanti da pubblici spettacoli, giochi e trattenimenti; i canoni di abbonamento alla televisione e radiodiffusione; i servizi telefonici per uso familiare; le prestazioni delle aziende alberghiere escluse quelle di lusso, per i soli clienti alloggiati; le cessioni di materiali e prodotti dell'industria lapidea in qualsiasi forma o grado di lavorazione; le apparecchiature scientifiche la cui esclusiva destinazione alla ricerca sia stata accertata dal C.N.R.; i fertilizzanti ed i prodotti fitosanitari;

5) commisurazione dell'imposta al prezzo dei beni ceduti a titolo oneroso, al corrispettivo dei servizi ed al valore dei beni importati e di quelli ceduti senza corrispettivo, comprendendo nell'imponibile determinate spese ed oneri;

6) detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta dal soggetto o a lui addebitata in dipendenza di atti relativi alla produzione e al commercio di beni e di servizi imponibili con le eccezioni necessarie per prevenire evasioni. Nei casi di esclusione previsti al n. 2), sarà consentito il recupero dell'imposta afferente alla produzione e il commercio dei beni e servizi esclusi dall'imposta;

7) obbligo del contribuente di indicare distintamente l'imposta nella fattura e di rivalersene nei confronti del cessionario del bene o dell'utilizzatore del servizio;

8) dichiarazione e versamento mensili della differenza tra l'importo dovuto a titolo di imposta sul valore aggiunto per i beni ceduti e per i servizi resi e l'importo detraibile a norma del n. 6), con riporto ai mesi successivi dell'eventuale eccedenza di questo e rimborso al contribuente, nel termine e secondo modalità da stabilire, delle eccedenze non compensate;

9) regolamentazione della contabilità, della documentazione e delle dichiarazioni o comunicazioni all'amministrazione finanziaria necessarie per l'applicazione dell'imposta in modo da consentire, in quanto possibile, l'unificazione degli obblighi dei soggetti e l'utilizzazione di scritture contabili obbligatorie ad altri effetti;

10) predisposizione di un congegno atto a snellire e facilitare i rimborsi del credito di imposta sul valore aggiunto;

11) esenzione per i soggetti con volume d'affari ragguagliato

D.P.R. n. 627 è parsa contrastante con la *ratio* della delega legislativa, ex art. 76 Cost. (9), per evidente eccesso di delega.

Scrivendo autorevolmente il Berliri che in materie delicate, quali quelle concernenti la formulazione delle leggi, dovrebbe vigere il noto principio secondo cui: *delegatus delegare non potest*.

Ed al riguardo lo stesso A. precisava che: "dopo l'entrata in vigore della Costituzione non vi può essere dubbio sull'illegittimità dei decreti ministeriali emanati in forza di una delega legislativa diretta o, peggio ancora, indiretta" (10).

La questione è assai complessa e si inserisce a pieno titolo nel tanto dibattuto tema del corretto esercizio dell'istituto della delegazione legislativa in materia riservata. Peraltro, si ricorda che le critiche sin qui evidenziate, idonee se fondate a far franare l'intera struttura normativa del D.M. esaminato, si accompagnano a quelle rivolte all'istituto della bolla di accompagnamento, sospettato anche esso di illegittimità costituzionale, a causa della ravvisata mancanza nell'ambito della delega legi-

slativa da cui promana, di una precisa indicazione di quei rigidi presupposti indicati dall'art. 76 Cost. (oggetto, principi, criteri direttivi e termini) che avrebbero dovuto orientare l'operato del legislatore delegato (11).

