

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 29/10/2015

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/37493-regolarizzazione-dell-imposta-di-bollo-circolari-e-pareri-dell-amministrazione-finanziaria>

Autore: Panozzo Rober

‘Regolarizzazione’ dell’imposta di bollo: circolari e pareri dell’Amministrazione finanziaria

‘Regolarizzazione’ dell’imposta di bollo: circolari e pareri dell’Amministrazione finanziaria

1. NORMATIVA

A) Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, *Disciplina dell’imposta di bollo*

TITOLO IV

EFFETTI DEL MANCATO OD INSUFFICIENTE PAGAMENTO DELL’IMPOSTA; OBBLIGHI, DIVIETI, SOLIDARIETA’

Art. 19

Obblighi degli arbitri, dei funzionari e dei pubblici ufficiali

Salvo quanto disposto dai successivi artt. 20 e 21, i giudici, 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 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 e, per l’autorità giudiziaria, a cura del cancelliere o segretario, per la loro regolarizzazione ai sensi dell’art. 31, 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.

Art. 22

Solidarietà

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, ai sensi dell’art. 2, di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall’origine senza prima farlo munire del bollo prescritto.

La parte a cui viene rimesso un atto, un documento o un registro, non in regola con le disposizioni del presente decreto, alla formazione del quale non abbia partecipato, e’ esente da qualsiasi responsabilità derivante dalle violazioni commesse ove, entro quindici giorni dalla data del ricevimento, lo presenti all’ufficio del registro e provveda alla sua regolarizzazione col pagamento della sola imposta. In tal caso la violazione e’ accertata soltanto nei confronti del trasgressore.

Art. 23

Patti sull’onere del tributo e delle sanzioni

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.

TITOLO V

SANZIONI

Art. 24

Sanzioni a carico di soggetti tenuti a specifici adempimenti

1. L'inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo 19 e' punita, per ogni atto, documento o registro, con sanzione amministrativa da euro 100 a euro 200.

Art. 25

Omesso od insufficiente pagamento dell'imposta ed omessa, tardiva od infedele dichiarazione di conguaglio

1. Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine e' soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta.

2. Salvo quanto previsto dall'articolo 32, secondo comma, della legge 24 maggio 1977, n. 227, le violazioni relative alle cambiali sono punite con la sanzione amministrativa da due a dieci volte l'imposta, con un minimo di lire duecentomila.

3. L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dal quinto e dall'ultimo comma dell'articolo 15 e' punita con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta. Se la dichiarazione di conguaglio e' presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta.

Art. 29

Soprattassa per omesso o insufficiente pagamento dell'imposta

Per l'omesso od insufficiente pagamento dell'imposta dovuta in modo virtuale, si applica una soprattassa pari al 10 per cento dell'imposta non versata.

La soprattassa di cui al comma precedente e' ridotta alla metà se il pagamento avviene entro il mese successivo alla scadenza e comunque prima della notifica della ingiunzione.

Art. 31

Regolarizzazione degli atti emessi in violazione delle norme del presente decreto

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.

La regolarizzazione e' eseguita esclusivamente dagli Uffici del registro mediante annotazione sull'atto o documento della sanzione amministrativa.

Nell'ipotesi prevista dall'art. 19 la regolarizzazione avviene sull'originale o sulla copia inviata all'ufficio del registro.

Art. 32 Irreperibilità dei valori bollati

E' ammesso corrispondere l'imposta direttamente agli uffici del registro ovvero mediante versamento su conto corrente postale intestato all'ufficio del registro competente quando vi e' impossibilità oggettiva di procurarsi la carta bollata o le marche da bollo necessarie e tale circostanza sia fatta risultare nel contesto dell'atto. La ricevuta comprovante il pagamento deve contenere la causale del pagamento stesso ed essere allegata all'atto o documento cui si riferisce.

Per le cambiali e per gli altri titoli di credito, per i quali e' prevista la corresponsione delle imposte stabilite per le cambiali, l'imposta deve essere assolta esclusivamente mediante visto per bollo.

E' altresì consentita la redazione degli atti e 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 al primo comma e della quale dovrà essere fatta menzione nel contesto dell'atto.

