

LA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI BOLLO

Di **Claudio Venturi**

Sommario: - 1. Riferimenti normativi. - 2. Natura e oggetto dell'imposta. - 2.1. *Natura dell'imposta.* - 2.2. *Oggetto dell'imposta.* - 3. Effetti del mancato od insufficiente pagamento dell'imposta. - 4. Modalità di pagamento dell'imposta. - 4.1. *Il pagamento in modo ordinario.* - 4.2. *Il pagamento in modo straordinaria.* - 4.3. *Il pagamento in modo virtuale.* - 4.4. *Il pagamento tramite intermediario.* - 5. Modalità di applicazione dell'imposta. - 5.1. *Alcuni concetti generali.* - 5.2. *L'impiego della carta bollata.* - 5.3. *L'impiego della carta libera.* - 5.4. *La regolarizzazione degli atti emessi in violazione delle norme sul bollo.* - 6. Obblighi e responsabilità dei funzionari pubblici. - 7. Violazioni e sanzioni amministrative e penali. - 7.1. *Le sanzioni previste.* - 7.2. *Organi competenti all'accertamento delle violazioni.* - 7.3. *Modalità di accertamento delle violazioni.* - 7.4. *Termini di decadenza e rimborsi.* - 7.5. *Ripartizione delle pene pecuniarie.* - 8. Le esenzioni dall'imposta di bollo. - 8.1. *L'imposta di bollo negli atti delle società cooperative.* - 8.2. *L'imposta di bollo negli atti delle società cooperative sociali.* - 8.3. *L'imposta di bollo nelle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).* - 9. L'imposta di bollo nelle domande e nelle denunce da presentare al Registro delle imprese. - 9.1. *L'imposta di bollo nei modelli e negli allegati cartacei.* - 9.2. *L'imposta di bollo nelle certificazioni.* - 9.3. *L'imposta di bollo nelle certificazioni antimafia.*

TABELLE RIEPILOGATIVE:

- **Tabella A** - Oggetto dell'imposta di bollo.
- **Tabella B** - Modi di pagamento dell'imposta di bollo

1. Riferimenti normativi

- **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642:** Disciplina dell'imposta di bollo. (Pubblicato nel Suppl. Ord. n. 3 alla G.U. n. 292 del 11 novembre 1972).
- **D.M. 7 giugno 1973:** Determinazione delle categorie degli atti e documenti per i quali può essere consentito il pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale. (**Pubblicato sulla G.U. n. 187 del 23 luglio 1973**).
- **D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955:** Disposizioni integrative e correttive del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, e successive modificazioni, concernente la disciplina dell'imposta di bollo. (Pubblicato sulla G.U. n. 359 del 31 dicembre 1982).
- **D.M. 20 agosto 1992:** Approvazione della tariffa dell'imposta di bollo. (Pubblicato nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 196 del 21 agosto 1992).
- **D.M. 17 maggio 2002, n. 127:** Regolamento recante disciplina delle modalità di pagamento dell'imposta di bollo dovuta sulle domande, le denunce e gli atti che le accompagnano, presentate all'Ufficio del registro delle imprese in via telematica, nonché la determinazione della nuova tariffa dell'imposta di bollo dovuta su tali atti.

(Pubblicato sulla G.U. n. 153 del 2 luglio 2002).

- **D.L. 12 luglio 2004, n. 168:** Interventi urgenti per il contenimento della spesa pubblica (Pubblicato nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 161 del 12 luglio 2004), convertito, con modificazioni, dalla **legge 30 luglio 2004, n. 191** (Pubblicata nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 178 del 31 luglio 2004).

- **D.L. 31 gennaio 2005, n. 7:** Disposizioni urgenti per l'università e la ricerca, per i beni e le attività culturali, per il completamento di grandi opere strategiche, per la mobilità dei pubblici dipendenti, nonché per semplificare gli adempimenti relativi a imposte di bollo e tasse di concessione (Pubblicato nella G.U. n. 24 del 31 gennaio 2005) e convertito nella **legge 31 marzo 2005, n. 43** (Pubblicata sulla G.U. n. 75 del 1° aprile 2005).

- **AGENZIA DELLE ENTRATE - PROVVEDIMENTO 5 maggio 2005:** Approvazione delle caratteristiche e delle modalità d'uso del contrassegno sostitutivo delle marche da bollo, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, numero 3-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, e delle caratteristiche tecniche del sistema informatico idoneo a consentire il collegamento telematico tra gli intermediari e l'Agenzia delle entrate. (Pubblicato sulla G.U. n. 118 del 23 maggio 2005).

- **D.M. 24 maggio 2005:** Aggiornamento degli importi fissi dell'imposta di bollo e delle tasse sulle concessioni governative, ai sensi dell'articolo 1, comma 300, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Pubblicato sulla G.U. n. 123 del 28 maggio 2005).

- **AGENZIA DELLE ENTRATE - PROVVEDIMENTO 29 novembre 2006:** Istituzione di un nuovo foglietto bollato per cambiali (Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 288 del 12 dicembre 2006).

- **D.M. 22 febbraio 2007:** Modifica delle tariffe dell'imposta di bollo sugli atti trasmessi per via telematica (Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 51 del 2 marzo 2007).

- **D.M. 25 Maggio 2007:** Dichiarazione di fuori corso di valori bollati espressi in lire, lire-euro ed euro (Gazzetta Ufficiale n. 146 del 26 giugno 2007).

D.L. 31-12-2007, n. 248: Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria. (Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2007 e successivamente convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31 – G.U. n. 51 del 29 febbraio 2008).

- **D.M. 26 maggio 2009:** Dichiarazione di fuori corso dei foglietti bollati per cambiali con l'indicazione dell'imposta assoluta e delle marche per cambiali in lire, lire-euro ed euro. (Gazzetta Ufficiale n. 131 del 9 giugno 2009).

2. Natura e oggetto dell'imposta

2.1. Natura dell'imposta

Sappiamo che lo Stato ricorre ad entrate, sia di natura pubblica che di natura privata, per far fronte alla proprie finalità istituzionali (esigenze di spesa e intervento nell'economia), garantendo così a tutti i soggetti la fruizione di determinati servizi essenziali, quali ad esempio l'istruzione, l'assistenza sanitaria, i trasporti, l'ordine pubblico ecc.

La stragrande maggioranza di queste entrate è di natura fiscale, ossia è conseguita attraverso l'istituzione, l'imposizione e la riscossione dei **tributi**.

Fra tutte le prestazioni patrimoniali imposte dallo Stato si devono enucleare i "prelievi", che costituiscono più propriamente la categoria dei "tributi".

Nell'ambito delle entrate derivanti dalla legge troviamo le "**entrate tributarie**".

Figura tipica del tributo è l' "**imposta**". Una prestazione coattiva, di regola pecuniaria, dovuta dal soggetto passivo (contribuente), senza alcuna relazione specifica con una particolare attività dell'ente pubblico.

Funzione dell'imposta è quella di far concorrere alle spese pubbliche tutti coloro che sono interessati all'esistenza ed al funzionamento dello Stato e degli altri Enti pubblici.

L'imposta si differenzia dalla "**tassa**" in quanto quest'ultima è una prestazione pecuniaria collegata ad una richiesta, da parte del singolo, di una specifica prestazione da parte di un Ente pubblico ed al vantaggio che il singolo ritrae da quest'ultima (es. il francobollo per il servizio postale).

La **tassa** è un tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione ad un'utilità che egli trae dallo svolgimento di un'attività statale e/o dalla prestazione di un servizio pubblico (attività giurisdizionale o amministrativa) resi a sua richiesta e caratterizzati dalla "divisibilità", cioè dalla possibilità di essere forniti a un singolo soggetto.

In sostanza è una prestazione patrimoniale dovuta in relazione all'espletamento di un servizio svolto su espressa richiesta del soggetto contribuente.

A titolo esemplificativo si possono menzionare la tassa per la raccolta dei rifiuti, la tassa scolastica, la tassa sulle concessioni governative, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche ecc.

La tassa non deve essere confusa con le "*tariffe*" versate dall'utente per la fruizione di determinati servizi pubblici quali, ad esempio, il trasporto ferroviario, il servizio postale e telefonico, le forniture dei gas, elettricità e acqua e così via; in questi casi, infatti, si è di fronte a veri e propri corrispettivi (prezzo) di natura contrattuale e non legale, mentre la tassa è un tributo e, come tale, può essere stabilita solo con legge.

