

L'IMPOSTA DI BOLLO PER LE DOMANDE, LE DENUNCE E GLI ATTI DA INVIARE TELEMATICAMENTE AL REGISTRO DELLE IMPRESE

Sintesi degli adempimenti e importi attualmente in vigore

di **Claudio Venturi**

Sommario: - 1. Normativa di riferimento. - 2. Il bollo telematico virtuale e forfettario. - 2.1. Il pagamento forfettario. - 2.2. Gli importi in vigore dal 1° febbraio 2005. - 2.3. Gli importi in vigore dal 1° giugno 2005. - 2.4. Gli importi in vigore dal 18 marzo 2007 e le novità introdotte dal D.M. 22 febbraio 2007. - 3. Soggetti interessati. - 4. Tipologia di documenti. - 5. Il pagamento a forfait. - 6. Denunce ed atti esenti da imposta di bollo. - 7. Modalità di pagamento dell'imposta di bollo. - 7.1. La modalità prevista dal D.M. n. 127/2002. - 7.2. La nuova modalità introdotta dalla legge n. 191/2004, di conversione del D.L. n. 168/2004. - 7.3. Le novità introdotte dal D.M. 22 febbraio 2007. - 8. Le indicazioni da apporre sugli atti.

1. Normativa di riferimento

- **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 nella G.U. n. 153 del 2 luglio 2002) - **In vigore dal 17 luglio 2002.**

- **AGENZIA DELLE ENTRATE - Circolare 7 agosto 2002, n. 67:** Imposta di bollo su domande, denunce e atti che le accompagnano, presentate all'ufficio del registro delle imprese per via telematica. Legge 28 dicembre 2001, n. 448, articolo 3, comma 13 - D.M. 17 maggio 2002, n. 127.

- **D.L. 12 luglio 2004, n. 168:** Interventi urgenti per il contenimento della spesa pubblica
(G.U. 12-07-2004, n. 161, Supplemento ordinario)
(Convertito, con modificazioni, dalla **legge 30 luglio 2004, n. 191** - Suppl. Ord. alla G.U. n. 178 del 31 luglio 2004)

- **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 nella 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 nella G.U. n. 123 del 28 maggio 2005)

- **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).

- **AGENZIA DELLE ENTRATE – Risoluzione del 5 dicembre 2007, n. 353/E:** Istanza di interpello – ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. **Imposta di bollo** - Art. 1, comma 1-bis.1 della tariffa. **Tasse sulle concessioni governative** Applicabilità della tassa di cui all'art. 22 della tariffa per le attività di facchinaggio, autoriparazione, impiantistica e imprese di pulizia. **Imposta di registro** - Obbligo di registrazione prima della presentazione al Registro delle Imprese del bilancio di esercizio e del bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili e del bilancio finale di liquidazione dal quale risulti un credito IVA.

- **Legge 24 dicembre 2007, n. 244:** Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge Finanziaria 2008). **Art. 1, comma 205**

- **L. 24 giugno 2013, n. 71,** di conversione del D.L. 26 aprile 2013, n. 43. **Art. 7-bis.**

2. Il bollo telematico virtuale e forfettario

2.1. Il pagamento forfettario

Il primo intervento diretto sul bollo telematico virtuale e forfettario è stato fatto con l'introduzione del comma 1-ter, per effetto del disposto di cui all'articolo 1 del **Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 127 del 17 maggio 2002.**

Con tale disposizione si è stabilito che a decorrere **dal 17 luglio 2002**, per coloro che avrebbero provveduto all'invio telematico o alla presentazione su supporto informatico di domande, denunce ed atti che le accompagnano all'Ufficio del Registro delle imprese, tenuto presso la Camera di Commercio, facendo uso della firma digitale, sarebbe stata concessa la possibilità del **pagamento del bollo in modo virtuale e con un importo forfettario.**

Dalla modalità che prevedeva il conteggio delle pagine e delle righe, come si è fatto finora per il cartaceo, si passava al pagamento dell'imposta in una **misura fissa**, che inizialmente fu stabilita in 41,32 euro.

Alcuni problemi interpretativi sorti in merito all'applicazione di questa nuova normativa sono stati successivamente chiariti dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Generale normativa e contenzioso, con la **Circolare n. 67/E del 7 agosto 2002.**

2.2. Gli importi in vigore dal 1° febbraio 2005

La **Legge 30 luglio 2004, n. 191** (Pubblicata nel Suppl. Ord. n. 136 alla G.U. n. 178 del 31 luglio 2004), nel convertire il **D.L. 12 luglio 2004, n. 168**¹, concernente “*Interventi urgenti per il contenimento della spesa pubblica*”, ha inizialmente aggiunto l’art. 1-bis, nel quale, al comma 10, si dispongono modifiche di rilievo al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, concernente la disciplina dell’imposta di bollo, e al D.M. 20 agosto 2002, portante l’approvazione della tariffa dell’imposta di bollo.