Il pagamento dell'imposta a norma dei commi precedenti non comporta applicazione di sanzione amministrativa.

B) Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662

TITOLO II

SANZIONI IN MATERIA DI RISCOSSIONE

Art. 15

Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, e' soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo e' ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo e' ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

OMISSIS

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

OMISSIS

7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

2. CIRCOLARI E PARERI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Min. Finanze aprile 1978: Rinuncia al ricorso unico proposto da due soggetti e regolarizzazione degli atti

A)QUESITO: "L'intendenza di ha fatto presente che la Comm. tributaria I grado di ha chiesto di conoscere: ... c) se l'Ufficio del Registro competente a regolarizzare gli atti emessi in violazione delle norme della legge sul bollo, quali i ricorsi, le memorie etc., prodotti dalle parti sia quello coesistente alla sede alla Commissione tributaria o quello ove ha la residenza chi ha redatto l'atto irregolare"

B)RISPOSTA: "...Per quanto concerne il quesito sub c) infine, considerato che l'art. 31 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, prevede che la regolarizzazione degli atti emessi in violazione alle disposizioni dello stesso decreto debba essere eseguita esclusivamente dagli Uffici del registro, senza alcuna specificazione in ordine alla competenza territoriale, la scrivente e' dell'avviso che motivi di opportunità oltre che di facilitazione all'assolvimento del tributo consiglino la trasmissione degli atti da regolarizzare all'Ufficio del registro nella cui circoscrizione territoriale la parte ha il suo domicilio....."

Min. Finanze giugno 1979: Bollo. Richiesta scritta e orale di certificati alla pubblica amministrazione

A)QUESITO: “L’Associazione Nazionale - allo scopo di tutelare gli interessi dei propri associati, ha chiesto alcuni chiarimenti in ordine al trattamento fiscale - per quanto concerne l’imposta di bollo - applicabile ai certificati rilasciati dalla Pubblica Amministrazione, su richiesta degli interessati, e alle domande dirette ad ottenerli. La questione e’ stata posta con particolare riferimento agli Uffici Provinciali del Lavoro e della Massima Occupazione presso i quali sono tenuti gli elenchi previsti dall’art. 19 della legge 2 aprile 1968, n. 482, ed ai quali si rivolgono, per ottenere certificati necessari all’assunzione obbligatoria, gli appartenenti ad una delle categorie indicate nel titolo I della stessa legge n. 482. Il quesito e’ stato infatti formulato per conoscere se i predetti uffici del lavoro siano obbligati a rilasciare in bollo i cennati certificati, - nonostante gli interessati li richiedano in carta semplice - e se le domande per ottenerli possano essere avanzate anche verbalmente”

B)RISPOSTA: “...Ritiene, al riguardo, la scrivente che, ove particolari disposizioni prevedano, per i casi di specie, la produzione in carta semplice di certificati, attestati, atti e documenti, gli organi della Pubblica Amministrazione, su specifica richiesta degli interessati, devono rilasciarli in esenzione dal bollo. Va tuttavia evidenziato che se trattasi di certificati ed altri atti previsti dalla parte I della tariffa, alleg. A al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, e che andrebbero soggetti al bollo sin dall’origine, cioè dal momento in cui vengono posti in essere, una volta rilasciati non in bollo - perché così richiesto dagli interessati sulla base di specifiche norme esentative - non possano essere utilizzati per scopi diversi senza che prima vengano regolarizzati presso l’Ufficio del registro col pagamento del tributo dovuto e delle relative penalità. Ciò in quanto sugli atti e documenti soggetti al tributo in parola sin dall’origine da parte dell’Organo che li rilascia, non é data ai contribuenti la facoltà di applicare marche da bollo successivamente all’emissione degli atti e documenti stessi. Posto quanto sopra, si ritiene altresì - in relazione al quesito proposto - che per effetto della norma contenuta nell’art. 14 della tabella alleg. B ammessa al citato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, le domande avanzate dagli interessati agli organi della Pubblica Amministrazione, intese ad ottenere certificati ed altri atti e documenti esenti dal tributo di che trattasi, possano essere redatte su carta semplice.....”

