DIREZIONE GENERALE CENTRALE
RISORSE FINANZIARIE E PATRIMONIO

RegioneEmilia-Romagna

SERVIZIO GESTIONE DELLA SPESA REGIONALE
IL RESPONSABILE
MARCELLO BONACCURSO

	TIPO	ANNO	NUMERO
REG.	PG	/ 2013	/ 299497
DEL	02	/ 12	/ 2013

Alle Direzioni Generali

Al Gabinetto del Presidente della Giunta

All'Agenzia Informazione e Ufficio Stampa della Giunta

All'Agenzia Sanitaria e Sociale regionale

Ai Servizi regionali

Alle Autorità di Bacino della Regione Emilia-Romagna

e p.c. Al Servizio Gestione e Sviluppo dell'Assemblea Legislativa regionale

LL.SS.

OGGETTO: **L'IMPOSTA DI BOLLO – MODALITA' OPERATIVE DA SEGUIRE PER LE STRUTTURE REGIONALI.**

RIFERIMENTI NORMATIVI

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 - Disciplina dell'imposta di bollo - Pubblicato nel Suppl. Ord. n. 3 alla G.U. n. 292 del 11 novembre 1972;
- D.P.R. 30 dicembre 1982 n. 955 - integra e modifica il D.P.R. n. 642/72;
- 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. 642/72 mediante la razionalizzazione e l'accorpamento dei vari articoli.

NATURA E OGGETTO DELL'IMPOSTA

L'imposta di bollo è un'**imposta indiretta e cartolare.**
L'imposta si definisce **indiretta** perché colpisce in occasione di manifestazione indiretta di capacità contributiva, e **cartolare** perché riferita all'atto scritto su carta.

L'**imposta** è una prestazione coattiva dovuta dal soggetto passivo (contribuente), senza alcuna relazione specifica con una particolare attività dell'ente pubblico. Nell'ambito delle imposte, si distinguono **le imposte dirette**, che colpiscono la capacità contributiva nella sua immediata e diretta manifestazione, come ad esempio, l'IRPEF e le **imposte indirette** che colpiscono la

Viale Aldo Moro 52
40127 Bologna
tel 051.527.5514 - 5407
fax 051.527.5921
Email: Gestionespesa@regione.emilia-romagna.it
PEC: gestionespesa@postacert.regione.emilia-romagna.it

		ANNO	NUMERO		INDICE	LIV.1	LIV.2	LIV.3	LIV.4	LIV.5		ANNO	NUMERO	SUB
a uso interno	DP			Classif.							Fasc.			

ricchezza indirettamente, cioè in occasione di manifestazione indiretta di capacità contributiva, come l'IVA, l'imposta di registro e, appunto, l'Imposta di bollo.

L'imposta di bollo ha come oggetto diretto **l'atto scritto sulla carta** nel quale il negozio giuridico o altro atto civile, commerciale, giudiziale e stragiudiziale sono contenuti. Deve, quindi, essere cartolare.

Soggetto attivo del tributo è lo Stato il quale interviene nella determinazione del tributo nella fase dell'accertamento, demandando al contribuente l'obbligo di assolvimento dell'imposta. Nell'imposta di bollo, infatti, lo Stato si limita a creare la disponibilità dei valori bollati presso i rivenditori a ciò autorizzati, istituendo nel contempo, a carico dei soggetti che pongono in essere attività giuridiche formali, l'onere di soddisfare la relativa obbligazione attraverso l'acquisto e l'utilizzo dei valori bollati stessi.

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 dall'art. 22 dello stesso citato decreto.

L'imposta di bollo colpisce il documento e non l'atto, pertanto, la stessa è dovuta anche quando quest'ultimo risulta viziato, annullabile o addirittura nullo.

