

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

Il bollo é un tributo molto antico (introdotto in Europa nel 1663) adottato nello Stato Italiano ricavandolo dalla legislazione degli Stati pre-unitari.

L'imposta di bollo considerata dalla **precedente normativa (R.D. 30 giugno 1923 e, successivamente, d.p.r. 25 giugno 1953)** quale tributo gravante sul consumo della carta impiegata nella redazione dell'atto, é considerata **dal legislatore della riforma (d.p.r. 642/72) imposta dovuta per l'impiego giuridico degli atti.**

La natura del tributo, che ha perso il carattere essenzaile della "cartolarità", é vista, dall'opinione prevalente, quale imposta indiretta sugli affari.

L'attuale normativa dell'imposta di bollo é contenuta nel d.p.r. 26/10/1972 ("**disciplina dell'imposta di bollo**") come modificata dal D.M. 20/08/1992, in G.U. in G.U. n.196 del 20.8.1992 - suppl.ord.n.106, in vigore dal 24.8.1992 (**Approvazione della tariffa dell'imposta di bollo**) e dall'articolo 2, comma 150 legge 23 dicembre 1996 n. 662 ("**Misure di razionalizzazione della finanza pubblica**"),¹ pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 28 dicembre 1996, **ed aggiornata in seguito all'entrata in vigore dell'€uro (1° gennaio 2002).**

Va evidenziato che storicamente **la giustificazione del bollo stava nel conferire all'atto la sua idoneità ad esser utilizzato in procedimenti giurisdizionali o amministrativi,** infatti, l'atto irregolare col bollo non poteva essere presentato in giudizio o a qualsiasi pubblico ufficio, con divieto fatto a giudici e pubblici funzionari di emettere provvedimenti o di procedere ad atti della loro funzione in relazione ad atti non in regola con il bollo (articoli 27 e 28, legge

¹"A decorrere dal 1° gennaio 1996, l'imposta fissa di bollo, in qualsiasi modo dovuta, stabilita in lire 15.000 dalla tariffa, allegato A, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 20 agosto 1992, pubblicato nel supplemento ordinario n. 106 alla Gazzetta Ufficiale n. 196 del 21 agosto 1992, e successive modificazioni, e' elevata a lire 20.000; l'imposta di bollo di lire 15.000, dovuta sui contratti di cui all'articolo 2, nota 2-bis, della citata tariffa, in qualsiasi forma redatti, e' elevata a lire 20.000, fermo restando che l'imposta fissa di bollo si applica ai contratti relativi alle carte di pagamento solo in caso d'uso. L'imposta fissa di bollo stabilita in lire 2.000 per gli atti di cui all'articolo 13, commi 1 e 2, della stessa tariffa, e' elevata a lire 2.500"

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

n.32/51).

Oggi, dopo che il DPR 30/12/1982, n.955 ha sostituito l'art.19 del DPR 26/10/1972, n.642, giudici e funzionari della Pubblica Amministrazione non possono invece rifiutare di acquisire il deposito o di accettare gli atti che non sono in regola col bollo, ma hanno l'obbligo di trasmettere gli stessi all'Ufficio del Registro per la loro regolarizzazione.

Sebbene l'impiego del bollo **non** attiene alla validità o all'efficacia dell'atto, la cambiale, il vaglia cambiario l'assegno bancario non hanno, tuttavia, qualità di titolo esecutivo se non sono stati regolarmente bollati fin dall'origine (art.20)

Quindi anche da questo punto di vista si conferma la natura di tassa per il bollo, perché il titolo esecutivo legittima quella attività dello Stato che è l'esecuzione forzata.

Oggetto e presupposto del tributo:

L'oggetto dell' imposta di bollo, così come indicato nella **Tariffa** allegata al DPR 642 del 26/10/72, è costituito da atti scritti:

- civili
- commerciali
- stragiudiziali o giudiziali
- avvisi
- manifesti
- registri

ha quindi natura cartolare in quanto collegata all'esistenza o all'utilizzazione dell'atto (ciò spiega perché è applicato prevalentemente in misura fissa)

La Tariffa allegata alla legge, comprende nella prima parte:

gli atti soggetti all'imposta fin dall'origine (presupposto del tributo è la semplice formazione dell'atto scritto)

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

nella seconda parte:

gli atti soggetti al tributo solo in caso d'uso (presupposto é l'uso giuridico dell'atto ex art.2 del DPR 642).

