



Studio n. 88-2018/T

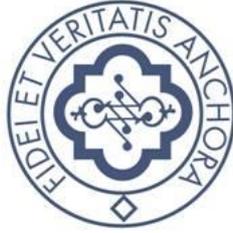
IMPOSTA DI BOLLO E ATTIVITÀ NEGOZIALE - AGGIORNAMENTO - ANNO 2018

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 15/06/2018)

Abstract

Lo studio sull'imposta di bollo riceve aggiornamenti conseguenti a modifiche normative (introduzione o ripristino di trattamenti tributari) ed a nuovi orientamenti interpretativi. In esso, oltre alle tematiche già trattate nel precedente studio, compaiono riferimenti e commenti relativi alle esenzioni dall'imposta collegate al regime della "proprietà contadina" (esteso a taluni familiari ed a proprietari di masi chiusi) ed al ripristino di quello previsto per i trasferimenti nei territori montani, all'abrogazione di trattamenti per le organizzazioni di volontariato ed all'introduzione di nuove esenzioni per il Terzo settore, alle esenzioni per atti e i provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario, all'estensione del regime dell'imposta sostitutiva alle cessioni di credito in favore di soggetti diversi dalle banche. L'aggiornamento comprende, poi, approfondimenti e nuovi orientamenti in tema di allegati, copie conformi, copie complesse, atti e formalità collegati al fenomeno successorio mortis causa (pubblicazione di testamenti ed accettazioni di eredità), costituzione e modificazioni di cooperative, comunicazione al Registro Imprese della presenza di socio unico, atti propri di enti diversi dalle società, autenticazioni in tempi diversi.

Sommario: 1. L'imposta di bollo; 2. Oggetto dell'imposta; 3. Modo di pagamento; 4. Soggetti obbligati al pagamento. Uffici competenti per la riscossione; 5. Criteri di applicazione dell'imposta; 5.1. Bollo sin dall'origine; 5.2. Bollo in caso d'uso; 5.3. Allegati; 5.4. Atti relativi e atti inerenti; 6. Obblighi a carico di organi pubblici e pubblici ufficiali; 7. Le regole di applicazione del tributo agli atti scritti; 7.1. Il trattamento dell'originale; 7.2. Le regole di corresponsione del tributo in caso di registrazione con modello Unico; 8. Gli atti dei pubblici ufficiali indicati nella tariffa; 8.1. Gli atti relativi a diritti sugli immobili; 8.1.1. Art. 1 comma 1-bis, n. 1); 8.1.2. Art. 1 comma 1-bis, n. 2); 8.1.3. Art. 1 comma 1-bis, n. 3); 8.1.4. Art. 1 comma 1-bis n. 4); 8.1.5. Art. 1 comma 1-bis n. 5). Atti dei territori del libro fondiario; 8.1.6. Art. 1 comma 1-bis n. 6). Segue: atti dei territori del libro fondiario; 8.2. Atti non immobiliari; 8.2.1. Art. 1 comma 1-bis.1, n. 1). Atti delle società ed altri enti; 8.2.2. Art. 1 comma 1-bis.1, n. 2). Procure e simili; 8.2.3. Art. 1 comma 1-



bis.1, n. 3). Cessione di quote sociali; 9. Art. 1 comma 1-ter. Formalità commerciali; 10. Art. 1 comma 1-quater. Proprietà industriale; 11. Scritture private non autenticate. Art. 2; 12. Art. 3. Ricorsi. Note di trascrizione; 12.1. Art. 3 comma 1 e comma 2; 12.2. Art. 3 comma 2-ter. Altre formalità immobiliari; 13. Art. 6. Cambiali; 14. Gli atti indicati nella Tabella. 15. Violazioni. Sanzioni.

1. L'imposta di bollo

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (in seguito: "Decreto") disciplinante l'imposta di bollo, in vigore dal 1° gennaio 1973, venne emanato in attuazione della *delega al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, stabilita dalla L. 9 ottobre 1971, n. 825 e successive modificazioni ed integrazioni. Esso regola in modo organico l'intera materia, relativa al tributo di bollo, già disciplinata dal D.P.R. 25 giugno 1953, n. 492 e dalle numerose disposizioni legislative succedutesi nel tempo.

Il citato Decreto n. 642 snellì la precedente normativa semplificando i sistemi di applicazione del tributo (raggruppando in unica voce di tariffa atti, documenti e registri di natura affine) ed attuò il coordinamento con le disposizioni disciplinanti gli altri tributi, in particolare con quelle riguardanti l'imposta di registro e l'I.V.A.

La disciplina del DPR 642 venne originariamente commentata dalla Circ. n. 9 (prot. n. 417283/72) del 15 gennaio 1973 - Dir. TT. AA. (cui si può attingere per una panoramica retrospettiva) successivamente integrata dalla Circ. n. 1 prot. n. 301333 del 2 gennaio 1984 Dir. TT.AA.

Il Legislatore definisce questo tributo come "imposta", in linea con quanto già stabilì il D.P.R. n. 492 del 1953 (che segnò l'abbandono del termine "tassa" e l'adozione di quello di "imposta": COCO C., *Bollo (Imposta di)*, in Enc. Giur., Roma, s.d.; D' AMATI N., *Bollo (Imposta di)*, in Digesto delle discipline privatistiche, sez. Commerciale, Torino, 1987, vol. II, 254 e ss).

L'impianto del 1972 è rimasto sostanzialmente immutato fino all'introduzione della ampia forfetizzazione dell'imposta attuata con il D.M. 22 febbraio 2007 (in G.U. n. 51 del 2.3.2007), in vigore dal 17 marzo 2007 e riguardante gli "Atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, sottoposti a registrazione con procedure telematiche" (ovvero con l'utilizzo del Modello Unico Informatico disciplinato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463).

Il D.M. 22.2.2007 venne emanato sulla base dell'art. 1, comma 4, del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla



legge 11 marzo 2006, n. 81, il quale stabilì che, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, venissero stabilite, *a parità di gettito*, le tariffe dell'imposta di bollo dovuta sugli atti per i quali il comma 3 dello stesso art. 1 ha disposto l'estensione delle procedure telematiche di cui all'art. 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463 (registrazione con Modello Unico).

L'impianto normativo è stato ulteriormente modificato a partire dal' 1.1.2014 per effetto dell'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011. Quest'ultimo è stato a sua volta oggetto di una serie di interventi (art. 26 del D.L. 12 settembre 2013, n. 104 convertito in legge, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, L. 8 novembre 2013, n. 128; art. 1, comma 608, L. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal 1° gennaio 2014; art. 13, comma 3, D.L. 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 maggio 2014, n. 80; art. 5, comma 1-bis, D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 giugno 2014, n. 89; art. 20, comma 4-ter, D.L. 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 novembre 2014, n. 164; art. 1, comma 47, L. 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2017), i quali interventi, nel sottrarre le relative fattispecie al regime di "assorbimento dell'imposta di bollo" stabilito dal comma 3 del menzionato art. 10, fanno sì che il loro regime, riguardo all'imposta di bollo, vada rinvenuto nel Decreto e nelle disposizioni speciali.

Le presenti note riguardano gli **atti che interessano l'attività notarile**.

2. Oggetto dell'imposta

La forfetizzazione del tributo e la dematerializzazione dei documenti veicolanti atti e negozi giuridici hanno introdotto significative novità nella materia, ma in ogni caso l'imposta di bollo rimane legata alla "documentazione", ovvero all'opera che riveste e dà forma all'attività negoziale veicolandola nel documento che la rappresenta, oppure che ne annota taluni risvolti economico-giuridici su "libri" e "registri".

Il tributo colpisce il "contenitore" (il *documento*) a prescindere dalla specie cartacea o digitale cui esso appartenga, modulandone la misura in stretta relazione al "contenuto" (l'*atto documentato*) anche quando se ne preveda l'applicazione già al momento della (mera) predisposizione del mezzo (come accade nell'assoggettamento al tributo della semplice bollatura di registri privi di scritturazioni).

La tradizionale impostazione data alla disciplina dell'imposta, imperniata sulla distinzione tra "atto" e "documento", subisce un forte mutamento nell'epoca della digitalizzazione, che costringe a fare i conti prima di tutto con la sparizione del foglio, delle pagine, delle righe e di ogni dimensione fisica del contenitore che tradizionalmente consentiva di parametrare al dato tangibile l'oggetto e la misura del tributo (tanto da orientare il legislatore a passare, nel caso dei libri e registri informatici, dal numero delle pagine al numero delle registrazioni, ex art. 7 D.M.



23.1.2004). La quale digitalizzazione pone anche il problema della corresponsione dell'imposta su un numero potenzialmente infinito di riproduzioni, sia dell'originale, sia delle copie autentiche. Problema la cui soluzione attende scelte del legislatore, tutte le volte che si tratti di copie non attratte all'attuale forfetizzazione; infatti, la stessa corresponsione dell'imposta di bollo in modo virtuale non affronta e non risolve puntualmente la questione della *riproduzione*, che, fino all'introduzione di nuove tecniche, pare rendere indistinguibile il documento dalla sua riproduzione dalle non consente di differenziare l'esemplare assoggettato a bollo in modo virtuale e successive clonazioni (v. CHIBBARO S.- BECHINI U., *Dal documento all'evento: bollo e documento informatico*, in www.chibbaro.net/materiali_files/bollo06.pdf). Allo stato, non appare risolutiva nemmeno la proposta di menzionare nel testo dell'atto documentato o in margine di esso il numero del contrassegno rilasciato dall'intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate, non potendosi escludere con tale espediente che lo stesso documento digitale "circoli" senza alcuna evidenza della molteplice spendita.

3. Modo di pagamento

In base all'art. 3 del D.P.R. 642/72, l'imposta di bollo si corrisponde, secondo le indicazioni e gli importi della tariffa allegata al detto Decreto (d'ora in poi: Tariffa):

a) mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno;

b) in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia delle entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale.

Il pagamento in modo virtuale è stato oggetto del risalente studio datato 27.7.2000 (D. De Rosa, *Bollo virtuale - Art. 15 D.P.R. 642/72 - Applicabilità ad alcune categorie di atti*) che fece rilevare come di bollo "virtuale" dovesse parlarsi sia nell'ipotesi disciplinata dall'art. 15 del Decreto (secondo cui occorre una preventiva autorizzazione dell'ufficio competente, all'epoca Intendenza di Finanza), sia in quelle di versamento diretto all'Ufficio del Registro (ora agenzia delle Entrate).

Sopravvenuta la menzionata forfetizzazione dell'imposta di bollo ex D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463, l'assolvimento del tributo, per tutti gli atti ricevuti od autenticati dai notai registrati con il modello unico informatico, avviene con il versamento dell'importo forfetario in questo specifico modo (anch'esso "virtuale", perché diverso dall'apposizione delle "marche"). Quindi, l'aggettivo "virtuale" designa, nell'attualità, tutti i modi di pagamento diversi dall'apposizione delle marche da bollo.



In merito al pagamento in modo virtuale di cui all' art. 15 del Decreto, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la Circolare n. 16/E del 14 aprile 2015, precisando che le relative modalità di assolvimento dell'imposta non riguardano le diverse ipotesi regolamentate dal decreto ministeriale 17 giugno 2014 in tema di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici.

Con l'introduzione della **marca da bollo digitale**, è entrato in campo un ulteriore modo di corresponsione dell'imposta, riservato alle fatture ed ai documenti rilasciati dalle pubbliche amministrazioni (Legge 27 dicembre 2013 n. 147, art. 1 comma 596; Provvedimento 19 settembre 2014; <https://www.agendadigitale.eu/documenti/marca-da-bollo-digitale-al-via-ecco-come-funziona/>).

Per ciò che attiene al modo *ordinario* (che una volta prevedeva l'utilizzazione delle marche o della carta bollata), si ricorda che non è più previsto l'uso della *carta bollata* (che figurava nell'art. 3 anteriormente all'art. 1, comma 80, L. 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007) mentre riguardo alle *marche da bollo* si ricorda che i "vecchi" valori bollati con importi espressi in lire, in lire-euro ed in euro (con esclusione dei foglietti bollati per cambiali e delle marche da bollo per cambiali), sono stati dichiarati fuori corso, con decorrenza 1° settembre 2007, dal D.M. 25 maggio 2007 (Gazz. Uff. n. 146 del 26 giugno 2007). Pertanto, sia le "vecchie" marche da bollo, sia la carta bollata sono divenute inidonee, a partire dal 1° settembre 2007, all'assolvimento dell'imposta per atti formati dopo tale data, mentre pare conservare un valore disciplinare la regola portata dall'art. 9 del Decreto, che parametrava alle 100 linee per foglio l'importo dell'imposta che debba corrispondersi per ciascun "foglio".

Risulta superato, benché non espressamente abrogato, l'art. 4 comma 1 del Decreto.

4. Soggetti obbligati al pagamento. Uffici competenti per la riscossione

L'individuazione del "*soggetto passivo*" si ricava dall'art. 22 del Decreto, alla stregua del quale sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta

1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano (*da intendere come "sottoscrivono, ricevono, accettano, pongono in essere ..."*) atti, documenti o registri. Infatti, esse sono tenute *anche* al pagamento delle eventuali sanzioni amministrative quando l'atto-documento non sia in regola con le disposizioni del Decreto, ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti;

2) tutti coloro che *fanno uso*, ai sensi dell'art. 2 (*bollo dovuto in caso d'uso*), di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall'origine.



Anche qui, dalla disposizione si ricaverebbe che chi *faccia uso* sia tenuto pure al pagamento delle eventuali sanzioni ove l'uso avvenga senza prima assolvere il bollo prescritto, ma la revisione della fattispecie dell'uso (ora limitata alla presentazione dell'atto per la registrazione) e la possibilità di assolvere il bollo anche con versamento all'Agenzia delle Entrate, fanno sì che per il *caso d'uso* la sanzione appaia inapplicabile.

L'art. 23 del Decreto stabilisce che i patti contrari alle sue disposizioni, *compreso quello che ponga 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.

Il mancato o insufficiente pagamento dell'imposta di bollo espone il soggetto obbligato alle sanzioni previste dall'art. 25 del Decreto (v. paragrafo 15).

La competenza alla riscossione del tributo, per gli atti che qui interessano, era suddivisa tra l' Agenzia delle Entrate e l' Agenzia del Territorio, in dipendenza (per l'Agenzia del Territorio) degli artt. 3 comma 2 e 16 lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al Decreto. In seguito alla fusione delle due Agenzie delle Entrate e del Territorio dovrebbero aver perso interesse le questioni sulla competenza a riscuotere.

Nonostante l'unicità del destinatario, una perdurante, seppur formale, scissione di competenze in base agli effetti degli atti (a seconda che comportino o non comportino formalità immobiliari), è derivata dal Regolamento di amministrazione, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001, aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012, art. 7 comma 5-ter, secondo cui <<Dal 1° dicembre 2012 e fino al perfezionamento del processo di integrazione conseguente all'incorporazione dell'Agenzia del Territorio, costituiscono strutture regionali di vertice dell'Agenzia delle Entrate le Direzioni regionali già appartenenti all'Agenzia del Territorio. Le predette strutture, che appongono dopo la loro denominazione la parola "Territorio" preceduta da un trattino, continuano transitoriamente a svolgere le funzioni descritte nell'articolo 4 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia del Territorio>>.

Nella materia qui analizzata, ciò comporta la riscossione di questo tributo da parte della struttura che svolge il servizio di pubblicità immobiliare per gli atti di competenza di tale Ufficio (quali la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, ove si seguano le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate contenute nella Circolare n.2/E del 2014).

5. Criteri di applicazione dell'imposta



In forza delle disposizioni portate dal Decreto, l'obbligo di corrispondere l'imposta di bollo segue due criteri fondamentali: assoggettamento *sin dall'origine* e assoggettamento *in caso d'uso*.

5.1. Bollo *sin dall'origine*

Quando un *documento veicolante un atto giuridico*, oppure un *registro*, è soggetto al tributo ***sin dall'origine***, l'imposta è dovuta in relazione alla *confezione* dell'atto, oppure alla *bollatura* del registro (momenti che in caso di corresponsione in modo virtuale conservano un ruolo decisivo solo in merito alla determinazione della misura dell'imposta e non riguardo all'epoca dell'effettiva corresponsione).

Salvi i casi di esenzione appositamente stabiliti, gli *atti dei Notai e degli altri pubblici ufficiali* sono assoggettati all'imposta di bollo *sin dall'origine*, come recita l'art. 1 punto 1 della Tariffa.

Per gli **originali in formato digitale** di atti *non soggetti a registrazione* (per quelli soggetti a registrazione valgono le disposizioni sulla registrazione con Modello Unico Informatico), in mancanza di apposite regole, la modalità di assolvimento va individuata in quella virtuale, ai sensi dell'art. 15 del Decreto, ammettendosi, in alternativa, "l'assolvimento del tributo di bollo attraverso il modello F24, con delega e conseguente addebito su conto corrente presso una delle banche convenzionate (si ricorda, al riguardo, che, con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'8 novembre 2011, è stato ampliato l'utilizzo del modello F24, il quale, in sostituzione dell'F23, diventa anche lo strumento di pagamento delle principali imposte indirette, tra cui l'imposta di bollo)", analogamente a quanto si afferma per le copie in formato digitale (CIGNARELLA M.C., *Quesito di Diritto dell'informatica n. 6-2012/DI*, in CNN Notizie - Notiziario d'informazione del Consiglio Nazionale del Notariato, del 25 settembre 2013).

Per i *documenti informatici* aventi rilevanza tributaria (e quindi non di tutti i documenti) la disciplina è data dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze datato 17 giugno 2014, in Gazzetta ufficiale del 26 giugno 2014, che ridefinisce le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai tali documenti, abrogando il precedente Decreto del 23 gennaio 2004. L'imposta di bollo sui documenti informatici di che trattasi deve essere corrisposta con il modello F24, utilizzando esclusivamente il canale telematico: per tutti i titoli (fatture, atti, documenti, registri) che sono emessi e utilizzati durante l'anno, l'imposta dovrà essere corrisposta in un'unica soluzione entro il termine di centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, senza necessità di effettuare comunicazioni preventive e consuntive.



5.2. Bollo in caso d'uso

In presenza di "atto" soggetto a bollo **in caso d'uso**, la corresponsione dell'imposta non è coeva alla formazione ed avviene al momento della presentazione dell'atto all'Agenzia delle Entrate (già Ufficio del Registro) per la formalità di registrazione (art. 2 del Decreto), *nella misura vigente a tale momento* (art. 6 del Decreto).