2. La norma che impone l'obbligo di annotazione delle bolle di accompagnamento e delle ricevute fiscali nel registro di carico

L'art. 10 del D.M. 29.11.1978, emanato in attuazione della norma di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 627 citato impone, al quinto comma, agli *acquirenti utilizzatori* ed ai *rivenditori autorizzati*, la tenuta e conservazione ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 (12), di un apposito registro di *carico* nel quale annotare entro il giorno successivo non festivo a quello di ricezione degli stampati, e in ogni caso prima della loro utilizzazione o rivendita, l'assunzione in carico degli stessi, con la specificazione della data di annotazione, della data di ricevimento degli stampati, nonché degli elementi di identificazione della tipografia fornitrice o del rivenditore

ad anno, non superiore a cinque milioni di lire, nonché abbattimenti decrescenti e regimi forfettari per i soggetti con volume d'affari, ragguagliato ad anno, fino a ventuno milioni. Semplificazione delle modalità di applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti con volume d'affari, ragguagliato ad anno, fino a ottanta milioni;

12) facoltà, per contribuenti sottoposti a regimi forfettari, di optare per l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto in base a regime semplificato;

13) determinazione, a condizioni ed entro limiti da stabilire, per le cessioni dei prodotti agricoli ed ittici da elencare tassativamente, effettuate da produttori singoli o associati in cooperative, di un regime speciale imperniato: a) sulla intassabilità delle cessioni a consumatori finali sul luogo di produzione o ambulante; b) sulla forfettizzazione dell'imposta incorporata nel costo di produzione; c) sul pagamento dell'imposta da parte dell'acquirente, quando acquista da piccoli pescatori e piccoli produttori agricoli che vendono direttamente i loro prodotti.

(9) Costituzione della Repubblica.

Art. 76

L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato o per oggetti definiti.

(10) Così A. Berliri, *Principi di diritto*, vol. I, Giuffrè, 1952, pag. 41; A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, 1956, pag. 28; V. Uckmar, *Potestà regolamentare in materia tributaria*, in "Studi in onore di A.D. Giannini", Giuffrè 1961, pag. 939 e ss.; G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Utet, 1981, pag. 57, ritiene non infondato il dubbio sull'attuale legittimità costituzionale dei decreti ministeriali-regolamento, "che sarebbero espressione della potestà regolamentare generale, al di fuori di ogni menzione di essi nella carta costituzionale in virtù di una consuetudine costituzionale".

(11) Con specifico riguardo per le perplessità in materia di bolla d'accompagnamento e per un accurato richiamo ai molteplici interventi dottrinali e della giurisprudenza della Corte Costituzionale relativamente al delicato rapporto tra legge delega e decreto legislativo delegato, si rinvia a: A. Dainese, op. cit. e M. Bertolissi, op. cit.

(12) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Art. 39

Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti

I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'art. 32, devono essere numerati e bollati ai sensi dell'art. 2215 del codice civile, in esenzione dai tributi di bollo e di concessione governativa e devono essere tenuti a norma dell'art. 2219 dello stesso codice. La numerazione e la bollatura possono essere eseguite anche dall'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto o dall'ufficio del registro. Se la numerazione e la bollatura non sono state effettuate dall'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente l'ufficio o il notaio che le ha eseguite deve entro trenta giorni darne comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente. È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; è ammesso l'impiego di sistemi fotografici di conservazione secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

autorizzato e del numero degli stampati acquistati con l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale (13).

La previsione normativa dell'obbligo di annotazione nel registro di carico è stata estesa anche in materia di ricevute fiscali, grazie all'espresso richiamo alla disposizione anzidetta, contenuto nei DD.MM. 18.1.1980 (art. 1, terzo comma) (14), 2.7.1980 (art. 4, ultimo comma) (15) e 28.1.1983 (art. 4, ultimo comma) (16).

La ratio della disposizione è stata individuata nell'esigenza di impedire che i soggetti tenuti all'emissione di bolle o di altri documenti sostitutivi di accompagnamento dei beni viaggianti previsti dal D.M. 29 novembre 1978 (bollette di importazione definitiva o di esportazione, lettere di vettura e fatture accompagnatorie di beni), nonché al rilascio di ricevute fiscali, possano occultare o distruggere tali documenti già utilizzati, eludendo in tal modo un eventuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, volto a verificare l'esatto svolgimento degli adempimenti prescritti ai fini dell'Iva.