Le novità principali apportate, che entrano **in vigore dal 1° agosto 2004**, furono le seguenti:

- 1) viene aggiunta **una ulteriore possibilità di pagamento dell’imposta**, che potrà essere pagata ad un intermediario convenzionato con l’Agenzia delle entrate, il quale dovrà rilasciare, con modalità telematiche, un apposito contrassegno che sostituirà a tutti gli effetti la marca da bollo. Un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate fisserà le caratteristiche e le modalità d’uso di questo contrassegno (si veda il paragrafo 6.2.);
- 2) la marca da bollo passa da 10,33 euro a **11,00 euro**;
- 3) per quanto riguarda il bollo nelle domande, denunce e atti da inviare telematicamente al Registro delle imprese si passa da un unico importo forfettario (di 41.32 euro) a tre importi differenziati:
 - a) di **32,00 euro**, nel caso di invio telematico da parte di **impresa individuale**;
 - b) di **45,00 euro**, nel caso di invio telematico da parte di **società di persone** (società semplici, Snc, Sas);
 - c) di **50,00 euro**, nel caso di invio telematico da parte di **società di capitali** (oltre le SPA, SAPA e SRL, sono da ricomprendere anche le società cooperative e i consorzi).

Gli importi di cui all’art. 1, comma 1-ter della tariffa – Parte Ia, allegata al D.P.R. n. 642/1972, sono stati successivamente modificati per effetto del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, pubblicato nella G.U. n. 24 del 31 gennaio 2005 e convertito nella legge 31 marzo 2005, n. 43, pubblicata nella G.U. n. 75 del 1° aprile 2005. Pertanto, per quanto riguarda il bollo nelle domande, denunce e atti da inviare telematicamente al Registro delle imprese, **a decorrere dal 1° febbraio 2005**, gli importi sono così stabiliti:

- a) di **42,00 euro**, nel caso di invio telematico da parte di **impresa individuale**;
- b) di **59,00 euro**, nel caso di invio telematico da parte di **società di persone** (società semplici, Snc, Sas);
- c) di **65,00 euro**, nel caso di invio telematico da parte di **società di capitali** (oltre le SPA, SAPA e SRL, sono da ricomprendere anche le società cooperative e i consorzi).

2.3. Gli importi in vigore dal 1° giugno 2005

Per effetto del disposto di cui al **decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 24 maggio 2005** (pubblicato nella G.U. n. 123 del 28 maggio

¹ Pubblicato nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 161 del 12 luglio 2004.

2005), sono stati modificati ulteriori importi sia dell'imposta di bollo che della tassa di concessione governativa.

Per effetto di tale decreto, a decorrere dal 1° giugno 2005, l'importo dell'imposta di bollo stabilito in misura fissa di 11,00 euro è stato elevato a **14.62 euro**.

A decorrere **dal 26 giugno 2013**, per effetto dall'art. 7-bis della L. 24 giugno 2013, n. 71, di conversione del D.L. 26 aprile 2013, n. 43, tale importo è stato elevato a **16,00 euro**.

2.4. Gli importi in vigore dal 1° giugno 2007 e le novità introdotte dal D.M. 22 febbraio 2007

In data 2 marzo 2007, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 51, il **decreto 22 febbraio 2007**, riguardante la determinazione delle nuove tariffe dell'imposta di bollo dovuta in misura forfetaria sulle ulteriori tipologie di atti che transitano per via telematica, emanato in attuazione dell'articolo 1, comma 4, del decreto legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito con modificazioni, dalla legge 11 marzo 2006 n. 81.

Il decreto reca quindi le modifiche alla Tariffa - Parte Prima dell'imposta di bollo, annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, e trova concreta applicazione per effetto del provvedimento interdirigenziale (Agenzia Entrate, Agenzia Territorio, Ministero della Giustizia) **emanato il 6 dicembre 2006**, con il quale sono stati stabiliti i termini e le modalità della progressiva estensione delle procedure telematiche, di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 463/1997, già in vigore per gli atti immobiliari, a tutti i soggetti nonché a tutti gli atti.