Si ricorda che, prima del 1° gennaio 1983, si aveva caso d'uso quando un atto, un documento o un registro si produceva o si esibiva *nei procedimenti contenziosi* in sede giurisdizionale (esclusi quelli davanti la Corte costituzionale e quelli nei confronti degli enti impositori relativi a rapporti tributari), nonché nei procedimenti contenziosi amministrativi o dinanzi agli arbitri, oppure si *allegava ad un atto pubblico ovvero si depositava, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie o presso le amministrazioni* dello Stato o gli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenisse ai fini dell'adempimento di un'obbligazione dell'amministrazione o dell'ente. Attualmente, il **caso d'uso** è integrato solo dalla *presentazione all'Ufficio dell'Agenzia dell'Entrate* per eseguire la registrazione.

Rientrano nel novero degli atti soggetti all'imposta in caso d'uso quelli frequentemente utilizzati per l'esplicazione o la miglior individuazione degli oggetti della negoziazione, quali: tipi, disegni, modelli, piani, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori degli ingegneri, architetti, periti, geometri e misuratori; liquidazioni, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori contabili dei liquidatori, ragionieri e professionisti in genere (art. 28 Tariffa parte seconda del Decreto) (per il trattamento tributario delle planimetrie nel sistema anteriore alla forfetizzazione del bollo, v. PETRELLI G., *Imposta di bollo da applicarsi alle planimetrie allegatale alle copie degli atti notarili*, Studio n. 505-bis della Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato, in Banca Dati Notarile).

Per quanto riguarda le planimetrie *redatte dai tecnici o dai periti*, cui si riferisce l'art. 28 della Tariffa parte seconda del citato DPR 642, si ritiene che siano quelle redatte e *sottoscritte* dal tecnico per assumerne la paternità (v. Risposta a Quesito n. 121-2007/T, *Imposta di bollo forfetaria dovuta per la registrazione mediante Modello Unico informatico*, in CNN Notizie del 18 maggio 2007).

Si veda il paragrafo successivo per gli atti, soggetti ad imposta in caso d'uso, oggetto di allegazione ad altri atti soggetti a registrazione.

5.3. Allegati

Le menzionate regole di corresponsione del tributo sono apparse prive di reali difficoltà applicative fino all'introduzione della forfetizzazione



dell'imposta, la quale, insieme alla procedura telematica, ha fatto venire alla luce il problema della corresponsione del tributo per i documenti *allegati agli atti da registrare con Modello Unico*. In particolare, posto che, come stabilisce la relativa normativa, l'imposta forfetaria per l'atto da registrare telematicamente copre l'imposta dovuta per l'originale e per le copie autentiche occorrenti per la registrazione e per le formalità immobiliari e commerciali, si è chiesto se dovesse corrispondersi l'imposta di bollo sugli *allegati* al documento principale, quando essi fossero a loro volta assoggettati a bollo solo in caso d'uso (planimetrie, elenchi, capitoli e documenti analoghi).

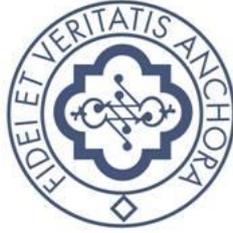
La soluzione poteva seguire le seguenti alternative: applicare le marche da bollo a tali documenti almeno al momento dell'invio dell'atto all'Agenzia delle Entrate per la registrazione (così seguendo pedissequamente il disposto di legge per il "caso d'uso" - v. Risposta a Quesito n. 121-2007/T, *Imposta di bollo forfetaria dovuta per la registrazione mediante Modello Unico informatico*, in CNN Notizie del 18 maggio 2007) oppure considerare tale regola ormai inadeguata ed incompatibile con la semplificazione che ha portato alla forfetizzazione.

A seguito della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 194/E, del 16 maggio 2008, può ritenersi prevalente la seconda delle opzioni illustrate, alla cui stregua il bollo forfetario assorbe anche il bollo da corrispondere sugli *allegati non soggetti all'imposta fin dall'origine*. Infatti, la menzionata Risoluzione afferma testualmente: "Resta inteso che gli atti o documenti esterni all'atto principale che, per tecnica redazionale, siano dal medesimo richiamati come allegati non vanno assoggettati autonomamente all'imposta di bollo qualora per gli stessi l'assolvimento del tributo non sia dovuto sin dall'origine, ossia, dal momento della loro formazione (ad esempio, fotografie)".

Poiché il detto assorbimento nella forfetizzazione non riguarda gli allegati aventi natura di atti *autonomamente assoggettati all'imposta sin dall'origine*, per questi ultimi è dovuta l'imposta secondo la loro natura (Ris. n. 194/E del 16 maggio 2008 - Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso); quindi scontano l'imposta "secondo la loro natura" anche le procure speciali per il compimento dell'atto assoggettato a bollo forfetario e così gli altri allegati a contenuto negoziale (ad esempio, scrittura privata allegata ad atto pubblico in sede di "riconoscimento" delle sottoscrizioni, per ottenere la forma idonea alla pubblicità).

5.3.1 L'attestato di prestazione energetica.

L'attestato di prestazione energetica, che si allega agli atti di trasferimento oneroso o di locazione ai sensi del D.Lgs. n.192/2005, non è soggetto all'imposta di bollo se allegato in originale oppure in copia semplice.



In proposito, l'Agenda delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, con Risoluzione n. 83/E del 22 novembre 2013 (relativa a contratti di locazione), ha precisato che l'imposta di bollo *non va applicata* all' APE allegato in originale o in copia semplice, mentre *va corrisposta* quando è allegato in copia conforme all'originale formata da pubblico ufficiale.

La soluzione, secondo l'Agenda, si ricava considerando quanto previsto:

<<- dall'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, come modificato dal decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, secondo cui *"L'attestato di prestazione energetica di cui all'articolo 6, il rapporto di controllo tecnico di cui all'articolo 7, la relazione tecnica, l'asseverazione di conformità e l'attestato di qualificazione energetica di cui all'articolo 8, sono resi in forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'articolo 47, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445"*;

- dall'articolo 37 del DPR n. 445 del 2000, in base al quale *"Le dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 sono esenti dall'imposta di bollo"*.

Qualora venga, invece, allegata al contratto di locazione copia dell'attestato di prestazione energetica, con dichiarazione di conformità all'originale rilasciata da un pubblico ufficiale, va applicata l'imposta di bollo, nella misura di euro 16,00, per ogni foglio, in virtù della disposizione contenuta nella nota 1 all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642 del 1972. Tale disposizione stabilisce, infatti, che *"Per le copie dichiarate conformi, l'imposta, salva specifica disposizione è dovuta indipendentemente dal trattamento previsto per l'originale"*.>>

5.4. Atti relativi e atti inerenti

Un'importante regola si ricava da talune discipline di settore con fisionomia particolare e derogatoria, capaci di abbracciare anche tutti *gli atti "inerenti" o "relativi"* e quindi gli atti preparatori e quelli consequenziali.

Non esistendo criteri generali, bisogna tenere presenti le specifiche discipline, di cui le principali, coinvolgenti l'imposta di bollo sono ⁽²⁾:

- l'art. 21 Tabella all. B al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di **imprese agricole diretto-coltivatrici** e per l'affrancazione dei canoni enfiteutici e delle rendite e prestazioni perpetue aventi i fini suindicati e relative copie. Domande, certificazioni, attestazioni, documenti, note di trascrizione ipotecaria, e relative copie);

- l'art. 15 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (**Operazioni di credito a medio e lungo termine** - Le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità a disposizioni legislative,



statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative. In deroga al precedente comma, gli atti giudiziari relativi alle operazioni ivi indicate sono soggetti alle suddette imposte secondo il regime ordinario e le cambiali emesse in relazione alle operazioni stesse sono soggette all'imposta di bollo di lire 100 per ogni milione o frazione di milione. Agli effetti di quest'articolo si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi).

A seguito della modifica dell'art. 15 comma 1 del D.P.R. n.601/'73, apportata dall'articolo 22 comma 2 lettera a) del D.L. 91/2014 rientrano nel trattamento sostitutivo (e quindi sono esenti dall'imposta di bollo) anche le *cessioni dei crediti* nascenti da finanziamenti assoggettati a tale imposta, a prescindere dalla qualifica del cessionario (Risposta a quesito 230/2015-T, in CNN Notizie del 22 dicembre 2015). Altrettanto vale per le *annotazioni* e le *cancellazioni* delle ipoteche a garanzie di detti crediti (Risoluzione 17/E del 16 febbraio 2018) e per le copie occorrenti per la notifica, al debitore ceduto, dell'avvenuta cessione.

Analoghe considerazione valgono per le operazioni poste in essere dai soggetti indicati nell'art. 17-bis del D.P.R. n.601/'73 (art. 17-bis: Le disposizioni degli articoli precedenti si applicano altresì alle operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi poste in essere dalle società di cartolarizzazione di cui alla legge 30 aprile 1999, n. 130, nonché da imprese di assicurazione costituite e autorizzate ai sensi di normative emanate da Stati membri dell'Unione europea o organismi di investimento collettivo del risparmio costituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917).

- l'art. 18 D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (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 processuali. Atti e provvedimenti del processo sono tutti gli atti processuali, inclusi quelli antecedenti, necessari o funzionali. 2. La disciplina sull'imposta di bollo è 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).

Le disposizioni sopra riportate, nella loro ampiezza, consentono di ritenere esenti dall'imposta di bollo sia le **procure speciali** conferite per il compimento degli atti e delle operazioni sopra indicati (purché limitate al solo campo in questione e quindi conferite solo per tali ambiti negoziali, come è opportuno far emergere con adeguata tecnica redazionale), sia i *certificati della pubblica amministrazione* (ad es., certificato di destinazione urbanistica, in caso di trasferimento per la "proprietà coltivatrice") da allegare o produrre, in quanto *"atti relativi ai trasferimenti, alle operazioni ed ai processi menzionati"*.

Analoghe considerazioni si possono fare riguardo a fattispecie simili, tra cui si possono ricordare i *procedimenti espropriativi* (art. 22 Tabella D.P.R. 642/73), le *assicurazioni sociali obbligatorie* (art. 9 stessa Tabella) e la *concessione di aiuti comunitari* (art. 21-bis stessa Tabella).

Ovviamente, tutte le volte che dal trattamento di esenzione o sostitutivo si possa decadere, la eventuale decadenza si estende anche all'effetto avuto sull'imposta di bollo.

Nei casi in cui il trattamento tributario di esenzione sia disposto *solo* per l'atto da compiere e non anche per quelli "relativi", vale il criterio dell'assoggettamento di questi ultimi all'imposta di bollo secondo le regole generali.

In merito al **certificato notarile ex art. 567 c.p.c.** si è ritenuto che anche esso sia esente dall'imposta di bollo, ai sensi dell'art. 18 del menzionato D.P.R. n. 115/2002 (FABIANI E -LOMONACO A., *Quesiti tributari - esecuzioni immobiliari - Quesito n. 88-2010/T e n. 15-2010/E*, in CNN Notizie del 10 giugno 2010)

Per quanto riguarda la **designazione dell'amministratore di sostegno**, si è affermato (PETTERUTI G.- MASTROIACOVO V., Studio n. 29/2005/T, *Profili fiscali dell'atto di designazione dell'amministratore di sostegno*, in CNN Notizie del 29 settembre 2005 che, tenuto conto <<della stretta correlazione che esiste tra la designazione ed il procedimento riguardante l'amministrazione di sostegno, si può asserire che essa sia un atto "relativo al procedimento", seppur non ascrivibile ad una fase del procedimento e che, pertanto, anche in dipendenza di tale previsione, non sia soggetta a registrazione, anche se fatta per atto non testamentario, e sia esente dal contributo unificato. Sotto il diverso profilo della conseguente esenzione dall'imposta di bollo, appaiono decisive le argomentazioni svolte dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 70/E del 14 agosto 2002. In quella occasione l'Agenzia ha precisato il rapporto tra l'imposta di bollo ed il contributo unificato, con particolare riguardo alle ipotesi in cui quest'ultimo "non opera". Da un lato



è stata affermata la natura tassativa dell'elencazione dei processi e delle procedure per i quali il contributo unificato è dovuto, con la conseguente esclusione dal contributo in tutti gli altri casi (si pensi ad esempio al processo tributario); dall'altro è stato precisato che l'esclusione dal pagamento del contributo unificato non comporta in ogni caso l'assoggettamento all'imposta di bollo. In particolare, l'Agenzia delle entrate, nella citata circolare, ha evidenziato che " in determinati casi, alcuni atti e provvedimenti sono stati ritenuti dal legislatore - per le loro specifiche finalità - esenti da ogni imposizione, sia ai fini dell'imposta di bollo che dal contributo unificato. L'art. 10 del Testo unico prevede l'esenzione ai fini del contributo unificato e, di riflesso, anche ai fini dell'imposta di bollo". Il comma 3 del medesimo art. 10 specifica, inoltre, che "non sono soggetti al contributo unificato i processi di cui al libro IV, titolo II, capi I, II (dell'inabilitazione e dell'interdizione N.d.A.), II, IV (disposizioni relative ai minori, agli interdetti e agli inabilitati N.d.A.) e V del c.p.c.". L'esenzione dal contributo unificato espressamente sancita all'art. 46-*bis* Disp. Att. C.C. appare, quindi, un doveroso completamento del quadro sistematico di esenzioni già predisposto dal legislatore nel 1999 in occasione dell'istituzione del contributo unificato e appare, dunque, altrettanto ragionevole estendere anche ai procedimenti disciplinati dal titolo XII del libro I del c.c. La conseguente esenzione dall'imposta di bollo. Inoltre, per coerenza sistematica, occorre precisare che ai sensi dell'art. 18, comma 1, del testo unico sulle spese di giustizia " l'imposta di bollo non si applica altresì agli atti e provvedimenti del processo civile (...). Atti e provvedimenti del processo sono tutti gli atti processuali, inclusi quelli antecedenti, necessari o funzionali ". Al riguardo l'Agenzia delle entrate nella citata circ. N. 70/E aveva sottolineato che "antecedente" è l'atto che precede " in senso logico il procedimento stesso: l'antecedenza però non deve essere interpretata nel senso puramente cronologico, quanto, piuttosto, nel suo rapporto di funzionalità con il procedimento giurisdizionale " e, di seguito, che "funzionale" è l'atto " posto in essere in dipendenza o al fine di ottenere un atto o provvedimento del procedimento giurisdizionale, ovvero, più genericamente, in vista dello stesso, anche se la sua esistenza non è condizione necessaria di procedibilità (criterio teleologico) ". Per quanto attiene all'atto di designazione dell'amministratore di sostegno si deve pertanto concludere che esso è esente dal contributo unificato in quanto "atto relativo al procedimento" previsto dal Titolo XII del libro I del codice civile ed è altresì esente dall'imposta di bollo sia per coerenza sistematica con il disposto dell'art. 10 del citato testo unico delle spese di giustizia, sia per effetto dell'art. 18 del medesimo testo unico>>.

6. Obblighi a carico di organi pubblici e pubblici ufficiali

La *mancata od irregolare* corresponsione del bollo, oltre ad essere sanzionata, determina, secondo l'art. 19 del Decreto, che i funzionari e i



dipendenti delle Amministrazioni dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo, i pubblici ufficiali, i segretari, i cancellieri e gli arbitri non possono ricevere in deposito né assumere a base dei loro provvedimenti atti, documenti e registri non in regola con le norme disciplinanti l'imposta di bollo.

Previsione apparentemente di estremo rigore ma in effetti temperata dal secondo comma del citato art. 19, che stabilisce la reazione dell'ordinamento all'irregolarità, imponendo l'obbligo di denunciare le infrazioni e di trasmettere all'ufficio del registro i suddetti atti, documenti e registri, entro trenta giorni dalla data di ricevimento: atteso il necessario collegamento tra le due cennate disposizioni, è da ritenersi che il divieto di ricevere gli atti, documenti e registri non in regola col bollo debba essere inteso in senso *relativo* e non assoluto. Conseguenza che le persone sopra indicate *possono ricevere* gli atti, documenti e registri irregolari ai fini del bollo, *senza incorrere in alcuna penalità*, a condizione che provvedano, entro trenta giorni dal loro ricevimento, a trasmetterli ed a denunciare le irregolarità eventualmente riscontrate all'ufficio del registro nel cui distretto risiede il trasgressore (Circ. n. 9 prot. n. 417283/72 del 15 gennaio 1973 - Dir. TT. AA). Considerato che si tratta di denunciare una irregolarità, bisogna che essa sia di pronta rilevabilità, il che non ricorre ove il bollo sia corrisposto in modo virtuale. Nel caso delle marche, secondo la Ris. n. 358/E del 10 dicembre 2007 dell'Agenzia delle Entrate, l'evidenza della corresponsione del tributo posteriore all'autenticazione (evidenza data dalla stampigliatura della data sul contrassegno) comporta gli obblighi previsti dai citati artt. 19 e 31 del Decreto.

L'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento delle violazioni alle norme concernenti l'imposta di bollo entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno della violazione.

7. Le regole di applicazione del tributo agli atti scritti

Sono soggetti alla imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nella Tariffa annessa al Decreto, ma sull'intero impianto incide in modo significativo quanto stabilito dall'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011 relativamente ai trasferimenti immobiliari onerosi assoggettati all'imposta di registro (per i quali l'imposta di bollo non colpisce più né l'originale, né tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari). A causa di questa particolare disposizione ed avendo presente che la disciplina del bollo dà rilevanza agli effetti negoziali, ma è tendenzialmente indifferente alla causa onerosa o gratuita dell'atto, a partire dall'1.1.2014 le regole di applicazione dell'imposta di bollo seguono un doppio binario:



a) Permangono immutate per tutti gli atti diversi da quelli assoggettati ad imposta di registro proporzionale ai sensi dell'art. 1 della Tariffa Parte prima del T.U. Registro come innovato dal menzionato art. 10 del D.lgs. n. 23/2011;

b) Arretrano, a causa dell'esenzione dal bollo disposta dal comma 3 dell'art. 10 di cui sopra, per quegli atti attratti alla disciplina dell'art. 1 della Tariffa Parte prima T.U. Registro, tra cui vanno annoverati anche gli atti soggetti ad iva per i quali si applica il regime di esenzione dalla corresponsione di detta imposta con deroga all'alternatività (ex art. 40 del TUR).

Dal momento che la *tipologia di atti* indicata nell'art. 1 Tariffa TUR si ritrova anche in campo IVA ed è inoltre replicata nella disciplina degli atti gratuiti, l'analisi delle fattispecie imponibili con imposta di bollo deve necessariamente subire una correlativa segmentazione.

Le disposizioni del Decreto non si applicano agli atti legislativi e, se non espressamente previsti nella tariffa, agli atti amministrativi dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e loro consorzi.

Alcuni atti sono soggetti all'imposta in base al numero delle pagine del documento, altri in misura fissa per ogni contratto. Gli atti negoziali in *forma di scrittura privata* (quindi, *non aventi forma pubblica o autenticata*) sono disciplinati dall'art. 2 della tariffa ed assoggettati all'imposta di *16 euro per ogni foglio*. Allo stesso trattamento sono assoggettati gli atti portanti descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova fra le parti che li hanno sottoscritti.