La violazione di detta norma fiscale costituisce ad un tempo reato tributario ed illecito amministrativo, per cui è prevista l'applicazione congiunta di sanzioni sia penali che amministrative.

Senza addentrarci nell'esame del reato tributario, è sufficiente in questa sede ricordare che l'art. 3, secondo comma, della legge n. 516/1982 stabilisce che: "È punito con l'arresto fino a 6 mesi o con l'ammenda fino a L. 2.000.000 chi stampa, fornisce,

acquista o detiene stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali senza provvedere alle prescritte annotazioni".

Si è detto che si tratta di un reato "istantaneo" in quanto le annotazioni devono eseguirsi entro termini ben definiti, trascorsi i quali sia l'omissione che il ritardo sono penalmente rilevanti. Inoltre è un reato contravvenzionale, punibile pertanto indifferentemente sia a titolo di dolo che di colpa, qualificabile tra quelli cosiddetti "di pericolo" dato che l'evento che lo caratterizza si concreta nel rischio, una volta omesse le annotazioni, di rendere più disagiata per il fisco l'accertamento di una eventuale evasione (17).

Ciò che invece, maggiormente ci occupa, è l'indagine in merito all'aspetto sanzionatorio dell'illecito amministrativo.

Occorre, in sostanza, cercare di comprendere, non essendo stato il legislatore per niente chiaro:

- 1) a quale tipo di pena pecuniaria si debba ricorrere a fronte della violazione della norma in esame;
- 2) se detta sanzione, una volta individuata, debba applicarsi una sola volta con riguardo all'intera fornitura di stampati non annotata, o viceversa, un numero di volte eguale al numero degli stampati compresi nella fornitura stessa.

Il problema, come risulta di primo acchito, non pare di poco conto, incidendo così differenzialmente sull'economia del soggetto responsabile, gli effetti

(13) Corrispondentemente all'obbligo menzionato, per evidenti motivi di cautela fiscale e di controllo, il citato art. 10 prescrive alle tipografie autorizzate (terzo comma) ed ai rivenditori autorizzati (quarto comma) la tenuta e conservazione, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 di un apposito registro di scarico, nel quale annotare per ciascuna fornitura di stampati, anteriormente alla consegna degli stessi, la data della fornitura, gli elementi di identificazione dell'acquirente utilizzatore o del soggetto autorizzato alla rivendita ed il numero degli stampati forniti con l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale.

(14) D.M. 18 gennaio 1980.

Art. 1
(terzo comma)

Gli stampati di cui al primo comma sono soggetti alla numerazione ed alla bollatura prevista dall'art. 3 del citato D.M. 13 ottobre 1979 sostituito dall'art. 1 del D.M. 7 gennaio 1980. Si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo, quarto, quinto e sesto dell'art. 10 del citato D.M. 29 novembre 1978.

(15) D.M. 2 luglio 1980.

Art. 4
(ultimo comma)

La fornitura degli stampati è effettuata direttamente dalle ti-

pografie autorizzate ovvero dai rivenditori autorizzati dal competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto a norma del citato art. 11, su richiesta scritta dell'acquirente utilizzatore o dell'acquirente rivenditore. Gli stampati non sono soggetti alla bollatura prevista nel primo comma. Si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo, quarto, quinto e sesto dell'art. 10 del citato D.M. 29 novembre 1978. Gli estremi dell'autorizzazione alle tipografie devono essere indicati su ciascuno degli stampati unitamente ai dati identificativi della tipografia.

(16) D.M. 28 gennaio 1983.

Art. 4
(ultimo comma)

Gli stampati non sono soggetti alla bollatura prevista dal primo comma. Si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo, quarto, quinto e sesto dell'art. 10 del citato D.M. 29 novembre 1978. Gli estremi dell'autorizzazione alle tipografie devono essere indicati su ciascuno degli stampati unitamente ai dati identificativi della tipografia.