Questo decreto ha, in particolare, disposto:

- a) l'estensione della registrazione in via telematica agli altri pubblici ufficiali diversi dai notai;
- b) la possibilità per i notai di registrare in via facoltativa dal 1° gennaio 2007, con gli strumenti telematici, gli atti per i quali è stata finora necessaria la registrazione "cartacea";
- c) l'obbligo per i notai di registrare in via telematica tutti gli atti da essi ricevuti o autenticati a far data dal 1° aprile 2007 (data che è stata successivamente prorogata al **1° giugno 2007**).

E' evidente che per registrare in via telematica è necessario:

- 1) che l'imposta di bollo venga forfettizzata, in quanto il suo importo non può più dipendere dal numero dei fogli di cui un atto si compone;
- 2) che la stessa imposta venga pagata non più mediante marche ma in modo che sia addebitato il conto corrente di chi registra e corrispondentemente che sia accreditato l'Erario.

Per raggiungere questi obiettivi è stato emanato il decreto del 22 febbraio 2007.

In particolare, il **comma 1-bis** dell'articolo 1 della Tariffa - Parte Prima, che concerne gli atti relativi a beni immobili redatti da notai o altri pubblici ufficiali, include in detta categoria anche gli atti delle società e degli enti diversi dalle società.

Lo stesso comma prevede, inoltre, diverse misure dell'imposta di bollo da applicare, a seconda degli adempimenti scaturenti dalla tipologia dell'atto stesso.

Le note al decreto precisano, inoltre, che l'imposta cumulativa deve essere sempre corrisposta per l'intero ammontare anche quando alcune formalità, come quella ipotecaria e la voltura catastale, siano richieste successivamente alla registrazione dell'atto. In tali casi è previsto che sia dovuto l'importo pari alla differenza tra l'imposta cumulativa e quanto corrisposto in sede di registrazione.

Nell'articolo 1 della tariffa, dopo il comma 1-bis, è stato aggiunto il **comma 1-bis.1**, nel quale si prevede l'imposta di bollo per gli atti diversi da quelli aventi ad oggetto immobili.

Distinti importi sono previsti per gli atti societari, le procure e simili e tutti gli altri atti.

Nello stabilire le tariffe, si è tenuto conto del fatto che la consistenza della maggior parte di tali atti è, mediamente, di uno o al massimo due fogli e che le procure non superano quasi mai un foglio.

Con il **comma 2-ter**, inserito nell'articolo 3 della tariffa, è stata disciplinata l'imposta di bollo per gli atti, diversi da quelli relativi a beni immobili, registrati o non soggetti a registrazione e per i quali le altre formalità non sono obbligatorie; sono stati previsti importi diversi a seconda che vengano richieste le formalità di trascrizione o iscrizione, di annotazione o di voltura catastale. Ove ne ricorrano gli estremi detta imposta si applica in aggiunta a quella prevista dall'articolo 1, comma 1-bis.1.

Effetti sugli atti da inviare telematicamente al Registro delle imprese

A **decorrere dal 1° giugno 2007**, la registrazione di tutti gli atti notarili deve avvenire tramite **Modello Unico Informatico (MUI)**, con versamento dell'imposta di bollo nella misura forfettaria stabilita dal D.M. 22 febbraio 2007.

I notai saranno, pertanto, obbligati a registrare tutti gli atti ricevuti o autenticati in via telematica (compresi quindi quelli da inviare al Registro delle imprese), applicando le modalità e gli importi determinati dal decreto del 22 febbraio 2007, che si riportano sinteticamente qui di seguito.

Art. 1, comma 1-bis - Atti e importi dell'imposta di bollo:

- 1) **230,00 euro**, per gli atti aventi ad oggetto il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, comprese le modificazioni, le rinunce e gli atti aventi natura dichiarativa relativi ai medesimi diritti;
- 2) **300,00 euro**, nel caso i precedenti atti siano da iscrivere o depositare anche presso il Registro delle imprese;
- 3) **155,00 euro**, per tutti li altri atti che comportano formalità nei pubblici registri immobiliari;
- 4) **225,00 euro**, nel caso i precedenti atti siano anche da iscrivere o depositare presso il Registro delle imprese;
- 5) **125,00 euro**, per gli atti concernenti unicamente immobili ubicati nei territori ove vige il sistema del libro fondiario (R.D. n. 499/1929);
- 6) **195,00 euro**, nel caso i precedenti atti siano anche da iscrivere o depositare presso il Registro delle imprese.