Nell'ambito delle imposte, si distinguono:

- a) **le imposte dirette**: quelle che colpiscono la capacità contributiva nella sua immediata e diretta manifestazione (es. IRPEF, IRPEG, ecc.);
- b) **le imposte indirette**: quelle che colpiscono la ricchezza indirettamente, cioè in occasione di manifestazione indiretta di capacità contributiva, quale ad esempio il trasferimento di un bene (es. Imposta sul valore aggiunto (IVA), Imposta di registro, Imposta di bollo, ecc.)

Dunque, l'imposta di bollo è una imposta indiretta, detta anche **imposta indiretta sugli affari**.

A differenza delle altre forme di imposizione, per l'imposta di bollo lo Stato non interviene nel procedimento formativo del debito ad esso connesso, ma si limita a creare la disponibilità dei valori bollati presso i rivenditori a ciò

autorizzati, istituendo nel contempo, a carico dei soggetti che pongono in essere attività giuridiche formali, l'onere di soddisfare la relativa obbligazione attraverso l'acquisto e l'utilizzo dei valori bollati stessi.

2.2. Oggetto dell'imposta

A differenza dell'imposta di registro che ha come suo oggetto il "negozio giuridico" e che colpisce, in genere, il mero contenuto patrimoniale dell'atto e la sua funzione economica, l'imposta di bollo attiene al suo aspetto formale e ha come suo oggetto diretto la "**carta**" nella quale il negozio giuridico o altro atto civile, commerciale, giudiziale e stragiudiziale sono contenuti.

Oggetto dell'imposta di bollo è, dunque, **l'atto scritto sulla carta**.

Nel definire l'oggetto del tributo, il legislatore non usa, però, mai il termine "carta", che in precedenza aveva dato origine ad una serie di polemiche e di precisazioni. Questo nel presupposto che non assume alcuna rilevanza, ai fini dell'imposizione, la materia (carta, pergamena, plastica, metallo, ecc.) utilizzata per formare gli atti, i documenti e i registri.

Va in ogni caso ribadito che deve trattarsi di un "documento" compreso nella Tariffa e quindi di uno scritto giuridicamente rilevante.

Riassumendo: l'imposta di bollo è una **imposta indiretta cartolare**:

- a) **imposta**: perché prestazione coattiva prevista dallo Stato;
- b) **indiretta**: perché colpisce in occasione di manifestazione indiretta di capacità contributiva;
- c) **cartolare**: perché riferita all'atto scritto sulla carta.

Nella considerazione che l'imposta di bollo **colpisce il documento e non l'atto**, sta a significare, da una parte, che essa è dovuta anche quando l'atto risulti viziato, annullabile o addirittura nullo e dall'altra, che essa è dovuta a seconda della tipologia dell'atto. Bisogna, pertanto, considerare:

- a) se l'atto è da assoggettare all'imposta (Allegato A – Tariffa);
- b) quando lo stesso è da assoggettare all'imposta (Allegato A – Tariffa – Parte Ia (fin dall'origine) e Parte IIa (in caso d'uso)); *oppure*
- c) se lo stesso è esente (Allegato B – Tabella).

L'art. 1 si limita a menzionare tre tipi di "carte": **atti, documenti e registri**, rinviando poi alla elencazione che costituisce le due parti della Tariffa:

- 1) **atti soggetti all'imposta sin dall'origine**, che sono tassativamente indicati nella parte dell'Allegato A - Tariffa - Parte Ia del D.P.R. n. 642/1972 (artt. 1 - 21);
- 2) **atti soggetti all'imposta solo in caso d'uso**, che sono indicati nella parte dell'Allegato A - Tariffa - Parte IIa del D.P.R. n. 642/1972 (artt. 22 - 32).

Il D.P.R. n. 642/1972 prevede poi una serie di **atti esenti in modo assoluto** dall'imposta di bollo e che vengono riportati nell'Allegato B - Tabella.

La prima osservazione da fare è che l'elenco contenuto nella Tariffa - Allegato A - Parte Ia (*Atti, documenti e registri soggetti all'imposta fin dall'origine*) e Parte IIa (*Atti, documenti e registri soggetti all'imposta di bollo in caso d'uso*) ha **carattere tassativo**.

A questo principio generale è necessario, però, affiancare un altro principio, anch'esso generale, che si ricava dall'art. 32 della Parte IIa della Tariffa - Allegato A. In questo articolo si ricava, infatti, che gli atti, documenti, registri ed ogni altro scritto che contengono negozi giuridici o che, comunque, hanno un contenuto capace di produrre effetti giuridici, nella più ampia ed assoluta accezione del termine, **se non ne sono tassativamente esclusi dalla Tabella**, devono scontare, in caso d'uso, l'imposta di bollo.

In tal modo la tassatività dell'elenco contenuto nella Parte Ia della Tariffa assume carattere di relatività in quanto essa viene meno quando ci si trova di fronte ad atto, documento o registro, non contemplato nella Tariffa stessa, che deve essere usato perchè possa produrre determinati effetti giuridici.

Da quanto sopra si giunge così alla fissazione del principio che **qualsiasi "carta" avente contenuto capace di produrre effetti giuridici, potrà produrli solo ove per esso sia assolta l'imposta di bollo** o nel modo e nella misura di cui alla Tariffa, o nel modo e nella misura di cui all'art. 32 della Tariffa stessa.

Un altro principio da tener presente è quello che si ricava dal 2^a comma dell'art. 1 del D.P.R. n. 641/72, dove si stabilisce che **sfuggono dall'imposta di bollo** tutti gli atti legislativi e, se non espressamente previsti nella Tariffa, gli atti amministrativi posti in essere dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e loro consorzi.

All'art. 2 del D.P.R. n. 642/72, così come sostituito dall'art. 2 del D.P.R. n. 955/82, si afferma che l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, documenti e registri indicati nella Tariffa - Parte Ia e, "in caso d'uso", per quelli indicati nella Parte Iia. Da ciò ne consegue che è necessario distinguere due momenti ai quali riportare la nascita dell'obbligazione tributaria: **il momento della formazione e quello dell'uso.**

Al successivo 2^a comma del medesimo articolo viene data la definizione di "**caso d'uso**". Si ha caso d'uso quando gli atti, documenti e registri **sono presentati all'Ufficio del Registro per la registrazione.**

Poichè, dunque, il caso d'uso è dato dalla presentazione della "carta" all'Ufficio del Registro per la registrazione, esso si ha sia nel caso che venga presentato per la registrazione in via autonoma, sia quando alla registrazione venga presentato come allegato o, comunque, facente parte integrante di un atto soggetto a registrazione, sia essa da effettuarsi in termine fisso che in caso d'uso in base alle disposizioni degli articoli 5 e 6 del D.P.R. n. 634/72.

3. Effetti del mancato od insufficiente pagamento dell'imposta

L'art. 19 del D.P.R. n. 642/72, e successive modificazioni, dispone che i funzionari e dipendenti delle Amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici territoriali *"non possono rifiutarsi di ricevere in deposito o accettare la produzione o assumere a base dei loro provvedimenti, allegare o enunciare nei loro atti, i documenti, gli atti e i registri non in regola con le disposizioni del presente decreto"*.

Tuttavia, gli atti, i documenti e i registri o la copia degli stessi **devono essere inviati, a cura dell'ufficio che li ha ricevuti, per la loro regolarizzazione al competente Ufficio del Registro**, entro trenta giorni dalla data di ricevimento ovvero dalla data del deposito o della pubblicazione del provvedimento giurisdizionale o del lodo.

All'art. 31 dello stesso decreto si stabilisce che gli atti e i documenti soggetti a bollo, per i quali l'imposta dovuta non sia stata assolta o sia stata assolta in misura insufficiente, **debbono essere sempre regolarizzati mediante il pagamento dell'imposta non corrisposta o del supplemento di essa nella misura vigente al momento dell'accertamento della violazione.**

Tale regolarizzazione **e' eseguita esclusivamente dagli Uffici del Registro** mediante annotazione, sull'originale o sulla copia dell'atto o documento inviata all'Ufficio predetto, della pena pecuniaria riscossa.