TIPOLOGIA DELL'ATTO

La tipologia dell'atto è fondamentale per determinare :

	ASSOGGETTAMENTO	IN QUALE MISURA
Tariffa – Allegato A – Parte I DPR 642/72	**Fin dall'origine** tassativamente indicati nella Parte I dell'allegato A tariffa del DPR 642/72 - es. atti pubblici	**Fissa** € 16,00 o € 2,00 quando colpisce in misura unica tutti gli atti di una determinata specie, indipendentemente dal loro valore
Tariffa – Allegato A – Parte II DPR 642/72	**In caso d'uso** indicati nella Parte II dell'allegato A – Tariffa del DPR 642/72 (es. atti e contratti in materia di lavoro , testamenti, elaborati tecnici ecc.)	**Proporzionale** quando è commisurata al valore dell'atto (es. cambiale)
Tabella - Allegato B DPR 642/72	**Esente**	Tabella - Allegato B

MODALITÀ DI PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DI BOLLO		
In modo ordinario l'atto è redatto su un'apposita carta preparata e posta in vendita dallo Stato (carta bollata, cambiali)	**In modo straordinario** quando lo scritto può essere **redatto su carta diversa da quella predisposta dallo Stato oppure** è soggetto al pagamento dell'imposta solo in caso d'uso. Il pagamento si effettua mediante l'apposizione di marche o bollo a punzone	**In modo Virtuale** **mediante il pagamento dell'imposta dovuta** all'Ufficio del registro ad altri uffici autorizzati o con versamento su conto corrente postale, anzichè mediante l'acquisto di speciali carte o marche. Il bollo virtuale è limitato a particolari categorie di atti ed è condizionato a specifica autorizzazione, su richiesta degli interessati. L'Agenzia delle Entrate, consente che il pagamento dell'imposta, avvenga in modo virtuale (art. 15, D.P.R. n. 642/72). Gli atti e documenti per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione devono recare la dicitura, indicante il modo di pagamento e gli estremi della relativa autorizzazione.

L'obbligazione tributaria, pertanto, nasce nel **momento della formazione dell'atto e in quello dell'uso.**
Si ha **caso d'uso** quando gli atti, documenti e registri sono presentati all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, per la registrazione. Il presupposto giuridico è l'utilizzazione dell'atto, cioè il reale utilizzo dello stesso per lo scopo specifico per il quale è stato formato. Come indicato all'art. 6 del DPR 642/72, si applica il valore dell'imposta di bollo corrente al momento dell'utilizzazione dell'atto.

RICEVIMENTO DI ATTI/DOCUMENTI/FATTURE EMESSI IN VIOLAZIONE DELLE NORME SULL'IMPOSTA DI BOLLO

OBBLIGHI, RESPONSABILITA' E SOLIDARIETA' DEI FUNZIONARI PUBBLICI

In base **all'art. 19 del D.P.R. n. 642/72, 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 i giudici e 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 Dpr 642/1972.

Tuttavia, gli **atti, i documenti e i registri o la copia degli stessi devono essere inviati a cura dell'ufficio che li ha ricevuti, per la loro regolarizzazione, al competente ufficio dell'Agenzia** delle Entrate **entro 30 dalla data di ricevimento.**

L'ufficio delle Entrate competente è individuato in base al domicilio fiscale del soggetto autore della violazione.

Trattandosi di un'imposta che grava sull'atto, l'amministrazione fiscale non individua un solo soggetto passivo, ma attua il principio della responsabilità solidale. L'art. 22 del D.P.R. n. 642/72 precisa, infatti, che **sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni tutti i soggetti che hanno sottoscritto, ricevuto, accettato o negoziato atti e documenti non in regola con l'imposta o che ne facciano uso.**

L'inosservanza da parte del funzionario è punita, per ogni atto, documento o registro, con sanzione amministrativa da 103,29 a 260,58 euro (art. 24 DPR 642/72).

Per svincolarsi dalla responsabilità solidale, i funzionari e i dipendenti degli enti pubblici sono tenuti a trasmettere gli atti non in regola con l'imposta di bollo all'Ufficio delle Entrate entro trenta giorni dal loro ricevimento, per la riscossione del tributo e l'applicazione delle sanzioni in capo al soggetto che ha emesso il documento non in regola.