L'importo dell'imposta di bollo di 16 euro è stato stabilito dall'art. 7-*bis*, comma 3, del D.L. 26 aprile 2013, n. 43, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 giugno 2013, n. 71, a decorrere dal 26 giugno 2013. In precedenza l'importo era stato elevato ad "euro 14,62" dall'art. 1, comma 1, del D.M. 24 maggio 2005, con effetto dal 1° giugno 2005, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del medesimo Decreto.

Per la nozione di *foglio* bisogna ricorrere all'art. 5 del Decreto, che così recita:

"Agli effetti del presente Decreto e delle annesse tariffa e tabella:

a) il foglio si intende composto da quattro facciate, la pagina da una facciata;

b) per copia si intende la riproduzione, parziale o totale, di atti, documenti e registri dichiarata conforme all'originale da colui che l'ha rilasciata.

Per i tabulati meccanografici l'imposta è dovuta per ogni 100 linee o frazione di 100 linee effettivamente utilizzate.



Per le riproduzioni con mezzi meccanici, fotografici, chimici e simili il foglio si intende composto da quattro facciate sempreché queste siano unite o rilegate tra loro in modo da costituire un unico atto recante nell'ultima facciata la dichiarazione di conformità all'originale.”

Per determinate categorie di documenti di minor rilevanza, quali disegni, planimetrie e simili l'imposta è dovuta in misure appositamente stabilite.

Per gli *atti di pubblici ufficiali, in forma pubblica o autenticata*, valgono le regole specifiche che si analizzano nel prosieguo.

7.1. Il trattamento dell'originale

L'applicazione dell'imposta segue le regole legate al contenuto del documento, per cui ove l'atto non sia soggetto a registrazione (per essere uno di quelli che, benché autentici o pubblici, non debbano essere obbligatoriamente assoggettati a tale formalità: ad esempio, una procura speciale per il compimento di un solo atto), il bollo è corrisposto in modo virtuale ex art. 15 del Decreto o con applicazione delle apposite marche, ai sensi dell'art. 1 della Tariffa. Per i documenti digitali si veda quanto esposto al punto 2.

Ove l'atto, redatto in forma pubblica od autenticata, sia soggetto a registrazione, il bollo, se non "assorbito" dall'imposta dovuta ai sensi dell'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011, è forfettizzato e *pagato in sede di registrazione* (quindi, come detto, ricorre un caso di corresponsione non coeva alla confezione). Lo sfasamento causato dalla corresponsione al momento della registrazione rende irrilevanti i vari momenti in cui si articola la formazione dell'atto una volta che il documento sia unico; tale notazione ha di mira l' **atto (autenticato) formato con sottoscrizioni apposte in tempi e luoghi diversi** sullo stesso documento, ipotesi per la quale le sottoscrizioni intermedie appaiono irrilevanti per l'imposta in esame, dal momento che essa è dovuta per la *fattispecie* e dal momento della sua venuta ad esistenza. Diverso è il caso del contratto a distanza cui concorrano *proposta* ed *accettazione*, per le quali si vedano i paragrafi che seguono.

Per la casistica degli atti e la determinazione del tributo, si rinvia alla trattazione relativa alla Tariffa.

Anche riguardo al bollo forfettario valgono le regole di **autoliquidazione** del tributo da parte del notaio (o altro pubblico ufficiale) che disciplinano l'imposta di registro e quindi si applicano le disposizioni che prevedono il controllo dell'autoliquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate (sulla quale materia si veda la Nota dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Gestione Tributi, 21 febbraio 2003, Prot. 25802/2003, Adempimenti degli Uffici in materia di registrazione telematica degli atti immobiliari).



7.1.1. Secondo le regole di applicazione del tributo vevoli in generale, un documento sconta un'**unica imposta di bollo** anche ove contenga "*più convenzioni, istanze, certificazioni o provvedimenti, se redatti in un unico contesto*" (art. 13 n. 15 del Decreto).

Riguardo alla forfetizzazione sopra menzionata, il legislatore ha preso a base i costi medi (in termini di imposta di bollo) dell'atto e delle varie tipologie di formalità. Da ciò deriva che gli importi forfetari comprendono le imposte di bollo dovute per il *documento* indipendentemente dal numero e dalla varietà tipologica dei negozi *documentati*, ma avendo presente che il tributo non può essere inferiore a quello dovuto per l'atto contenuto nello stesso documento comportante l'imposta di bollo maggiore tra quelle indicate nella Tariffa. Sulle differenze di importo incidono solamente le formalità, come risulta dalla crescente misura del tributo a seconda che dall'atto non discendano formalità (bolli forfetari di 30 e 45 euro), derivino formalità solo nei registri immobiliari per atti portanti trasferimento (euro 230) oppure discendano formalità sia nei Registri Immobiliari, sia nel Registro delle Imprese (euro 300), (mentre i diversi importi di euro 155 e 225 riguardano gli atti che non hanno ad oggetto trasferimenti immobiliari latamente intesi ma che pur comportano pubblicità immobiliare - euro 155 - o che comportano oltre alla pubblicità immobiliare anche formalità nel Registro delle Imprese - euro 225).

Ne consegue che un unico "atto-documento" redatto che veicoli in unico contesto sia un trasferimento immobiliare (non soggetto ad imposta di registro ex art. 1 Tariffa Parte prima del T.U. Registro), sia un ulteriore negozio che non comporti trasferimento immobiliare (quale una procura, una rinuncia ad eredità, ecc.) non sconta il bollo nella sommatoria di 230 euro più 45 euro, ma nella sola misura di 230 euro. Allorché veicoli più negozi "immobiliari" (ad es. di trasferimento e/o costituzione di diritti reali, di scioglimento di comunione, di rinuncia), l'imposta di 230 euro è dovuta una sola volta. Quando veicoli sia un negozio soggetto ad imposta di registro ex art. 1 Tariffa Parte prima del T.U. Registro (e quindi esente da bollo), sia un negozio di tipo diverso (non esente da bollo) è a quest'ultimo che bisogna guardare per stabilire l'importo dell'imposta di bollo da corrispondere.

Circa la nozione di "unico contesto" che consente di evitare la moltiplicazione del tributo ai sensi dell'art. 13 n.15 del decreto, dalla disamina di vari documenti di prassi e di arresti giurisprudenziali sembra emergere che l'unicità del tributo sussisterebbe (solo) in caso di redazione coeva (unico contesto e stessa data) ma una simile visione sembra in contrasto con le tecniche redazionali adottabili in tema di autenticazione (autenticazione di sottoscrizioni apposte sullo stesso atto in più tempi) ed almeno in parte non in linea con le



regole della forfetizzazione, che sposta alla data di registrazione la corresponsione dell'imposta.

7.1.2 Considerato che la forfetizzazione tiene necessariamente conto anche della volturazione catastale, il maggiore importo (ad esempio 230 euro, rispetto a 155 euro) non appare riferibile alle fattispecie che, pur attenendo a trasferimenti latamente intesi, non siano diretto titolo di volturazione catastale. Su ciò si tornerà a proposito dei trasferimenti a causa di morte.

7.2. Le regole di corresponsione del tributo in caso di registrazione con modello Unico.

Come già accennato, per gli atti registrati con il Modello Unico Informatico valgono regole speciali (su cui cfr. PETTERUTI G., *Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili aspetti tributari*, Studio n. 87/2002/T del 28 novembre 2002 della Commissione Studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, in CNN Notizie dell'8 gennaio 2003 e al sito <http://elibrary.fondazione-notariato.it/approfondimento.asp?app=04/studicnn/87-2002&mn=3&tipo=3&qn=39>), portate dal "comma 1-bis" e dal "comma 1-bis.1" dell'art. 1 della Tariffa del Decreto, il primo introdotto dal D.lgs. 18 gennaio 2000, n. 9 ed il secondo introdotto dal D.M. 22 febbraio 2007, in vigore dal 17 marzo 2007.

Come stabilisce la "nota 1-bis" al "comma 1-bis" citato, l'importo si paga *in misura cumulativa, all'atto della richiesta di formalità, mediante versamento da eseguire con le stesse modalità previste per il pagamento degli altri tributi dovuti per l'esecuzione delle formalità per via telematica.*

Una previsione dello stesso tenore *non compare* relativamente al comma "1-bis.1" e quindi occorre esaminare la portata disciplinare di tale carenza.

Secondo la Circolare del 21 aprile 2001 del Presidente del Senato sulle regole e raccomandazioni per la formulazione tecnica dei testi legislativi "i commi che si renda indispensabile inserire tra due commi numerati aggiunti successivamente ad un testo previgente sono contrassegnati con il numero del comma dopo il quale sono inseriti, integrato da un numero cardinale. Il comma inserito tra 1-bis e 1-ter diviene quindi 1-bis.1. Il comma inserito tra l'1 e l'1-bis è denominato 1.1. Un ulteriore comma inserito tra l'1.1 e l'1-bis, successivo all'1.1, è indicato come 1.1.1, e così di seguito". Alla stregua di questa sistema di strutturazione, il n. "1-bis.1" deve ritenersi un comma ulteriore e non lo sviluppo incrementativo del comma 1-bis, per cui la *Nota 1-bis* al comma 1-bis porta le specifiche disciplinari vevolevoli solo per quest'ultimo.



A causa della menzionata assenza di previsioni nella colonna del "Modo di pagamento" relativa al comma 1-*bis*.1, cadrebbe nel vuoto il rinvio che l'art. 3 del Decreto fa alla Tariffa (L'imposta di bollo si corrisponde secondo le indicazioni della tariffa allegata) e non potrebbe farsi valere il criterio stabilito per gli altri atti sottoposti a registrazione telematica, salvo accedere – come deve ritenersi preferibile – ad una ricostruzione che, considerando l'apparente vuoto normativo come dovuto ad un mero difetto di coordinamento dei successivi interventi modificativi, "chiuda" il sistema applicando in ogni caso di registrazione telematica la regola del versamento all'Agenzia delle Entrate "con le stesse modalità previste per gli altri tributi dovuti per l'esecuzione delle formalità per via telematica".

Come da disposizioni menzionate, su cui si avrà modo di ritornare più volte, l'imposta di bollo *forfetaria* nelle sue varie misure ha il ruolo di assorbire l'imposta dovuta sull'*originale dell'atto*, quella sulle *copie conformi* occorrenti per la registrazione e per la pubblicità, quella per le c.d. *formalità ipotecarie* (note di trascrizione e di iscrizione, annotazioni nel Registro Generale d'Ordine del Servizio di Pubblicità Immobiliare, annotazioni a margine di trascrizioni ed iscrizioni) e *catastali* (domande di voltura) da esso atto dipendenti, nonché quella della pubblicità commerciale nel Registro delle Imprese (per talune categorie di atti e non per tutti quelli destinati a confluire in tale Registro); per contro, le copie conformi rilasciate per *altri usi* scontano il normale tributo di bollo, commisurato ai correnti parametri dimensionali.

Proprio perché si tratta di importo forfetario, quello dovuto per la registrazione telematica prescinde dal numero delle pagine dell'originale, delle copie e delle formalità sopra menzionate.

Come già sopra evidenziato, la disciplina del bollo riguarda *l'attività di documentazione* ma non prescinde dal contenuto del documento: tenuto conto dei risvolti pubblicitari che il negozio documentato comporta, la forfetizzazione è stata disciplinata in funzione di una tendenziale invarianza di gettito e proprio questa finalità è da considerare *la chiave di lettura* dell'intera disciplina portata dal D.M. 22 febbraio 2007. L'obiettivo di invarianza risulta esplicitamente dall'art. 1, comma 4, del Decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito, con modificazioni, in legge 11 marzo 2006, n. 81, il quale rimanda a Decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze la fissazione, a parità di gettito, delle tariffe dell'imposta di bollo dovuta sugli atti per i quali il comma 3 dello stesso art. 1 dispone l'estensione delle procedure telematiche di cui all'art. 3-*bis* del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463.

Per ottenere l'invarianza del gettito si è fatto riferimento ad una rilevazione statistica degli importi versati in rapporto alle varie tipologie di atti e di formalità, da cui è derivato un presumibile *importo medio* del tributo relativo.



Se ne ricava che per gli atti *comportanti formalità* si è tenuto conto anche di esse (salvi gli specifici casi, pur presenti nell'attuale tariffa, di imposta forfetizzata solo per l'atto e non per le formalità, come accade in tema di negoziazione di aziende). Nello specifico, la detta chiave di lettura è utile per discriminare, nell'ambito di una stessa voce tariffaria, atti apparentemente omogenei per ciò che attiene alla formazione (ed al ministero notarile) ma sostanzialmente disomogenei quanto alle conseguenti formalità, come meglio si vedrà soprattutto in tema di fattispecie della dinamica societaria, anticipando fin da ora che ove l'atto societario non comporti iscrizione/deposito nel Registro delle Imprese l'imposta di 156 euro non appare dovuta e si deve ritenere applicabile quella degli atti residuali (45 euro).

Per le formalità da introdurre nei Registri Immobiliari, la ragione della forfetizzazione determina l'ininfluenza del loro *numero* e della loro specie.

Trattandosi del bollo dovuto per l'originale, per le copie indicate e per le formalità sopra precisate, l'eventuale esenzione dall'imposta di bollo stabilita da norme speciali (proprietà diretto-coltivatrice; mutui assoggettati ad imposta sostitutiva ex D.P.R. 601/73; compendio unico - art. 7 D.lgs. n. 99/04 e art. 5-*bis*, commi 1 e 2, L. 31.1.1994, n. 97, ecc.) comporta l'esenzione (anche) dal bollo forfetario. E poiché quest'ultimo copre il campo descritto dalla Tariffa e già sopra descritto, tutti gli atti compresi nell'elencazione della disposizione sulla forfetizzazione sono attratti nell'orbita dell'esenzione, anche quando la previsione di favore non si esprima espressamente in tale senso. Nessuna imposta è dovuta, quindi, oltre che sulle note di trascrizione, sulle note di iscrizione dell'ipoteca legale, sulle note in rettifica (rettifica della nota) ecc.. D'altronde, ragionare diversamente significherebbe asserire, alternativamente, che l'imposta di bollo possa applicarsi anche prescindendo dall'art. 1 comma 1-*bis* della Tariffa di Bollo, oppure che l'importo forfetario possa essere disancorato dall'atto ed ancorato alle sole formalità, anche contro il dato letterale. Allo stesso modo, deve ritenersi che il perimetro coperto dalla forfetizzazione delimiti anche quello dell'esenzione accordata dalle disposizioni agevolative (salvo testuali deroghe) e quindi al suo interno deve ritenersi collocabile - con conseguente esenzione dal bollo - la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità discendente dall'atto esente (ma, come si esporrà più ampiamente nel prosieguo, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 2/E del 2014, non sposa questa pur convincente impostazione). Discorso diverso vale per fattispecie come l'ipoteca volontaria concessa a garanzia di credito nascente da atto per il quale sia stabilita l'esenzione dal bollo. Ove ricorra, ad esempio, un trasferimento per la formazione di proprietà diretto-coltivatrice ma a garanzia del prezzo dilazionato venga concessa dal compratore ipoteca volontaria, per questo autonomo "negozio" non può valere l'esenzione dal bollo e, di conseguenza, l'imposta in esame va corrisposta (in euro 155).



Riguardo agli atti soggetti all'imposta di registro ai sensi dell'art. 1 della *Tariffa Parte prima* del T.U. Registro (per i quali vale l'esenzione dal bollo ex art. 10 comma 3 del D.lgs. 23/2011), si è posta in modo nuovo la questione del bollo eventualmente dovuto per la *trascrizione dell'accettazione tacita di eredità e per l'iscrizione dell'ipoteca legale*. Si ricorda, in proposito, come fosse del tutto pacifico che l'imposta di bollo di cui all'art. 1 comma 1-*bis* (importi di 230 euro, 300 euro, 155 euro e 225 euro) assorbisse anche quella dovuta per la formalità di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità derivante dall'atto che la manifestasse. La regola si ricavava, (e si ritiene ricavabile ancora per gli atti che sono tuttora soggetti al bollo nei detti importi, come, ad esempio, quelli soggetti ad iva diversi da quelli "esenti ed in deroga all'alternatività" che scontano anch'essi l'imposta proporzionale di registro ex art. 1 Tariffa T.U. registro), dall'ampia previsione dell'art. 1 in commento, alla stregua della quale "*sono comprese ... le note di trascrizione ed iscrizione da essi dipendenti*" (PETTERUTI G., *Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili. Aspetti tributari*, studio n. 87-2002/T, in CNN Notizie dell' 8 gennaio 2003 ed in <http://elibrary.fondazione-notariato.it/approfondimento.asp?app=04/studicnn/87-2002&mn=3&tipo=3&qn=39>; SANTARCANGELO G., *La tassazione degli atti notarili*, Milano, 2011, 14). Come è stato rilevato, <<tale conclusione appare anche implicitamente confermata dal tenore della FAQ n. 3.1., Area territorio (disponibile sul sito <https://webrun.notariato.it>, nella sezione dedicata all'Adempimento unico) ove, alla richiesta relativa a "quali imposte e tasse ipotecarie sono dovute per le note di trascrizione delle accettazioni tacite di eredità, sia se connesse a mutui (atti in esenzione ex D.P.R. 601), sia se connesse ad atti che hanno scontato l'imposta di bollo forfetaria dovuta con l'adempimento unico", si risponde evidenziando solo la debenza della "tassa ipotecaria più la tassa fissa">> (LOMONACO A., *Quesito tributario n. 159-2014/T*, in CNN NOTIZIE del 7 marzo 2014). Né era apparso al Fisco che quella formalità avesse una tale autonomia da giustificare un ulteriore prelievo tributario ed anzi, in occasione della disamina di una questione sulla tempestività di una trascrizione fatta a distanza di notevole tempo dall'atto dispositivo, venne affermato che non si incorresse in sanzioni per tardiva trascrizione allorché la formalità di trascrizione dell'accettazione tacita venisse richiesta oltre il termine previsto dall'art. 6 del D.lgs. n. 347/'90 (Circ. n. 3 prot. 43254 del 12.9.2013 dell'Agenzia del Territorio).