Art. 1, comma 1-bis.1 - Atti e importi dell'imposta di bollo:

- 1) **156,00 euro**, per gli atti propri delle società non ricompresi nel comma 1-bis, incluse la copia dell'atto e la domanda per il Registro delle imprese;
- 2) **30,00 euro**, per la registrazione di procure e atti ad esse equiparati;
- 3) **15,00 euro**, per gli atti di cessione di quote sociali;
- 4) **45,00 euro**, per tutti gli altri atti.

Per i soli atti rientranti nel punto 1), l'assolvimento dell'imposta di bollo da parte del notaio in fase di registrazione **include anche l'imposta di bollo relativa alla domanda di iscrizione o di deposito dei medesimi atti al Registro delle imprese.**

Tale circostanza deve essere evidenziata nei programmi informatici utilizzati per l'invio telematico (Fedra 5.9 e FedraPlus), scegliendo l'opzione "**Bollo assolto all'origine**" e inserendo nel campo relativo agli estremi dell'autorizzazione all'assolvimento virtuale del bollo la dicitura "**Imposta di bollo assolta ai sensi del D.M. 22 febbraio 2007 mediante Modello Unico Informatico (MUI)**".

Per gli atti di cui ai numeri 2), 3) e 4) della medesima Tariffa - come è stato precisato anche dall'Agenzia delle Entrate nella **Risoluzione n. 353/E del 5 dicembre 2007** - non è stata invece prevista analoga disposizione normativa.

Di conseguenza, l'imposta di bollo dovuta, rispettivamente, nella misura di euro 30,00, di euro 15,00 e di euro 45,00, si riferisce alla sola formalità della registrazione presso l'Agenzia delle Entrate. Per l'eventuale successiva presentazione all'Ufficio del Registro delle imprese, comprese le copie degli atti, deve essere corrisposta una ulteriore imposta di bollo.

Nel caso di **atto relativo a società cooperativa**, che allegghi anche il modello C17, si dovrà inserire la normale dicitura dell'assolvimento del bollo in modo virtuale (*importo di 14,62*) e riportare la dicitura del MUI nel "modello Note".

Se la registrazione dell'atto notarile avviene tramite Modello Unico Informatico (MUI), l'istanza rivolta al Registro delle imprese è esente dal pagamento dell'imposta di bollo anche se la stessa non viene presentata direttamente dal Notaio ma da altro soggetto obbligato.

Per tutti gli altri atti soggetti a deposito od iscrizione nel Registro delle imprese (*procure, cessione di quote sociali, cessione di azienda, ecc.*) non viene previsto che il bollo forfettario versato tramite MUI in sede di registrazione assolva anche il bollo dovuto per le formalità previste al Registro delle imprese, pertanto **dovrà essere pagata sia l'imposta di bollo prevista dal D.M. 22 febbraio 2007** (30,00 - 15,00 - 45,00 euro) **che l'imposta di bollo prevista per l'invio telematico al Registro delle imprese** (17,50 - 59,00 - 65,00 euro).

L'articolo 1, commi 1-bis e 1-bis.1 della Tariffa **non contiene alcun espresso riferimento agli imprenditori individuali.**

Pertanto, per la trasmissione all'Ufficio del Registro delle imprese di atti rogati od autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali **relativi ad imprenditori individuali** si continua ad applicare l'imposta di bollo:

- nella misura di **16,00 euro** (a decorrere dal 26 giugno 2013) per ogni foglio, nel caso di deposito su supporto cartaceo,
- nella misura di **17,50 euro**, nel caso di invio telematico o di presentazione di supporto informatico ².

² La misura di tale importo è stata fissata - a decorrere dal 1° gennaio 2008, dall'art. 1, comma 205, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (Legge Finanziaria 2008).

Art. 1, comma 1-ter - Atti e importi dell'imposta di bollo:

1) Domanda, denunce ed atti che le accompagnano, presentate all'ufficio del Registro delle imprese ed inviate per via telematica ovvero presentate su supporto informatico:

- per ciascuna domanda, denuncia od atto:

- a) **17,50 euro**, se presentate da imprese individuali;
- b) **59,00 euro**, se presentate da società di persone;
- c) **65,00 euro**, se presentate da società di capitali.

Rientrano in questa ipotesi tutti gli atti soggetti a deposito od iscrizione nel Registro delle imprese, **ad eccezione di quelli di cui al comma 1-bis.1, Punto 1), soggetti al pagamento dell'imposta di bollo nella misura di 156,00 euro.**

3. Soggetti interessati

I soggetti destinatari dei provvedimenti riportati sopra sono quelli individuati dal 2^a comma dell'articolo 31, della legge 24 novembre 2000, n. 340³, e precisamente, **le società di qualsiasi tipo**, per le quali, **a decorrere dal 1 novembre 2003**, è scattato l'obbligo della presentazione al Registro delle imprese delle domande, delle denunce e degli atti che le accompagnano, per via telematica o su supporto informatico.