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, chiarisce che **l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute esenti da IVA, per importi superiori a 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**.

In sintesi, 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 con le modalità suindicate. In caso di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, **sarà, così, responsabile, il soggetto che ha emesso il documento e non ha assolto l'imposta.**

Qualora, invece, il documento ricevuto non sia regolarizzato, l'Agenzia delle Entrate potrà rivalersi anche sul soggetto che ha ricevuto la fattura.

ADDEBITO DELL'IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE

Recentemente, la Regione Emilia Romagna ha presentato Istanza di Interpello all'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale dell'Emilia Romagna - in merito al fatto che alcune AUSL pongono a carico della Regione anche l'imposta di bollo di € 2,00, ai sensi dell'art. 13, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642/72, così modificata con L. n. 71/2013. Più precisamente, è stato chiesto se il principio dettato dall'attuale art. 8 del DPR n. 642/72, modificato dal DPR 955/82, secondo cui "nei rapporti con lo Stato l'imposta di bollo, quando

dovuta, è a carico dell'altra parte, nonostante qualunque patto contrario", si estenda anche alla Regione, in qualità di ente parificato per legge allo Stato, ai soli fini fiscali.

L'Agenzia delle Entrate, in primis, specifica che, in base all'art. 22, comma 1 del DPR 642/72, sono obbligate in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni, tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del decreto sul bollo.

La fattura, inoltre, è soggetta all'imposta di bollo all'origine, pertanto, obbligato a sostenere l'onere è chi la emette. Con l'emittente, tuttavia, è solidalmente obbligato il ricevente. Nella prassi commerciale l'imposta, applicata da chi la emette, **può** essere fatta gravare sul destinatario, senza tuttavia incidere sul carattere solidale, come precedentemente specificato.

Per quanto attiene all'**art. 8**, sopra citato, quest'ultimo ha significato strettissimo, pertanto, **si applica solo allo Stato**. La Regione non può fruire dell'esonero riservato solo allo Stato ed è solidalmente responsabile, con l'emittente, dell'imposta di bollo sulle fatture.

DATA DEL CONTRASSEGNO TELEMATICO

Dal mese di giugno 2005 il contrassegno telematico ha sostituito la vecchia marca da bollo cartacea. Tale contrassegno è emesso direttamente dai tabaccai attraverso le macchinette di Lottomatica. A differenza delle vecchie marche cartacee, il contrassegno telematico riporta la data di emissione, pertanto gli atti soggetti a bollo fin dall'origine non devono mai recare una **data sul contrassegno, posteriore alla data dell'atto**; potrà invece riportare una data antecedente.
Il contrassegno telematico, inoltre, non deve essere annullato con il timbro della data.

Si precisa che dal 26 giugno 2013 (pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 147 del 25 giugno 2013 della legge 71/13, di conversione del Dl 43/13), gli importi dell'imposta di bollo, in precedenza stabiliti in 1,81 e 14,62 euro sono aumentati, rispettivamente, a 2 euro e 16 euro.

CASISTICHE DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI BOLLO

APPLICAZIONE DEL BOLLO SULLE FATTURE
Le fatture (e gli altri documenti di cui all'art. 13) sono soggette all'imposta di bollo (euro 2,00)

<table>
<tr><td colspan="2">se l'importo del documento è superiore a euro 77,47 e se riguardano operazioni:
ð fuori campo di applicazione Iva (comprese le operazioni escluse dalla base imponibile Iva ex art. 15 Dpr 633/72);
ð esenti (art. 10 Dpr 633/72);
ð effettuate senza il pagamento dell'Iva (art. 74 commi 8 e 9 Dpr 633/72), altrimenti definite operazioni imponibili ad aliquota zero (esempio: cessione di rottami);
ð non imponibili, perché riferite a: 1) operazioni assimilate alle esportazioni (articolo 8-bis Dpr 633/72); 2) servizi internazionali (art. 9 Dpr. 633/72); 3) cessioni a esportatori abituali (articolo 8, lettera c), Dpr 633/72).</td></tr>
<tr><td>FATTURE EMESSE DALLE ONLUS</td><td>Si ritiene, in via prudenziale e in assenza di specifiche precisazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, che le fatture emesse dalle ONLUS seguano le normali regole per l'assoggettamento a imposta di bollo e non rientrino nel termine "documenti" di cui all'art. 27-bis, essendo inserite nell'art. 13 della Tariffa.