Min. Finanze luglio 1983 (circolare): Bollo. Trattamento fiscale delle quietanze relative a pagamenti fatti dallo Stato, alla luce delle modifiche introdotte dal d.P.R. 955/82

“...Ciò posto, giova porre in evidenza che l’attuale art. 19 del menzionato D.P.R. n. 642 - estendendo gli atti amministrativi il principio contenuto nella legge di registro (art. 63, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634) per gli atti prodotti o esibiti dinanzi all’Autorità giudiziaria - allo scopo di evitare che un adempimento fiscale possa influire su diritti sostanziali e impedire, quindi, al cittadino di ottenere il richiesto provvedimento, prevede che - salvo quanto disposto dai successivi artt. 20 e 21 per le cambiali, vaglia cambiari e assegni bancari - i giudici, 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, documenti, gli atti e registri non in regola con l’imposta di bollo. Tuttavia, essi devono trasmettere gli atti, i documenti o copia di essi all’Ufficio del Registro perché questo provveda alla loro regolarizzazione. riscuotendo il tributo e applicando le prescritte sanzioni. La richiamata normativa - stante la sua ampia portata - e’ intuitivamente applicabile anche alle fatture, note, conti non in regola con il bollo ecc. prodotti dai creditori agli Uffici dello Stato. Ne deriva che i funzionari incaricati non possono rifiutarsi di ricevere detti

documenti e di disporre il pagamento. Questo, pertanto, può essere ordinato anche prima della loro regolarizzazione da parte del competente Ufficio del Registro (quello, cioè, nella cui circoscrizione risiede il creditore) al quale, come si è detto, i documenti stessi o copia di essi devono - a cura dell'ufficio pagatore - essere rimessi entro trenta giorni dal ricevimento. Peraltro, al momento della rendicontazione, è necessario che al documento giustificativo di spesa originale, qualora per esso non sia ancora intervenuta la regolarizzazione, venga allegata copia della nota con cui i documenti stessi (in copia) sono stati inviati all'Ufficio del Registro. Ovviamente, al fine di evitare al funzionario incaricato del pagamento e all'Ufficio del Registro nuovi adempimenti connessi alla detta regolarizzazione con conseguenti intralci al corrente espletamento dei servizi, i casi di presentazione di documenti emessi in violazione delle norme in materia di imposta di bollo potranno essere ridotti al minimo se gli Uffici interessati sensibilizzeranno preventivamente i soggetti interessati a produrre documenti fiscalmente in regola..."

Min. Finanze ottobre 1984: Bollo. Esclusione dalle gare di ditte estere concorrenti a causa di irregolarità riscontrate nella bollazione dei documenti

A)QUESITO: "Codesto generale Ufficio, premesso che procede alla esclusione delle ditte estere che partecipano alle gare, formali o informali, per irregolarità riscontrate alla legge sull'imposta di bollo - ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 - ha chiesto di conoscere l'esistenza di eventuali disposizioni o accordi internazionali che possono soccorrere le citate ditte a superare l'obiettivo difficoltà di reperire valori bollati all'estero"

B)RISPOSTA: "In proposito, si fa presente che il nuovo testo del richiamato art. 19 - come modificato, da ultimo, con il D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955 - ha sostituito, per gli arbitri, funzionari e pubblici ufficiali in genere, al previgente divieto di ricevere in deposito o assumere a base dei loro provvedimenti gli atti non in regola con il bollo, l'obbligo di adempiere comunque ai loro compiti e funzioni anche in presenza di atti o documenti irregolari al bollo, salva una successiva trasmissione di questi al competente Ufficio del registro per l'accertamento delle violazioni connesse....."

Min. Finanze novembre 1994 (circolare): Imposta di bollo. Regolarizzazione degli atti emessi in violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642. Ufficio Registro competente

"Da parte di vari uffici sono state sollevate delle perplessità circa la competenza territoriale dell'ufficio del registro cui è demandata la regolarizzazione dei documenti agli effetti dell'imposta di bollo (art.31 del D.P.R 26 ottobre 1972, n.642).

