L'IMPOSTA DI BOLLO
DPR 26 OTTOBRE 1972 N. 642
MODALITA' PRATICHE DI APPLICAZIONE

Dal 26 giugno 2013 è entrata in vigore la modifica relativa all'importo dell'imposta di bollo che passa **da 14,62 a 16,00 euro**, per effetto della legge 24.6.2013, n. 71 di conversione del DL 26.4.2013, n. 43.

L'imposta di bollo è un'imposta indiretta detta anche imposta indiretta sugli affari ed è disciplinata dalle seguenti fonti normative:

- il D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642 che disciplina tutto il tributo;
- il D.P.R. 30 dicembre 1982 n. 955 che integra e modifica sostanzialmente il predetto D.P.R. n. 642 (soprattutto per quanto riguarda l'istituto della responsabilità);
- Il Decreto del Ministero delle Finanze del 20 agosto 1992 con il quale è stata approvata la nuova tariffa All.A al D.P.R. n. 642 mediante la razionalizzazione e l'accorpamento dei vari articoli.

Oggetto dell'imposta è l'atto scritto sulla carta.

L'imposta di bollo ha come oggetto il negozio giuridico o altro atto di natura civile, commerciale , giudiziale o stragiudiziale contenuto sulla carta.

Per l'art. 1 del D.P.R. 642/72 sono soggetti all'imposta di bollo gli atti , i documenti ed i registri indicati nell'annessa tariffa.

L'oggetto dell'imposta deve quindi essere considerato in relazione a:

natura dell'atto : deve essere necessariamente cartolare (quindi l'atto non può essere espresso in forma orale)

inclusione nella tariffa allegato A che indica le fattispecie espressamente previste quali soggette all'imposta

Soggetto attivo del tributo è lo Stato. Questi peraltro non interviene nella determinazione del tributo se non nella fase dell'accertamento , demandando al contribuente l'obbligo di assolvere l'imposta mediante l'acquisto di valori bollati.

Soggetto passivo. Il D.P.R. 642/72 non identifica per ciascun atto il soggetto passivo tenuto all'assolvimento dell'obbligo di imposta , ma pone piuttosto il principio della solidarietà come disciplinato ai sensi dell'art. 22 dello stesso DPR di cui si tratterà più avanti.

Riassumendo l'imposta di bollo è un'imposta indiretta cartolare :

1) imposta perché prestazione coattiva prevista dallo Stato
2) indiretta perché colpisce in occasione di manifestazione indiretta di capacità contributiva
3) cartolare perché riferita all'atto scritto su carta.

Inoltre dalla circostanza che l'imposta di bollo colpisce il documento e non l'atto , consegue che la stessa si consideri dovuta anche quando quest'ultimo risulta viziato, annullabile o addirittura nullo.

Ciò non significa però che la natura dell'atto scritto su carta sia irrilevante poiché la tipologia dell'atto è fondamentale per determinare :

-se l'atto è da assoggettare all'imposta (cfr. Tariffa allegato.A);

-quando è da assoggettare (cfr Tariffa – parte prima fin dall'origine - parte II^ solo in caso d'uso);

- se è esente (cfr. Tabella allegato B)
- come va pagata l'imposta (in modo ordinario, straordinario o virtuale)
- in quale misura : fissa(€ 16,00 o 2,00) o proporzionale (4% o 6%)

Gli atti i documenti ed i registri soggetti all'imposta sono raggruppati in due categorie:(art. 2 D.P.R. 642/72)

1) **atti soggetti all'imposta fin dall'origine** che sono tassativamente indicati nella prima parte dell'allegato A tariffa del DPR 642 es. atti pubblici (artt.1-21).
2) **atti soggetti solo in caso d'uso** indicati nella seconda parte dell'allegato A – Tariffa del DPR 642 (es. atti e contratti in materia di lavoro , testamenti, elaborati tecnici ecc.) (artt. 22-32)
3) **atti esenti in modo assoluto** sono quegli atti indicati in maniera tassativa nell'allegato B tabella al DPR 642 (27 articoli)

Per quanto riguarda gli atti soggetti all'imposta:

a) nel caso di imposta dovuta fin dall'origine il presupposto giuridico è la formazione dell'atto , cioè il fatto stesso che l'atto è materialmente formato sulla carta;
b) nel caso di imposta dovuta in caso d'uso presupposto giuridico è l'utilizzazione dell'atto (cioè il reale utilizzo dell'atto per lo scopo specifico per il quale è stato previamente formato).