(17) Cfr. Traversi, *I reati tributari in materia di imposte dirette e di Iva*, Ipsoa, 1986, pag. 434.

dell'una o dell'altra politica sanzionatoria adottabile.

3. L'opinione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza circa la penalità irrogabile

Allo stato attuale (18), l'Amministrazione finanziaria adotta la seguente distinzione nell'ambito sanzionatorio, a seconda che l'omessa annotazione nel registro di carico riguardi bolle di accompagnamento o ricevute fiscali:

1) in tema di bolle di accompagnamento, "in attesa che la questione trovi soluzione legislativa in sede di revisione della disciplina che regola la materia", si è individuata la sanzione nella pena pecuniaria prevista dall'art. 47, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972 (19), variabile da un minimo di L. 50.000 ad un massimo di L. 200.000. Tale scelta è stata sostenuta argomentando che:

a) le norme correttive recate dal D.P.R. n. 627/1978 presentano la natura di norme correttive ed integrative di quelle recate dal D.P.R. n. 633/1972;

b) la sanzione residuale indicata dall'art. 7, quarto comma, del D.P.R. n. 672/1978 (20) (pena pecuniaria da L. 500.000 a L. 1.500.000) si riferisce soltanto all'inosservanza degli obblighi afferenti all'emissione del documento e non anche all'inosservanza delle norme contenute nel successivo decreto di attuazione 29.11.1978. E, ad ulteriore conforto di tale assunto, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che l'asprezza di detta sanzione non troverebbe corrispondenza con quella ben più mite stabilita per l'inosservanza dell'obbligo di annotazione delle ricevute fiscali.

2) In materia di ricevute fiscali, la violazione della norma in esame si è ritenuta punibile con la

pena pecuniaria residuale di cui all'art. 8, sesto comma, della legge 10 maggio 1976, n. 249 (21), quale risulta a seguito delle modifiche ed integrazioni introdotte con legge 13 maggio 1980, n. 71, (variabile dunque da L. 20.000 a L. 200.000), non essendo parso giustificato il ricorso al D.P.R. n. 633, in quanto esplicitamente la norma di cui al citato art. 8, sesto comma, si applica ad ogni altra violazione delle disposizioni contenute nei decreti di attuazione della fonte normativa primaria.

Di fronte ad un quadro così disegnato dalla prassi amministrativa, varie sono state le perplessità denunciate dalla dottrina e dalla giurisprudenza, con riguardo al tema dell'individuazione della penalità da irrogare relativamente all'omessa annotazione delle bolle di accompagnamento.

Con una recente decisione (22), la Commissione tributaria di I grado di Reggio Emilia ha avanzato con vigore la tesi secondo cui non esiste alcuna norma che sanzioni la violazione del quinto comma dell'art. 10 del D.M. 29.11.1978. Affermando in particolare che:

a) nel D.M. anzidetto nulla è disposto in proposito;

b) l'art. 7, quarto comma, del D.P.R. n. 627/1978, "si riferisce comunque nella propria residualità all'osservanza degli obblighi afferenti l'emissione dei documenti accompagnatori e non anche a quelli relativi agli adempimenti previsti dalle norme di attuazione recate dal più volte citato D.M. 29 novembre 1978";

c) il D.P.R. n. 627/1978, pur contenendo formalmente norme correttive ed integrative del D.P.R. n. 633/1972, non presenta alcun rinvio, esplicito o implicito alla norma residuale ai fini Iva, di cui all'art. 47, n. 3), risultando la disciplina della bolla d'ac-

(18) A seguito cioè della circolare n. 14/17256 del 6 marzo 1984, dell'Ispettorato compartimentale tasse della regione Lombardia (recante la riunione dei Capi compartimentali Tasse e imposte indirette sugli affari, del 20 e 21 aprile 1983), nonché della più recente circolare diffusa dall'Ispettorato Compartimentale per il Lazio, la n. 130/12057 del 12 settembre 1986 (in "il fisco", n. 36/1986, pag. 5697) la quale ha inteso fugare alcune incertezze cui aveva dato luogo il precedente orientamento.