Secondo quanto stabilito dall'art. 22 del D.P.R. n. 642/72, al pagamento dell'imposta non assolta, o della parte non assolta, e delle eventuali sanzioni, sono **obbligati in solido** per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sovrattasse e pene pecuniarie:

- a) tutti i soggetti che hanno sottoscritto, ricevuto o accettato o negoziato atti, documenti o registri non in regola con il bollo, ovvero li enunciano e li allegano ad altri atti o documenti;
- b) tutti coloro che fanno uso di un atto, documento o registro non soggetto a bollo fin dall'origine senza prima farlo munire del bollo prescritto.

4. Modalità di pagamento dell'imposta

L'articolo 3 del D.P.R. n. 642/1972, come da ultimo modificato dall'art. 1-bis, comma 10, della L. 30 luglio 2004, n. 191, di conversione del D.L. 12 luglio 2004, n. 168 (In vigore dal 1° agosto 2004) prevede ora **quattro modi** per il pagamento:

- a) **in modo ordinario;**
- b) **in modo straordinario;**
- c) **in modo virtuale;**
- d) **tramite intermediario convenzionato.**

4.1. Il pagamento in modo ordinario

Il pagamento in modo ordinario si ha quando l'atto viene redatto su una **apposita carta preparata e posta in vendita dallo Stato** (carta bollata, cambiali, ecc.).

L'articolo 3 del D.P.R. n. 642/1972, sostituito dall'articolo 3 del D.P.R. n. 955/1982, al punto 1) stabilisce, infatti, che l'imposta si corrisponde in modo ordinario mediante l'impiego dell' **apposita carta filigranata e bollata** di cui all'articolo 4 del medesimo D.P.R. n. 642, il quale a sua volta precisa che *"la carta bollata è filigranata e reca impresso il relativo valore. Se il valore della carta bollata è inferiore all'imposta dovuta, la differenza viene corrisposta mediante applicazione di marche da bollo. La carta bollata, esclusa quella per cambiali, deve essere marginata e contenere cento linee per foglio"*.

La forma, il valore e gli altri caratteri distintivi della carta bollata, delle marche da bollo e dei bolli a punzone (ormai non più esistenti) nonché le modalità di applicazione del visto per bollo sono determinati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Norme particolari sono state stabilite per gli atti stampati, litografati e simili, per cui vi è la possibilità di scrivere fuori dai margini, fermo restando il divieto di eccedere le 100 righe per foglio e per i tabulati meccanografici, per i quali l'imposta è dovuta per ogni 100 righe o frazione di 100 linee effettivamente utilizzate.

4.2. Il pagamento in modo straordinario

Si ha pagamento in modo straordinario quando:

- a) lo scritto può essere **redatto su carta diversa da quella predisposta dallo Stato;**
- b) lo scritto è soggetto al pagamento dell'imposta solo in caso d'uso.

Il pagamento si effettua mediante l'apposizione di marche, visto per bollo o bollo a o punzone.

Poiché il bollo straordinario si adempie in massima parte mediante l'impiego delle marche da bollo, all'articolo 12 del D.P.R. n. 642/1972 il legislatore ha precisato che *"l'annullamento delle marche deve avvenire mediante perforazione o apposizione della sottoscrizione di una delle parti o della data o di un timbro parte si ciascuna marca e parte del foglio"*.

E' vietato l'uso di marche deteriorate o usate in precedenza.

4.3. Il pagamento in modo virtuale

Il pagamento in modo virtuale costituisce un modo di pagamento simile a quello previsto per altre imposte, ad esempio, quella di registro. Esso, infatti, si effettua **mediante il pagamento dell'imposta dovuta** all'Ufficio del registro o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento su conto corrente postale, anziché mediante l'acquisto di speciali carte o marche.

Il bollo virtuale è limitato a particolari categorie di atti ed è condizionato a specifica autorizzazione.

Per determinate categorie di atti o documenti, infatti, l'Intendente di Finanza può, su richiesta degli interessati, consentire che il pagamento dell'imposta, anziché in modo ordinario o straordinario, avvenga in modo virtuale (*art. 15, D.P.R. n. 642/1972*).

Gli atti e documenti per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione devono recare la dicitura, chiaramente leggibile, indicante il modo di pagamento e gli estremi della relativa autorizzazione.

Gli atti e documenti per i quali può essere concessa l'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale sono stati elencati nel D.M. 7 giugno 1973 ¹, successivamente integrato dai DD.MM. 25 luglio 1975 e 31 ottobre 1981.

4.3.1. Atti e documenti per i quali può essere concessa l'autorizzazione al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale

Secondo quanto stabilito dall'art.1 del D.M. 7 giugno 1973, l'Intendente di finanza, su richiesta degli interessati, può autorizzare a pagare in modo virtuale, con l'osservanza delle norme di cui all'art. 15 del decreto presidenziale 26 ottobre 1972, n. 642, l'imposta di bollo dovuta sugli atti e documenti di cui ai seguenti articoli della Tariffa Allegato A, Parte Prima, annessa allo stesso decreto:

Art. 1. - Atti di protesto redatti dagli ufficiali giudiziari;

Art. 2. - Certificati, copie dichiarate conformi all'originale, estratti di qualunque atto o documento rilasciati da notai o da altri pubblici ufficiali a ciò autorizzati per legge;

Art. 3. - Scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie;

Art. 6. - Atti degli organi dell'amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, compresi gli atti degli enti pubblici incaricati della

¹ Concernente *"Determinazione delle categorie degli atti e documenti per i quali può essere consentito il pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale"* (Pubblicato sulla G.U. n. 187 del 23 luglio 1973).

tenuta di pubblici registri, rilasciati a privati che ne abbiano fatto richiesta, in originale, in estratto ovvero in copia dichiarata conforme all'originale;

Art. 15, lettera a). - Assegni bancari emessi con l'osservanza dei requisiti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 5 dell'art. 1 del regio decreto 21 dicembre 1933, n. 1736;

Art. 18. - Libretti di risparmio nominativi ed al portatore;

Art. 19. - Ricevute, quietanze, note, conti, fatture, distinte e simili, anche se non sottoscritti, quando la somma supera le L. 10.000 ovvero sia indeterminata o a saldo per somma inferiore al debito originario senza l'indicazione di questo o delle precedenti quietanze;

Art. 20. - Estratti di conti, lettere e ricevute di accredito o di addebitamento di somme, portanti o meno la causale dell'accREDITAMENTO o dell'addestramento e relativi benestare quando la somma supera L. 10.000;

Art. 20bis. - Ricevute, lettere e ricevute di accredito e simili, anche se non sottoscritte, consegnate per l'incasso o altrimenti negoziate presso aziende ed istituti di credito;

Art. 21. - Carte di credito, buoni di acquisto ed altri simili titoli in circolazione d'importo superiore a L. 10.000;

Art. 24. - Note di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione nei registri di cui all'art. 23 della stessa tariffa, nonché nei registri navale, aeronautico e automobilistico;

Art. 25. - Note di trascrizione del patto di riservato dominio, nonché del privilegio nelle vendite di macchine di cui agli articoli 1524 e 2762 del codice civile;

Art. 28. - Atti di notorietà e pubblicazioni di matrimonio.

4.3.2. Modalità di richiesta e liquidazione dell'imposta

Per ottenere tale autorizzazione, l'interessato deve presentare **apposita domanda** corredata da una dichiarazione da lui sottoscritta contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti e documenti che potranno essere emessi durante l'anno.

L'Ufficio del registro competente per territorio, ricevuta l'autorizzazione dell'Intendenza di finanza, procede, sulla base della predetta dichiarazione, alla liquidazione provvisoria dell'imposta dovuta per il periodo compreso tra la data di decorrenza dell'autorizzazione e il 31 dicembre, ripartendone l'ammontare in tante rate uguali quanti sono i bimestri compresi nel detto periodo con scadenza alla fine di ciascun bimestre solare.

Entro il successivo mese di gennaio, il contribuente deve presentare all'Ufficio del registro una dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente distinti per voce di tariffa, nonché degli assegni bancari estinti nel suddetto periodo.

L'Ufficio del registro, dopo aver effettuato gli opportuni riscontri, procede alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente imputando la differenza a debito o a credito della rata bimestrale scadente a febbraio o, occorrendo, in quella successiva.