Questo significa anche che:

1) quando l'atto è soggetto all'imposta fin dall'origine il valore dovuto è quello previsto al momento della formazione dell'atto e l'imposta non va integrata in caso di utilizzazione successiva dell'atto stesso anche se nel frattempo sia intervenuta una modifica dell'importo .
2) quando l'atto è soggetto all'imposta solo **in caso d'uso** si applica il valore dell'imposta di bollo corrente al momento dell'utilizzazione dell'atto. (art. 6 DPR 642/72).
   La regolarizzazione dell'atto con l'imposta dovuta si attua mediante registrazione dell'atto stesso all'Agenzia delle Entrate (ex ufficio del registro) ; **la registrazione** consiste nell'annotazione degli atti e delle denunce in appositi registri , attesta l'esistenza degli atti stessi e attribuisce ad essi data certa di fronte a terzi a norma dell'art. 2704 de c.c. e ne assicura la conservazione.

IMPONIBILE ED ALIQUOTE

L'imposta di bollo quasi sempre prescinde dal valore dell'atto che colpisce , dunque imponibile è l'atto in sè mentre l'adempimento tributario avviene mediante un atto negoziale volto all'acquisto di valori bollati (contrassegno telematico) che lo Stato produce e distribuisce in regime di monopolio rendendone obbligatorio l'uso mediante leggi.
L'imposta può essere fissa o proporzionale:
è **fissa** quando colpisce in misura unica tutti gli atti di una determinata specie , indipendentemente dal loro valore
è **proporzionale** quando è commisurata al valore dell'atto (es. cambiale)
Si riassumono qui di seguito le pratiche più diffuse con i relativi importi:

TIPOLOGIA ATTI	IMPORTO
Istanze alla Pubblica Amministrazione (tranne che per pubblici concorsi o pubblico impiego)	€ 16,00 ogni 4 facciate
Atti e provvedimenti della pubblica amministrazione e procedimenti giurisdizionali	€ 16,00 ogni 4 facciate
Atti pubblici e relative copie autentiche	€ 16,00 ogni 4 facciate
Scritture private autenticate e relative copie autentiche	€ 16,00 ogni 4 facciate
Scritture private con cui si creano modificano estinguono o documentano rapporti giuridici di qualunque specie	€ 16,00 ogni 4 facciate

Formalità nei pubblici registri	€ 16,00 ogni 4 facciate
Fatture, note e conti per importi diversi da quelli soggetti ad IVA	€ 2,00 per ogni esemplare
Tipi, disegni, calcoli , modelli di geometri, ingegneri architetti ; calcoli liquidazioni ed altri lavori contabili	€ 0,52 per ogni esemplare arrot..€1,00 circ. 6/9/2007

MODALITA' DI RISCOSSIONE

Ai sensi dell'art. 3 del DPR 642 l'imposta di bollo può essere corrisposta con le seguenti modalità di pagamento:

a) **in modo ordinario**: quando la legge stabilisce che l'atto sia redatto su apposita carta bollata e filigranata (foglio = 4 facciate di 25 righe ciascuna totale 100 righe art. 4 DPR 642 carta bollata)
b) **in modo straordinario** quando lo scritto , soggetto a bollo fin dall'origine , può essere redatto su carta diversa da quella predisposta dallo Stato (apposizione di contrassegno telematico che dovrà essere emesso in data non successiva alla data dell'atto) o se lo scritto è soggetto all'imposta solo in caso d'uso
c) **in modo virtuale** applicabile solo a certe categorie di atti previste con DM e con pagamento direttamente all'Agenzia delle Entrate a mezzo modello F/23 dopo avere ottenuto apposita autorizzazione[1]

TARIFFA – ALLEGATO "A" E TABELLA ALLEGATO "B" DEL DPR 642/72

Il DPR 26 ottobre 1972 n. 642 si compone di 3 parti:

a) una parte generale di natura percettiva composta da 42 articoli
b) la Tariffa Allegato "A" parti prima e seconda (quest'ultima residuale rispetto alla prima) come riformulata dal D.M. 20agosto 1992 , che regolamenta gli atti soggetti ad imposta rispettivamente fin dall'origine ed in caso d'uso;
c) la Tabella Allegato "B" che formula l'elencazione degli atti e documenti esenti in modo assoluto dall'imposta

Si ricorda che l'art. 32 della tariffa allegato "A" annessa al decreto, contiene una norma di carattere generale di chiusura del sistema di tassazione . Infatti tutti gli atti, documenti e registri che non sono previsti dalla tariffa all. "A" parte prima che assoggetta a bollo fin dall'origine le fattispecie in essa contenute , né sono riportati nella tabella all. "B" che esenta i casi ivi previsti, sono assoggettati all'imposta di bollo solo in caso d'uso.