Per tutti gli altri soggetti (imprenditori individuali e soggetti REA), nel caso continuino ad utilizzare il supporto cartaceo, senza far uso della firma digitale, continueranno a pagare l'imposta di bollo nelle modalità e con gli importi consueti (attualmente fissata nella misura di **16,00 euro** per ogni foglio - a decorrere dal 26 giugno 2013).

4. Tipologia di documenti

La nuova normativa si applica solo nel caso le domande, le denunce e gli atti allegati, siano **trasmessi per via telematica** (attraverso il sistema Telemaco) o **depositate completamente su supporto informatico** (floppy disk), **entrambe con l'utilizzo della firma digitale**, all'ufficio del Registro delle imprese.

Per quelle depositate su supporto informatico (con floppy disk tramite il programma Fedra), con allegati gli atti cartacei e **senza l'utilizzo della firma digitale**, l'imposta di bollo continuerà ad essere assolta con le modalità tradizionali, con l'applicazione di una marca da bollo, nell'importo attuale di **16,00 euro** (a decorrere dal 26 giugno 2013), per ogni quattro pagine o cento righe.

³ Si ricorda che tale disposizione stabilisce testualmente che: *"le domande, le denunce e gli atti che le accompagnano presentate all'ufficio del registro delle imprese, ad esclusione di quelle presentate dagli imprenditori individuali e dai soggetti iscritti nel repertorio delle notizie economiche e amministrative di cui all'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581, sono inviate per via telematica ovvero presentate su supporto informatico ai sensi dell'articolo 15, comma 2, della legge 15 marzo 1997, n. 59"*.

5. Il pagamento a forfait

L'imposta di bollo dovrà essere assolta a forfait, anche in misura cumulativa, **al momento della trasmissione telematica o della presentazione del supporto informatico** e devoluta, insieme ai diritti di segreteria, alla Camera di Commercio a cui è indirizzata la domanda o la denuncia, ma a condizione che la stessa sia già in possesso dell'autorizzazione all'esazione dell'imposta di bollo in modo virtuale.

Sarà poi compito della Camera di Commercio riversare l'importo dell'imposta di bollo all'Erario.

L'obbligo tributario sorge, quindi, nel momento in cui si procede alla trasmissione telematica o si consegna il supporto informatico.

Per coloro che invece hanno scelto la modalità di pagamento prevista dall'articolo 2 del D.M. n. 127/2002 (Vedi il successivo Punto 6), l'imposta viene assolta all'origine, direttamente all'Agenzia delle entrate.

Gli importi attuali sopra riportati sono devoluti in relazione alla domanda di iscrizione e di deposito presentata per via telematica, utilizzando il modello approvato con decreto del Ministero delle attività produttive e alla documentazione ad esso allegata.

Tale ammontare, secondo quanto ha precisato l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 67/E del 7 agosto 2002, include l'imposta di bollo **dovuta complessivamente per la domanda o denuncia e la relativa documentazione.**

6. Denunce ed atti esenti da imposta di bollo

Per gli atti esclusi dall'imposta di bollo, il decreto ministeriale in commento non ha introdotto alcuna novità. Pertanto, l'imposta di bollo nelle diverse misure forfettarie sopra riportate **non si applicherà** alle denunce e agli atti i quali anche prima dell'emanazione del D.M. n. 127 del 2002 erano esclusi dal pagamento dell'imposta in questione.

Pertanto, in estrema sintesi, **l'imposta di bollo non sarà dovuta** nel caso di adempimenti o di obblighi diversi da quelli fissati dal Codice Civile, attraverso i quali si comunicano esclusivamente dati economici o con finalità statistiche (modelli **S5**, **UL** e **R**).

Sono altresì esenti da imposta di bollo le distinte che accompagnano i modelli **SE** e **I2**, qualora con gli stessi vengano denunciati dati esclusivamente REA.

Si considerano, in questo caso, dati REA:

- a) **per quanto riguarda il modello SE:** la nomina o variazione di cariche tecniche (quadri A2 e B2); l'aggiunta o la variazione dell'insegna della sede secondaria (quadri A3 e B3); la denuncia di inizio o la variazione dell'attività esercitata nella sede secondaria (quadri A4, B4 e B5), a meno che la stessa non comporti l'iscrizione in altra Sezione del Registro;
- b) **per quanto riguarda il modello I2:** la variazione di residenza (quadro 2) ⁴, la variazione dell'insegna (quadro 6); la dichiarazione di imprenditore

⁴ Anche se l'articolo 18, comma 2, del D.P.R. n. 581/1995, indica la residenza come uno dei dati obbligatori da indicare nella domanda di iscrizione al Registro delle imprese.

agricolo professionale (quadro 9B); la nomina o variazione di cariche tecniche (quadro 10).