Tale liquidazione, ragguagliata e corretta dall'ufficio in relazione ad eventuali modifiche della disciplina o della misura dell'imposta, viene assunta come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso. Se le modifiche intervengono nel corso dell'anno, a liquidazione provvisoria già eseguita, l'ufficio effettua la riliquidazione provvisoria delle rimanenti rate con avviso da notificare al contribuente entro il mese successivo a quello di entrata in vigore del provvedimento che dispone le modifiche. La maggiore imposta relativa alla prima rata oggetto della riliquidazione è pagata unitamente

all'imposta relativa alla rata successiva. Non si tiene conto, ai fini della riliquidazione in corso d'anno, delle modifiche intervenute nel corso dell'ultimo bimestre. Se le modifiche comportano l'applicazione di una imposta di ammontare inferiore rispetto a quella provvisoriamente liquidata, la riliquidazione è effettuata dall'ufficio, su istanza del contribuente, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza.

L'autorizzazione di cui ai precedenti commi **si intende concessa a tempo indeterminato** e può essere revocata con atto da notificarsi all'interessato (*art. 15, comma 8, D.P.R. n. 642/1972*).

L'interessato, che intenda rinunciare all'autorizzazione, deve darne comunicazione scritta all'Intendenza di finanza presentando contemporaneamente la dichiarazione di cui al quinto comma per il periodo compreso dal 1° gennaio al giorno da cui ha effetto la rinuncia. Il pagamento della imposta risultante dalla liquidazione definitiva dovrà essere effettuato nei venti giorni successivi alla notificazione della liquidazione (*art. 15, comma 9, D.P.R. n. 642/1972*).

4.3.3. Le macchine bollatrici - L'applicazione di una speciale impronta

Per determinate categorie di atti e documenti, che sono state stabilite con un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ², l'imposta di bollo in qualsiasi modo dovuta può essere assolta, secondo quanto disposto dall'articolo 14 del D.P.R. n. 642/1972, come sostituito dall'articolo 12 del D.P.R. n. 955/1982, mediante **l'applicazione di una speciale impronta** apposta da **macchine elettriche bollatrici**.

Con lo stesso decreto vengono inoltre stabilite le caratteristiche tecniche nonché i requisiti necessari per ottenere l'autorizzazione a fare uso di tale macchina, i termini e le modalità di applicazione.

L'autorizzazione all'impiego di macchine bollatrici è rilasciata, su richiesta dell'interessato, e in conformità al decreto previsto nel comma precedente, dall'Intendenza di finanza nella cui circoscrizione territoriale la macchina deve essere posta in uso.

L'utente delle macchine bollatrici non può cederne l'uso o la proprietà a terzi, nemmeno temporaneamente, né trasferirle in altra sede, modificarle o ripararle senza la preventiva autorizzazione.

L'autorizzazione è rilasciata dall'Intendente di finanza e, per le modifiche e le riparazioni, può essere rilasciata anche dall'Ufficio del registro nella cui circoscrizione la macchina è posta in uso.

4.4. Il pagamento tramite intermediario

Il quarto modo di pagamento dell'imposta è quello che prevede il **pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato** con l'Agenzia delle entrate. L'intermediario dovrà rilasciare, con modalità telematiche, un apposito contrassegno che sostituirà, a tutti gli effetti, le marche da bollo.

Tale modalità è stata introdotta dall'art. 1-bis, comma 10, della legge 30 luglio 2004, n. 191, di conversione del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, aggiungendo il

² Si veda il D.M. 5 luglio 1973, concernente "Determinazione degli atti per i quali l'imposta di bollo, in qualsiasi modo dovuta, può essere assolta mediante applicazione di speciale impronta apposta da macchine elettriche bollatrici, nonché delle caratteristiche tecniche delle macchine stesse, dei requisiti necessari per ottenere l'autorizzazione al loro uso, dei termini e delle relative modalità di applicazione" (Pubblicato sulla G.U. 11 agosto 1973, n. 208).

numero 3-bis all'articolo 3, comma 1 e il comma 4 all'articolo 4, del D.P.R. n. 642 del 1972.

In attuazione degli articoli 3, comma 1, numero 3-bis, e 4, del D.P.R. n. 642/1972, introdotto dal D.L. n. 168 del 2004, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 191 del 2004, l'Agenzia delle Entrate ha emanato il **Provvedimento 5 maggio 2005** (Pubblicato nella G.U. n. 118 del 23 maggio 2005), con il quale viene stabilito che l'imposta di bollo potrà essere assolta mediante il pagamento ad un intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate, il quale rilascerà, con modalità telematiche, un apposito contrassegno, che sostituirà, a tutti gli effetti, le vecchie marche da bollo.

Con il Provvedimento in questione sono state, inoltre, stabilite le caratteristiche tecniche e le modalità d'uso del contrassegno nonché le caratteristiche tecniche del sistema informatico idoneo a consentire il collegamento telematico con la stessa Agenzia (Allegati A e B).

Il contrassegno, prodotto dall'Istituto Poligrafico dello Stato, sarà stampato su un supporto autoadesivo (etichetta) e conterrà:

- l'intestazione del Ministero dell'economia e delle finanze;
- il logo dell'Agenzia delle Entrate;
- un codice a barre che ne garantirà la tracciabilità.

Saranno installate apposite emittitrici presso i rivenditori autorizzati, le quali, tramite un sistema informatico idoneo, dovranno consentire la stampa dei contrassegni.

Per questioni di garanzia, l'accesso alla emittitrice sarà consentito esclusivamente mediante l'inserimento di una carta a microchip (ID Card) nell'apposito lettore da parte dell'operatore e dalla digitazione del PIN corrispondente alla carta utilizzata.

Per ulteriori approfondimenti si rimanda agli Allegati A e B del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 5 maggio 2005.

Ai sensi del D.L. n. 7 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 43 del 2005, anche la tassa di concessione governativa, nel caso sia previsto il pagamento mediante marche da bollo, dovrà essere assolta con le stesse modalità di cui sopra.

5. Modalità di applicazione dell'imposta

5.1. Alcuni concetti di carattere generale

E' necessario anzitutto precisare alcuni concetti di carattere generale che riguardano il "materiale" su cui viene potenzialmente applicata l'imposta di bollo.

All'art. 5 del D.P.R. 642/72, così come sostituito dall'art. 5 del D.P.R. n. 955/82, viene data la definizione di "**foglio**", di "**pagina**" e di "**copia**", agli effetti dell'imposta di bollo e dell'annessa Tariffa.

Il foglio si intende composto da quattro facciate, **la pagina** da una facciata.

Per **copia** si intende la riproduzione, parziale o totale, di atti, documenti e registri dichiarata conforme all'originale da colui che l'ha rilasciata.

Per le **riproduzioni con mezzi meccanici**, fotografici, chimici e simili il foglio si intende composto di quattro facciate sempre che queste siano unite o rilegate tra di loro in modo da costituire un atto unico recante nell'ultima facciata la dichiarazione di conformità all'originale.

5.2. L'impiego della carta bollata

La carta bollata, esclusa quella per le cambiali, deve essere marginata e contenere 100 linee per ogni foglio.

Sulla carta bollata non si può scrivere fuori dei margini, ne' eccedere il numero delle linee in essa tracciate.

Nei margini del foglio è concesso apporre annotazioni, visti, vidimazioni e bolli prescritti o consentiti da leggi e regolamenti.

Per gli atti e documenti scritti e mezzo stampa, litografia o altri analoghi sistemi e' consentito scrivere fuori dei margini, fermo restando il divieto di eccedere le 100 linee del foglio (*art. 9, 1[^] e 2[^] comma, D.P.R. n. 642/72*).

Per gli atti, documenti e registri soggetti all'imposta di bollo solo in caso d'uso, l'imposta è dovuta **nella misura vigente al momento in cui se ne fa uso** (*art. 6, D.P.R. n. 642/72*).

Nei rapporti con lo Stato l'imposta di bollo, quando è dovuta, è **a carico del contribuente**, nonostante qualunque fatto contrario (*art. 8, D.P.R. n. 642/72, così come sostituito dall'art. 8 del D.P.R. n. 955/82*).

5.3. L'impiego della carta libera

Oltre all'impiego della carta bollata è consentito l'impiego della carta libera con il pagamento dell'imposta in modo straordinario.

Al riguardo, si osserva che, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 642/1972 e successive modificazioni, nei casi in cui il pagamento dell'imposta a mezzo marche sia alternativo con quello della carta bollata, si devono osservare i limiti stabiliti dagli articoli 4 e 9 dello stesso decreto circa il numero delle linee di ciascun foglio.

In questo caso possono essere utilizzate, in luogo del "foglio" di carta bollata, le facciate anteriori di quattro fogli separati per complessive 100 righe.