Il “**caso d'uso**” previsto nell'ambito dell'imposta di bollo é **diverso** da quello previsto per l'imposta di registro: infatti ai fini dell'imposta di bollo (art.2, comma 2, del DPR.n.642/1972 come sostituito, con effetto dal 1° gennaio 1983, dall'art. 2 del DPR. 30/12/1982, n.955)

«Si ha caso d'uso quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione».

Di norma sono soggetti al bollo tutti gli atti e provvedimenti della P.A. rilasciati in relazione alla tenuta di:

- pubblici registri
- atti di notorietà
- e pubblicazione di matrimonio (art.4 della tariffa)
- istanze
- petizioni

e ricorsi alla P.A. tendenti ad ottenere l'emanazione:

- di un provvedimento amministrativo
- il rilascio di certificati
- estratti
- copie e simili (art.3)
- atti rogati ricevuti o autenticati dai notai o da altri pubblici ufficiali, estratti di atti e copie dichiarate conformi (art.1)

Si ricorda che le dichiarazioni sostitutive di cui alla legge 15/68 art.4 non sono soggette al bollo (art.21, 1° comma legge 15/68 come modificato dalla legge 390/71, e art.14, comma 2 tabella B): **ma solo, di norma, le autentiche delle relative sottoscrizioni**, anche ai sensi dell'art.1 della tabella A, "qualunque sia il numero delle dichiarazioni contenute nell'atto",

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

ad eccezione delle ipotesi previste dall'art.23 della legge 15/68 (esenzione dal bollo quando l'atto sostituito é esente)

Va evidenziato che l'assoggettamento al bollo é in relazione all'autenticazione e non al numero delle firme autenticate.

Per le copie dichiarate conformi, l'imposta é dovuta indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale, salve specifiche esenzioni (nota n.1 all'art.1 della tariffa), **in quanto ciò che é imponibile é l'attività di autenticazione.**

É possibile redigere un atto soggetto al bollo nello stesso foglio su cui é stato scritto altro atto soggetto al bollo (art.13 DPR 642) , in quanto é possibile redigere più atti soggetti al bollo con il pagamento di una sola imposta.

L'applicazione del bollo:

i diversi modi di adempimento dell'obbligo da parte del contribuente

Per l'applicazione del tributo da parte del contribuente occorre **distinguere** l'atto privatistico, negoziale, di acquisto della carta bollata o dei valori bollati, **dall'assolvimento dell'obbligo tributario** in violazione del quale insorge il potere impositivo e sanzionatorio dell'amministrazione finanziaria.

Pertanto, si può specificare che tale obbligo può essere assolto:

- in modo ordinario:

facendo uso della carta bollata, in modo che risulti rispettato un certo rapporto fra somma pagata e quantità della carta impiegata; non si può scrivere fuori dai margini e non si può eccedere il numero delle righe.

In ogni caso, non é consentito eccedere le 100 righe per foglio, **per foglio si intendono 4 facciate**, come da definizione dell'art.5 della legge.

La carta bollata é filigranata e reca impresso l'ammontare dell'imposta;

- in modo straordinario

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

mediante apposizione di marche da bollo, visto per bollo e bollo a punzone. Vale sempre il vincolo dei limiti quantitativi previsti per il modo ordinario. L'annullamento delle marche é effettuato dall'interessato: **l'allegato A** prescrive però alcuni casi in cui l'annullamento é effettuato dall'Ufficio del Registro o dai Pubblici Ufficiali;

- in modo virtuale:

mediante versamento, anche in conto corrente, all'Ufficio del Registro o ad altri Uffici Per la quantità dei fogli da assoggettare a bollo può essere consentito dall'Amministrazione a determinati soggetti di presentare una dichiarazione preventiva della quantità di fogli da bollare e di versare l'imposta complessiva periodicamente (ogni trimestre) salvo conguaglio annuo sulla base di una dichiarazione consuntiva.