E', infine, prevista **l'esenzione dall'imposta di bollo:**

- 1) per i soli **atti costitutivi e modificativi dello statuto di tutte le società cooperative e loro consorzi;**
- 2) **per tutti gli atti**, nel caso si tratti di **società cooperativa edilizia** regolarmente iscritta nell'Albo nazionale delle società cooperative;
- 3) **per tutti gli atti delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)** ⁵.

Sul problema dell'imposta di bollo si riporta la risposta che la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia 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 € 50,00 ⁶. 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.”*

7. Modalità di pagamento

7.1. La modalità prevista dal D.M. n. 127/2002

⁵ Si veda l'art. 17 del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, che ha aggiunto l'art. 27-bis alla Tabella allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

⁶ Ndr: a decorrere dal 1° febbraio 2005, tale importo è fissato in 65.00 euro.

Stabilito che l'imposta di bollo dovrà essere assolta solo in modo virtuale, il D.M. n. 127/2002 fissa, all'articolo 2, le modalità di pagamento di tale imposta stabilendo che i soggetti interessati potranno presentare al competente Ufficio delle Entrate una dichiarazione sottoscritta contenente **l'indicazione del numero presuntivo degli atti che saranno presentati all'Ufficio del Registro delle imprese durante l'anno.**

Sulla base di questa dichiarazione l'Ufficio delle entrate procederà ad una liquidazione provvisoria dell'imposta dovuta per il periodo compreso tra la data di presentazione della dichiarazione e il 31 dicembre.

Entro il 31 gennaio dell'anno successivo, lo stesso soggetto dovrà presentare al medesimo Ufficio delle entrate una dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti emessi nell'anno precedente.

L'Ufficio delle entrate a sua volta, dopo opportuni accertamenti, procederà alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente, imputando la differenza a debito o a credito dell'imposta dovuta per l'anno in corso.

Tale imposta definitiva nell'ammontare determinato dall'Ufficio viene assunta come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso.

L'Ufficio locale quindi, sulla base della dichiarazione annuale presentata dal contribuente, liquiderà l'imposta definitiva per l'anno precedente, al netto di quanto corrisposto in via provvisoria. Conseguentemente notificherà al contribuente apposito avviso con il quale chiede in pagamento sia l'imposta definitiva dovuta per l'anno precedente sia quella provvisoria dovuta per l'anno in corso, per un importo pari all'imposta definitiva dell'anno precedente.

Qualora alla liquidazione dell'imposta definitiva emerga un credito a favore del contribuente questo viene computato in compensazione dell'imposta provvisoria per l'anno in corso.

Il pagamento dell'imposta deve essere eseguito dal contribuente utilizzando il **Modello F23**, con il **codice tributo 456T**.

Per quanto riguarda l'anno 2002, la dichiarazione provvisoria poteva essere presentata dopo il 17 luglio 2002 (data di entrata in vigore del D.M. n. 127/2002).

[7.2. La nuova modalità introdotta dalla legge n. 191/2004, di conversione del D.L. n. 168/2004](#)

L'art. 1-bis, introdotto dalla legge n. 191/2004, di conversione del D.L. 12 luglio 2004, come si è già detto, ha provveduto a modificare anche l'articolo 3 del D.P.R. n. 642/1972, concernente la disciplina dell'imposta di bollo, introducendo una **nuova modalità di pagamento**, e precisamente mediante pagamento dell'imposta ad un intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale dovrà rilasciare, con modalità telematiche, apposito contrassegno che sostituisce, a tutti gli effetti, le marche da bollo.

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.

Tale decreto, per effetto del disposto di cui all'art. 6, comma 2, del D.L. n. 7/2005, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 43/2005, entrerà in vigore il 1° giugno 2005.

Il pagamento con modalità telematiche potrà essere eseguito presso i rivenditori di generi di monopolio, gli ufficiali giudiziari e gli altri distributori che risultino già autorizzati alla data del 30 giugno 2004, alla vendita dei valori bollati.

A tal fine dovrà essere preventivamente stipulata una convenzione che stabilisca le modalità di riscossione e di riversamento delle somme introitate nonché le penalità nel caso di inosservanza degli obblighi convenzionali.