Ai fini della regolarità fiscale, il competente Ministero delle finanze, con Risoluzione n. 451553 del 2 novembre 1988, ha stabilito che i fogli A4 impiegati dalle stampanti laser debbano essere compilati come segue:

- a) *ciascun foglio deve essere compilato su una sola facciata per 25 righe;*
- b) *le facciate utilizzate devono essere numerate e recare, ciascuna di esse, la data dell'atto, la firma ovvero l'apposizione di timbri ai margini delle facciate congiunte;*
- c) *le facciate posteriori di ciascun foglio devono essere opportunamente sbarrate e prive di qualsiasi scritturazione;*
- d) *i fogli di ciascun atto devono essere uniti con appositi sistemi meccanici.*

Per i **tabulati meccanografici**, l'imposta è dovuta per ogni 100 linee o frazione di 100 linee **effettivamente utilizzate**.

L'espressione "*effettivamente utilizzate*" deve intendersi nel senso che il calcolo del tabulato va eseguito con riferimento alle righe di scrittura e non agli spazi in bianco, anche se racchiusi nel testo scritto (*Cfr. Ris. Min. Fin. n. 301858 del 30.1.1984*).

5.4. La regolarizzazione degli atti emessi in violazione delle norme sul bollo

L'articolo 31 del D.P.R. n. 642/1972 stabilisce i seguenti tre adempimenti:

- a) gli atti e i documenti soggetti a bollo, per i quali l'imposta dovuta non sia stata assolta o sia stata assolta in misura insufficiente, **debbono essere sempre regolarizzati** mediante il pagamento dell'imposta non corrisposta o del supplemento di essa nella misura vigente al momento dell'accertamento della violazione;
- b) la regolarizzazione è eseguita **esclusivamente dagli Uffici del registro** mediante annotazione sull'atto o documento della sanzione amministrativa riscossa;
- c) nel caso di atti ricevuti in deposito o accettati da funzionari pubblici e non in regola con l'imposta di bollo, la regolarizzazione avviene sull'originale o sulla copia inviata all'Ufficio del registro.

Nel caso di "**impossibilità oggettiva**" di procurarsi la carta bollata o le marche da bollo necessarie, l'art. 32 del D.P.R. n. 642/1972 ammette la possibilità di:

- a) corrispondere l'imposta direttamente agli Uffici del Registro, ovvero,
- b) mediante versamento su conto corrente postale intestato all'Ufficio del registro competente.

Al comma 3 del medesimo articolo viene altresì consentita la possibilità della redazione di atti e di documenti senza o con parziale pagamento dell'imposta purché gli stessi siano presentati all'Ufficio del registro per la regolarizzazione **entro cinque giorni** dalla cessata impossibilità di cui sopra, della quale dovrà essere fatta, in ogni caso, menzione nel contesto dell'atto.

Si ricorda, in ogni caso, che con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 novembre 2001 (pubblicato sulla G.U. n. 269 del 19 novembre 2001) è stato approvato, ai sensi dell'art. 47, comma 4, del D. Lgs. 24 giugno 1998, n. 213, il nuovo **modello F23** in euro, con le relative istruzioni, per il pagamento di tasse, imposte, sanzioni e altre entrate, che deve essere utilizzato a decorrere dal 1° gennaio 2002 in sostituzione dei precedenti modelli F23, approvati con D.M. 17 dicembre 1998³.

Con separato provvedimento, portante la stessa data, è stato anche approvato il nuovo modello F24 in euro da utilizzare sempre a partire dal 1° gennaio 2002.

6. Obblighi e responsabilità dei funzionari pubblici

L'articolo 19 del D.P.R. n. 642/1972 prevede che *"... i funzionari e i dipendenti dell'Amministrazione dello Stato, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo, i pubblici ufficiali, i cancellieri e segretari, nonché gli arbitri, non possono rifiutarsi di ricevere in deposito o accettare la produzione o assumere a base dei loro provvedimenti, allegare o enunciare nei loro atti, i documenti, gli atti e registri non in regola con le disposizioni del presente decreto"*.

Tuttavia, tali atti *"devono essere inviati a cura dell'Ufficio che li ha ricevuti ... per la loro regolarizzazione ..., al competente Ufficio del registro entro trenta giorni dalla data di ricevimento"*.

Dunque, anche in presenza di atti o documenti non in regola con l'imposta di bollo, i funzionari non possono rifiutarsi di riceverli; essi devono però in questi casi trasmetterli, nei successivi trenta giorni, al competente Ufficio del Registro perché provveda:

³ Il codice da utilizzare per il pagamento dell'imposta di bollo è **456T**.

- a) al recupero del tributo, se dovuto;
- b) all'applicazione della sanzione; oppure
- c) all'elevazione del processo verbale.

In sostanza, l'articolo 19 sancisce l'efficacia immediata di atti e documenti dal momento della loro produzione, sebbene non in regola con l'imposta di bollo, salvo l'obbligo di adeguarli alle disposizioni fiscali.

Per quanto concerne più specificatamente la responsabilità dei funzionari pubblici è da aggiungere che l'articolo 22 del D.P.R. n. 642/1972 precisa che *“Sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative:*

1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del presente decreto ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti;

2) tutti coloro che fanno uso, ..., di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall'origine senza prima farlo munire del bollo prescritto”.

Nel secondo comma del medesimo articolo viene precisato che è esente da qualsiasi responsabilità la parte cui viene rimesso un atto, un documento o un registro, non in regola con le disposizioni sull'imposta di bollo, alla formazione del quale non abbia partecipato, a condizione che, entro quindi giorni dalla data del ricevimento, lo presenti all'Ufficio del registro e provveda alla sua regolarizzazione con il pagamento della sola imposta.

In conclusione si può affermare che **l'esenzione dall'imposta di bollo va sempre motivata** altrimenti il cittadino o l'ufficio che fa un uso indebito del documento ne è responsabile in solido.

7. Violazioni e sanzioni amministrative e penali

Le sanzioni e le disposizioni relative alle controversie e alle violazioni previste dal D.P.R. n. 642/1972 sono confinate nei Titoli V e VI, negli articoli dal 24 al 38.

7.1. Le sanzioni previste

Le sanzioni previste dal D.P.R. n. 642/1972 possono essere così sintetizzate:

- **Art. 24** – L'inosservanza degli obblighi dei funzionari e dei pubblici ufficiali stabiliti dall'art. 19 è punita, per ogni atto, documento o registro, con una sanzione amministrativa da 103,29 a 206,58 euro.
- **Art. 25:**
 - a) Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa dal 100 al 500% dell'imposta o della maggiore imposta.
 - b) Le violazioni relative alle cambiali sono punite con la sanzione amministrativa da 2 a 10 volte l'imposta, con un minimo di 103,29 euro.
 - c) L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio previsto per il contribuente che ha scelto il pagamento in modo virtuale (art. 15) è punita con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta dovuta.

- **Art. 26** – L'utente della macchine bollatrici che ne cede l'uso o la proprietà a terzi, o le trasferisce in altra sede o le modifica o le ripara senza la preventiva autorizzazione è punito con la sanzione amministrativa da 516,46 a 5.164,57 euro.
- **Art. 27** – Chi detiene per lo smercio ovvero smercia carta bollata, marche od altri valori bollati precedentemente usati è punito con le pene stabilite dall'art. 466 del Codice penale.

7.2. Organi competenti all'accertamento delle violazioni

A norma dell'art. 35 del D.P.R. n. 642/1972, l'accertamento delle violazioni alle norme sull'imposta di bollo, anche se costituenti reato, è demandato:

- 1) agli ufficiali ed agli agenti della polizia tributaria ⁴;
- 2) agli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria ³;
- 3) ai funzionari del Ministero dell'economia e delle finanze e degli uffici da esso dipendenti all'uopo designati e muniti di speciale tessera, nonché,
- 4) a qualsiasi funzionario ed impiegato addetto agli uffici predetti, limitatamente agli accertamenti compiuti nella sede degli uffici stessi.

7.3. Modalità di accertamento delle violazioni

A norma dell'art. 36 del D.P.R. n. 642/1972, le violazioni delle norme contenute nel presente decreto sono constatate mediante **processo verbale** dal quale debbono risultare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute.

Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione.

Copia di esso deve essere consegnata al contribuente.

7.4. Termini di decadenza e rimborsi

A norma dell'art. 37 del D.P.R. n. 642/1972, l'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento delle violazioni alle norme sull'imposta di bollo **entro il termine di decadenza di tre anni** a decorrere dal giorno in cui è stata commessa la violazione.