(19) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Art. 47 Altre violazioni

Sono punite con la pena pecuniaria da cinquantamila a duecentomila lire:

1) la mancata restituzione dei questionari di cui al n. 3) dell'art. 51 e la restituzione di essi con risposte incomplete o non veritiere;

2) la inottemperanza all'invito di comparizione di cui al n. 2) dell'art. 51 ed a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici nell'esercizio dei poteri indicati nell'art. 51;

3) ogni altra violazione degli obblighi stabiliti dal presente decreto non contemplata espressamente.

(20) D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627.

Art. 7 (comma quarto)

Ogni violazione diversa da quelle previste nei primi due commi del presente articolo è punita con la pena pecuniaria da L. 500.000 a L. 1.500.000.

(21) L. 10 maggio 1976, n. 249.

Art. 8 (comma sesto)

Per ogni altra violazione delle disposizioni contenute nei decreti di cui al secondo comma, si applica la pena pecuniaria da lire ventimila a lire duecentomila.

(22) Cfr., Comm. trib. di I grado di Reggio Emilia, Sez. V, dec. n. 1567 del 6 maggio 1986, in "Corr. trib." n. 43/1986, pag. 2969.

compagnamento un *corpus* autonomo nella previsione sia precettiva che sanzionatoria;

d) il legislatore delegante, nel prescrivere all'art. 7, ultimo punto, della legge 10 maggio 1976, n. 249, che: "saranno previste sanzioni amministrative anche a carico di chi effettua trasporti di beni e di merci senza il documento prescritto o con il documento irregolare", ha inteso consapevolmente punire soltanto le due tassative ipotesi di trasporto dei beni senza il documento o con documento irregolare e non altri tipi di comportamento, pena altrimenti l'incostituzionalità della relativa sanzione per eccesso di delega.

Avverso tale orientamento, concordiamo con chi (23) ha ritenuto che l'omessa annotazione delle bolle di accompagnamento nel registro di carico rientri nell'ambito sanzionatorio delineato dall'art. 7, quarto comma, del D.P.R. n. 627/1978, ossia tra le violazioni diverse da quelle contemplate dai primi due commi di detto articolo. Difatti la norma in esame risulta essere una norma di chiusura riferita evidentemente anche all'inadempimento di quei precetti contemplati dal D.M. 29.11.1978 che integrano il D.P.R. n. 627. Inoltre, l'apparato sanzionatorio relativo alla bolla d'accompagnamento costituisce un sistema peculiare ed autonomo, rispetto a quello relativo all'imposta sul valore aggiunto al quale si richiama soltanto per espresso rinvio del quarto comma dell'art. 5 del D.P.R. n. 627, che punisce le violazioni agli obblighi relativi alla conservazione dei documenti di trasporto con la pena pecuniaria indicata nell'art. 45 del D.P.R. n. 633/1972 (24). Il legislatore, in tema di bolle d'accompagnamento, non ha mai inteso far riferimento alla san-

zione residuale contemplata dall'art. 47, n. 3), del D.P.R. n. 633, la quale, come ha sottolineato acutamente il Dus: "non costituisce una norma sanzionatoria in 'bianco', perché non è stabilita per la violazione di norme che saranno o potranno essere emanate, ma per violazione di obblighi già espressamente previsti dal decreto" (25). Non deve stupire peraltro il fatto che il ricorso alla pena pecuniaria di cui all'art. 7, quarto comma, del D.P.R. n. 627 (da L. 500.000 a L. 1.500.000) al fine di sanzionare l'omessa annotazione delle bolle d'accompagnamento nel registro di carico, dia luogo ad una penalità più gravosa di quella prevista per analogo illecito in materia di ricevute fiscali (da L. 20.000 a L. 200.000). Ciò è ascrivibile alla circostanza evidenziata dalla dottrina, che il legislatore ha creato non già un sistema sanzionatorio armonioso e coerente, bensì un insieme di sistemi: «"paralleli" ed incomunicanti per ciascun settore disciplinato» (26).