Per cui, stando a quanto disposto dall'attuale articolo 3, comma 1, del D.P.R. n. 642/1972, l'imposta di bollo potrà essere corrisposta:

- 1) **in modo ordinario**, mediante l'impiego dell'apposita carta filigranata e bollata di cui all'art. 4;
- 2) **in modo straordinario**, mediante marche da bollo, visto per bollo o bollo a punzone;
- 3) **in modo virtuale**, mediante pagamento dell'imposta all'Ufficio del registro o ad altri Uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale;
- 4) **mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato** con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno che sostituisce, a tutti gli effetti, le marche da bollo.

7.3. Le novità introdotte dal D.M. 22 febbraio 2007

Per le modalità di pagamento previste dal D.M. 22 febbraio 2007 rimandiamo a quanto già detto al paragrafo 2.4.

8. Le indicazioni da riportare sugli atti

Secondo quanto stabilito dall'articolo 15, del D.P.R. n. 642/1972, per determinate categorie di atti e documenti, la Direzione Regionale delle Entrate può, su richiesta degli interessati, consentire che il pagamento dell'imposta anziché in modo ordinario o straordinario avvenga in modo virtuale.

Gli atti e i documenti diversi da quelli trasmessi telematicamente, per i quali sia stata rilasciata una specifica "autorizzazione", devono recare la dicitura chiaramente leggibile indicante **il modo di pagamento dell'imposta e gli estremi della relativa autorizzazione**, utilizzando la seguente formula:

"Imposta di bollo assolta in modo virtuale su autorizzazione n. _____ rilasciata dalla Direzione Regionale delle Entrate di _____, il ___/___/_____".

La procedura prevista dall'articolo 2 del D.M. n. 127/2002 non comporta, invece, il rilascio di alcuna autorizzazione in quanto il pagamento in modo

virtuale è espressamente previsto nella tariffa ed è l'unico possibile per gli atti trasmessi in via telematica.

Gli atti trasmessi al Registro delle imprese per via telematica dovranno, pertanto, recare **l'indicazione del pagamento virtuale dell'imposta e gli estremi di presentazione della dichiarazione**, utilizzando la seguente formula:

“Imposta di bollo assolta in modo virtuale su dichiarazione presentata alla Direzione Regionale delle Entrate di _____ il ___/___/_____, _____”.

Si ricorda, infine che, nel caso il versamento di tale imposta venga effettuato direttamente alla Camera di Commercio che è, a sua volta, in possesso dell'autorizzazione, si dovrà utilizzare la seguente formula:

“Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite la Camera di Commercio di _____ - Autorizzazione n. _____ del ___/___/_____, emanata da _____”.

In questo caso, gli estremi di autorizzazione da indicare sono quelli della Camera di Commercio di competenza ⁷ che introita l'imposta e a cui viene inviato l'atto.

Nel caso di presentazione del Modello Unico Informatico per via telematica, previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione (art. 3-bis, D. Lgs. n. 463/1997; Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2002; D.M. 22 febbraio 2007), sull'atto e nella distinta o nel Modello Note di Fedra o di FedraPlus dovrà essere riportata la seguente dicitura:

“Imposta di bollo assolta con le modalità telematiche, ai sensi del D.M. 22 febbraio 2007, mediante Modello Unico informatico (M.U.I), per l'importo di euro _____”.

9. La nuova imposta di bollo e l'esame di alcuni casi pratici

9.1. Premessa

L'introduzione degli importi differenziati per il bollo telematico provocherà indubbiamente qualche difficoltà applicativa, soprattutto nei casi in cui nella redazione degli atti dovranno intervenire più soggetti di diversa natura giuridica.

Dopo aver stabilito quali sono i punti fermi, andremo ad analizzare i casi in cui si possono verificare maggiori difficoltà applicative.

9.2. Casi particolari

⁷ Per l'elenco delle Camere di Commercio in possesso di tale autorizzazione si veda il nostro sito nella sezione “Trasmissione telematica”.

La nuova normativa sul bollo telematico può presentare, come si diceva, delle difficoltà applicative dovute anche al fatto che la stessa si presenta assai scarna e imprecisa.

Pertanto, alcuni casi pratici che si possono concretamente verificare, meritano un approfondimento.

A. Cooperative, enti pubblici economici e consorzi

Nulla viene detto a proposito di **società cooperative, enti pubblici economici e consorzi**.

Poiché la struttura giuridica di questi organismi presenta maggiori analogie con le società di capitali che non con le società di persone (si vedano, per esempio, gli importi dei diritti di segreteria applicati), si ritiene che gli stessi debbano rientrare tra le società di capitali e pertanto dovranno scontare l'imposta di bollo di 65.00 euro.