Al riguardo alcuni uffici sostengono che "detta regolarizzazione deve essere effettuata dall'ufficio del registro del territorio in cui la violazione viene constatata così come previsto dall'art.16, 2 comma, della legge 29.12.1990, n.408".

Altri uffici osservano che competente alla regolarizzazione è l'ufficio del registro nel cui territorio risiede il trasgressore, giusta risoluzione ministeriale n.290980/77 del 14.4.1978.

Ciò posto, sono state chieste istruzioni per dirimere dette interpretazioni contrastanti.

Riesaminata la questione, anche alla luce del surrichiamato art.16 della legge n.408/90, a complemento delle argomentazioni svolte nella sopramenzionata risoluzione n.290980/77, si osserva che la trasmissione di atti e documenti da parte dei soggetti indicati nell'art.19 del D.P.R. n.642/72, così come modificato dall'art.16 del D.P.R. 30 dicembre 1982, n.955, configura un momento anteriore rispetto al procedimento sanzionatorio da instaurarsi successivamente a cura dell'ufficio finanziario: la contestazione dell'infrazione, pertanto, ha formalmente luogo mediante la

notificazione del verbale da parte dell'organo dell'amministrazione finanziaria munito di poteri decisori.

In relazione a quanto sopra, si e' dell'avviso che gli atti, i documenti ed i registri ritenuti non regolari agli effetti dell'imposta di bollo dai soggetti indicati nell'art.19 del succitato D.P.R. n.642/72 e successive modifiche vadano trasmessi all'ufficio del registro nella cui circoscrizione il contribuente ha il proprio domicilio”

Min. Finanze maggio 1996: Imposta di bollo – Istanze indirizzate ad enti locali

A)QUESITO: “Codesta Amministrazione, con nota n. 2997 del 18/5/1995, chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di bollo, delle istanze rivolte ad un Comune per il rilascio della certificazione attestante la distanza chilometrica finalizzata all'ottenimento delle indennità di missione o di attestazioni di prestato servizio presso lo stesso Ente”

B)RISPOSTA: “...Si coglie l'occasione, inoltre, per precisare che ai sensi dell'art. 19 del più volte citato D.P.R. 642/72, come modificato dal D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955, i funzionari e i dipendenti dell'Amministrazione dello Stato, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo 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 e gli atti non in regola con le disposizioni del suddetto decreto. Tali documenti devono essere inviati, a cura dell'ufficio che li ha ricevuti, al competente ufficio del registro entro trenta giorni dalla data di ricevimento, per la loro regolarizzazione ai sensi dell'art. 31 dello stesso D.P.R. 642/72. L'inosservanza della richiamata disposizione comporta a carico del pubblico dipendente l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 24 dello stesso D.P.R. 642/72...”

Ag. Entrate settembre 2002: Imposta di bollo riguardante la procedura per il rilascio dei titoli per l'attività di guardia giurata

A)QUESITO: “Il Sindacato ... , fa presente che “gli Istituti di vigilanza privata sono soliti richiedere alle aspiranti guardie giurate un numero variabile di marche da bollo da utilizzarsi per l'espletamento delle pratiche relative al rilascio del porto di pistola e del decreto prefettizio” e chiede se la prassi seguita è corretta e se l'imposta di bollo, eventualmente dovuta, è a carico del datore di lavoro.”

B)RISPOSTA: “...Per individuare i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di bollo si deve far riferimento all'articolo 22 del più volte richiamato d.P.R. del 1972, n. 642 (solidarietà), il quale stabilisce: “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; (...)”..”