Entrato in vigore l'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011, a far data dall'1.1.2014, la questione è stata risolta in senso diverso dall'Agenzia delle Entrate, sulla base della formulazione della disposizione dell'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011 che si riferisce non più alle "note da essi dipendenti", bensì agli "atti e formalità *direttamente conseguenti* posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari" e che, secondo detta



Agenzia, non abbraccerebbe la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità perché "non direttamente conseguente" bensì logicamente antecedente all'atto di disposizione (Circ. Agenzia Entrate n. 2/E del 21.2.2014, paragrafo 5.3). La detta interpretazione risulta non condivisibile sol che si noti come la formalità di trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, anche ove l'accettazione sia stata già fatta precedentemente, è *eseguibile quando vi sia la risultanza dall'atto munito di forma autentica*, nel qual caso l'atto da pubblicare è senz'altro fonte anche di questa specifica formalità, che non può che *conseguire* da esso; in tal senso Sentenza n. 89 del 4 marzo 2016 (ud. 25 febbraio 2016) della Commiss. Trib. Prov. di Pisa, in *Fisconline*, confermata con Sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Toscana in data 9 aprile 2018 n. 1108, depositata il 6 giugno 2018, inedita, e LOMONACO A., *Tassazione della trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità*, risposta a quesito n. 159-2014/T, in *CNN Notizie* del 7 marzo 2014.

La soluzione interpretativa adottata dal Fisco anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. n.23/2011 non è influenzata dalla questione postasi con riferimento agli atti disciplinati dal detto D.Lgs., per cui quanto sopra riportato rimane ancora valido pure per tutte le fattispecie estranee al perimetro delineato dall' art. 1 Tariffa parte prima TUR. Sicché la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità derivante da atto soggetto ad iva segue le precedenti regole ed altrettanto vale per gli atti non soggetti ad imposta proporzionale di registro, che pure risultano una categoria di non modesta rilevanza quantitativa.

Analoghe argomentazioni valgono per l'**ipoteca legale**: nei precedenti studi sulla forfetizzazione del bollo si è ritenuto che detta imposta forfetizzata coprisse tutte le formalità di iscrizione e trascrizione e quindi non fosse autonomamente dovuta per le eventuali note di iscrizione dell'ipoteca legale. Dopo la "rivoluzione" portata dal D.lgs. 23/2011, anche per gli atti dallo stesso regolati non si rinvenivano motivi per cambiare impostazione. Di parere opposto si è dimostrata l'Agenzia delle Entrate che, ancora una volta facendo leva sulla pretesa diversità che vi sarebbe tra "formalità discendenti" e "formalità direttamente conseguenti" e quindi con un approccio che non appare condivisibile, ritiene che l'iscrizione dell'ipoteca legale non sia da considerare coperta dall'"assorbimento" e sconti, oltre all'imposta ipotecaria, la tassa ipotecaria e l'imposta di bollo di 59 euro ex art. 3 comma 2-*bis* della Tariffa (Circ. Ag. Entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014, paragrafo 5.3).

Sempre a proposito della disciplina portata dal D.lgs. n. 23/2011, particolare profilo presenta il documento veicolante sia un atto soggetto all'imposta di registro proporzionale ai sensi dell'art. 1 della Tariffa parte prima del TU Registro (con conseguente esenzione dall'imposta di bollo), sia una ulteriore disposizione assoggettata ad un diverso regime. Si pensi, ad esempio, al documento in cui figurino la vendita immobiliare soggetta ad imposta di



registro e: a) una rettifica di titolo precedente al 2014 ⁽³⁾; b) una conferma di titolo anteriore al 2014, nullo per carenza di dichiarazioni ai sensi della legge n. 47/'85; c) una rinuncia all'opposizione ex art. 563 c.c. o una rinuncia all'azione di restituzione oppure una rinuncia all'azione di riduzione; d) la concessione di ipoteca volontaria; e) una procura o un mandato; f) il trasferimento di beni mobili (arredi ecc.); la rettifica di un atto estraneo al campo di applicazione del D.Lgs. 23/2011; ecc. ecc.. In tutte tali circostanze, poiché l'esenzione vale per la vendita ma non per le altre disposizioni, l'imposta di bollo va corrisposta in base alla natura di queste ultime, sempre secondo il criterio del "massimo importo" che elide gli altri (v. sub 7.1.1.).

Diverso appare il caso in cui nella compravendita emergano dati *non integranti una disposizione*, come accade, ad esempio, riguardo alla dichiarazione di provenienza del denaro utilizzato per pagare il prezzo. Per tal motivo, quand'anche emergesse che la vendita realizzi una donazione indiretta mediante una "intestazione a nome altrui", l'effetto indiretto conseguito con il negozio "principale" non comporta obbligo di corresponsione dell'imposta di bollo (PETTERUTI G., *Imposta di bollo – compravendita con pagamento del prezzo da parte dei genitori dell'acquirente a titolo di liberalità indiretta*, Quesito Tributario n. 714-2014/, in CNN Notizie del 2 dicembre 2014).

Si ricorda, poi, che l'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 2/E del 2014) ritiene che nell'assorbimento ex art. 10 del D.lgs. n. 23/2011, riguardante gli atti e le formalità "direttamente conseguenti", rientrino anche:

a) le eventuali note di trascrizione in rettifica e domande di voltura in rettifica di formalità;

b) gli atti di rettifica di meri errori od omissioni materiali, quali quelli di cui all'art. 59-*bis* della legge 16 febbraio 1913, n. 89;

c) gli atti di identificazione catastale, laddove diretti alla mera precisazione dei dati catastali di beni trasferiti;

d) gli atti di conferma diretti a "sanare" l'assenza di allegazioni o menzioni previste dalla normativa urbanistica (ed ora anche sulla conformità catastale);

e) gli atti di avveramento della condizione sospensiva riferiti a trasferimenti soggetti all'imposta secondo il nuovo art. 1 della Tariffa del T.U. Registro. Riguardo a questi atti, l'Agenzia ha precisato che quando la condizione si verifica, l'avverarsi di essa dovrà essere denunciato ex articolo 19 del TUR e, conseguentemente, l'Ufficio territoriale procederà a riscuotere la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione dello stesso. Qualora l'avveramento della condizione sia formalizzato in un atto redatto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata e il predetto obbligo di



denuncia sia adempiuto mediante la registrazione del medesimo atto, quest'ultimo, come chiarito con la risoluzione n. 7 del 14 gennaio 2014, è assoggettato ad imposta fissa di registro, mentre sull'atto a cui si riferisce l'evento denunciato, l'Ufficio territoriale liquiderà l'ulteriore imposta di registro, pari alla differenza tra quella corrisposta all'atto della registrazione e quella dovuta, nonché le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro. Poiché, peraltro, l'atto di avveramento di condizione è qualificabile come atto "direttamente conseguente" e "posto in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari", il medesimo atto e le correlate formalità - nello specifico, l'annotazione alla trascrizione e la conseguente voltura catastale - saranno esenti dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali.

Nella superiore elencazione non si fa alcun cenno alle "**dichiarazioni di nomina**" ex artt. 1401 e ss c.c., che sono necessariamente collegate all'atto contenente la riserva ed alle quali ben potrebbe riconoscersi il carattere di *diretta consequenzialità* analogamente agli atti di avveramento, a prescindere dalla loro disciplina fiscale che le sottopone o non le sottopone ad autonoma tassazione (di registro) a seconda dell'epoca di venuta ad esistenza.

7.3. Il trattamento delle copie dichiarate conformi e degli estratti

La nozione di copia è fornita dall'art. 5 del D.P.R. 642/'72: "*per copia si intende la riproduzione, parziale o totale, di atti, documenti e registri dichiarata conforme all'originale da colui che l'ha rilasciata*".

La disposizione presuppone, implicitamente, una *competenza al rilascio* e quindi sottintende un rinvio alle disposizioni che l'attribuiscono a pubblici ufficiali.

La **copia dichiarata conforme** (c.d. copia *autentica* o *conforme*, per la quale materia v. CASU G., voce *Copia autentica*, in Dizionario Enciclopedico del Notariato, Vol. V, Roma, 2002, 177) è assoggettata a bollo in quanto *atto del pubblico ufficiale* (Nota n. 312313 del 18 aprile 1984 Dir. TT.AA. Bollo - Art. 2, Tar. A, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 - *Copie autentiche eseguite da notaio od altro pubblico ufficiale - Scontano l'imposta sin dall'origine*) che, ai sensi degli artt. 2714 e ss. Cod. Civ., costituisce mezzo di prova e, in alcune ipotesi indicate dai detti articoli del codice civile, fa fede come l'originale.

Le copie non rilasciate da pubblico ufficiale e cioè non recanti alcuna sua attestazione non rientrano nella detta previsione e quindi per esse non è dovuta l'imposta di bollo, salvo il caso d'uso (Ris. n. 392105 del 28 gennaio 1993 Dir. TT.AA.).

Per le *copie dichiarate conformi* all'originale (per usi vari non compresi tra quelli per i quali è testualmente prevista l'esenzione dall'imposta in esame,



allorché si applichi l'assorbimento ex art. 10 D.Lgs. n.23/2011), vale il principio del **trattamento indipendente da quello riservato all'originale**, espresso dalla Nota 1 all'art. 1 della tariffa, principio che condiziona anche alcune tipologie di forfetizzazione. Tale regola trova una deroga nella stessa Nota 1 per le *copie, dichiarate conformi all'originale informatico, degli assegni* presentati al pagamento in forma elettronica per i quali è stato attestato il mancato pagamento.

Per ciò che riguarda l'art. 19 della Tabella, secondo cui sono esenti da imposta gli atti *costitutivi e modificativi* di **società di mutuo soccorso, cooperative** e loro consorzi ecc., l'abrogazione del successivo art. 20 (che, riferendosi a documenti in genere, abbracciava anche le copie autentiche), ad opera dell'articolo 66 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, potrebbe aver comportato l'assoggettamento al bollo delle copie autentiche. E poiché il bollo forfetario non è disciplinato con separate previsioni per originale e copie, se ne era ricavato che l'imposta di bollo forfetizzata fosse dovuta per intero anche per la costituzione di detti Enti (non figurando, nella disciplina di legge, un criterio che consenta la suddivisione dell'importo forfetario tra originale, copie e formalità) e quindi nella misura di euro 156 dovuta per la costituzione di qualunque altro tipo di società (perché solo pagando detto importo si sarebbe assolta l'imposta dovuta per la copia da inviare al Registro Imprese e quella per la domanda di iscrizione). Si richiama, in senso contrario, la posizione affermata dal Fisco già in epoca risalente (Ris. Min. 15.6.74 n. 41694/73, in *Codice delle cooperative*, Milano, 1982, 431) secondo cui l'esenzione (dall'imposta di bollo) prevista *per la costituzione di cooperative deve ritenersi estesa all'intero procedimento costitutivo*, posizione ribadita con Ris. 19.11.1993 n. V-10-713 (ed accolta di recente dalla giurisprudenza tributaria di merito: Commiss. Trib.Prov. di Firenze, sez. 4, 20 aprile 2018 n.439 depositata il 15.5.2018, inedita).

Bisogna poi esaminare il regime delle **copie di documenti complessi**, ovvero riguardanti un documento cui ne siano allegati altri (procure, planimetrie, provvedimenti giudiziari, certificati amministrativi, ricevute di pagamento, regolamenti di condominio, tabelle millesimali, statuti di società od altri enti, copie di istanze, certificati energetici ecc.). In merito a tali copie, comprensive di allegati, si è da taluni ritenuto che la certificazione di conformità apposta in calce alla riproduzione del complesso documento (originale più allegati) avesse valenza plurima e quindi la copia fosse da considerare copia autentica di più documenti, con la conseguenza di dover conteggiare il bollo separatamente per l'originale e per ciascuno degli allegati. Il risvolto pratico di tale impostazione si apprezza quando ciascun documento costituente parte di quello complesso sia composto di un numero di facciate diverso da quattro o multipli di quattro, perché in tale evenienza il numero di marche non seguirebbe il totale delle pagine di tutti i documenti. Ad esempio,



un originale di due pagine con allegato un documento di cinque pagine comporterebbe di dover applicare una marca per le prime due pagine e due marche per le altre cinque pagine.

Questa impostazione è stata fatta propria dalla circolare n. 172/T del 18 giugno 1997 del Ministero delle finanze - Dipartimento del Territorio, Direzione centrale del catasto e della conservazione dei registri immobiliari, secondo la quale la misura dell'imposta di bollo per le copie degli atti contenenti allegati (procure, certificati di destinazione urbanistica, eccetera), dovrebbe essere determinata con riferimento alla copia dell' *atto*, ma non considerandola unitariamente (originale più allegati), bensì come tanti "atti" separati, e cioè come formata dall'atto cosiddetto principale, e da tanti altri atti, quanti siano suoi allegati autonomamente considerati, e "ciò anche in presenza, per la copia dell'atto e quelle dei relativi allegati, di un'unica dichiarazione di conformità all'originale".

La Cassazione si è pronunciata su questa materia con una sentenza pubblicata il 18 settembre 2013, n. 21307, relativa al trattamento della copia conforme rilasciata per la registrazione, la quale incidentalmente ha mostrato di considerare la copia complessa come sommatoria di copie conformi. Pur volendo accreditare una simile ricostruzione del fenomeno dal punto di vista logico, non se ne può trascurare l'irrilevanza sull'applicazione dell'imposta di bollo, data la regola portata dall'art. 13 del Decreto, che consente di scrivere più atti (nell'ipotesi, più copie conformi con relativa certificazione di conformità) sul medesimo foglio [In ogni caso e con il pagamento di una sola imposta possono scriversi sul medesimo foglio ...15) gli atti contenenti più convenzioni, istanze, certificazioni o provvedimenti, se redatti in un unico contesto]. Ed allora appare preferibile seguire la diversa impostazione (v. Studio della Commissione Studi tributari del CNN n. 668 *bis* del 18 luglio 1997, *Imposta di Bollo - Applicazione alle copie degli atti e relativi allegati*, rel. Bellini; *parere interno* 15.10.1984 n. 1674 e 28.3.1988 n. 512; Studio n. 87/2002/T del 28 novembre 2002. *Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili; aspetti tributari*, in CNN Notizie dell'8 gennaio 2003), che trova ampio seguito nella prassi applicativa (per il trattamento della certificazione di conformità v. anche Ris. n. 450484 del 2 maggio 1989 Dir. TT. AA.), secondo cui la copia va considerata unitariamente, come riguardante il documento complesso, unificata dalla certificazione di conformità (GIFFONE F., *Imposta di bollo. Allegati: determinazione della misura del tributo nell'originale e nelle copie*, in "Il fisco" n. 34 del 2000, pag. 1-10562), per cui, nell'esempio sopra fatto, le pagine totali (sette) comportano l'applicazione di due sole marche.

In linea con quanto sopra, va detto che, quando il documento complesso sia costituito da aggregazione di atti soggetti a diverse misure di bollo, la seconda impostazione (unica copia di documento complesso) fa sì che l'unica *certificazione* non consenta di distinguere le componenti, essendo



autonomamente un atto pubblico (l'atto di certificazione di conformità all'originale), per cui non incide la diversa natura dell'allegato (quindi, in caso di disegni, tipi, calcoli ed elaborati articolati in pagine, la copia certificata conforme comporta di conteggiare ciascuna facciata allo stesso modo del documento originale e di apporre una marca da 16 euro ogni quattro facciate).

Quanto all'**estratto**, pacificamente ritenuto una copia parziale (G. CASU, *Competenza di altri pubblici ufficiali al rilascio di copia autentica di estratti di libri contabili*, Risposta a quesito n. 5500/C del 21 ottobre 2005, in Banca Dati Notarile; BOERO P., *Copia, estratto e certificato notarile*, in Digesto discipline privatistiche - Sez. civ., IV, Torino 1989, 406; GIRINO F., *Copia, estratto, certificato notarile*, in Novissimo Dig. It., Appendice, II, Torino 1980, 815; FALZONE-ALIBRANDI, *Copia, estratto e certificato di atto notarile*, in Dizionario Enciclopedico del Notariato, I, Roma 1973, 818; FALZONE-ALIBRANDI, *Copia ed estratto di documenti e di libri di commercio*, in Dizionario Enciclopedico del Notariato, I, Roma 1973, 823; CASU G., *Competenza del notaio a rilasciare estratti di documenti e valore di questi ultimi*, in Studi e Materiali, IV, Milano 1995, 412), esso è autonomamente considerato dalla Tariffa come atto soggetto all'imposta di bollo (art.1 Tariffa Parte I). In quanto copia parziale, va considerata valevole anche per esso la previsione di trattamento indipendente da quello dell'originale.

Allorché la certificazione di conformità riguardi la copia di un **elaborato grafico** non articolato in fogli e pagine assimilabili a quelli della vecchia carta bollata, il problema del numero delle marche da applicare è stato risolto dalla prassi affermando che è dovuta una sola marca per la certificazione di conformità, a prescindere dalla dimensione dell'elaborato (Ris. n. 352176 del 23 novembre 1987, Dir. TT.AA. Imposta di bollo - Copie autenticate degli elaborati grafici del P.R.G. - Definizione di "foglio" - Non è quella dell'art. 5 D.P.R. n. 642/1972 - Misura del tributo - È quella normale per ogni dichiarazione di conformità).

Particolari questioni sorgono per le **copie conformi all'originale rilasciate in formato digitale** e, segnatamente, sia riguardo ad entità e modalità di assolvimento del tributo, sia relativamente alla debenza dell'imposta di bollo per l'attestazione di conformità che il pubblico ufficiale chiamato a fare utilizzo della *copia digitale autentica* apponga alla sua "trasformazione cartacea" ai sensi dell'articolo 57-bis della Legge Notarile (in seguito: L.N.).

In relazione alla prima problematica (quella attinente alle copie conformi), in mancanza di apposite regole la modalità di assolvimento andrebbe individuata in quella virtuale, ai sensi dell'art. 15 del Decreto, ammettendosi, in alternativa, "l'assolvimento del tributo di bollo attraverso il modello F24, con delega e conseguente addebito su conto corrente presso una delle banche



convenzionate (si ricorda che, con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'8 novembre 2011, è stato ampliato l'utilizzo del modello F24 , il quale, in sostituzione dell'F23, diventa anche lo strumento di pagamento delle principali imposte indirette, tra cui l'imposta di bollo)" (CIGNARELLA M.C., *Quesito di Diritto dell'informatica n. 6-2012/DI*, in CNN Notizie - Notiziario d'informazione del Consiglio Nazionale del Notariato, del 25 settembre 2013) (v. anche paragrafo 2 che precede).