Tuttavia, l'intervenuta decadenza non autorizza l'uso degli atti, documenti e registri in violazione del presente decreto, senza pagamento dell'imposta nella misura dovuta al momento dell'uso.

La restituzione delle imposte pagate in modo virtuale e delle relative sanzioni amministrative deve essere richiesta **entro il termine di decadenza di tre anni** a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento.

⁴ Secondo quanto disposto dall'art. 31 della legge n. 4/1929:

“1. Sono **ufficiali della polizia tributaria** gli ufficiali e il personale appartenente ai ruoli «ispettori» e «sovrintendenti» del Corpo della guardia di finanza.

2. Sono **agenti della polizia tributaria** gli appartenenti al ruolo «appuntati e finanziari» della Guardia di finanza. Qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari ed agenti dell'Amministrazione, questi funzionari ed agenti acquistano, nei limiti del servizio a cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, la qualità di ufficiali e, rispettivamente, di agenti della polizia tributaria. A cura dell'Amministrazione dalla quale dipendono, la loro qualità è fatta constare a mezzo di una speciale tessera di riconoscimento”.

Non si fa luogo alla restituzione delle imposte pagate mediante versamento in conto corrente postale.

Non è ammesso il rimborso delle imposte pagate in modo ordinario o straordinario, salvo il caso in cui si tratti:

- a) di imposta assoluta con bollo a punzone su moduli divenuti inutilizzabili per sopravvenute disposizioni legislative o regolamentari;
- b) di imposta corrisposta, anche parzialmente, mediante visto per bollo.

La domanda di rimborso deve essere presentata, a pena di decadenza, all'Intendenza di finanza ⁵ entro un anno dalla data di entrata in vigore delle sopravvenute disposizioni legislative o regolamentari per l'ipotesi di cui alla lettera a) e dalla data del pagamento dell'imposta corrisposta a mezzo visto per bollo per l'ipotesi di cui alla lettera b).

In questo ultimo caso la domanda di rimborso deve contenere la espressa rinuncia ad utilizzare l'atto; il rimborso è comunque subordinato alla assenza di qualsiasi sottoscrizione, sia pure cancellata, sull'atto e all'adozione da parte dell'Ufficio del registro, presso il quale è stata assolta l'imposta, di misura idonea a rendere inutilizzabile l'atto.

7.5. Ripartizione delle pene pecuniarie

A norma dell'art. 38 del D.P.R. n. 642/1972, le somme riscosse per le sanzioni amministrative previste dal presente decreto sono ripartite a norma della legge 7 febbraio 1951, n. 168, concernente "*Ripartizione dei proventi delle sanzioni pecuniarie dovute per violazioni alle leggi tributarie*".

Secondo quanto disposto dall'art. 1 della legge n. 168/1951, nei casi in cui le leggi tributarie prevedono la partecipazione degli accertatori delle violazioni alle leggi medesime nella ripartizione delle somme riscosse per le pene pecuniarie ed ammende, la ripartizione stessa, detratto il 10 per cento per le spese inerenti alla riscossione, viene effettuata come segue:

- a) il **60 per cento all'Erario**;
- b) il **20 per cento ai fondi di previdenza o assistenza delle Amministrazioni civili e dei Corpi di polizia cui appartengono gli accertatori**;
- c) il **10 per cento da dividersi in eguale misura fra gli accertatori**, fino all'assegnazione a ciascuno di essi di un massimo di lire 50.000 per ogni accertamento;
- d) il **10 per cento da devolversi a speciali fondi, costituiti presso le Amministrazioni civili ed i Corpi di polizia cui appartengono i funzionari, ufficiali ed agenti partecipanti all'accertamento**, per la distribuzione di premi al personale delle Amministrazioni e dei Corpi medesimi che si sia distinto per particolari meriti.

Alla liquidazione e al pagamento delle somme dovute agli accertatori ai sensi del presente articolo, lettera c), provvedono i fondi, di cui alla lettera d). Qualora detti fondi non siano costituiti, le somme stesse sono versate all'Ufficio cui spetta la riscossione dei proventi delle pene pecuniarie o delle ammende, il quale provvede a rimmetterle agli aventi diritto per il tramite delle Amministrazioni cui essi appartengono.

⁵ Per la competenza delle Direzioni regionali delle entrate, vedi l'art. 75, comma 2, e l'art. 79, commi 5, 6 e 7, D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287.

8. Le esenzioni dall'imposta di bollo

Gli **atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto** sono stati elencati nella Tabella - Allegato B, annessa al D.P.R. n. 642/1972.

8.1. L'imposta di bollo negli atti delle società cooperative

Dopo l'abrogazione dell'art. 20, della Tabella-Allegato B annessa al D.P.R. n. 642/1972, e successive modificazioni ed integrazioni, per effetto dell'art. 66, n. 4 del D.L. n. 513/92, non convertito e riproposto più volte ⁶ e da ultimo nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito definitivamente nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, il regime tributario dell'imposta di bollo sugli atti delle società cooperative è sostanzialmente mutato.

Essendo, infatti, rimasto in vigore il solo articolo 19 della citata Tabella - Allegato B (a seguito dell'abrogazione dell'art. 20), l'esenzione dall'imposta di bollo è rimasta **per i soli atti costitutivi e modificativi dello statuto**.

La legge n. 427/1993, nel convertire il D.L. n. 331/1993, ha inoltre aggiunto, al sopra citato articolo 66, i commi 6-bis e 6-ter ⁷, prevedendo particolari esenzioni in materia di imposta di bollo e di imposta di registro anche per le **società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi**.

In tali commi, in sostanza, si è stabilito che, dal 1^o gennaio 1993, **tutti gli atti, documenti e registri** relativi alle operazioni previste dagli statuti delle società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi **sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto**, a condizione che gli stessi siano:

- a) **disciplinati dai principi della mutualità**, in conformità all'art. 26 del D.L.C.P.S. n. 1577/1947, e successive modificazioni,
- b) **iscritti all'Albo delle società cooperative**, di cui al D.M. 23 giugno 2004 (in precedenza si richiedeva l'iscrizione nei precedenti registri prefettizi e negli schedari generali della cooperazione, ora abrogati) ⁸.

Da quanto fin qui detto si ricava che è prevista la **esenzione dall'imposta di bollo in modo assoluta**:

- a) per tutti gli atti, documenti e registri delle società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi (*art. 66, comma 6 bis, L. n. 427/93*), a condizione che le stesse siano iscritte nell'Albo delle cooperative;
- b) per i soli atti costitutivi e modificativi degli statuti delle società cooperative e loro consorzi (*art. 19, Tabella - Allegato B, D.P.R. n. 642/72*).

In conclusione è necessario, tuttavia, fare le seguenti precisazioni.

⁶ Riproposto nei DD.LL. 2 marzo 1993, n. 47; 24 aprile 1993, n. 131.

⁷ Si riportano entrambi i commi:

"6-bis. Alle società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi disciplinati dai principi della mutualità, in conformità all'art. 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577 e successive modificazioni, ed iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, si applica la seguente disciplina in materia di imposte di bollo e di registro:

a) gli atti costitutivi e modificativi, gli atti di ammissione e recesso dei soci e gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, con la sola esclusione degli assegni bancari e delle cambiali, sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto;

b) gli atti costitutivi e modificativi sono soggetti a registrazione gratuita;

c) gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, per i quali sia prevista la registrazione, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato, compresi i relativi allegati.

6-ter. Le disposizioni di cui al comma 6-bis si applicano a partire dal 1^o gennaio 1993".

⁸ Per tale argomento, si rimanda alla Sezione "Diritto societario" – "Il nuovo Albo per le società cooperative".

Per "atti modificativi dello statuto", si devono intendere solo quegli atti che in qualche modo modificano materialmente il precedente statuto.

Non rientra, pertanto, tra gli atti modificativi dello statuto, per esempio, il Verbale di assemblea straordinaria portante lo scioglimento e la messa in liquidazione e la richiesta di cancellazione.

Con la locuzione "documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti" è da intendere tutti gli atti, documenti e registri **che servono al raggiungimento dei fini cooperativistici per i quali la società è sorta.**

Quando l'atto è esente dall'imposta di bollo, è esente dalla stessa imposta anche l'eventuale modello che deve essere utilizzato per il suo deposito presso il Registro delle imprese (Cfr. *Ris. Min. Fin. n. 717 del 19.11.1993*).