Ag. Entrate marzo 2006: *Istanza d'interpello* - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti – Dipartimento per i trasporti terrestri. Art.1, comma 280, legge n. 311 del 2004 imposta di bollo sulle dichiarazioni di conformità di cui all'articolo 76, commi 6 e 7 del Codice della Strada

“Il mancato assolvimento dell’imposta di bollo per le dichiarazioni di conformità comporta l’applicazione delle sanzioni di cui all’articolo 25 del d.P.R. n. 642 del 1972. Ai sensi dell’art 19 “(...) i funzionari, i dipendenti dell’Amministrazione dello Stato...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(...)” dell’imposta di bollo. In tale ipotesi i documenti devono essere inviati, per la loro regolarizzazione mediante il pagamento dell’imposta non corrisposta - al competente ufficio delle entrate entro 30 giorni dalla data del ricevimento”

Ag. Entrate novembre 2006: A.C.I. – Estratti cronologici dei veicoli da produrre nei procedimenti di esecuzione mobiliare – Imposta di bollo

A)QUESITO: “L’ente interpellante fa presente che: “Pervengono (...) richieste da parte di Studi legali di rilascio di estratti cronologici relativi a veicoli che sono oggetto di procedimenti giudiziari, in particolare di beni pignorati nell’ambito di procedimenti di esecuzione mobiliare, in relazione ai quali gli Studi legali richiedono l’esenzione dall’imposta di bollo ai sensi dell’art. 18 DPR n. 115/2002; a fondamento della richiesta di esenzione viene invocata la disciplina dell’art. 18 (...) – la quale esclude il pagamento dell’imposta di bollo per i procedimenti soggetti al contributo unificato, compreso gli atti e i documenti non giurisdizionali e i certificati purché siano atti antecedenti, necessari e funzionali al procedimento e le richieste provengono dalle parti in giudizio –sostenendo che i certificati del PRA richiesti costituiscono documenti necessari al giudice per l’emanazione del provvedimento giudiziario e in particolare per disporre la vendita forzata dei veicoli”. Quanto sopra premesso, l’interpellante chiede di conoscere se gli “... estratti cronologici relativi a veicoli che sono oggetto di procedimenti giudiziari (...)” sono esenti o meno dall’imposta di bollo ex articolo 18 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.”

B)RISPOSTA: “...E’ esente da qualsiasi responsabilità, invece, la parte a cui viene rimesso un atto o un documento non in regola con il bollo, qualora “... entro quindici giorni dalla data del ricevimento (...) provveda alla sua regolarizzazione. In tal caso, la violazione è accertata soltanto nei confronti del trasgressore” (art. 22 del d.P.R. n. 642 del 1972). E’ evidente che il legislatore, ponendo a carico di chi riceve il documento l’obbligo di controllare la sua regolarità, ha inteso salvaguardare gli interessi dell’Erario ed evitare l’uso di documenti che non abbiano scontato l’imposta di bollo. Al contrario, tale obbligo di controllo non è contemplato a carico di chi emette il documento, quest’ultimo provvede soltanto ad indicare l’uso cui lo stesso è destinato. La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D. M. 26 aprile 2001, n. 209.”

Ag. Entrate dicembre 2007: Istanza di interpello - Automobile Club d'Italia di..- Imposta di bollo assolta successivamente all'autenticazione della sottoscrizione della dichiarazione di vendita

A)QUESITO: “L’Automobile Club d’Italia di.. ha rilevato che alcune formalità eseguite presso il PRA, nella parte relativa all’autenticazione della dichiarazione di vendita resa dal titolare dello sportello telematico dell’automobilista, erano corredate da marche telematiche datate posteriormente rispetto alla data dell’autenticazione stessa. Si chiede se l’imposta di bollo debba considerarsi come non assolta”

B)RISPOSTA: “... Nel caso oggetto del presente interpello ... le dichiarazioni di vendita con sottoscrizione autenticata o copia delle stesse, per le quali è stata corrisposta l’imposta di bollo

tardivamente, devono, per il combinato disposto degli articoli 19, 25 e 31 del DPR n. 642 del 1972, essere inviate entro trenta giorni dal loro ricevimento da parte del PRA all'Ufficio delle entrate competente, per l'applicazione della sanzione”.