In ordine alla seconda questione, si ritiene che la trasposizione su supporto cartaceo da farsi ai sensi del menzionato art. 57-*bis* L.N. non sia ascrivibile all'atto di "certificazione di conformità" che obbliga a corrispondere l'imposta di bollo, per cui detta imposta non è dovuta per la mera "trasformazione in documento cartaceo e verifica dei provenienza" ad opera del Notaio che adoperi la copia digitale per ridurla a sua volta in atto cartaceo (ARCELLA G. - CIGNARELLA M.C., *Quesito di Diritto dell'informatica n. 6-2014/DI, Allegazione degli originali e delle copie formati su diversi tipi di supporto (art. 57-bis l.n.) - trattamento fiscale in ordine all'imposta di bollo*, in CNN Notizie del 17 settembre 2014). Nella specie, si afferma che <<dalla natura intrinseca delle copie di cui all'art. 57-*bis*, le quali ... non svolgono la funzione tipica della copia, sembrerebbe derivare l'esclusione della debenza dell'imposta di bollo. La copia ex art. 57-*bis* L.N.non consiste infatti in un nuovo esemplare del medesimo documento, destinato a circolare autonomamente rispetto al documento riprodotto, bensì nel medesimo esemplare reso disponibile su un supporto diverso, ai soli fini dell'allegazione. Tale copia non è destinata quindi ad essere "rilasciata" ad un soggetto richiedente, come avviene normalmente per le copie autentiche, ma è il risultato di un'attività "interna" meramente finalizzata a riprodurre l'originale in un diverso formato. La circostanza per cui trattasi di copie autentiche non deve indurre, pertanto, a ritenere che le copie di cui all'art. 57-*bis* possano essere validamente ricondotte all'attività notarile tipica di estrazione di copia, dal momento che, come descritto, tali copie si sostanziano in un'attività di tipo essenzialmente tecnico, meramente strumentale all'allegazione che, altrimenti, non sarebbe di fatto realizzabile. Si evidenzia, peraltro, che nel Testo unico dell'imposta di bollo, all'art. 1 della tariffa, tra gli atti soggetti all'imposta, si fa espressamente riferimento a "certificati, estratti di qualunque atto e documento e copie dichiarate conformi rilasciati". Il concetto di "rilascio" espresso dalla norma, presupponendo sia l'attività di produzione che quella di consegna di quanto prodotto ad un soggetto richiedente, indurrebbe ad escludere che l'imposta in parola possa trovare applicazione con riferimento al caso di specie, dove, come detto, le copie non sono prodotte a seguito di una richiesta e, dunque, destinate ad essere rilasciate (consegnate) ad un soggetto, ma solo al fine di garantire la conversione del formato e di rendere possibile l'allegazione di taluni documenti. Sulla base delle considerazioni sin



qui svolte, sembrerebbe dunque ragionevole escludere che le copie di cui all'art. 57-*bis* debbano ricevere ai fini dell'imposta di bollo il medesimo trattamento previsto per le copie autentiche dalla citata nota 1 all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642/1972.>>

La copia per la registrazione.

La copia per la registrazione che, ai sensi dell'art. 11 comma 2 del Testo unico dell'imposta di registro (TUR), deve essere certificata conforme (all'originale), ha, secondo la Suprema Corte, una funzione non limitata a consentire l'applicazione dell'imposta, perché è preordinata allo svolgimento, da parte dell'ufficio, delle attività di conservazione e di certificazione di cui all'art. 18 del TUR (già art. 17 del DPR 634/72) (Cassazione 11 gennaio 1982 n. 95).

Conseguenza di tale impostazione è che il regime tributario relativo all'imposta di bollo non è quello previsto dall'art. 5 della Tabella allegata al Decreto e la detta copia è assoggettata all'imposta di bollo secondo i normali criteri delle copie certificate conformi (mentre, la seconda copia prevista dall'ultima parte del comma 2 citato è esente dall'imposta di bollo, essendo ivi indicato che essa va prodotta "in carta libera").

Intervenuta la forfetizzazione, il bollo forfetario assorbe anche l'imposta dovuta per le *copie certificate conformi ad uso registrazione* e per formalità pubblicitarie di trascrizione ed iscrizione nel Registro delle Imprese e quindi il precedente regime sopra descritto non è più applicabile agli atti notarili soggetti a registrazione. Per contro, dalle dette previsioni (che si preoccupano di considerare assorbita nel bollo forfetario anche l'imposta dovuta per la copia conforme per uso registrazione) si ricava implicita conferma legislativa della soluzione anteriormente applicabile ed affermata dalla menzionata giurisprudenza.

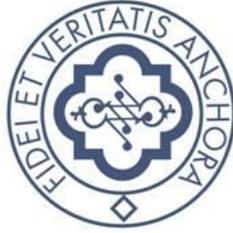
8. Gli atti dei pubblici ufficiali indicati nella tariffa

L'art. 1 comma 1 della Tariffa disciplina gli "*atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali e certificati, estratti di qualunque atto o documento e copie dichiarate conformi all'originale rilasciate dagli stessi*".

La misura dell'imposta è stabilita in 16 euro per ogni foglio.

8.1. Gli atti relativi a diritti sugli immobili

Il successivo **comma 1-*bis*** dello stesso **art. 1**, diviso in **sotto-*numeri***, disciplina gli "*Atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri*



pubblici ufficiali, relativi a diritti sugli immobili, inclusi gli atti delle società e degli enti diversi dalle società, sottoposti a registrazione con procedure telematiche, loro copie conformi per uso registrazione ed esecuzione di formalità ipotecarie, comprese le note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura da essi dipendenti e l'iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 del codice civile".

L'elemento comune a tutte le fattispecie negoziali ivi considerate di atto *autenticato o pubblico* è il loro oggetto, costituito dai *diritti reali immobiliari*, dovendosi escludere la ricorrenza della fattispecie qui contemplata quando si tratti di negozi relativi a diritti di obbligazione (i quali possono avere solo mediamente un riferimento agli immobili, ma non fanno nascere un diritto *sugli immobili*).

La previsione normativa anticipa già nella disposizione introduttiva il riferimento sia agli atti (relativi ad immobili) soggetti a pubblicità nei Registri Immobiliari, sia a quelli che comportino, in più, la pubblicità commerciale. Solo così si spiega il riferimento agli "atti delle società e degli enti diversi dalle società", da intendersi come *atti propri* di tali enti che producano effetti rilevanti per entrambe le forme di pubblicità.

Coerentemente con la premessa, i sotto-numeri di seguito esaminati contengono specificazioni della previsione generale, prevedendo proprio la doppia tipologia dianzi esposta.

8.1.1. Art. 1 comma 1-bis, n. 1)

La prima disposizione, portata dall'art. 1 comma 1-bis, **n. 1)**, contempla gli "atti, *aventi ad oggetto il trasferimento ovvero la costituzione* di diritti reali di godimento su beni immobili, comprese le *modificazioni* o le *rinunce* di ogni tipo agli stessi, nonché atti aventi natura *dichiarativa* relativi ai medesimi diritti".

Quindi, atti di disposizione e di alienazione, nonché atti di accertamento ed atti di scioglimento della comunione (i quali ultimi nella disciplina tributaria sono considerati "dichiarativi"), sottolineando che la formulazione del comma, condizionata dalla volontà di chiamare in causa i diritti di *godimento* per escludere i diritti reali di garanzia, è risultata infelice nella misura in cui ***semberebbe non contemplare la negoziazione della proprietà***, tipologia paradigmatica da ritenersi, invece, senz'altro compresa, oltre che per ragioni logiche, anche letterali (una volta che la disposizione si legga come rivolta al "trasferimento in generale" ed alla "costituzione di diritti reali di godimento").

Considerate le disposizioni che la seguono, può ribadirsi che la previsione qui analizzata disciplina gli atti che comportano solamente la *registrazione* e le *formalità immobiliari*. Per contro, non riguarda gli atti che,



oltre alla registrazione ed alle formalità immobiliari, comportano anche iscrizioni nel registro delle imprese, i quali sono contemplati nel successivo **n. 2** dello stesso art. 1-bis.

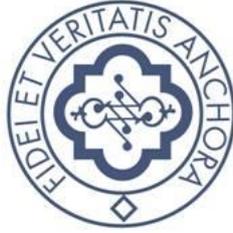
La regola riguarda il documento e prescinde dal numero di formalità, nonché dall'ufficio competente a riceverle. Sicché l'importo forfetario rimane sempre lo stesso anche in presenza di formalità da eseguire presso più Agenzie delle Entrate-Servizio di pubblicità immobiliare.

Diversamente dalle imposte di trasferimento che valorizzano l'attualità dell'effetto traslativo (ad es., dando rilevanza all'atto che importi o non importi trasferimento - art. 1 Tariffa D.lgs. n. 347/'90) la disciplina del bollo sembrerebbe assumere a presupposto l'astratta idoneità a produrre quell'effetto, senza distinguere tra atti ad efficacia reale differita ed atti ad efficacia reale immediata. Se tale distinzione non valesse, l'atto condizionato sospensivamente, che nelle imposte di trasferimento vede normalmente un rinvio della tassazione (così accade per l'imposta di registro ex art. 27 TUR, per l'IVA ex art. 6 D.P.R. 633/'72 con alcune eccezioni e per l'imposta ipotecaria, come detto), nell'imposta di bollo sarebbe suscettibile di essere trattato come vero e proprio atto traslativo, in quanto "avente ad oggetto il trasferimento". Invece, come affermato dall'Agenzia delle Entrate (Circ. 2/E del 21.2.2014 paragrafo 5.2 lett. b), l'atto soggetto alla condizione sospensiva sconta l'imposta di bollo di euro 155 in correlazione alla sua inefficacia, mentre la successiva produzione dell'effetto, (eventualmente accertata con l'"atto di avveramento"), comporta la corresponsione dell'imposta di bollo propria degli atti traslativi non assoggettati al regime previsto dall'art. 10 del D.Lgs. 23/2011 e non comporta alcuna corresponsione di imposta di bollo (nemmeno per l'atto di avveramento) quando l'atto traslativo ricada nel perimetro di applicazione dell'"assorbimento" disposto dal menzionato art. 10.

La misura dell'imposta fissata per questa voce di tariffa è di **Euro 230** e l'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Il bollo forfetario comprende ed assorbe quello dovuto per l'originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione; copia per la trascrizione; note di trascrizione e iscrizione; note di trascrizione in rettifica; domande di voltura; iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c.

Per contro, non comprende quello dovuto per allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, autorizzazioni, domande e concessioni in sanatoria, certificati di destinazione urbanistica, ecc.) e quello per le copie per usi diversi da quelli sopra indicati; inoltre non comprende quello dovuto per l'iscrizione dell'atto (di pubblicazione di testamento o di passaggio di testamento al fascicolo degli atti tra vivi) nel Registro Generale dei Testamenti.



Dall'1.1.2014, gli atti di trasferimento a titolo oneroso soggetti all'imposta di registro proporzionale sono disciplinati dalle regole contenute nell'art. 10 del più volte menzionato D.lgs. n. 23/2011; pertanto, per quegli atti valgono le apposite regole dettate dal comma 3 dello stesso art. 10, tra cui l'esenzione dal bollo sia per gli atti assoggettati alle dette disposizioni sia per tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari.

Questo particolare trattamento comportante l'"*assorbimento del bollo*" riguarda esclusivamente gli atti soggetti all'imposta proporzionale di registro secondo i dettami dell'art. 1 della Tariffa del T.U. Registro.

Quindi, la disposizione in esame (bollo di euro 230) vale (anche dopo l'1.1.2014) per gli atti di trasferimento soggetti ad IVA (non colpiti da imposta proporzionale di registro), per gli atti gratuiti e per gli atti dichiarativi.

Ne deriva, che *salve quelle eccezionali fattispecie appena menzionate* per le quali il bollo non è dovuto per effetto dell'*assorbimento* in base all'art. 10 D.lgs. n. 23/2011, rientrano nella previsione in esame (bollo di 230 euro, *salve le esenzioni dall'imposta*) gli atti che qui di seguito si elencano a titolo esemplificativo:

- **abbandono del diritto di comproprietà** (art. 1104 c.c.); **abbandono del fondo servente** (art. 1070 c.c.); queste due forme di spoliazione, aventi natura di rinuncia, se gratuite non sono assoggettabili all'imposta di registro proporzionale e sono colpite dall'imposta sugli atti gratuiti, (Ris. Agenzia Entrate 16/02/2007 n. 25); quindi non sono toccate dall'assorbimento del bollo di cui all'art. 10 comma 3 del D.lgs. n. 23/2011;
- **accettazione di proposta di contratto di trasferimento di immobile (o costituzione di diritti reali di godimento), soggetto ad iva; accettazione di proposta di atto dichiarativo immobiliare; accettazione di proposta di donazione immobiliare;**
- **assegnazione in conto di futura divisione;**
- **atto di ricognizione o accertamento di diritti reali** (proprietà e diritti di godimento) (in quanto dichiarativo);
- **accertamento negoziale di avvenuto acquisto a titolo originario** (se non assimilabile fiscalmente al trasferimento) (ad esempio, accertamento di avvenuta accessione);
- **cessione o costituzione gratuita di diritti immobiliari;**
- **compravendita immobiliare** soggetta ad iva senza deroga all'alternatività;



- **conferimento di immobili in associazione;**
- **conferimento di immobili a fondazione di partecipazione destinato al fondo di gestione;**
- **costituzione di associazione con conferimento di immobile;**
- **costituzione di fondazione con dotazione di immobile;**
- **costituzione di immobili in fondo patrimoniale con effetti traslativi;**
- **datio in solutum portante cessione di immobile**, soggetta ad iva senza deroga all'alternatività;
- **dichiarazione di nomina per atto immobiliare**, soggetta a trascrizione (sottoposta ad imposta come atto di trasferimento, non disciplinata dall'art. 10 D.Lgs. 23/2011);
- **divisioni ed atti equiparati** (art. 764 c.c.); **stralcio divisionale;**
- **donazione;**
- **dotazione di fondazione con attribuzione di immobile;**
- **dotazione di trust avente per oggetto immobili;**
- **modificazione di diritti reali di godimento;**
- **permuta** soggetta ad iva senza deroga all'alternatività;
- **rinuncia gratuita a proprietà, usufrutto, uso, abitazione, servitù, superficie** (quanto all'enfiteusi, tenendo presente che essa importa l'obbligo della coltivazione del fondo e del pagamento del canone e quindi che non è nell'interesse esclusivo del titolare, è discusso se possa prescindersi dall'accettazione);
- **riscatto di leasing immobiliare;**
- **transazione con cessione di immobile** soggetta ad iva senza deroga all'alternatività.

Presentano particolari profili l'accettazione espressa dell'eredità (e quindi anche la **revoca di rinuncia ad eredità** contenente immobili) e la **pubblicazione di testamento** olografo o segreto, così come il **passaggio del testamento pubblico** al fascicolo degli atti tra vivi, tutte le volte che il testatore abbia disposto un legato (salvo stabilire se una certa attribuzione abbia natura di legato o di *institutio ex re certa*) (v. Quesito 95-2016/T). Considerato che l'acquisto del legato avviene senza bisogno di accettazione (salva la facoltà di rinunciare) e che, trattandosi di immobili, la pubblicità è richiesta purché il bene fosse di titolarità del testatore, non incide sulla materia



qui esaminata la questione dell'obbligatorietà o meno della trascrizione da parte del Notaio (per la quale v. MUSTO A., La trascrizione del legato ed il ruolo del notaio, studio n. 321-2012/C, in Studi e Materiali, Milano, n.1/2013, 69 e ss.).

In merito a tali fattispecie va rilevato che l'accettazione produce l'acquisto dell'eredità e la trascrizione pubblica la vicenda (il trasferimento) dei diritti immobiliari compresi nell'eredità, ed analogo discorso può farsi per la pubblicazione di testamento contenente legati. A fronte di tali fenomeni si sono profilate due soluzioni interpretative, per una delle quali l'imposta di bollo sarebbe dovuta nella misura di 230 euro (propria degli atti aventi ad oggetto il trasferimento) mentre per l'altra la corretta misura sarebbe quella di euro 155 (in dipendenza del carattere delle trascrizioni in esame, che non sono propriamente relative ad un "*atto **avente ad oggetto un trasferimento***"). La scelta tra le due possibili soluzioni è parea condizionata dalla valorizzazione o svalutazione del ruolo dell'atto di accettazione o di "pubblicazione" sull'effetto acquisitivo di diritti immobiliari, avendo presente che ricorre una fattispecie complessa data:

a) nel caso dell'accettazione espressa (di eredità che importi acquisto di diritti immobiliari) dalla combinazione della delazione (in base alla vocazione legittima o testamentaria) e dell'accettazione, che porta al perfezionamento dell'acquisto dell'eredità ed all'effetto traslativo di diritti immobiliari, con conseguente obbligo di provvedere alla trascrizione ex art. 2648 c.c. facendosi carico al Notaio di prestare ossequio al precetto stabilito dall'art. 6 del D.Lgs. n.347/'90;

b) nel caso del legato, dalla pubblicazione che comporta l'esecuzione del testamento ex artt. 620 terzo comma c.c. e 621 secondo comma c.c. e che, in collegamento ai menzionati articoli del codice e del D.Lgs. 347, obbliga il Notaio a pubblicare l'acquisto del diritto immobiliare.

Sulla materia incide, indirettamente, la formulazione dell'art. 1 della Tariffa del DPR 347/'90 (imposta ipotecaria) che si riferisce agli atti che importano trasferimento ma poi, con riferimento ai fenomeni successori mortis causa, assoggetta all'imposta di trascrizione proporzionale non il trasferimento, ma il certificato di successione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n.347/'90 (che consegue alla dichiarazione di successione la quale, come è noto, non comporta accettazione) e, per l'atto di acquisto di eredità (per accettazione espressa o tacita), così come per l'acquisto del legato, prevede la sola imposta ipotecaria fissa, facendo sì che l'imposta ipotecaria proporzionale e quella di voltura debbano corrispondersi in occasione e sin dalla presentazione della dichiarazione di successione.

Ebbene, considerato da un lato che l'accettazione di eredità in sé, e così anche la pubblicazione del testamento contenente legati, sono atti che non



hanno "per oggetto il trasferimento", pur avendo indubbio ruolo di rilievo nella vicenda successoria mortis causa, e dall'altro che la metodologia della forfetizzazione ha tenuto conto di *tutte* le formalità pubblicitarie conseguenti ai singoli atti, la soluzione discende dal considerare che la *pubblicazione del testamento contenente legati* e l' *accettazione dell'eredità* non comportano la volturazione (la quale si attua con il diverso titolo costituito dalla dichiarazione di successione), conseguendone che deve ritenersi dovuta l'imposta nella misura di 155 euro per entrambe le menzionate fattispecie.

Qualora il legato non abbia per oggetto beni del defunto, il legatario acquista il credito verso l'onerato ma non vi è vicenda di diritti immobiliari oggetto di trascrizione e quindi l'importo dell'imposta di bollo è quello degli atti residuali (45 euro).