Il versamento diretto é ammesso anche in caso di **irreperibilità** dei valori bollati.

Per determinati atti stabiliti dal Ministero delle Finanze, la tassa di bollo, in qualsiasi modo dovuta, può essere applicata mediante impronte apposte da macchine bollatrici ad uso esclusivo di chi ne fa domanda e col divieto di cederne l'uso ad altri.

Dalla disciplina dei modi di assolvimento del bollo, si coglie la perfetta fungibilità di essi, riconosciuta anche nella prassi; **ne discende che la tassa é sempre la stessa,**

indipendentemente dal modo di pagarla.

La tariffa, salvo il valore, é quella dettata dal DM 20/08/1992; dal 01/01/1996 **la tariffa fissa é di lire 20.000 (€ 10,33) per ogni foglio**; essa colpisce in unica misura tutti gli atti di una determinata specie senza tener conto del valore in essi eventualmente indicato ed é dovuto per ogni foglio utilizzato per l'atto; ai sensi dell'art. 5 per foglio si intendono 4 facciate, per pagina una facciata.

Per i **tabulati meccanografici l'imposta é dovuta per ogni 100 linee**, per taluni documenti si prescinde dal numero di fogli impiegati (es.estratti conti e ricevute)

L'imposta proporzionale colpisce il documento **secondo una percentuale costante** in relazione al valore dichiarato nell'atto (es.cambiali)

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

Il controllo sull'esatto adempimento si effettua solo in una fase successiva, mediante l'accertamento delle violazioni e le irrogazioni delle relative sanzioni.

In seguito al **D.M. 17 maggio 2002, n.127** (G.U. n. 153 de 2 luglio 2002), contenente il **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, alla tariffa dell'imposta di bollo, parte prima, annessa al D.P.R. 642/72, come sostituita dal D.M. 20 agosto 1992, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo il comma 1-bis è aggiunto il seguente: "1-ter "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'articolo 15, comma 2, della legge 15 marzo 1997, n. 59: per ciascuna domanda, denuncia od atto euro 41,32";

b) per le modalità di pagamento,² in corrispondenza del comma 1-ter è aggiunto il seguente punto: "2. *L'imposta è corrisposta in modo virtuale secondo le modalità previste dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo ,*

²L'articolo 2 del D.M. 17 maggio 2002, n.127 per le modalità di pagamento dell'imposta di bollo dovuta sugli atti trasmessi all'ufficio del registro delle imprese in via telematica o su supporto informatico, recita:

1. Ai fini del pagamento dell'imposta di bollo per gli atti di cui all'articolo , comma 1-ter, della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, i soggetti che ne hanno interesse possono presentare all'Ufficio delle entrate competente una dichiarazione sottoscritta contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti che potranno essere presentati all'ufficio del registro delle imprese durante l'anno.

2. L'Ufficio delle entrate, sulla base della predetta dichiarazione, procede alla liquidazione provvisoria dell'imposta dovuta per il periodo compreso tra la data di presentazione della dichiarazione e il 31 dicembre.

3. Entro il successivo mese di gennaio il contribuente deve presentare all'Ufficio delle entrate una dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti emessi nell'anno precedente.

4. L'Ufficio delle entrate, previ gli opportuni riscontri, procede 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.

5. Tale liquidazione viene assunta come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso.

6. Per quanto non espressamente disciplinato dal presente decreto si applicano le disposizioni dettate per il pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale dall'articolo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642.

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

comma 13 della legge 28 dicembre 2001, n. 448";

c) nelle note è aggiunta, in fine, la seguente: "1-ter. L'imposta è dovuta, anche in misura cumulativa, all'atto della trasmissione per via telematica o della consegna del supporto informatico".