L'art. 27-bis della Tabella, Allegato B, esenta da bollo "Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da ONLUS……"
La circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, ha precisato che le agevolazioni sull'imposta di bollo riguardano le ONLUS sia come enti destinatari degli atti che come soggetti che li pongono in essere. L'elencazione degli atti esenti deve ritenersi tassativa, pertanto, gli atti non espressamente elencati ma ricompresi nella Tariffa, approvata con DM 20 agosto 1992 e successive modificazioni, non possono godere del beneficio in parola.</td></tr>
<tr><td colspan="2">ESENZIONI DAL BOLLO
Sono esenti da Bollo le fatture, gli estratti conto, le quietanze, le ricevute e gli altri documenti che si riferiscono al pagamento di corrispettivi assoggettati a Iva (art. 6 Tabella, art. 13 Tariffa), quando si verifica una delle seguenti ipotesi:
operazioni imponibili (l'Iva è quindi esposta in fattura);
operazioni non imponibili, nel solo caso di esportazioni di merci e di operazioni intracomunitarie;
bollette ed altri documenti doganali di ogni specie;
operazioni per le quali l'Iva è assolta all'origine dal fornitore (ad esempio nel settore dell'editoria);
atti, documenti, istanze, contratti posti in essere da ONLUS (art. 27-bis Tabella Allegato B)</td></tr>
<tr><td colspan="2">CASISTICHE</td></tr>
<tr><td>REVERSE CHARGE</td><td>Gli acquisti di beni o servizi soggetti a reverse charge sono esenti dall'imposta di bollo in considerazione del fatto che risultano comunque "assoggettati" ad IVA (ancorché debitore dell'imposta sia il</td></tr>
</table>

	cessionario/committente). Rientrano in tale fattispecie anche i casi di reverse charge c.d. "interno" previsti dall'art. 17, comma 6 del D.P.R. 633/1972 (ad es. subappalto in edilizia, cessioni di fabbricati con opzione per l'assoggettamento ad IVA effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA, ecc.); nonché le cessioni di rottami di cui all'art. 74, co. 7 e 8, D.P.R. 633/1972).
OPERAZIONI EFFETTUATE TRA PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI	L'esenzione riguarda "Atti e documenti posti in essere tra Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, comunità montane, semprechè vengano tra loro scambiati" (art. 16 Tabella). **La R.M. del 03/07/2001 n. 98** chiarisce che **vanno ricomprese anche le fatture**, **nel trattamento di favore, se scambiate fra le Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane (art. 16 della tabella B allegata al DPR 642/72).** Le fatture emesse da un'azienda ospedaliera nei confronti di soggetti pubblici non sono esenti da Bollo, dal momento che le aziende ospedaliere non rientrano nell'elenco proposto dall'art. 16 che è tassativo, e non può essere interpretato in modo estensivo. (**vedi RM. 13/03/02, n. 86)**
NOTE DI VARIAZIONE (art. 26 DPR 633/72)	Le note di variazione emesse ai sensi dell'art. 26, DPR n. 633/72: a) se hanno indicata l'IVA ovvero è specificato che il documento cui si riferiscono è stato assoggettato ad IVA, le stesse sono esenti dall'imposta di bollo; b) negli altri casi, se di importo superiore a € 77,47, sono soggette all'imposta di bollo.
FATTURE MISTE	Le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad IVA, sono soggette ad imposta di bollo se la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad IVA supera Euro 77,47.
CONTRIBUENTI NEL REGIME DEI MINIMI	Applicazione dell'imposta di bollo. C.M. 28/1/2008, n. 7 e R.M. 3/10/2008, n. 365
RIADDEBITI IN NOME E PER CONTO DELLA CONTROPARTE (art. 15 DPR 633/72)	Soggette ad imposta di bollo.
COPIE CONFORMI DI FATTURE C.M. 1/08/1973, n. 415755	Medesimo trattamento riservato alla fattura originale, ne consegue che: • se esente da imposta di bollo (in quanto ad esempio è soggetta ad IVA) sarà esente anche la copia conforme; • se soggetta ad imposta di bollo (in quanto la fattura originale è esclusa da IVA) sarà soggetta anche la