Si attendono in ogni caso delucidazioni e direttive da parte del Ministero dell'economia e delle finanze. Nel frattempo, consigliamo di rivolgersi alla propria Camera di Commercio per verificare quale posizione è stata adottata.

B. Cessione di azienda (modello TA)

In questo caso, in analogia con le modalità di iscrizione degli atti nel Registro delle imprese, **dovrà essere applicata l'imposta di bollo corrispondente a quella prevista per l'impresa cedente**.

In pratica si potrebbero verificare i seguenti casi:

- a) impresa individuale che cede ad altro soggetto (qualunque esso sia): l'importo da applicare sarà di 42.00 euro;
- b) società di persone che cede ad altro soggetto (qualunque esso sia): l'imposta di bollo da applicare sarà di 59.00 euro;
- c) società di capitali che cede ad altro soggetto (qualunque esso sia): l'imposta di bollo da applicare sarà di 65.00 euro;
- d) cessione di azienda tra soggetti non iscritti: l'imposta di bollo da applicare sarà quella di 42.00 euro.

Nel caso di cessione di azienda di un soggetto non iscritto ad un soggetto regolarmente iscritto, l'imposta di bollo da applicare sarà quella prevista per il cessionario.

C. Cessione di quote di SRL (modello S6)

A tale proposito è bene ricordare la Risoluzione n. 197/E del 20 ottobre 2003, nella quale il Ministero dell'economia e delle finanze è intervenuto nuovamente in materia di imposta di bollo sugli atti di trasferimento di quote societarie da inviare al Registro delle imprese stabilendo che per le domande di iscrizione nel Registro delle imprese dell'atto di trasferimento di quote societarie, le denunce e gli atti che le accompagnano presentate per via telematica o su supporto informatico è dovuta l'imposta di bollo nella misura ordinaria.

Pertanto, in questo caso va pagata l'imposta di bollo nella misura attuale di **euro 65.00**.

D. Trasformazioni di società

Anche in questo caso vale il principio che l'imposta di bollo da applicare è quella corrispondente al tipo di società che andrà a trasformarsi e non al tipo di società che "nascerà" a seguito della trasformazione.

Per cui:

- a) nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali, sarà dovuta l'imposta di bollo di 59.00 euro;
- b) nel caso di trasformazione di società di capitali in società di persone, sarà dovuta l'imposta di bollo di 65.00 euro.

E. Fusioni / Scissioni

Considerato che tutti i soggetti partecipanti alla fusione / scissione devono ciascuno depositare il relativo progetto, delibera ed atto di fusione / scissione, ciascuno dovrà assolvere l'imposta di bollo per l'importo fissato in relazione alla propria forma giuridica.

Per cui, nel caso la fusione avvenga fra una società di persone ed una società di capitali, la società di persone depositerà gli atti assolvendo l'imposta di bollo nella misura di 59.00 euro, mentre la società di capitali nella misura di 65.00 euro.

F. Pratiche artigiane

Per quanto riguarda le pratiche da presentare all'Albo delle imprese artigiane è necessario far riferimento alle norme dettate dalle rispettive Regioni.

In ogni caso, valgono gli stessi principi dettati sopra, per cui:

- 1) I nuovi importi si applicano **a decorrere dal 1° agosto 2004**.
- 2) Per tutte le **pratiche consegnate o spedite all'Albo delle imprese artigiane con ogni modalità** (sia per posta che a mano) **entro il 31 luglio** si applicano l'imposta di bollo nella misura di **10.33 euro**.
- 3) Per le **pratiche cartacee** spedite (fa fede il timbro postale) o consegnate o inviate su supporto informatico all'Albo delle imprese artigiane **a decorrere dal 1° agosto 2004** si dovrà applicare l'imposta di bollo nella misura di **11.00 euro (14.62 euro**, a decorrere dal 1° giugno 2005; **16,00 euro**, a decorrere dal 26 giugno 2013).
- 4) Non sono applicabili alle **domande di iscrizione all'Albo delle imprese artigiane** gli importi fissati per le pratiche telematiche trasmesse all'Ufficio del Registro delle imprese in quanto l'annotazione nell'apposita Sezione speciale per le imprese artigiane avviene d'ufficio.
- 5) Nel caso di **invio telematico**, la misura dell'imposta di bollo è stata fissata – **a decorrere dal 1° gennaio 2008** – nella misura di **euro 17,50** (art. 1, comma 205, L. n. 244/2007).