L'imposta di bollo per gli atti giudiziari, regolata agli articoli 20 e 21 della Tariffa, Parte Prima allegata al d.p.r. 642/72, deve essere esaminata alla luce della **legge 23 Dicembre 1999, n. 488**, che all'articolo 9 ha stabilito: "*agli atti e ai provvedimenti relativi ai procedimenti civili, ai procedimenti penali, ai procedimenti amministrativi, ai procedimenti in materia tavolare, alle procedure concorsuali e alla volontaria giurisdizione non devono essere più applicate, a partire dal 2 marzo 2002, le spese riguardanti la imposta di bollo (intendendo non la soppressione dell'imposta di bollo, ma la inglobazione nel contributo unificato), la tassa di iscrizione a ruolo, i diritti di cancelleria ed i diritti di chiamata di causa dell'ufficiale giudiziario*", ed in relazione alle disposizioni del **Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (d.p.r. 30 maggio 2002, n° 115)**:

ART. 18 (L)

(Non applicabilità dell'imposta di bollo nel processo penale e nei processi in cui è dovuto il contributo unificato)

1. Agli atti e provvedimenti del processo penale, non si applica l'imposta di bollo. **L'imposta di bollo non si applica** altresì agli atti e provvedimenti del processo civile, compresa la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione, e del processo amministrativo soggetti al contributo unificato. **L'imposta di bollo non si applica**, inoltre, alle copie autentiche, comprese quelle esecutive, degli atti e dei provvedimenti, purché richieste dalle parti

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

processuali. Atti e provvedimenti del processo sono tutti gli atti processuali, inclusi quelli antecedenti, necessari o funzionali.

2. La disciplina sull'imposta di bollo e' invariata per le istanze e domande sotto qualsiasi forma presentate da terzi, nonché per gli atti non giurisdizionali compiuti dagli uffici, compreso il rilascio di certificati, sempre che non siano atti antecedenti, necessari o funzionali ai processi di cui al comma 1.

ART. 254 (R)

(Imposta di bollo)

1. Restano invariate le disposizioni sull'imposta di bollo relative al processo contabile

ART. 260 (R)

(Imposta di bollo)

1. Restano invariate le disposizioni sull'imposta di bollo relative al processo tributario.

L'articolo 11 della legge 488/99 prevedendo il regime della "facoltatività" per i procedimenti iscritti a ruolo o per i quali é stato depositato il ricorso alla data del 1° marzo 2002, consente di optare tra il precedente regime (d.p.r. 642/72) o il pagamento del contributo unificato nella misura del 50%.

La Circolare n° 3/2002 del Ministero della Giustizia ha chiarito che la legge (11 maggio 2002, n° 91) di conversione del D.L. dell'11/03/2002, n° 28, sul **contributo unificato**, ha introdotto una norma interpretativa secondo la quale le copie autentiche comprese quelle esecutive, richieste dalle parti nel procedimento si intendono esenti dal bollo.

Il rimborso

Ai sensi dell'art.37 del DPR 642/72 é ammesso il rimborso dell'imposta, **entro 3 anni dal pagamento, solamente delle somme pagate in modo virtuale, con visto di bollo e con bollo a punzone.**

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

Non é ammesso quindi il rimborso del bollo assolto in modo ordinario e straordinario, con l'acquisto cioè dei valori bollati.

La spiegazione potrebbe esser questa: la somma versata al venditore di tali valori, in un contratto privatistico, non é ripetibile in quanto mai pagata allo Stato.

Tuttavia c'è da chiedersi se, posta la fungibilità delle diverse forme di assolvimento del bollo, tale preclusione sia costituzionalmente legittima.

Cercando di superare una impostazione che si limiti semplicemente a spiegare il regime vigente, c'è da dire che il pagamento fatto nell'acquisto di valori bollati non é un mero pagamento fra privati, ma, secondo l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale, é una "prestazione patrimoniale imposta" che può ricorrere anche in contratti privatistici, e che nel caso di bollo é finalizzata al concorso alla spesa pubblica (sent.n.128/96).

Chi acquista valori bollati lo fa infatti per l'assolvimento di obblighi tributari.

Ci troviamo dunque di fronte ad una prestazione patrimoniale imposta avente finalità tributaria; l'obbligo di corrispondere l'imposta é sanzionato, coercibile e accertabile dal giudice e, quindi, l'acquisizione di somme versate oltre il dovuto é da ritenersi incostituzionale.