	copia. **NB**: nel caso di copia fattura per utilizzo esclusivo ai fini contabili ed amministrativi interni dalle imprese emittenti, affinché non torni applicabile l'imposta di bollo si dovrà riportare sulla copia/duplicato che "trattasi di copia per uso interno amministrativo o contabile, il bollo è stato applicato sull'originale" (Note Ministero Finanze: 1/2/1973, n. 415051 e 24/4/1973, n. 415195).
FATTURE PRO FORMA	Esenti, in quanto rappresentano semplici "pro memoria" per l'Ente. Il professionista, una volta incassato il corrispettivo, emetterà regolare fattura sulla quale potrebbe essere applicata l'imposta di bollo, nel caso in cui vi siano importi esenti da IVA e superiori a € 77,47. Se il professionista intende addebitare tale imposta alla Regione dovrà comunicarlo, preventivamente, nella fattura proforma. Si ribadisce che **la nota pro forma NON deve contenere l'esposizione dell'Iva** per non trasformarsi in documento valido ai fini fiscali. Se il documento contiene i requisiti della fattura è irrilevante il fatto che gli si attribuisca un altro nome. In calce al documento, inoltre, è importante che sia specificata l'indicazione, tipo: "Il presente documento non costituisce fattura che verrà emessa all'atto del pagamento, ai sensi degli art. 6 e 21 D.P.R. 26.10.72 N.633 e dell'art. 2 D.L. 06.07.74 N.260, convertito in Legge n. 354 del 14/08/1974, e sarà soggetta ad iva, con aliquota vigente". Si ricorda, anche alle luce delle prescrizioni dettate dal D.Lgs. n. 231/2002 così come modificato dal D.Lgs. n. 192/2012 che impone alle pubbliche amministrazioni il termine di 30 giorni per adempiere al pagamento a titolo di corrispettivo relativo ad una transazione commerciale, che i professionisti, in luogo della nota pro forma, possono emettere fattura differita. Il quinto comma dell'articolo 6 del dpr 633/72 individua le operazioni per le quali l'esigibilità dell'imposta è differita al momento del pagamento del corrispettivo, fatto salvo il diritto del prestatore di applicare la regola generale. Vi rientrano le cessioni di beni e **prestazioni di servizi fatte** allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 25 della legge n. 142/90, alle camere di commercio, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza.

	Qualora poi, in assenza di pagamento, l'operazione dovesse venire meno, il prestatore sarà legittimato a stornare la fattura dalla propria contabilità Iva; come precisato nella risoluzione n. 75 del 5/3/2002 dell'Agenzia delle entrate, infatti, nel caso in cui venga meno un'operazione per la quale era stata emessa, nei confronti di un ente pubblico, fattura con imposta a esigibilità differita, con la conseguenza che il corrispettivo inizialmente pattuito non sarà mai più pagato, il prestatore può emettere nota di variazione indipendentemente dal limite temporale di un anno, dato che l'esigibilità dell'imposta non si realizzerà mai.
OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE	Non sono da assoggettare a bollo (art. 66 – comma 5 - dpr 331/93). In base all'art. 2 DPR 642/72, l'imposta di bollo è dovuta se i documenti sono formati nello Stato.

Si invitano i Servizi regionali ad osservare le disposizioni impartite nella presente circolare.

F.to IL RESPONSABILE DEL SERVIZIO
(Dott. Marcello Bonaccurso)