Ag. Entrate novembre 2008: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Automobile Club d'Italia - Imposta di bollo regolarizzazione dell' autentica della sottoscrizione degli atti di alienazione e di costituzione di diritti reali di garanzia aventi ad oggetto beni mobili registrati sui quali sono stati apposti contrassegni telematici in data successiva a quella della sottoscrizione stessa

A)QUESITO: “L'automobile Club d'Italia (ACI) fa presente che l'articolo 7 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha previsto la possibilità per gli Uffici comunali e per i titolari dello Sportello telematico dell'automobilista di cui all'articolo 2, comma 2, del DPR 19 settembre 2000, n. 358, di effettuare l'autentica delle sottoscrizioni degli atti di alienazione e di costituzione di diritti reali di garanzia aventi a oggetto beni mobili registrati. Fa presente, inoltre, che con la risoluzione del 10 dicembre 2007, n. 358, la scrivente ha precisato che le autenticazioni di firma rese in calce alle dichiarazioni di vendita per le quali il contrassegno è stato acquistato in data successiva alla data di autenticazione della firma stessa, devono ritenersi non in regola con le disposizioni del DPR n. 642 del 1972. Tale circostanza determina per l'ACI l'obbligo di trasmettere gli atti all'Ufficio delle entrate competente per la regolarizzazione e per l'irrogazione delle sanzioni. Alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno prospettato all'ACI la possibilità di regolarizzare gli atti che riportano un contrassegno telematico di data successiva a quella di sottoscrizione , mediante apposizione da parte del contribuente di un contrassegno di importo pari a un quarto dell'imposta originariamente dovuta a titolo di sanzione. Tanto premesso l'ACI chiede di conoscere: a) se ai propri Uffici provinciali spetti solamente segnalare ai competenti uffici dell'Agenzia delle entrate le irregolarità in materia di imposta di bollo rilevate in sede di esame delle formalità di richiesta di trascrizione degli atti; b) se l'applicazione delle sanzioni e la definizione agevolata sia di competenza degli Uffici dell'Agenzia delle entrate”

B)RISPOSTA: “Si osserva, in via preliminare, che l'articolo 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 642, (Obblighi degli arbitri, dei funzionari e dei pubblici ufficiali) prevede: “Salvo quanto disposto dai successivi artt. 20 e 21, i giudici, 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 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 e, per l'autorità giudiziaria, a cura del cancelliere o segretario, per la loro regolarizzazione ai sensi dell'art. 31, 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.” Con la risoluzione citata n. 358 del 10 dicembre 2007 di questa Agenzia è stato precisato, tra l'altro, che le autenticazioni di firma rese in calce alle dichiarazioni di vendita, per le quali il contrassegno sostitutivo delle marche da bollo è stato acquistato in data successiva alla data di autenticazione della firma stessa, devono ritenersi non in regola con le disposizioni del DPR n. 642 del 1972. Le dichiarazioni di vendita o copia delle stesse devono, quindi, per il combinato disposto degli articoli 19, 25 e 31 del DPR n. 642 del 1972, essere inviate entro 30 giorni dal loro ricevimento da parte del PRA all'Ufficio delle entrate competente, per l'applicazione della sanzione. Per quanto riguarda la regolarizzazione dell'atto non in regola con l'imposta di bollo, l'articolo 31 citato prevede “La regolarizzazione è eseguita esclusivamente dagli uffici del registro mediante annotazione sull'atto o documento della sanzione amministrativa riscossa. Nell'ipotesi prevista dall'art. 19 la

regolarizzazione avviene sull'originale o sulla copia inviata all'ufficio del registro". Parimenti, per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni amministrative l'ACI non partecipa in alcun modo a tale procedimento. L'articolo 16 del DLGS 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662) prevede, infatti, che "1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono." Per completezza si osserva che l'art. 35 del DPR n. 642 del 1972 (Organi competenti all'accertamento delle violazioni) individua i soggetti preposti all'accertamento delle violazioni in materia di imposta di bollo tra quelli di cui agli artt. 30, 31 e 34 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e tra i funzionari del Ministero delle finanze e degli uffici da esso dipendenti all'uopo designati e muniti di speciale tessera..."

Ag. Entrate gennaio 2009: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 200 Ente Nazionale per l'Aviazione Civile - Imposta di bollo rilascio licenza di controllore del traffico aereo

"...Per completezza si ricorda che l'articolo 19 del DPR n. 642 del 1972, relativamente agli obblighi degli arbitri, dei funzionari e dei pubblici ufficiali dispone che i predetti soggetti "...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 (...) 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 (...)"..."