E' opportuno precisare che le fattispecie previste negli allegati "A" e "B" sono tassative e non possono essere interpretate in via analogica , anche se vi è, come abbiamo visto, la previsione dell'art. 32 del decreto che permette di ottenere un effetto di tipo residuale.

Naturalmente ogni articolo della tariffa contempla un particolare fattispecie di carattere generale , nella quale casi simili possono farsi rientrare. Ciò porta alla conclusione che qualsiasi atto o documento di " tipo cartaceo " rientra nell'oggetto dell'imposta , salvo verificare se lo stesso sconta l'imposta oppure è esente a norma rispettivamente della tariffa o della tabella , e, se sconta l'imposta, con quali modalità, in che misura ecc.

Di seguito si presenta l'elenco esemplificativo ma non esaustivo dei principali atti di competenza della Provincia in relazione all'imposta di bollo:

[1] attualmente la Provincia ha richiesto autorizzazione per i contratti, per le autorizzazioni rilasciate dall'ufficio tecnico servizio concessioni e autorizzazioni , e per le autorizzazioni al trasporto privato, in futuro potrà essere estesa ad altre tipologie di atti con procedure da concordare con il servizio tributi.

ATTI SOGGETTI FIN DALL'ORIGINE (allegato "A" 1 tariffa a) parte 1^ **€ 16,00 per ogni foglio di 4 facciate (25 righe per facciata = 100 righe)**

a) istanze, petizioni ricorsi e relative memorie tendenti ad ottenere un provvedimento amministrativo o il rilascio di atti di cui alle successive lettere b) c) d). (**es. richieste di contributo, richieste di autorizzazione o concessione**

b) autorizzazioni, concessioni certificazioni di qualsiasi natura

c) copie dichiarate conformi all'originale

d) estratti di qualunque atto o documento

ATTI SOGGETTI FIN DALL'ORIGINE € 2,00 per ogni documento

ricevute, quietanze, note di pagamento e fatture superiori a € 77,47 non soggette a IVA fatture parzialmente soggette ad IVA con importi non soggetti IVA superiori a € 77,47.

ATTI SOGGETTI ALL'IIMPOSTA SOLO IN CASO D'USO (ALL. "A" 2- tariffa parte 2^)

a) quietanze degli stipendi , indennità , pensioni ecc.

b) elaborati tecnici, disegni, modelli, calcoli e altri lavori di ingegneri archietetti, periti , geometri ecc.

c) in via residuale tutti gli atti non soggetti fin dall'origine o esenti.

NON SONO SOGGETTI ALL'IMPOSTA DI BOLLO (all: "B" artt. da 1 a 27 ter , alcune esenzioni sono invece previste da leggi speciali) ; gli atti e le relative istanze di rilascio riguardanti:

a) gli assegni familiari e le quote aggiunte di famiglia

b) le assicurazioni obbligatorie

c) le borse di studio i presalari i sussidi

d) le dichiarazioni, le denunce ecc. presentate ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie con esclusione dei ricorsi delle opposizioni e altri atti difensivi del contribuente.

e) istanze di rimborso e di sospensione del pagamento di qualsiasi tributo.

f) atti e documenti posti in essere da amministrazioni dello Stato, Regioni Province e Comuni , loro Consorzi e associazioni , nonché Comunità Montane sempre che vengano tra loro scambiati

g) istanze petizioni ecc. relative a rapporti di pubblico impiego prodotte dai dipendenti dell'amministrazione

h) la documentazione per l'iscrizione alle liste di collocamento

i) le fatture e i documenti equivalenti nelle quali viene esposta l'IVA

j) le istanze dirette ad esercitare il diritto di accesso alla documentazione amministrativa (art. 3 DPR 352/92)

k) atti, documenti, istanze , contratti nonché copie anche se dichiarate conformi , estratti certificazioni , dichiarazioni o attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S) (D.Lgs. 4/12/1997 n. 460)

l) i duplicati di atti e documenti rilasciali dalla pubblica amministrazione quando gli originali sono andati smarriti o l'intestatario ne ha perduto il possesso(art. 7 legge 405/1990)

m) aiuti nazionali e comunitari al settore agricolo (art. 7/bis legge n. 171984)

n) domande di concorso e assunzione presso le pubbliche amministrazioni (legge 23/8/88 n. 370)

Gli atti emanati in esenzione dal bollo dovranno sempre riportare la normativa di riferimento.