Sul problema dell'imposta di bollo in materia di società cooperative si riporta la risposta che la **Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agencia delle Entrate ha formulato, in data 13 gennaio 2005**, all'istanza di interpello presentata dal Registro delle Imprese della Camera di Commercio di Livorno, in data 16 settembre 2004, concernente l'interpretazione dell'art. 1 comma 1, D.P.R. 642, del 1972 circa l'applicazione dell'imposta di bollo sugli atti costitutivi e modificativi delle società cooperative e loro consorzi, ai sensi degli articoli 2523, 2545-novies e 2436 C.C..

"Preliminarmente si osserva che, per l'imposta di bollo, la copia conforme costituisce autonomo presupposto di imposta rispetto al documento originale (cfr. Risoluzione n. 171/E dell'8/8/2003).

Infatti, la nota 1 all'articolo 1 della tariffa, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972 dispone che "Per le copie conformi, l'imposta, salva specifica disposizione, è dovuta indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale".

*Dal chiaro dettato di questa norma emerge che, **salvo le ipotesi di esenzione espressamente previste dalla legge**, le copie conformi sono soggette all'imposta di bollo indipendentemente dal trattamento stabilito per l'originale dell'atto.*

Con riferimento alle cooperative e agli altri soggetti indicati, l'articolo 19 della tabella dell'imposta di bollo, stabilisce l'esenzione in modo assoluto per "atti costitutivi e modificativi, (...), ed atti di recesso e di ammissione dei soci di tali enti".

*Ciò posto, **le cooperative sono soggette all'imposta di bollo per "domande, denunce ed atti che le accompagnano, presentate all'ufficio del registro delle imprese ed inviate per via telematica ovvero presentate su supporto informatico ai sensi dell'art. 15, comma 2, della legge 15 marzo 1997, n. 59, per ciascuna domanda, denuncia o atto..."** nella misura di € 50,00⁹. Le cooperative, infatti, sia agli effetti civilistici che a quelli fiscali, sono trattate, per quanto non diversamente disposto, come le società di capitali; di conseguenza l'imposta si applica nella misura determinata, in generale, per queste ultime."*

8.2. L'imposta di bollo negli atti delle società cooperative sociali

Per quanto riguarda **le cooperative sociali e le associazioni di volontariato in genere**, è necessario fare riferimento all'art. 8 della legge 11 agosto 1991, n. 266 (Legge-quadro sul volontariato), il cui articolo 8 stabilisce testualmente che "Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato ..., costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro".

⁹ Si ricorda che, a decorrere dal 1° febbraio 2005, tale importo è passato a 65.00 euro.

L'intento del legislatore di favorire il massimo sviluppo delle forme di solidarietà fondate sul contributo volontario, spontaneo e diretto di persone ed enti vari traspare anche dal particolare regime fiscale agevolato prescelto per tali iniziative.

Per le organizzazioni di volontariato la legge prevede, infatti, un ampio ventaglio di agevolazioni che hanno come oggetto ben quattro tributi, e precisamente: l'imposta di bollo, l'imposta di registro, l'imposta sul valore aggiunto, l'IRPEG.

L'art. 6 della citata legge n. 266/91 fissa anche il presupposto generale per la fruizione di tutti questi benefici prevedendo espressamente che l'iscrizione nei registri generali delle organizzazioni di volontariato istituiti presso le Regioni e le Province autonome *“è condizione necessaria ... per beneficiare delle agevolazioni fiscali”*.

Pertanto, fino a quando tale iscrizione non viene ottenuta, si applicano tutte le disposizioni fiscali ordinarie.

Come si può subito rilevare, manca una norma che in qualche modo preveda la “sospensione” della tassazione durante la pendenza del procedimento di iscrizione.

Se, infatti, il presupposto per poter usufruire dell'esenzione dell'imposta di bollo (art. 8) è l'iscrizione nel registro generale delle organizzazioni di volontariato e questa può essere richiesta soltanto dopo la costituzione e la iscrizione nel Registro delle imprese, non si capisce come tale agevolazione possa operare.

Nè la legge n. 266/91, nè la normativa sui tributi di bollo e di registro prevedono la possibilità di sospendere la loro applicazione in pendenza del procedimento di iscrizione. Di conseguenza, in questo contesto normativo, prima si dovrebbe assolvere ad ogni tributo e soltanto successivamente si potrebbe usufruire dell'agevolazione, in sede di rimborso, una volta ottenuta l'iscrizione.

Se il legislatore non interverrà in maniera opportuna prevedendo o un'apposita ipotesi di sospensione del pagamento dell'imposta di bollo o una deroga con specifici chiarimenti, l'esenzione in questione non potrà mai diventare effettiva. Lo stesso Ministero dovrà poi chiarire il significato dell'espressione generica usata all'art. 8 della legge n. 266/91 *“atti ... connessi allo svolgimento della loro attività”*.

Secondo il Consiglio Nazionale del Notariato ¹⁰, le circostanze del particolare interesse da parte del legislatore di incentivare la nascita di organizzazioni con finalità solidaristiche mediante consistenti agevolazioni fiscali e dell'uso di espressioni volutamente generiche - come quella appena citata - consentono legittimamente di ritenere la totale esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli adempimenti messi in atto dalle cooperative sociali e dalle associazioni di volontariato in genere nell'ambito dei propri scopi istituzionali.

8.3. L'imposta di bollo nelle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)

Il D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ¹¹, agli articoli dal 17 al 24 ha previsto numerose agevolazioni a favore delle ONLUS in materia di imposte indirette, tasse e tributi locali, in conformità a quanto stabilito dall'art. 3, comma 189,

¹⁰ Commissione Studi del Consiglio nazionale del notariato 9 maggio 1997, in CNN Strumenti 15 maggio 1997.

¹¹ Concernente: **“Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”** (Pubblicato nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 1 del 2 gennaio 1998).

lett. g), della legge n. 662 del 1996 ¹², concernente “*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*” (Pubblicata nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 303 del 28 dicembre 1996).

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, l'articolo 17 (*Esenzioni dall'imposta di bollo*) del citato decreto ha introdotto nella Tabella allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, relativa agli atti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, l'articolo 27-bis, nel quale si stabilisce che sono esenti dal tributo in esame gli “*atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)*”.

L'agevolazione introdotta riguarda le ONLUS - come ha precisato il Ministero delle Finanze nella Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 - **sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere.**

9. L'imposta di bollo nelle domande nelle denunce e negli allegati da presentare al Registro delle imprese

Dopo l'entrata in vigore (1° novembre 2003) dell'obbligo da parte di tutte le società di provvedere all'invio telematico delle pratiche al Registro delle imprese, è necessario ora distinguere, almeno per quanto riguarda l'imposta di bollo, il caso delle pratiche che vengono ancora depositate su supporto cartaceo (imprese individuali e soggetti REA), dalle pratiche che invece vanno inviate esclusivamente per via telematica o su supporto informatico.

Vogliamo ora soffermarci solo sul caso di deposito cartaceo, rimandando, per quanto concerne il bollo nelle pratiche telematiche, ad apposite trattazioni ¹³.

9.1. L'imposta di bollo nei modelli e negli allegati cartacei

¹² Si riporta l'art. 3 (*Disposizioni in materia di entrata*), comma 189:

“La disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale è informata ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) determinazione di presupposti e requisiti qualificanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, escludendo dall'ambito dei soggetti ammessi gli enti pubblici e le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria, individuando le attività di interesse collettivo il cui svolgimento per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale, anche nei confronti dei propri soci, giustifica un regime fiscale agevolato, e prevedendo il divieto di distribuire anche in modo indiretto utili;

b) previsione dell'automatica qualificazione come organizzazioni non lucrative di utilità sociale degli organismi di volontariato iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome, delle organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e delle cooperative sociali, con relativa previsione di una disciplina semplificata in ordine agli adempimenti formali, e differenziata e privilegiata in ordine alle agevolazioni previste, in ragione del valore sociale degli stessi;

c) previsione, per l'applicazione del regime agevolato, di espresse disposizioni statutarie dirette a garantire l'osservanza di principi di trasparenza e di democraticità, con possibili deroghe, giustificate dall'ordinamento vigente, in relazione alla particolare natura di taluni enti;

d) previsione di misure dirette ad evitare abusi e fenomeni elusivi e di specifiche sanzioni tributarie;

e) previsione della detraibilità o della deducibilità delle erogazioni liberali effettuate, entro limiti predeterminati, in favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale e degli enti a regime equiparato;

f) previsione di regimi agevolati, ai fini delle imposte sui redditi, per i proventi derivanti dall'attività di produzione o scambio di beni o di servizi, anche in ipotesi di attività occasionali, purché svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali o in diretta connessione con gli stessi;

g) facoltà di prevedere agevolazioni per tributi diversi da quelli di cui alla lettera f)”.