Con riferimento all'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011 ed all'esenzione da esso disposta, l'imposta di bollo NON è dovuta per gli atti che **scontano l'imposta proporzionale di registro** ai sensi dell'art. 1 del T.U. Registro, tra cui

- **affrancazione di enfiteusi; affrancazione di livello** (se parificata all'affrancazione di enfiteusi)
- **assegnazione di immobili a soci** (se soggetta ad imposta di registro proporzionale);
- **associazione in partecipazione** con apporto di immobile;
- **accertamento di avvenuto acquisto per usucapione**, nella mediazione giudiziale (che però, quanto all'imposta di bollo, beneficia dell'esenzione da detta imposta anche per ogni atto esecutivo dell'accordo, ai sensi dell'art. 17 comma 2 del D.Lgs. n.28/2010);
- **cessione o costituzione** onerosa di diritti immobiliari;
- **compravendita**;
- **contratto di mantenimento o assistenza**, con trasferimento di immobile;
- **cointeressenza** con apporto di immobile;
- **costituzione di rendita fondiaria**;
- **costituzione di rendita vitalizia** con cessione di immobile;
- **datio in solutum** portante cessione di immobile;
- **permuta**;
- **rinuncia non gratuita** a proprietà, usufrutto, uso, abitazione, servitù, superficie;



- **transazione** con cessione di immobile;
- **trasferimento** in relazione alla c.d. accessione invertita.

8.1.2. Art. 1 comma 1-bis, n. 2)

L'art. 1 comma 1-*bis*, n. 2) riguarda, invece, gli atti indicati al n. 1 che comportano **anche** formalità nel registro delle imprese; l'imposta di bollo è di **euro 300**. L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Rientrano in questa previsione:

la costituzione di società con conferimento di immobili; l'aumento di capitale di società con conferimento di immobili; la cessione di azienda o di ramo di azienda comprendente diritti di proprietà o diritti reali di godimento su immobili; il patto di famiglia con trasferimento di azienda comprendente immobili.

Anche per questa voce tariffaria, riguardo agli atti societari, si origina la differenziazione tra atti *soggetti* o *non soggetti* alla disciplina dettata dall'art. 10 D.lgs. n. 23/2011, a causa del rinvio disposto dall'art. 4 comma 1, lettera a) n. 1) e lettera d) n. 2), della Tariffa parte prima del T.U. Registro.

Infatti, l'articolo 4 della Tariffa parte prima del T.U. Registro, nel disciplinare la costituzione e l'aumento di capitale di società ed enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, contiene previsioni che *non rinviano* all'art. 1 della stessa Tariffa ed *altre che rinviano* "alle aliquote di cui all'art. 1".

Il rinvio è alle *aliquote* e non al trattamento. Se ne dovrebbe ricavare che per tutti gli atti societari non valgano le previsioni dei commi 2, 3 e 4 dell'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011. Anche se, con un salto interpretativo, si intendesse il rinvio al complessivo trattamento e non alle sole aliquote, resterebbero fuori dalla nuova disciplina la voce della lettera a) n. 2) e l'analoga voce contenuta, per rinvio, nella lettera d) n. 2). Quindi, almeno nei casi in cui a conferimenti ed assegnazioni si applica l'imposta di registro con aliquota 4% (fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche) non valgono né il minimo di imposta di 1.000 euro, né l'esenzione dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie (né, infine, la soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali).



Tale conclusione, fondata su argomenti letterali, potrebbe essere revocata in dubbio solo assumendo che vi sia un insanabile difetto di coordinamento, da correggere interpretativamente per far sì che dalla novella non scaturiscano trattamenti diversi per alcuni o tutti gli atti societari che comportano trasferimento di immobili (Su tale problematica v. PETTERUTI G. - PISCHETOLA A., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali per i trasferimenti immobiliari dopo il D.lgs. n. 23 del 2011*, in *Notariato*, n. 3/2014, 334 e ss.).

Una volta che si profilino fattispecie di "atto societario" con trasferimento di immobili cui si applichi l'assorbimento del bollo, bisogna risolvere il problema del trattamento, riguardo a tale ultima imposta, del relativo atto che comporti anche modifica societaria.

La legge tace del tutto su questa problematica e, nel silenzio, deve cercarsi un criterio di armonizzazione che si ritiene di poter individuare nel considerare l'atto al netto del trasferimento immobiliare e cioè come atto soggetto all'imposta forfetaria di euro 156 ex *Art. 1 comma 1-bis.1, n. 1)* prevista per gli *atti propri delle società e degli enti diversi dalle società non ricompresi nel comma 1-bis, incluse la copia dell'atto e la domanda per il registro delle imprese* (Così lo Studio Tributario n. 1011-2013/T. *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*. Area Scientifica Settore Studi Tributarî, in *CNN Notizie* del 23.12.2013).

Il bollo forfetario comprende: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione; copia per la trascrizione; note di trascrizione e iscrizione; note di trascrizione in rettifica; domande di voltura; iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c.; domanda per l'iscrizione nel Registro delle Imprese.

Il bollo forfetario non comprende: allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, autorizzazioni, domande e concessioni in sanatoria; certificati di destinazione urbanistica, ecc.); copie per usi diversi da quelli sopra indicati.

Poiché questo bollo forfetario riguarda anche la formalità nel Registro delle Imprese ma la disposizione non menziona espressamente la copia per il detto R.I., in sede di invio per l'iscrizione in detto Registro sembrerebbero dovuti gli aggiuntivi importi di Euro 17,50 in caso di azienda (o ramo) affittata da imprenditore individuale, di Euro 59,00 per tutti gli atti di società di persone e di Euro 65,00 per tutti gli atti di società di capitali e di società cooperative. Invece, condividendo le istruzioni emanate dalle Camere di Commercio che gestiscono il Registro delle Imprese e che considerano non dovuti detti importi, è preferibile ritenere che la dizione "comportanti anche formalità del Registro delle Imprese" serva ad assorbire nell'importo forfetario tutto ciò che occorra all'esecuzione di tali formalità e quindi anche la copia dell'atto e la domanda di iscrizione.



8.1.3. Art. 1 comma 1-bis, n. 3)

La previsione portata dall'art. 1 comma 1-*bis*, n. 3) riguarda tutti gli altri atti che comportano formalità nei pubblici registri immobiliari. La misura dell'imposta di bollo forfetaria è di **euro 155**.

L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Si tratta di atti soggetti soltanto a registrazione ed a formalità immobiliari, ma non comportanti il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, né comportanti modificazioni o rinunce di ogni tipo agli stessi ed inoltre non rientranti negli atti aventi natura dichiarativa relativi ai medesimi diritti, ma con esclusione di quelli soggetti anche ad iscrizione nel registro delle imprese.

Rientrano in questa categoria i seguenti atti:

- **accertamento dell'avvenuta verifica di condizione apposta a trasferimento immobiliare** ⁽⁴⁾;
- **accettazione di eredità con beneficio d'inventario** (L'accettazione di eredità con beneficio d'inventario deve essere trascritta anche quando nell'eredità non vi fossero immobili. Ex art. 484 c.c. la trascrizione deve essere eseguita dal cancelliere del Tribunale competente in ragione dell'ultimo domicilio della persona defunta, entro un mese dall'inserzione dell'accettazione nel Registro delle Successioni. Quando l'accettazione sia fatta con atto di Notaio, non è a suo carico l'obbligo di trascrivere e quindi egli non deve provvedervi, né è tenuto al pagamento dei tributi dovuti per tali formalità. Però, ove lo faccia, appare possibile assolvere il bollo di euro 155, in considerazione dell'esecuzione della registrazione per via telematica e dell'effettivo invio, per la trascrizione, all'Agenzia delle Entrate-Servizio di Pubblicità Immobiliare competente in relazione dell'ultimo domicilio del defunto); quando la trascrizione dell'accettazione beneficiata debba essere fatta anche per presenza di immobili, presso la Conservatoria (Servizio di pubblicità immobiliare) competente in ragione del luogo di loro ubicazione, il bollo è dovuto sempre in euro 155, in base a quanto esposto nel paragrafo 8.1.1;
- **accettazione espressa di eredità;**
- **atto d'obbligo urbanistico trascritto;**
- **atto di ricognizione di identificativi catastali;**
- **cancellazione, restrizione, riduzione di ipoteca non assoggettate ad imposta sostitutiva;**



- **cessione di cubatura, non costitutiva di diritti reali, trascritta** (ove se ne ammetta la natura diversa dal "trasferimento di diritti reali immobiliari"; altrimenti va tenuto presente che l'Agenzia delle Entrate, con Ris. N. 233/E del 20 agosto 2009, ha affermato che "secondo il prevalente orientamento della Corte di Cassazione - tra tutte si segnala Cass. n. 6807/1988 - la cessione di cubatura è "quell'atto, a titolo oneroso attraverso il quale il proprietario del fondo, cui inerisce una determinata cubatura, distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui". Più di recente, la stessa Suprema Corte ha confermato le caratteristiche di realtà della cessione di cubatura, affermando che essa "non è definibile altrimenti che quale facoltà inerente al diritto di proprietà" - Cass. n. 10979/2007. Sulla base delle suesposte considerazioni, la scrivente, conformemente all'interpretazione già sostenuta con la risoluzione del 17 agosto 1976 prot. 250948, ritiene che anche in materia di imposte dirette, il contratto di cessione di cubatura e, conseguentemente la cessione dei diritti di ri-localizzazione, concluso da privati produce un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari"; per un approfondimento sui profili fiscali si rinvia allo studio di A. Pischetola, n. 540-2014/T, *Negoziazione dei diritti edificatori e relativa rilevanza fiscale, anche alla luce dell'art. 2643 n. 2-bis*, in CNN Notizie del 16/10/2014)
- **cessione di credito ipotecario (art. 2843 c.c.) non assoggettata ad imposta sostitutiva;**
- **cessione di grado ipotecario non assoggettata ad imposta sostitutiva;**
- **cessione di ipoteca non assoggettata ad imposta sostitutiva;**
- **concessione di godimento in funzione di successiva alienazione immobiliare (art. 23 D.L.133/2014) (c.d. rent to buy)**
- **conferma di atto nullo;**
- **contratto preliminare trascritto;**
- **convalida di atto annullabile trascritto;**
- **convenzione urbanistica trascritta;**
- **costituzione di immobili in fondo patrimoniale senza trasferimento della proprietà;**
- **costituzione di vincolo di destinazione su immobili;**



- **costituzione di compendio unico** ⁽⁵⁾;
- **concessione di ipoteca non assoggettata ad imposta sostitutiva;**
- **delimitazione di confini;**
- **deposito di regolamento di condominio, trascritto;**
- **deroga alle limitazioni legali, non comportante costituzione di servitù;**
- **devoluzione di fondo enfiteutico;**
- **dichiarazione di nomina per atto immobiliare**, soggetta a trascrizione (non sottoposta ad imposta come atto di trasferimento);
- **erogazione di mutuo ipotecario** non assoggettato ad imposta sostitutiva;
- **identificazione catastale**⁽⁶⁾;
- **locazione ultranovennale;**
- **mutuo dissenso di contratto "immobiliare"** (ove si segua la teoria dell'atto di annientamento e non quella del contrarius actus);
- **pubblicazione di testamento comportante trascrizione immobiliare;**
- **raddrizzamento di confini;**
- **rettifica di atto soggetto a trascrizione (rettifica del titolo)** ⁽⁷⁾;
- **surrogazione di ipoteca non assoggettata ad imposta sostitutiva;**
- **vincolo di indivisibilità (art. 11 Legge n. 817/'71);**
- **ogni altro atto che sia soggetto a trascrizione pur non comportando trasferimento/costituzione** di diritti reali/rinuncia a diritti reali/effetto dichiarativo relativamente a diritti reali.

L'imposta di bollo non è dovuta per gli atti assoggettati all'imposta sostitutiva di cui al D.P.R. 601/73, art. 17 e seguenti, per gli atti di costituzione del compendio unico e per quelli interessati da altre disposizioni di esenzione non colpite dalla soppressione ex art. 10 comma 4 del D.lgs. n. 23/2011.

8.1.4. Art. 1 comma 1-bis n. 4)

L'art. 1 comma 1-*bis* **n. 4)** contempla gli atti già individuati dal numero 3) se comportanti **anche** formalità nel registro delle imprese.



L'importo del bollo è di **euro 225**. L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Si tratta di atti soggetti soltanto a registrazione ed a formalità immobiliari, ma non comportanti il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, né modificazioni o rinunce di ogni tipo agli stessi e non rientranti negli atti aventi natura dichiarativa relativi ai medesimi diritti, ma per i quali devono eseguirsi **anche** formalità nel registro delle imprese

Rientrano in questa categoria:

- **affitto di azienda o di ramo di azienda comprendente immobili, con durata ultranovennale;**
- **modificazioni societarie di denominazione o sede, se trascritte nei Registri Immobiliari;**
- **fusione tra società titolari di diritti su immobili, trascritta nei RR.II.;**
- **scissione di società titolare di diritti su immobili attribuiti alla società beneficiaria, trascritta nei RR.II;**
- **trasformazione di società titolare di immobili, trascritta nei RR.II;**
- **trasformazione eterogenea in società di altri enti, titolari di immobili, trascritta nei RR.II;**
- **costituzione di immobili in patrimonio destinato a specifico affare (artt. 2447-bis e 2447-quinquies, c.c.).**

Riguardo alle *modifiche societarie ed alle operazioni straordinarie* si ricorda che la trascrizione nei Registri Immobiliari di atti non comportanti trasferimento, bensì *modificazione soggettiva o di dati soggettivi*, è considerata da alcuni opportuna, da altri non consentita a causa del "principio di tassatività degli atti soggetti a trascrizione" (per la tesi contraria alla trascrivibilità di atti di fusione e scissione societaria v. GAZZONI F., *La trascrizione immobiliare*, Tomo I, in Il Codice civile Commentario, diretto da Schlesinger, Milano, 1998, 611 e RUOTOLO A.-BOGGIALI D., Quesito di Impresa n. 176-2011/I. *Fusione e continuità delle trascrizioni*, in CNN Notizie del 13/10/2011; per l'esclusione della trascrivibilità di atti portanti modifiche di denominazione e sede v. RUOTOLO A., *Modifica di denominazione di enti o società e trascrizione: esclusione*. Quesito n. 26-2007/I, in CNN Notizie del 2/5/2007).

Si sottolinea che la Tariffa del D.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 prevede, all'articolo 4, proprio gli atti di fusione, scissione e di "regolarizzazione di società di fatto", così dando fondamento alla prassi che propende a trascriverli.



Invece, un **obbligo di volturazione** è stato introdotto dall'art. 1 comma 276 della L. n. 244 del 2007 per gli atti soggetti ad iscrizione nel Registro delle Imprese che comportino qualsiasi mutamento nell'intestazione catastale di beni immobili di cui siano titolari *persone giuridiche*, anche se non conseguenti a modifica, costituzione e trasferimento di diritti reali. A detta disposizione è stata data attuazione, in base al disposto del menzionato comma 276, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio in data 8 agosto 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 2012, cui ha fatto seguito la Nota della Direzione Centrale catasto e cartografia datata 29 novembre 2013 prot. 61622. Ai fini del menzionato provvedimento, è considerato mutamento dell'intestazione catastale qualsiasi trasformazione sociale, ovvero variazione della denominazione o della ragione sociale, della sede e di ogni altra indicazione identificativa della persona giuridica, rispetto a quanto precedentemente iscritto in catasto, ancorché non direttamente conseguenti a modifica, costituzione o trasferimento di diritti reali.

Benché la disposizione di legge sia precisamente rivolta alle vicende delle persone giuridiche, il provvedimento attuativo si rivolge anche a quelle dei soggetti non personificati, come emerge dal riferimento alla variazione della "ragione sociale" (v. paragrafo 12.2).

Per contro, secondo quanto stabilisce il provvedimento di attuazione sopra menzionato, non comportano mutamento dell'intestazione catastale gli atti relativi al trasferimento della sede nell'ambito dello stesso comune.

Il bollo forfetario comprende: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione; copia per la trascrizione; note di trascrizione e iscrizione; note di trascrizione in rettifica; domande di voltura; iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 c.c.; domanda per l'iscrizione nel Registro delle Imprese.

Il bollo forfetario non comprende gli allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, autorizzazioni, ecc.) e le copie per usi diversi da quelli sopra indicati.

Come già indicato al paragrafo 8.1.2, poiché questo bollo forfetario riguarda anche la formalità nel Registro delle Imprese ma la disposizione non menziona espressamente la copia per il detto R.I., in sede di invio per l'iscrizione in detto Registro sembrerebbero dovuti gli aggiuntivi importi di Euro 17,50 in caso di azienda (o ramo) affittata da imprenditore individuale, di Euro 59,00 per tutti gli atti di società di persone e di Euro 65,00 per tutti gli atti di società di capitali e di società cooperative. Invece, condividendo le istruzioni emanate dalle Camere di Commercio che gestiscono il Registro delle Imprese e che considerano non dovuti detti importi, è preferibile ritenere che la dizione "comportanti anche formalità del Registro delle Imprese" serva ad assorbire



nell'importo forfetario tutto ciò che occorra all'esecuzione di tali formalità e quindi anche la copia dell'atto e la domanda di iscrizione.

8.1.5. Art. 1 comma 1-bis n. 5). Atti dei territori del libro fondiario.

La penultima previsione di questi sotto-numeri è contenuta nell'art. 1 comma 1-*bis* n. 5), relativo agli atti concernenti unicamente immobili ubicati nei territori ove vige il sistema del libro fondiario (regio Decreto 28 marzo 1929, n. 499).

L'imposta dovuta è di **euro 125**.

La differenza d'imposta rispetto alle trascrizioni eseguite nel sistema senza libro fondiario si spiega avendo presente che nel sistema tavolare si procede all'intavolazione con una procedura assoggettata a Contributo unificato. Però, la misura attenuata del bollo forfetario è condizionata alla esecuzione di formalità nel solo sistema tavolare. Sicché ove dall'atto scaturiscano anche formalità nei Registri Immobiliari si torna alla misura stabilita dal n. 1).

Il bollo forfetario comprende: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione; copia per la trascrizione.

Il bollo forfetario non comprende: allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, autorizzazioni, domande e concessioni in sanatoria, certificati di destinazione urbanistica, ecc.) e le copie per usi diversi da quelli sopra indicati.

8.1.6. Art. 1 comma 1-bis n. 6). Segue: atti dei territori del libro fondiario.

L'ultima previsione è quella dell'art. 1 comma 1-*bis* n. 6) relativa agli atti concernenti unicamente immobili ubicati nei territori ove vige il sistema del libro fondiario (regio Decreto 28 marzo 1929, n. 499) che comportano anche formalità nel registro delle imprese:

L'imposta dovuta è di **euro 195**.

L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Il bollo forfetario in esame comprende: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione; copia per la trascrizione; domanda per l'iscrizione nel Registro delle Imprese

Il bollo forfetario non comprende: allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, autorizzazioni, domande e concessioni in sanatoria,



certificati di destinazione urbanistica, ecc.); copia per il Registro delle Imprese; copie per usi diversi da quelli sopra indicati.