4. In che modo si applica la sanzione individuata?

A tale quesito particolarmente delicato, l'Amministrazione finanziaria ha risposto rilevando che le menzionate sanzioni si applicano per ogni bolletta o ricevuta fiscale e non per ogni fornitura di essi di cui si sia omessa l'annotazione, ferma restando, ove ne ricorrano i presupposti, la concessione delle attenuanti indicate dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 e dal D.M. 1° settembre 1931. Precisando in particolare che: "non sarebbe equo applicare una sola sanzione per ogni fornitura di stampati, soprattutto per il fatto che comporterebbe in ogni caso un identico trattamento qualunque sia il numero degli stampati forniti. Né può portare a diversa conclu-

(23) Così D. Mercurio, *Omessa annotazione nel registro di carico delle bolle di accompagnamento dei beni viaggianti e delle ricevute fiscali. Penalità irrogabili*, in "il fisco" n. 27/1987, pag. 4366. In senso conforme A. Dainese, in op. cit., pag. 234, la quale avanza nei confronti dell'apparato sanzionatorio amministrativo, relativo all'istituto della bolla d'accompagnamento, dubbi circa la conformità dello stesso al dettato degli artt. 76 e 23 della Costituzione, a causa della "non adeguata fissazione di principi e criteri direttivi da parte della legge delega".

(24) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Art. 45

Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità e alla compilazione degli elenchi

Chi rifiuta di esibire o dichiara di non possedere libri, registri, scritture e documenti che gli siano richiesti ai fini delle ispezioni e verifiche previste nell'art. 52, o comunque li sottrae all'ispezione o alla verifica, è punito con la pena pecuniaria da lire duecentomila ad un milione, sempre che si tratti di libri, registri, documenti e scritture la cui tenuta e conservazione sono obbligatorie a norma di legge o di cui risulta l'esistenza.

Chi non tiene o non conserva i registri previsti dal presente decreto è punito, anche se non ne sia derivato ostacolo all'accertamento, con la pena pecuniaria da lire duecentomila a cinque mi-

lioni; la pena non può essere inferiore ad un milione per il registro di cui al quarto comma dell'art. 24. Alla stessa sanzione sono soggetti coloro che non tengono i registri in conformità alle disposizioni del primo e del secondo comma dell'art. 39 e coloro che non conservano in tutto o in parte le fatture emesse e ricevute e le bollette doganali, ma la pena pecuniaria può essere ridotta fino ad un quinto del minimo se le irregolarità dei registri o i documenti mancanti sono di scarsa rilevanza.

Per la mancata o incompleta compilazione, anche su supporti magnetici, di ciascuno degli elenchi di cui al primo e al terzo comma dell'art. 29, si applica la pena pecuniaria da lire un milione a dieci milioni. La stessa sanzione si applica per l'omessa allegazione degli elenchi o per l'omessa produzione dei supporti, di cui all'ultimo comma dell'art. 29. Le sanzioni possono essere ridotte fino ad un quinto del minimo se i dati mancanti o inesatti sono di scarsa rilevanza e non si applicano se sono privi di rilevanza e in ogni caso se il contribuente provvede ad integrarli o rettificarli entro il mese successivo a quello di compilazione.

(25) Cfr. A. Dus, *L'imposta sul valore aggiunto*, Camera dei deputati; Roma, 1973, pag. 809.