Ag. Entrate 14 aprile 2015, n. 16 (circolare): Chiarimenti in materia di imposta di bollo assolta in modo virtuale ai sensi degli articoli 15 e 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642

"...7. OMESSO O RITARDATO VERSAMENTO DI UNA O PIÙ RATE O DELL'ACCONTO E OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE DI CONGUAGLIO.

Relativamente alle ipotesi di mancato o ritardato versamento di una o più rate o dell'acconto e di omessa o infedele dichiarazione di conguaglio, si forniscono chiarimenti in materia di:

sanzioni applicabili

modalità di irrogazione della sanzione

7.1. Sanzioni applicabili

Fino alla riforma del sistema sanzionatorio amministrativo per le violazioni delle norme tributarie (decreti legislativi numeri 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997), l'articolo 25 del DPR n. 642 disciplinava la sanzione applicabile nel caso di omesso o insufficiente pagamento dell'imposta sugli atti, documenti e registri (es. mancata apposizione della marca da bollo), prevedendo una pena pecuniaria da un minimo pari a due volte l'imposta non corrisposta ad un massimo di dieci volte l'imposta stessa.

Una diversa e specifica sanzione era stabilita dall'articolo 29 dello stesso DPR n. 642 nei casi in cui la violazione riguardava i versamenti dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale, sulla base della dichiarazione annuale del contribuente e della liquidazione d'ufficio.

In particolare, l'articolo 29 prevedeva una soprattassa pari al dieci per cento dell'imposta non versata per omesso o insufficiente pagamento, ridotta alla metà se il pagamento avveniva entro il mese successivo alla scadenza e comunque prima della notifica dell'ingiunzione.

Con la riforma del 1997, l'articolo 5 del decreto legislativo n. 473 del 1997 ha, fra l'altro, sostituito l'articolo 25 del DPR n. 642, prevedendo per la mancata corresponsione, in tutto o in parte, dell'imposta di bollo dovuta sin dall'origine una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, e ha abrogato l'articolo 29 del medesimo decreto.

Nell'ambito della stessa riforma, l'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 ha previsto l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato nel caso di omessi o ritardati versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione, nonché "in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto".

Alla luce del quadro normativo delineato, si devono distinguere i diversi ambiti applicativi delle norme e delle sanzioni irrogabili nei confronti dell'istituto qui esaminato.

Partendo dall'assunto contenuto nell'articolo 2 del DPR n. 642 del 1972, secondo il quale l'imposta di bollo è dovuta sin dall'origine per gli atti e i documenti indicati nella Parte I della Tariffa, nel caso di contrassegno telematico l'assolvimento del bollo avviene con il preventivo acquisto e l'apposizione dello stesso sul documento. Ne consegue che le violazioni relative all'omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo sono sanzionate, ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del DPR n.642, nella misura dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta.

Nelle ipotesi di imposta di bollo assolta in modo virtuale, sul documento non viene applicato il contrassegno, ma viene apposta la dicitura relativa alla modalità virtuale di assolvimento dell'imposta e gli estremi della relativa autorizzazione. Il tributo viene liquidato dall'Ufficio in base alla dichiarazione annuale del soggetto autorizzato (nei cui confronti, si ribadisce, sono già stati verificati dall'ufficio i requisiti di affidabilità e di adeguata capacità economica ad assolvere il tributo stesso), contenente l'indicazione di tutti gli atti e documenti emessi nell'anno precedente, e deve essere versato in rate bimestrali e in acconto ai sensi degli articoli 15 e 15-bis del DPR n. 642. Ne consegue che, mentre il documento recante le indicazioni sopra riportate è sin dall'origine conforme alla normativa in materia di bollo, eventuali violazioni possono configurarsi nella successiva fase relativa agli adempimenti a carico del soggetto autorizzato. In particolare le violazioni di omesso o ritardato pagamento del tributo riguardano i versamenti bimestrali e d'acconto, ipotesi per le quali trovano applicazione le sanzioni previste dal citato articolo 13 del decreto legislativo 471 del 1997.