Come già indicato al paragrafo 8.1.2, poiché questo bollo forfetario riguarda anche la formalità nel Registro delle Imprese ma la disposizione non menziona espressamente la copia per il detto R.I., in sede di invio per l'iscrizione in detto Registro sembrerebbero dovuti gli aggiuntivi importi di Euro 17,50 in caso di azienda (o ramo) affittata da imprenditore individuale, di Euro 59,00 per tutti gli atti di società di persone e di Euro 65,00 per tutti gli atti di società di capitali e di società cooperative. Invece, condividendo le istruzioni emanate dalle Camere di Commercio che gestiscono il Registro delle Imprese e che considerano non dovuti detti importi, è preferibile ritenere che la dizione "comportanti anche formalità del Registro delle Imprese" serva ad assorbire nell'importo forfetario tutto ciò che occorra all'esecuzione di tali formalità e quindi anche la copia dell'atto e la domanda di iscrizione.

8.2. Atti non immobiliari

Il *comma successivo* dell'art. 1 e cioè l'**art. 1 comma 1-bis.1** inserito dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.M. 22 febbraio 2007, in vigore dal 17 marzo 2007, che detta le disposizioni riguardanti gli "*Altri atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali sottoposti a registrazione con procedure telematiche e loro copie conformi per uso registrazione*", è anch'esso diviso in sotto-numeri da 1) a 4):

8.2.1. Art. 1 comma 1-bis.1, n. 1). Atti delle società ed altri enti.

L'art. 1 comma **1-bis.1, n. 1)** disciplina *gli atti propri delle società e degli enti diversi dalle società non ricompresi nel comma 1-bis, incluse la copia dell'atto e la domanda per il registro delle imprese: l'importo dell'imposta è di euro 156.*

Si tratta di atti soggetti *alla registrazione ed all'iscrizione nel Registro delle Imprese, ma non comportanti il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, né aventi per oggetto loro modificazioni o rinunce.*

L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Il bollo forfetario comprende: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione e per il Registro delle Imprese; domanda per l'iscrizione nel Registro delle Imprese.



Il bollo forfetario non comprende: allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, estratti, certificazioni, ecc.); copie per uso diversi da quelli sopra indicati.

Poiché questo bollo forfetario comprende la formalità nel Registro Imprese (domanda di iscrizione) e la copia per il detto R.I., in sede di invio per l'iscrizione in detto Registro non si devono corrispondere altri importi per imposta di bollo.

Rientrano in questa categoria:

- **atto di fusione tra società non titolari di diritti su immobili** ⁽⁸⁾;
- **atto di scissione di società non titolare di diritti su immobili** ⁽⁹⁾;
- **cessione di quote di società di persone;**
- **costituzione di consorzio con attività esterna, senza conferimento di immobili;**
- **costituzione di società di ogni tipo, comprese le cooperative, senza conferimento di immobili;**
- **deliberazione di fusione o di scissione;**
- **deliberazione o decisione di trasformazione di società;**
- **modificazioni societarie di denominazione o sede, non trascritte nei Registri Immobiliari (per quelle trascritte si veda il comma 1-bis, punto n. 4);**
- **modifiche societarie di ogni genere;**
- **modifiche di consorzio con attività esterna;**
- **patrimonio destinato a specifico affare (costituzione di beni mobili, anche registrati, in patrimonio destinato a specifico affare - artt. 2447-bis e 2447-quinquies);**
- **pegno di quote di s.r.l.;**
- **revoca di procura commerciale (institoria o di altro tipo).**

Alla stregua della ricostruzione del sistema fatta nel paragrafo 7, per inquadrare le fattispecie non portanti formalità nel Registro delle Imprese bisogna aver presente il metodo seguito per la forfetizzazione e cioè la determinazione dell'imposta tenendo conto sia dell'atto, sia di talune formalità.

Riguardo alle operazioni della dinamica societaria non soggette a formalità nel Registro delle Imprese (quali le assemblee ordinarie e le analoghe decisioni "ordinarie" dei soci), manca la giustificazione del prelievo nella misura prevista da questo punto e quindi esse vanno inquadrare nella previsione residuale portata dal n. 4) (bollo di euro 45).



Si segnala che è apparsa una opinione secondo cui il riferimento agli atti propri degli enti diversi dalle società, senza altra specificazione, comporterebbe che il bollo di euro 156 sarebbe dovuto indipendentemente dalla pubblicità commerciale, perché se la fattispecie-presupposto d'imposta qui delineata dovesse indispensabilmente collegata ad una iscrizione nel Registro delle Imprese finirebbe per non avere alcun valore disciplinare proprio per tutti gli enti diversi dalle società. In realtà, basta considerare che sono diversi dalle società anche i "consorzi" e che la disciplina trova la sua ragion d'essere proprio con riferimento ai relativi atti soggetti all'iscrizione nel Registro delle Imprese. Ove tale iscrizione non sia dovuta, perché gli "enti diversi dalle società" siano associazioni, fondazioni ecc., la ratio alla base della forfetizzazione fa sì che debba ricadersi nella regola residuale degli "altri atti" soggetti all'imposta di euro 45.

Per quanto riguarda le cooperative si rinvia al paragrafo 7.3

8.2.2. Art. 1 comma 1-bis.1, n. 2). Procure e simili

Il numero successivo, e cioè l'art. 1 comma 1-*bis*.1, **n. 2)** disciplina *procure, deleghe e simili*.

L'imposta forfetaria è di **euro 30**.

Le procure in questione sono solo quelle *soggette a registrazione*, altrimenti non sarebbe applicabile il bollo forfetario.

Inoltre non costituisce motivo di differenziazione del trattamento l'essere o non essere destinate ad iscrizione nel Registro delle Imprese, dal momento che il *comma 1-bis.1* disciplina gli atti senza contemplare l'eventuale pubblicità nel Registro delle Imprese, la quale ultima segue, per quanto attiene all'imposta di bollo, le regole di assoggettamento date dall'*art. 1 comma 1-ter*.

Rientrano in questa categoria:

procura generale; procura per più affari; procura institoria; procura a collaboratori dell'imprenditore diversi dall'istitutore (art. 2209 c.c.).

Si rammenta che la procura non soggetta a registrazione è individuata dal T.U. n. 131 del 1986 in quella rilasciata per il compimento di un solo atto e per l'intervento in assemblea (art. 6 Tariffa parte seconda), che conserva il regime di non assoggettamento a registrazione anche se fatta in forma pubblica o autentica, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa Parte prima. Secondo la prassi amministrativa, detta previsione deve intendersi estesa a tutte le procure che servano per il compimento di un unico affare, anche se sviluppatosi nel compimento di più atti: Ris. N. 310588 datata 20.12.1990 della Direzione TT. AA.



L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Il bollo forfetario **comprende**: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione.

Non comprende: allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, estratti, certificazioni, ecc.); copie per usi diversi da quello sopra indicato; copia per il Registro delle Imprese; domanda per l'iscrizione nel Registro delle Imprese.

Poiché, come detto, questo bollo forfetario NON comprende la formalità nel Registro delle Imprese e NON comprende la copia dell'atto per il detto Registro, in sede di invio per la relativa iscrizione occorre corrispondere gli aggiuntivi importi (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 353/E del 05/12/2007) di

Euro 17,50 in caso di conferimento di procura da parte imprenditore individuale

Euro 59,00 da parte di società di persone

Euro 65,00 da parte di società di capitali e di società cooperative (per queste ultime si veda il commento all'art. 1 comma 1-ter).

8.2.3. Art. 1 comma 1-bis.1, n. 3). Cessione di quote sociali

L'art. 1 comma 1-bis. 1, **n. 3)** riguarda gli *atti di cessione di quote sociali*.

L'importo dell'imposta è di **euro 15**

L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Si tratta di atti soggetti soltanto a registrazione ed all'iscrizione nel Registro delle Imprese, non rientranti in quelli di cui al n. 1) di questo stesso art. 1-bis.1 e non comportanti modifiche societarie.

Il bollo forfetario comprende: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione.

Il bollo forfetario non comprende: allegati soggetti a bollo fin dall'origine (procure, estratti, certificazioni, ecc.); copia per il Registro delle Imprese; domanda per l'iscrizione nel Registro delle Imprese.

Rientrano in questa categoria:

cessioni di quote di s.r.l.; cessione di quote di cooperativa; patto di famiglia con cessione di partecipazioni di s.r.l., di cooperative (anche europee) e di società di mutua assicurazione.



Si ritiene che questa voce di Tariffa non riguardi le cessioni di partecipazioni in società di persone, a causa della loro natura di "modifica dei patti sociali" (che comporta l'imposta di euro 156). Si segnala che, per ciò che riguarda l'imposta qui esaminata, l'inquadramento nella voce che stabilisce l'importo di euro 156 non muta neanche seguendo la posizione giurisprudenziale secondo cui la modificazione del contratto sociale è effetto connesso ad autonoma manifestazione di volontà, data dal consenso dei soci, del tutto estranea e comunque logicamente e cronologicamente successiva al contratto di cessione di una o più quote (Cfr. Ordinanza della Corte di Cassazione n. 23518 del 5 novembre 2014).

8.2.4. Art. 1 comma 1-bis.1, n. 4). "Altri atti dei pubblici ufficiali"

L'art. 1 comma 1-*bis*.1, n. 4) è la regola residuale, valevole per tutti gli altri atti sussumibili al comma 1-*bis*.1. L'imposta è dovuta in **euro 45**.

L'Ufficio competente per la riscossione è l'Agenzia delle Entrate.

Rientrano in questa categoria:

- **accertamento dell'avveramento di condizione apposta ad atto che non abbia per oggetto diritti reali immobiliari;**
- **accollo di debito (non connesso a trasferimento immobiliare);**
- **affitto di azienda o ramo d'azienda senza immobili;**
- **affitto di azienda (o ramo d'azienda) comprensiva di immobili ma di durata infrannuale;**
- **affitto infrannuale;**
- **agenzia (contratto di);**
- **anticresi;**
- **appalto;**
- **assemblea di società non comportante formalità nel Registro delle Imprese**
- **assemblea di condominio**
- **assemblea di associazione e di altri enti diversi dalle società;**
- **associazione temporanea di imprese;**
- **associazione di scopo;**
- **atto dichiarativo (o modificativo) di impresa familiare (se sottoposto a registrazione) (v. art. 5 Tabella e relativo commento);**



- **atto d'obbligo non trascritto;**
- **atto di notorietà (se sottoposto a registrazione);**
- **brevetto (trasferimento di brevetto);**
- **cessione di beni ai creditori;**
- **cessione di azienda *senza immobili*;**
- **cessione di credito;**
- **commissione;**
- **comodato;**
- **compensazione;**
- **compravendita mobiliare;**
- **concessione di ipoteca su beni mobili registrati (non soggetta ad imposta sostitutiva);**
- **contratti agrari non trascritti (l'affitto a coltivatore diretto non richiede la trascrizione per essere opposto ai terzi pur essendo ultra-novennale, ex art. 41 L.203/1982, mentre, ai sensi dell'art. 23 stessa legge, non vale la stessa regola per l'affitto a soggetto "non coltivatore diretto");**
- **contratto estimatorio;**
- **contratto preliminare (non relativo a contratto di trasferimento di immobili);**
- **convenzione matrimoniale (separazione dei beni, comunione convenzionale, fondo patrimoniale senza immobili);**
- **costituzione di associazione senza apporto di immobili;**
- **costituzione di fondazione senza apporto di immobili;**
- ***datio in solutum* con cessione di bene mobile o credito;**
- **delegazione;**
- **deposito (contratto di);**
- **deposito di documento;**
- **divisione mobiliare;**
- **donazione di denaro, titoli o beni mobili;**
- **espromissione;**
- **fideiussione;**
- **individuazione di cose generiche;**



- **locazione;**
- **mandato;**
- **mandato di credito;**
- **marchio (trasferimento o concessione di marchio);**
- **mutuo chirografario (al di fuori del regime ex D.P.R. n. 601/73);**
- **novazione di obbligazione;**
- **pagamento con surrogazione in garanzie diverse dall'ipoteca;**
- **pegno;**
- **proposta contrattuale;**
- **pubblicazione di testamento; pubblicazione di testamento olografo e di testamento segreto (artt. 620 e 621 c.c.) e passaggio del testamento pubblico al fascicolo degli atti tra vivi (senza legati immobiliari);**
- **remissione di debito;**
- **quietanza;**
- **rendita perpetua con cessione di capitale;**
- **rendita vitalizia con cessione di capitale;**
- **revoca di rinuncia ad eredità senza indicazioni di immobili;**
- **rifiuto di legato (da non annotare nei registri immobiliari);**
- **rinuncia ad eredità;**
- **riporto;**
- **revoca di procura;**
- **revoca di procura institoria o di altre procure commerciali;**
- **somministrazione;**
- **spedizione;**
- **transazione;**
- **trasporto;**
- **trust (atto istitutivo di);**
- **riconoscimento di figlio naturale;**
- **verbali di inventario.**

Quest'importo di bollo forfetario **comprende**: originale; suoi allegati non soggetti a bollo fin dall'origine; copia per la registrazione.



9. Art. 1 comma 1-ter. Formalità commerciali

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:

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

Si fa riferimento ai commenti precedenti per quanto riguarda il raccordo tra le previsioni di questo comma e quelle relative agli altri atti dei pubblici ufficiali.

Per quanto riguarda le *cooperative* - nonostante l'assenza del dato normativo nella tariffa - l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di euro 65 viene affermata nella prassi amministrativa (cfr. la Nota informativa CCIAA Lombardia n. 5/2007 in riferimento al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia prot. 7550 del 2 febbraio 2007; inoltre, rispondendo all'interpello 954-581/2004 della CCIAA di Livorno, l'Agenzia delle entrate, riprendendo la sua Risoluz. n. 171/E dell'8.8.2003, osserva che <<la copia conforme all'originale costituisce autonomo presupposto d'imposta rispetto al documento originale. Con riferimento alle cooperative e agli altri soggetti indicati, l'articolo 19 della tabella dell'imposta di bollo stabilisce l'esenzione per "atti costitutivi e modificativi (..) ed atti di recesso e di ammissione di soci di tali enti".>> Ciò posto, ritiene che <<le cooperative sono soggette all'imposta di bollo per "domande, denunce ed atti che le accompagnano, presentate all'Ufficio del Registro delle Imprese ed inviate per via telematica ovvero presentate su supporto informatico ai sensi dell'art. 15 comma 2 L. 15.3.1997 n. 59 per ciascuna domanda, denuncia o atto" Le cooperative, infatti, sia agli effetti civilistici che a quelli fiscali sono trattate, per quanto non diversamente disposto, come le società di capitali; di conseguenza l'imposta si applica misura determinata, in generale, per queste ultime>>. Per quanto attiene agli atti costitutivi e modificativi si rinvia al paragrafo 7.3 ed al commento dell'art. 19 Tabella al paragrafo 14.

Questi importi sono stati ritenuti dovuti anche per la comunicazione della unicità di socio in occasione dell'iscrizione nel Registro delle Imprese di società unipersonali (Risposta 904-809/2013 dell'Agenzia delle Entrate- Direzione Regionale della Lombardia, Settore Servizi e Consulenza, su richiesta della Camera di Commercio di Brescia).



L'Agenda delle Entrate, Direzionale Centrale Normativa, con consulenza giuridica del 16 maggio 2016 n. 954-16/2015, ha esaminato la problematica e, rilevato che, ai sensi dell'art. 31 comma 2-ter della Legge n.340/200, i pubblici ufficiali roganti o autenticanti gli atti da cui dipendono le formalità possono in ogni caso richiederne direttamente l'esecuzione al registro delle imprese, ha asserito che l'esenzione dall'imposta di bollo stabilita per la costituzione del società a responsabilità limitata semplificata riguarda l'intera procedura con la quale la srls acquisisce la personalità giuridica e quindi anche la comunicazione dell'unicità di socio, fatta dal Notaio rogante, è esente dall'imposta di bollo.

Applicando il principio anche alle Srl non semplificate, può dirsi che l'importo di euro 156 dovuto per la costituzione e le modifiche va ad assorbire anche quello della indicazione dell'unico socio.

10. Art. 1 comma 1-quater. Proprietà industriale

Domande di concessione o di registrazione dei differenti titoli di proprietà industriale ed atti allegati, successive formalità ed istanze varie presentate alle Camere di commercio e all'Ufficio italiano brevetti e marchi ed inviate per via telematica ovvero consegnate su supporto informatico.

Per le voci di questo comma si rinvia al Decreto, segnalando che l'assolvimento dei relativi tributi avviene in modo virtuale tramite le Camere di Commercio autorizzate alla riscossione.

11. Scritture private non autenticate. Art. 2

Quest'articolo disciplina le scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie, descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova fra le parti che li hanno sottoscritti. L'imposta è dovuta in euro 16,00 per ogni foglio.

12. Art. 3. Ricorsi. Note di trascrizione

12.1. Art. 3 comma 1 e comma 2

Per gli atti ivi disciplinati si rinvia al Decreto. L'imposta è dovuta in euro 16,00 per ogni foglio.

12.2. Art. 3 comma 2-ter. Altre formalità immobiliari



Formalità richieste per via telematica, per gli atti registrati ai sensi dell'art. 1 comma 1-bis.1, numeri 1 e 4, ovvero non soggetti a registrazione.

Questa previsione contempla le sole formalità che vengano richieste in forza di atti propri delle società e degli enti diversi dalle società non ricompresi nel comma 1-bis, e cioè di tutti gli atti *non relativi a diritti sugli immobili*, ma che possano determinare formalità sia nei Registri Immobiliari, sia in quelli catastali.

Si deve trattare, perciò, di atti che non determinino *vicende di diritti reali* e per i quali - sia per ragioni di opportunità, sia per ossequio a disposizioni di legge - siano richieste *trascrizioni e volture* oppure *solo volture*.

La disposizione in esame riporta le seguenti due voci tariffarie:

n. 1) per ogni formalità di trascrizione, iscrizione, annotazione nei registri immobiliari, nonché per la voltura catastale ad essa collegata, comprese la copia dell'atto ad uso formalità ipotecaria e l'iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 del codice civile: **euro 108**;

n. 2) per ogni voltura catastale, dipendente da atti che non comportano formalità nei registri immobiliari: **euro 15**.

Un obbligo di volturazione è stato introdotto dall'art. 1 comma 276 della L. n. 244 del 2007 per gli atti soggetti ad iscrizione nel Registro delle Imprese che comportino qualsiasi mutamento nell'intestazione catastale di beni immobili di cui siano titolari persone giuridiche, anche se non conseguenti a modifica, costituzione e trasferimento di diritti reali. A detta disposizione è stata data attuazione, in base al disposto del menzionato comma 276, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio in data 8 agosto 2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 2012, cui ha fatto seguito la Nota della Direzione Centrale catasto e cartografia datata 29 novembre 2013 prot. 61622. Ai fini del menzionato provvedimento, è considerato mutamento dell'intestazione catastale qualsiasi trasformazione sociale, ovvero variazione della denominazione o della ragione sociale, della sede e di ogni altra indicazione identificativa della persona giuridica, rispetto a quanto precedentemente iscritto in catasto, ancorché non direttamente conseguenti a modifica, costituzione o trasferimento di diritti reali.