¹³ Nella sezione “Trasmissione telematica”: “*L'imposta di bollo per le domande, le denunce e gli atti da inviare telematicamente al Registro delle imprese*” e “*La nuova imposta di bollo nelle pratiche da depositare o da inviare telematicamente al Registro delle imprese. La soluzione di alcuni casi pratici*”.

Di norma, tutte le domande di iscrizione o di deposito di atti, presentate su supporto cartaceo, al Registro delle imprese sono assoggettate all'imposta di bollo, indipendentemente da chi siano sottoscritte e dal fatto che riportino o meno l'autenticazione della firma.

Pertanto, anche nel caso in cui la domanda sia sottoscritta dal Notaio o sia sottoscritta dall'obbligato alla presenza dell'impiegato addetto (senza autenticazione), la stessa, trattandosi di richiesta di iscrizione in un pubblico Registro, dovrà essere, in ogni caso, assoggettata all'imposta di bollo.

Sono esenti da imposta di bollo:

- a) la denuncia dei dati esclusivamente REA (attività, apertura, modifica e chiusura di unità locali, nomina e revoca di responsabili o direttori tecnici, ecc.);
- b) le domande e le denunce (Mod. R) presentate da soggetti esclusivamente REA.

E' bene, tuttavia, ricordare che qualsiasi modello venga presentato al Registro delle imprese, nel caso in cui riporti l'autenticazione della firma del soggetto obbligato, dovrà essere in ogni caso assoggettato all'imposta di bollo

Per quanto riguarda gli allegati delle pratiche, sono esenti da imposta di bollo tutte le copie di autorizzazioni, licenze, comunicazioni che sono state rilasciate da uffici pubblici nelle loro rispettive funzioni.

Sono, invece, soggetti ad imposta di bollo tutti gli atti e contratti che hanno un contenuto privatistico e che vengono allegati a documentazione dell'esercizio dell'attività denunciata (quali, ad esempio: i contratti o ,mandati di agenzia presentati da agenti e rappresentanti di commercio,).

Sono, inoltre, soggetti ad imposta di bollo, norma dell'art. 1 della tariffa - Parte Ia, annessa al D.P.R. n. 642/72, e successive modificazioni ed integrazioni, approvata da ultimo con D.M. 20 agosto 1992, *tutti gli atti rogati, ricevuti o autenticati da Notai o da altri Pubblici Ufficiali, gli estratti di qualunque atto o documento e le copie dichiarate conformi all'originale*, rilasciati dagli stessi, che vengono eventualmente allegati a pratiche da depositare al Registro delle imprese.

Per le **copie dichiarate conformi**, l'imposta, salvo diversa specifica disposizione, è dovuta *indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale*, dunque, anche nel caso in cui l'originale ne sia esente.

9.2. L'imposta di bollo nelle certificazioni

Come regola generale, tutte le certificazioni rilasciate dal Registro delle imprese sono assoggettate ad imposta di bollo.

Sono previste particolari esenzioni, per le quali è necessario in ogni caso riportare in calce al certificato gli estremi della legge da cui perviene l'esonero. Ogni eventuale uso per fini diversi ricade sotto la personale responsabilità dell'utente.

9.3. L'imposta di bollo nelle certificazioni antimafia

Per quanto concerne la certificazione antimafia è necessario ricordare che, a norma della legislazione vigente, è in ogni caso assoggettata ad imposta di bollo.

Nella precedente normativa, la esenzione dall'imposta di bollo era espressamente prevista dall'art. 10-sexies, comma 12, della legge 31 maggio 1965, n. 575, ripreso poi nell'art. 7 della legge 19 marzo 1990, n. 55.

Con l'entrata in vigore della nuova normativa dettata con il D. Lgs. 8 agosto 1994, n. 490, concernente "Disposizioni attuative della legge 17 gennaio 1994, n. 47, in materia di comunicazioni e certificazioni previste dalla normativa antimafia", l'esenzione è venuta meno per effetto dell'art. 3 della legge 17 gennaio 1994, n. 47, concernente "Delega al Governo per l'emanazione di nuove disposizioni in materia di comunicazioni e certificazioni di cui alla legge 31 maggio 1965, n. 575". In tale articolo si stabilisce, infatti, che *"A decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui all'articolo 1 della presente legge e, comunque, decorsi sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge stessa, l'articolo 10-sexies della citata legge n. 575 del 1965, e successive modificazioni, è abrogato"*.

Pertanto, allo stato della normativa vigente, la certificazione antimafia, considerato anche l'uso che comunemente ne viene fatto (partecipazioni a gare di appalto) è sempre e in ogni caso soggetta all'imposta di bollo.

TABELLE RIEPILOGATIVE

TABELLA A **OGGETTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO**

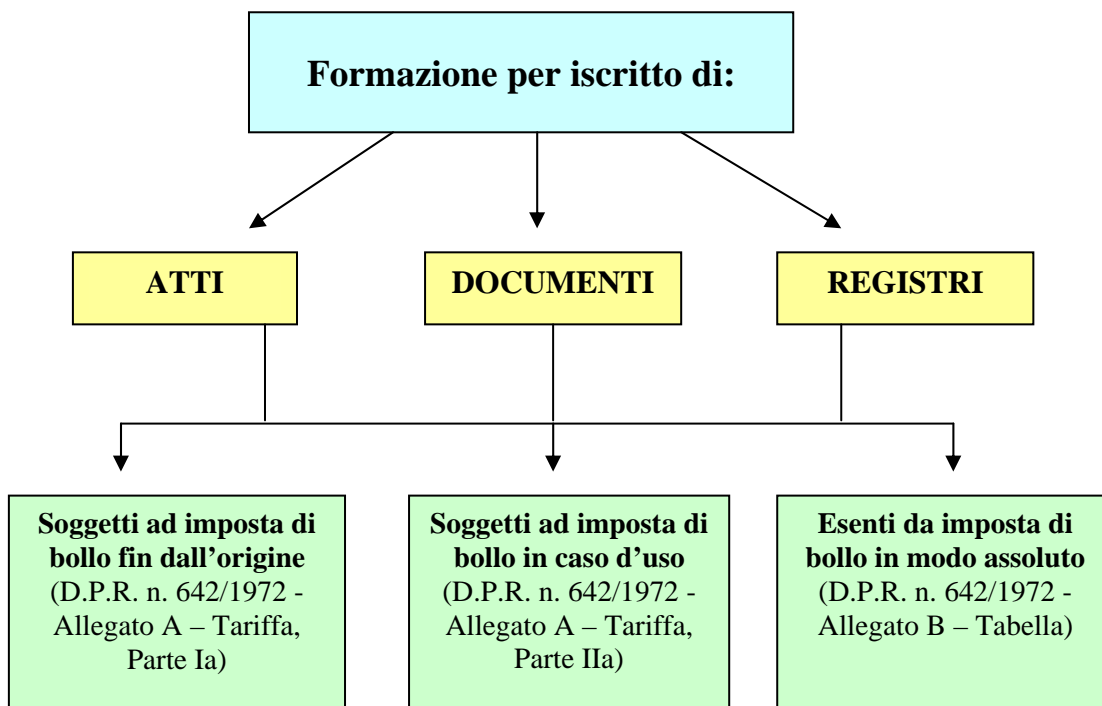


TABELLA B
MODI DI PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO

ORDINARIO	→	Con carta filigranata e bollata
STRAORDINARIO	→	<ul style="list-style-type: none">• Con marche da bollo• Visto per bollo• Bollo a punzone.
VIRTUALE	→	<ul style="list-style-type: none">• Con pagamento all'Ufficio del Registro• Presso altri uffici autorizzati• Con versamento su CC/Postale (oggi con il modello F23)
TRAMITE INTERMEDIARIO	→	Con pagamento dell'imposta tramite intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate, il quale rilascia contrassegno che sostituisce a tutti gli effetti la marca da bollo