Che il bollo sia concepito proprio in funzione di tale irripetibilità non c'è dubbio, ma l'irripetibilità di un tributo non può essere fondata su una modalità di assolvimento di esso, anzi, é la fungibilità fra le diverse forme di assolvimento del bollo che sottolinea la disparità di trattamento in ordine all'indebito.

Soggetti passivi e responsabilità per omesso pagamento

La mancata applicazione del bollo dà luogo a procedimenti d' accertamento e sanzionatori tipici dell'ordinamento tributario.

La norma non identifica per ciascuna atto il soggetto passivo, ma prevede, tuttavia, che l'obbligo del pagamento del tributo incida solidamente a carico di chi partecipa o a interesse all'atto e di chi accetta o fa uso dell'atto.

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

L'art.22-comma 1-prevede, infatti, la responsabilità solidale nelle ipotesi in cui l'imposta é omessa; le relative sanzioni sono estese, per altri soggetti sin dall'origine, a tutti coloro che sono parte o che hanno sottoscritto l'atto, o lo hanno ricevuto, accettato, negoziato o lo hanno enunciato, allegato in altri atti o documenti ; per gli atti soggetti al bollo solo in caso d' uso, a tutti coloro che ne fanno uso.

Trattasi di responsabilità personale non estensibile all'Amministrazione da cui dipende il pubblico ufficiale che ha emesso o ricevuto l'atto: conseguentemente può, inoltre , avere conseguenze sul **piano disciplinare** ai sensi dell'art.23-comma 2-del vigente C.C.N.L.

L'obbligo del pagamento della sanzione é regolato dalla normativa civilistica concernente le obbligazioni in solido (art.1292 e seguenti), nonché quelle che disciplinano l'azione di regresso verso terzi.

Nei rapporti interni tra più coobbligati si applicano le norme civilistiche che regolano la distribuzione della spesa degli atti.(es.1475 e 1554)

Il soggetto che non ha partecipato all'atto, ma lo ha ricevuto in modo irregolare può comunque sanare l'irregolarità versando la sola imposta all'Ufficio del Registro entro 15 giorni dalla ricezione dell'atto. (art. 22-comma 2)

Il rivenditore non ha alcuna connessione con l'obbligazione tributaria in quanto é solo parte del rapporto obbligatorio relativo all'acquisto dei valori bollati.

I funzionari della PA, che, come detto, sono tenuti ad accettare documenti atti e registri non in regola col bollo, hanno l'obbligo di trasmetterli, anche in copia al competente Ufficio del Registro per la loro regolarizzazione **entro 30 giorni dal loro ricevimento** (art.19).

La pena prevista per l'omesso o insufficiente pagamento dell'imposta di bollo é pari, oltre al versamento dell'imposta, al pagamento della sanzione amministrativa da € 103,29 a € 206,58.

Nel campo delle cambiali le pena é da 2 a 10 volte l'imposta evasa, con un minimo di € 103,29.

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)

Secondo la prevalente dottrina nel caso in cui il richiedente non indichi l'uso, neppure l'eventuale apposizione della clausola "rilasciata in carta libera per gli usi consentiti dalla legge di esenzione dal bollo" pone al riparo da possibili responsabilità, anche alla luce dell'art.23 (patti sull'onere del tributo e delle sanzioni) il quale dispone che *"i patti contrari alle disposizioni del presente decreto, compreso quello che pone l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente o di quella che abbia determinato la necessità di far uso degli atti o dei documenti irregolari, sono nulli anche tra le parti."*

L'azione per l'accertamento delle violazioni, come pure l'azione del contribuente per un eventuale rimborso nei casi in cui é possibile, **decade dopo 3 anni dal giorno della commessa violazione** (o dell'avvenuto pagamento).

In merito al soggetto attivo del rapporto si evidenzia che lo **Stato** non interviene nella determinazione del tributo se non in fase di accertamento, demandando l'obbligo di pagare al contribuente mediante l'acquisto dei valori bollati.

Nei rapporti con lo Stato l'onere del tributo é integralmente trasferito a carico della controparte, nonostante qualunque patto contrario (art.8)

L'IMPOSTA DI BOLLO
(D.P.R. 26 Ottobre 1972 n° 642)