(26) Così, G. Giuliani, *Violazioni e sanzioni della legge tributaria*, vol. II, Giuffrè 1986, pag. 149.

sione la circostanza che, nella specie, trattasi di pene pecuniarie graduabili, in quanto tale requisito non è sufficiente a giustificare l'applicazione, ancorché nella misura massima, di una pena esigua nei confronti di chi ha omesso di annotare una fornitura comprendente un considerevole numero di stampati. D'altro canto, è stato esplicitamente previsto (art. 10 del D.M. 29.11.1978) l'obbligo di annotare, oltre la data della fornitura gli elementi di identificazione del fornitore o dell'utilizzatore, il numero degli stampati con l'indicazione della serie e dei numeri iniziali e finali. Il che fa pensare che l'obbligo di annotazione sussiste per ciascuno stampato" (27). Alla luce di detta interpretazione, se dunque accade, per esempio, che l'acquirente utilizzatore o il rivenditore autorizzato ometta di annotare nel registro di carico una fornitura di 100 bolle d'accompagnamento o ricevute fiscali, la violazione accertata sarebbe sanzionata con pene pecuniarie variabili:

1) per le ricevute fiscali, da un minimo di L. 2.000.000 ad un massimo di L. 20.000.000, ai sensi della norma di cui al sesto comma dell'art. 8, legge n. 249/1976 e successive integrazioni e modificazioni;

2) per le bolle d'accompagnamento, da un minimo di L. 5.000.000 ad un massimo di L. 20.000.000, in relazione a quanto stabilito dall'art. 47, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972. Risultando, peraltro, applicabili, qualora gli uffici Iva ne riconoscano le condizioni, le mitigazioni al cumulo materiale delle pene pecuniarie, recate dal secondo a terzo comma dell'art. 8 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, secondo cui: "... nel caso di più violazioni commesse anche in tempi diversi in esecuzione della medesima risoluzione, la sanzione può essere applicata una sola volta, tenuto conto delle circostanze dei fatti e della personalità dell'autore delle violazioni".

"In tal caso la sanzione è applicata in misura superiore a quella stabilita dalla legge per una sola violazione, purché non si superi la metà dell'ammontare complessivo delle pene, delle pene pecuniarie e delle soprattasse, che si sarebbero dovute applicare calcolando le singole violazioni".

Quindi, seguendo il precedente esempio e non considerando gli eventuali ulteriori benefici, contemplati dal D.M. 1° settembre 1931 (emanato in

attuazione dell'art. 63 della citata legge n. 4/1929), le pene pecuniarie oscillerebbero:

nel caso sub 1) da un minimo di L. 21.000 ad un massimo di L. 10.000.000;

nel caso sub 2) da un minimo di L. 51.000 ad un massimo di L. 10.000.000.

La soluzione adottata in tal modo dall'Amministrazione finanziaria non appare convincente muovendo essa dal presupposto, per nulla evidente nella lettera e nell'interpretazione sistematica della norma, che l'obbligo di annotazione sussista per ciascuno stampato.

Invero, il terzo e quarto comma dell'art. 10 del D.M. 29.11.1978 nel disciplinare l'obbligo di annotazione nel registro di scarico, rivolto alle tipografie ed ai rivenditori autorizzati, fanno riferimento a ciascuna fornitura di stampati cioè a quella stessa entità, che ai sensi del quinto comma i rivenditori autorizzati nonché gli acquirenti utilizzatori devono annotare nel registro di carico, specificandone il "numero degli stampati acquistati con l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale". Se l'interesse del legislatore è volto ad impedire l'occultamento o la distruzione di bolle d'accompagnamento o ricevute fiscali già utilizzate, risulta fondamentale conoscere la composizione ed il numero degli stampati da prendere in carico (ed a ciò soccorre l'indicazione della serie e dei relativi numeri iniziale e finale) ma a tal fine sembra sufficiente una sola annotazione avente per oggetto la fornitura e recante oltre le specificazioni anzidette anche la data di ricevimento degli stampati e gli elementi di identificazione della tipografia fornitrice o del rivenditore autorizzato (28).