Uno dai problemi maggiori è costituito dalla obiettiva difficoltà di individuare tutte le fonti normative , che spesso sono contenute in norme di natura tutt'altro che fiscale , che ampliano la base di esenzione rappresentata dalla tabella Allegato "B"

OBBLIGHI DEI FUNZIONARI E DEI PUBBLICI UFFICIALI: RESPONSABILITA' E SOLIDARIETA' –

L'art. 19 del D.P.R. n. 642 prevede che "..i funzionari ed i dipendenti dell'Amministrazione dello Stato, degli Enti Pubblici territoriali, i pubblici ufficiali.... **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 non in regola con le disposizioni del presente decreto" (DPR 642 così modificato dal DPR 30/12/1982 n. 955)
Tuttavia tali atti devono essere inviati per la loro regolarizzazione al competente ufficio del registro (ora Agenzia delle Entrate) entro 30 giorni.
Quindi non c'è più l'obbligo, a carico del funzionario,di rifiutarsi di ricevere in deposito o assumere a base dei propri provvedimenti gli atti non in regola con l'imposta.
Ora esiste invece l'obbligo a carico dei funzionari di non rifiutarsi di adempiere ai loro compiti, anche in presenza di atti o documenti non in regola con il bollo; essi devono però trasmetterli entro 30 giorni dal ricevimento (pena la sanzione per ogni atto non trasmesso) all'Agenzia delle Entrate perché provveda:

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

Quindi l'art. 19 sancisce l'efficacia immediata dei certificati dal momento della loro produzione sebbene non in regola con l'imposta, salvo l'obbligo di adeguarli alle disposizioni fiscali.
Per quanto concerne più specificatamente la responsabilità dei funzionari vi è da dire che l'art. 22 del D.P.R. n. 642 precisa, per quanto riguarda i documenti soggetti all'imposta fin dall'origine , che sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta e delle eventuali soprattasse e pene pecuniarie tutti i soggetti che hanno sottoscritto, ricevuto, accettato o negoziato atti e documenti non in regola con l'imposta o che degli stessi facciano uso.
Per il concetto di responsabilità solidale si fa riferimento all'art. 1292 del c.c. che stabilisce che l'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione , in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità del dovuto e l'adempimento di uno libera gli altri.
Interessante la risoluzione n. 444/E del 18/11/2008 emessa dall'Agenzia delle Entrate in relazione all'imposta di bollo da applicare sulle fatture esenti da IVA.
L' agenzia chiarisce , innanzi tutto, che l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute esenti da IVA (sopra i 77,47 euro) è a carico del soggetto che forma i predetti documenti e quindi li consegna o spedisce.
Solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta sono però tutte le parti.
Di conseguenza il soggetto che riceve , nel caso di specie, una fattura esente da IVA non in regola con l'imposta di bollo è tenuto a regolarizzarla. In caso di contestazione da parte dell'Agenzia, sarà così responsabile il soggetto che ha formato l'atto e non ha assolto l'imposta. Qualora invece il soggetto non la regolarizzi l'Agenzia potrà rivalersi anche sul soggetto che ha ricevuto la fattura.

CONTRASSEGNO TELEMATICO

Dal mese di giugno 2005 il contrassegno telematico ha sostituito la vecchia marca da bollo cartacea .
Tale contrassegno viene emesso direttamente dai tabaccai attraverso le macchinette di lottomatica; a differenza delle vecchie marche cartacee il contrassegno telematico riporta la data di emissione , pertanto per gli atti soggetti a bollo fin dall'origine bisogna porre particolare attenzione alla **data del contrassegno che non deve mai essere posteriore alla data dell'atto**; potrà invece riportare una data antecedente . Il contrassegno telematico non deve essere annullato con il timbro della data , come invece si faceva con le vecchie marche cartacee.
Dal 1 settembre 2007 le marche cartacee sono fuori corso , pertanto non possono più essere utilizzate.

IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE:

E' appena il caso di ricordare che anche per tutti gli atti autorizzati all'emissione con pagamento virtuale (concessioni stradali, trasporti eccezionali, autorizzazioni al trasporto privato e contratti) dovrà sempre essere rispettato il rapporto di 1 bollo per ogni quattro facciate di 25 righe ciascuna per un totale di 100 righe.