L'indirizzo espresso trova conferma nell'orientamento della Corte di Cassazione (sentenze 9 ottobre 2009, n. 21449 e 15 febbraio 2013, n. 3750), che, relativamente all'omesso o insufficiente versamento delle rate bimestrali, ha ritenuto che con l'abrogazione dell'articolo 29 del DPR n. 642 del 1972 torna "applicabile nella specie razione temporis" la sanzione prevista, in tema di omesso o tardivo versamento, dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471.

Da quanto sopra consegue che, nelle ipotesi di omesso o tardivo versamento dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale alle prescritte scadenze, si applica la sanzione stabilita dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

La sanzione trova applicazione sia nell'ipotesi di omesso o insufficiente versamento dell'importo della rata bimestrale sia nel caso di omesso o insufficiente versamento dell'acconto di cui all'articolo 15-bis del DPR n. 642.

Si applica la riduzione della sanzione prevista dal comma 1, secondo periodo, dello stesso articolo 13 del decreto legislativo n. 471 per il versamento effettuato con ritardo non superiore a quindici giorni.

Per la violazione dell'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio, da presentare entro il 31 gennaio di ciascun anno ovvero contestualmente alla rinuncia, trova applicazione la sanzione

stabilita dall'articolo 25, comma 3, del DPR n. 642 nella misura dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta.

Viceversa, l'attuale formulazione della disposizione richiamata, diversamente dal testo vigente prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 473 del 1997, non prevede espressamente la sanzione in caso di tardiva presentazione della dichiarazione di conguaglio, fattispecie che risulta ricompresa nell'ambito della violazione di omessa dichiarazione.

A tale ultimo riguardo, si osserva che la previsione dell'articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 1997, in ordine alla possibilità da parte del contribuente di effettuare il ravvedimento, assume carattere generale e, pertanto, è applicabile anche nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione di conguaglio relativa all'imposta di bollo assolta in modo virtuale. Ne consegue che qualora l'anzidetta dichiarazione venga presentata con ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza, la sanzione prevista dal comma 3 dell'articolo 25 è ridotta a un decimo del minimo edittale. In senso conforme si è espressa la circolare n. 192/E del 23 luglio 1998, relativamente all'imposta di registro.

Si rileva, inoltre, che il ritardo nella presentazione della dichiarazione di conguaglio può determinare un tardivo o insufficiente versamento che configura un'ipotesi autonomamente assoggettata a sanzione.

Occorre, infine, precisare che l'istituto del ravvedimento, di cui al citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472, torna applicabile anche nelle ipotesi di violazioni in materia di versamento dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale.

A tal fine i termini di versamento sono quelli relativi a ciascuna rata bimestrale, comunicati dall'Ufficio con l'atto di liquidazione, o quelli relativi all'acconto.

7.2. Modalità di irrogazione delle sanzioni

L'Ufficio può avvalersi della modalità di irrogazione immediata delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997, relativamente alla sanzione dell'omesso, tardivo o insufficiente pagamento del tributo prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471.

In questo caso l'Ufficio non provvede a notificare un apposito atto, ma iscrive direttamente a ruolo il tributo, le sanzioni e gli interessi, in quanto ha già comunicato al contribuente l'ammontare dell'imposta liquidata a titolo provvisorio e definitivo, con la ripartizione in rate, mediante la notifica dell'avviso di liquidazione.

Nell'avviso di liquidazione sarà espressamente indicato nelle avvertenze che l'Ufficio in caso di omesso o tardivo versamento procederà all'irrogazione immediata delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In tali fattispecie in nessun caso si applica la definizione agevolata come disciplinato dall'articolo 17, comma 3, del citato decreto legislativo n. 472.

Ai fini dell'applicazione delle sanzioni per omessa o infedele dichiarazione, trattandosi di una sanzione collegata ad un tributo, le stesse, a seguito delle modifiche apportate dal decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, all'articolo 17, comma 1, citato, sono irrogate ai sensi dello stesso articolo 17 comma 1..."

Rober PANOZZO

(21 ottobre 2015)