L'eventuale non veridicità dell'annotazione sarebbe per l'organo di controllo desumibile dal confronto incrociato tra le risultanze offerte dal registro di scarico e da quello di carico e, qualora si appalesassero divergenze più o meno consistenti tra i due dati, allora si punirebbe l'accertato maggiore o minore pericolo di evasione, graduando la pena pecuniaria irrogabile, la quale, in tema di bolle d'accompagnamento, a nostro avviso, va individuata nell'art. 7, quarto comma, D.P.R. n. 627/1978, oscillando dunque da un minimo di L. 500.000 ad un massimo di L. 1.500.000. Seguendo tale ragionamento, anche per le ricevute fiscali constatiamo

(27) Circ. n. 130/12057 del 12 settembre 1986 diffusa dall'Ispezzorato Compartimentale per il Lazio (in "il fisco", n. 36/1986, pag. 5697).

(28) In questo senso vadasi anche i contributi di: C. Madella, *Le pene pecuniarie per omessa annotazione nel registro di carico delle bolle di accompagnamento e delle ricevute fiscali*, in "Corr. trib.", n. 48/1984, pag. 2168; G. D'Agostino, *Iva Flash*, in "il fisco"

n. 9/1987, pag. 1359; P. Giordano-A. Viola, *Bolla d'accompagnamento, ricevuta fiscale, contrassegni Iva, registratori di cassa*, in "il fisco", Roma, pag. 53, secondo i quali: "La lettera della norma che prevede l'annotazione per 'ciascuna fornitura di stampati' porta a privilegiare quest'ultima soluzione anche se l'orientamento manifestato dall'amministrazione ... è per l'applicazione della sanzione con riferimento a ciascun documento e non per fornitura"; *contra* D. Mercurio, op. cit., pag. 4368.

che l'ambito di variabilità della pena prevista per lo stesso illecito è di gran lunga più esiguo (da L. 20.000 a L. 200.000, ai sensi dell'art. 8, sesto comma, della legge n. 249/1976) e che tale diverso trattamento potrebbe indurre il fondato sospetto di discriminazioni tra contribuenti. Se è lecito il dubbio, esso è il frutto della scarsa lungimiranza del legislatore nel delineare norme sanzionatorie coerenti ed armoniose tra i vari istituti posti in essere.

Prova di tale affermazione è data proprio dal diverso grado di asprezza espresso dalla sanzione "residuale" in tema di Iva (da L. 50.000 a L. 200.000), di bolla d'accompagnamento (da L. 500.000 a L. 1.500.000), di ricevuta e scontrino fiscale (da L. 20.000 a L. 200.000).

All'Amministrazione finanziaria non è consentito mitigare le incongruenze del sistema con interpretazioni della norma che di certo producono l'e-

vidente effetto di sanzionare più del logico il contribuente solo potenzialmente evasore, il quale, tra l'altro, non lo si dimentichi, soggiace anche alla sanzione penale di cui al menzionato art. 3, secondo comma, legge n. 516/1982, per l'inadempimento in questione.

Per dirimere i notevoli contrasti sorti sul punto tra dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa sarebbe decisamente auspicabile un intervento del legislatore o un'ulteriore precisazione ministeriale.

Il tema appare delicato e merita senza dubbio un'attenzione maggiore di quanta sinora ricevuta, anche con riguardo all'accennato profilo di legittimità costituzionale del meccanismo normativo in forza del quale è stato emanato il D.M. 29.11.1978.

**Nelle librerie specializzate
o con richiesta diretta all'editore**

Pagine 828

**Richiesta a ETI s.r.l. - Viale Mazzini, 25 -
00195 Roma, versando l'importo di L. 50.000
sul c/c postale n. 61844007 o in contrassegno
di L. 50.000 più spese postali.**

Salvatore Gallo - Antonio Casertano

Conoscere

IL SISTEMA DEI TRIBUTI IN ITALIA

- L'attività finanziaria dello Stato
- Le imposte sui redditi
- Le imposte indirette sugli affari
- Le imposte di fabbricazione
- I Monopoli di Stato
- Le dogane
- La finanza locale
- Il contenzioso tributario



il fisco
ROMA - MILANO

terza
edizione 1987/88