Per contro, non comportano mutamento dell'intestazione catastale gli atti relativi al trasferimento della sede nell'ambito dello stesso comune.

Tale obbligo è testualmente previsto in relazione alle persone giuridiche e quindi non parrebbe toccare le vicende dei soggetti privi di personalità giuridica, tra cui le società di persone. Nonostante l'inequivoco dato letterale, vi è chi ritiene che, a causa della medesima *ratio*, l'adempimento sia dovuto anche relativamente ai mutamenti che interessino soggetti non personificati (comprese le società di persone) (così PETRELLI G., *Rassegna di novità*



normative, secondo semestre 2007 e RUOTOLO A, Trasferimento della sede di società di leasing e conformità soggettiva ex d.l. 78/2010, Risposta a Quesito di Impresa n. 88-2011/I, in CNN Notizie del 20 luglio 2011). Ma si può anche considerare il dato letterale come rispondente ad una precisa scelta del legislatore diretta a limitare l'aggiornamento in questione, in una prima fase, ai soggetti presumibilmente più rilevanti in materia di titolarità di compendi immobiliari. Facendo riferimento al complesso delle regole poste dalla legge e dal menzionato Provvedimento dell'Agenzia del Territorio, parrebbe prevalere la tesi estensiva a causa della menzione nel detto Provvedimento anche della modificazione di "ragione sociale", la quale è in linea con la metodica seguita nel Menu Sister che alla voce soggetti espone (per intuibili ragioni di semplificazione) la sola alternativa "persona fisica/persona giuridica". Tale Provvedimento, in quanto fonte di rango subordinato, non è in grado di incidere su una materia che comporta la corresponsione di tributi, valendo la riserva di legge ex art. 23 Cost. e, d'altra parte, non si rinviene nella legge un rinvio al "provvedimento di concerto dei due direttori ex art. 1 comma 276 L.244/07" che possa fondare l'ampliamento del novero delle fattispecie comportanti l'obbligo di volturazione.

Sia che discenda da obbligo, sia che si tratti di voltura facoltativa, *per ogni voltura catastale*, dipendente da atti che non comportano formalità nei registri immobiliari è dovuta *l'imposta di bollo di euro 15*.

13. Art. 6. Cambiali

L'imposta sulle cambiali si assolve con l'apposita carta bollata, nell'importo del 12 per mille per se emesse a pagabili nello Stato e del 9 per mille se emesse nello Stato e pagabili all'estero. Per le altre ipotesi di titolo cambiario valgono le ulteriori previsioni contenute nei commi successivi dell'art. 6 della Tariffa.

La irregolare corresponsione dell'imposta fa sì che la cambiale non abbia la qualità di titolo esecutivo (art. 20 del Decreto) e, di conseguenza, è essenziale conoscere quali siano le fattispecie di cambiali soggette a regimi di esenzione e riduzione dell'imposta, avendo presente che sovente è fatto salvo il normale regime tributario delle cambiali anche a fronte di provvidenze per eventi naturali eccezionali (si veda, ad es., l'art. 70 del D.lgs. 30 marzo 1990, n. 76).

Anche le cambiali emesse a fronte di finanziamenti sottoposti al regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sono assoggettate all'imposta di bollo, seppur nella misura dello 0,1 per mille, mentre le *cambiali dematerializzate*, di cui al Decreto Legge 22 giugno 2012,



n. 83, art. 32 comma 7, sono esenti dall'imposta in esame (art. 1-bis comma 5 della legge 13 gennaio 1994, n. 43).

14. Gli atti indicati nella Tabella

La Tabella allegata al Decreto elenca gli atti, documenti e registri **esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto.**

Rinviando al testo normativo per le varie fattispecie, si segnalano qui di seguito le disposizioni maggiormente interessanti l'attività dei pubblici ufficiali:

ARTICOLO N. 4

Estratti e copie di qualsiasi atto e documento richiesti nell'interesse dello Stato dai pubblici uffici, quando non ricorre l'ipotesi prevista dall'art. 17 del Decreto.

ARTICOLO N. 5

Il **primo comma** dell'art. 5 dichiara esenti dal tributo di bollo "Atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, con esclusione di ricorsi, opposizioni ed altri atti difensivi del contribuente."

La previsione abbraccia ogni atto (da intendere come documento, copia, dichiarazione, denuncia e simili) formato solo in funzione dell'applicazione dei tributi e relativi controlli.

Si è così ritenuto che l'esenzione in esame riguardi

- a. gli **atti dichiarativi dell'impresa familiare** (così DI VITA G.A., *Trattamento fiscale degli atti di predeterminazione degli utili nell'ambito delle imprese familiari*, Studio n. 6/2005/T, approvato dalla Commissione studi tributari del Cons. Naz. Notariato il 22 aprile 2005, in CNN Notizie del 12.5.2005; AMENDOLA D., *Trattamento fiscale degli atti di enunciazione dell'impresa familiare*, in "il fisco" n. 36 del 3 ottobre 2011, pag. 1-5857; PAPPÀ MONTEFORTE V., *Focus su impresa familiare e fisco*, in Il Denaro, 10 giugno 2009, reperibile al sito <http://archivio.denaro.it>; MURITANO D., *Atto di enunciazione di impresa familiare*, in WikiJus, reperibile al sito <http://www.e-glossa.it>); del tutto contraria è la posizione dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Piemonte, 16 settembre 2005, protocollo 05/41828, in *Trattato Notarile* diretto da PREITE F., vol. 2, Regime patrimoniale della famiglia, Torino, 2012, 738). Nella materia vigeva in passato l'art. 25 della L. 13 aprile 1977, n. 114, il quale prevedeva che "gli atti formati ai sensi dell'art. 5, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art.



9 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, con i quali vengono fissate le quote di partecipazione agli utili dell'impresa familiare sono soggetti all'imposta fissa di registro. Sono altresì soggetti a imposta fissa di registro in caso d'uso gli atti con i quali i partecipanti alle imprese familiari provvedono alla distribuzione degli utili ..." (AMENDOLA D., *Trattamento fiscale degli atti di enunciazione dell'impresa familiare*, in "il fisco" n. 36 del 3 ottobre 2011, pag. 1-5857). Le successive modifiche normative introdotte dall'art. 5 comma 4, del Tuir, hanno soppresso l'obbligo della predeterminazione delle quote di utili spettanti ai partecipanti, riducendo il contenuto dell'atto alla mera elencazione dei familiari partecipanti.

- b. ***l'atto di notorietà*** richiesto dagli istituti bancari al fine del rilascio agli eredi della certificazione attestante i rapporti bancari facenti capo al defunto (LOMONACO A., *L'obbligo di registrazione dell'atto di notorietà*, Studio n. 73/2003/T della Commissione Studi Tributarie del Cons. Naz. Notariato, in CNN NOTIZIE del 22.3.2004);
- c. ***la procura speciale***, autenticata, di cui all'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973 (rappresentanza ed assistenza dei contribuenti), nonché quella prevista dall'articolo 7, comma 1-bis, del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (rappresentanza del contribuente in sede di accertamento con adesione), anche se autenticate da notaio (Ris. n. 13/E del 9 febbraio 2011 dell'Agenzia delle entrate - Dir. centrale normativa).

Il **terzo comma** riguarda "**Repertori, libri, registri ed elenchi prescritti dalle leggi tributarie** ad esclusione dei repertori tenuti dai notai".

Quindi, questi ultimi (i Repertori dei Notai) scontano l'imposta di bollo (di euro 16 ogni 100 pagine o frazione).

La problematica dell'imposta di bollo dovuta per i documenti informatici aventi rilevanza tributaria (e quindi non di tutti i documenti) è disciplinata dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze datato 17 giugno 2014, in Gazzetta ufficiale del 26 giugno 2014, che ridefinisce le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai tali documenti, abrogando il precedente Decreto del 23 gennaio 2004. Per quanto attiene all'imposta di bollo sui documenti informatici di cui trattasi, essa deve essere corrisposta con il modello F24 e non più con il modello F23, utilizzando esclusivamente il canale telematico. Per tutti i titoli (fatture, atti, documenti, registri) che sono emessi e utilizzati durante l'anno, l'imposta dovrà essere corrisposta in un'unica soluzione entro il termine di centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, senza necessità di effettuare comunicazioni preventive e consuntive.

ARTICOLO N. 13.



Atti della procedura della tutela dei minori e degli interdetti, compresi l'inventario, i conti annuali e quello finale, le istanze di autorizzazione ed i relativi provvedimenti, con esclusione degli atti e dei contratti compiuti dal tutore in rappresentanza del minore o dell'interdetto; atti, scritti e documenti relativi al procedimento di adozione speciale e di affidamento, all'assistenza ed alla affiliazione dei minori di cui agli articoli 400 e seguenti del codice civile; atti di riconoscimento di figli naturali da parte di persone iscritte nell'elenco di cui all'art. 15, D.lgs. 22 marzo 1945, n. 173.

Questa previsione tocca in modo specifico l'attività del Notaio, allorché egli sia delegato alla redazione dell'inventario ai sensi dell'art. 769 c.p.c.

Riguarda anche gli atti relativi ai procedimenti di adozione speciale e di affidamento, nonché quelli di riconoscimento di figli.

Quanto all'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario e di rinuncia rese nell'interesse dei minori e degli interdetti, l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 214/E dell'11 agosto 2009 (in CNN Notizie del 28/08/2009) ha ritenuto che l'imposta di bollo sia dovuta, non trattandosi di atti "antecedenti, necessari o funzionali" all'attuazione della procedura della tutela dei minori e degli interdetti, esenti da imposta di bollo in quanto soggetti al contributo unificato, ai sensi dell'articolo 18 del "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", approvato con D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, bensì costituendo atti di amministrazione del patrimonio del minore e dell'interdetto.

ARTICOLO N. 14

Dichiarazioni sostitutive delle certificazioni e dell'atto di notorietà rese ai sensi degli articoli 2 e 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, e successive modificazioni ed integrazioni.

La disposizione è stata confermata dall'art. 37 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445: "Le dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 sono esenti dall'imposta di bollo".

Si rammenta che tali dichiarazioni non richiedono più l'autenticazione già prevista dall'art. 4 della legge n. 15 del 1968 ma sono sottoscritte dall'interessato in presenza del dipendente addetto ovvero sottoscritte e presentate unitamente a copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del sottoscrittore.

In precedenza, pur essendo disposta l'esenzione dall'imposta di bollo, questa imposta era dovuta per l'autenticazione della firma, con l'eccezione delle dichiarazioni sostitutive relative ai dati risultanti dai registri dello Stato Civile (art. 7 della Legge 29 dicembre 1990, n. 405: "5. Sono esenti dall'imposta di bollo... i certificati, le copie e gli estratti dei registri dello stato



civile e l'autenticazione delle sottoscrizioni delle corrispondenti dichiarazioni sostitutive).

ARTICOLO N. 19

Atti costitutivi e modificativi delle società di mutuo soccorso, cooperative e loro consorzi, delle associazioni agrarie di mutua assicurazione e loro federazioni, ed atti di recesso e di ammissione dei soci di tali enti.

Ricordato che è stato abrogato il successivo art. 20 (che disciplinava atti, documenti e registri relativi alle operazioni delle società cooperative e loro consorzi) si richiama quanto esposto nel paragrafo 7.3: Per ciò che riguarda l'art. 19 della Tabella, secondo cui sono esenti da imposta gli atti costitutivi e modificativi di società di mutuo soccorso, cooperative e loro consorzi ecc., l'abrogazione del successivo art. 20 (che, riferendosi a documenti in genere, abbracciava anche le copie autentiche), ad opera dell'articolo 66 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, potrebbe aver comportato l'assoggettamento al bollo delle copie autentiche. E poiché il bollo forfetario non è disciplinato con separate previsioni per originale e copie, l'imposta di bollo forfetizzata si dovrebbe corrispondere per intero anche per la costituzione di detti Enti (non figurando, nella disciplina di legge, un criterio che consenta la suddivisione dell'importo forfetario tra originale, copie e formalità) e quindi nella misura di euro 156 dovuta per la costituzione di qualunque altro tipo di società (perché solo pagando detto importo si assolverebbe l'imposta dovuta per la copia da inviare al Registro Imprese e quella per la domanda di iscrizione). Sovviene, però la posizione affermata dal Fisco già in epoca risalente (Ris. Min. 15.6.74 n. 41694/73, in Codice delle cooperative, Milano, 1982, 431) secondo cui l'agevolazione prevista per la costituzione di cooperative deve ritenersi estesa all'intero procedimento costitutivo, posizione ribadita con Ris. 19.11.1993 n. V-10-713 (ed accolta dalla Commiss. Trib. Prov. di Firenze, sez. 4, con sentenza 20 aprile 2018 n.439 depositata il 15.5.2018).

ARTICOLO N. 21

Atti relativi ai trasferimenti di terreni destinati alla formazione o all'arrotondamento delle proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici e per l'affrancazione dei canoni enfiteutici e delle rendite e prestazioni perpetue aventi i fini suindicati e relative copie. Domande, certificazioni, attestazioni, documenti, note di trascrizione ipotecaria, e relative copie.

L'esenzione dall'imposta di bollo per questa tipologia di atti è indipendente dalle agevolazioni vevoli per l'imposta di registro.

Essendo disposta per la formazione e l'arrotondamento della proprietà di imprese agricole diretto-coltivatrici, essa è rivolta principalmente ai coltivatori diretti persone fisiche.



Gli artt. 1 comma 4 e 2 comma 4 del D.lgs. n. 99 del 2004 stabiliscono che all'imprenditore agricolo professionale, persona fisica e società, spettano le agevolazioni riconosciute ai coltivatori diretti; una volta ammesso che quella in questione, pur essendo una esenzione, abbia natura agevolativa (PETTERUTI G., *Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il D.lgs. 27 maggio 2005 n. 101 - Aspetti tributari*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 22 luglio 2005, in Studi e Materiali, Quaderni semestrali. Consiglio Nazionale del Notariato, anno 2005 - Volume 4 - Fascicolo 2 - 1442 e ss.), risulta che essa spetti anche all'IAP persona fisica e società. Altrettanto vale per le società di coltivazione diretta di cui all'art. 2 comma 4-bis del detto D.lgs. n. 99/2004. Si segnala la diversa opinione espressa con la *Circ. Agenzia delle Entrate, D.R. Emilia Romagna*, prot. 48687 del 26.10.2005, la quale sembra dare per scontato che le esenzioni dal bollo di cui all'art. 9 L.604/1954 e 21 Tabella D.P.R. 642/73 si applichino solo all'IAP che sia **anche** coltivatore diretto.

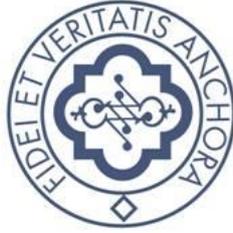
L'esenzione vale per l'atto e per le formalità "ipotecarie".

La disposizione si riferisce alle formalità immobiliari menzionando le "*note di trascrizione ipotecaria*", consentendo di ricavarne che l'esenzione valga sia per le note di trascrizione, sia per le note di iscrizione dell'eventuale ipoteca legale.

A seguito della legge 28 dicembre 2015, n. 208, Art. 1 comma 906 e comma 907, e della legge 11.12.2016 n.232, art. 1 comma 47 sono stati ampliati il perimetro soggettivo e quello oggettivo degli atti per i quali si può fruire di trattamenti agevolati in materia agricola.

La prima delle menzionate leggi (n.208 del 2015) ha esteso l'ambito dei soggetti ai quali è consentito accedere al trattamento della c.d. "proprietà contadina", prevedendone l'applicazione sia "a favore dei proprietari di masi chiusi", sia "a favore del coniuge o dei parenti in linea retta, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi, di soggetti aventi i requisiti indicati nell'articolo 2, comma 4-bis del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25" (v. PETTERUTI G., *Studio Tributario n. 1-2016/T, Novità fiscali nel settore agricolo*, in CNN Notizie del 28 gennaio 2016). Con riferimento alle suddette fattispecie si rileva che l'esenzione dall'imposta di bollo che qui si esamina interessa le *imprese agricole diretto-coltivatrici* e quindi non spetta ai soggetti non qualificabili come titolari di detta tipologia di impresa.

La seconda legge (n.232 del 2016) ha ripristinato il trattamento previsto dall'art. 9 del D.P.R. n.601/73 ("Nei territori montani di cui al precedente comma i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di *proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate*, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella



misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni). Rispetto a questo trattamento, vale anche l'esenzione dal bollo quando coincidono i presupposti soggettivi dell'una e dell'altra disciplina (v. PETTERUTI G., Studio Tributario n. 1-2017/T, *Ripristino delle agevolazioni fiscali per i trasferimenti di proprietà di fondi rustici nei territori montani*, in CNN Notizie del 17 febbraio 2017).

ARTICOLO N. 22

Atti e documenti relativi alla procedura di espropriazione per causa di pubblica utilità promossa dalle amministrazioni dello Stato e da enti pubblici, compresi quelli occorrenti per la valutazione o per il pagamento dell'indennità di espropriazione.

L'esenzione è applicabile anche all'atto di **cessione volontaria all'espropriante**, in quanto relativo alla procedura di espropriazione avente natura di contratto di diritto pubblico sostanzialmente equipollente al provvedimento ablativo con effetti analoghi a quelli propri del Decreto di espropriazione (Cass. 18 luglio 1994, n. 6710; Cass. 12 luglio 1994, n. 6554; Cass. 6 dicembre 1984, n. 6424) (Ris. n. 254/E del 31 luglio 2002). L'esenzione vale pure per le relative copie autentiche (a loro volta "documenti relativi" alla procedura). In rapporto alla registrazione con Modello Unico, si richiama anche quanto esposto nell'apposito paragrafo.

ARTICOLO N. 23

Testamenti di qualunque forma redatti e schede di testamenti segreti.

L'esenzione in questione non si estende all'iscrizione dell'atto nel Registro Generale dei Testamenti, per la quale si corrisponde l'imposta sulle apposite schede in triplice esemplare (una marca da 16 euro per ogni esemplare della scheda: Ris. n. 300449 del 23 novembre 1987).

Nessun trattamento di esenzione vale per il verbale di pubblicazione del testamento olografo, per il verbale di passaggio del testamento pubblico al fascicolo degli atti tra vivi e per il verbale di pubblicazione del testamento segreto.

Quanto alla **revoca espressa del testamento** fatta con atto ricevuto dal notaio in presenza di due testimoni non costituente "nuovo testamento" (art. 680 c.c.), la sua sottoposizione alle regole notariili del testamento, sia riguardo all'*annotazione nel repertorio degli atti di ultima volontà* (DI FABIO M., Manuale di Notariato, Milano, 1981, 215; BOERO P., *La legge notarile commentata*, Torino, 1993, 385; CAPOZZI G., *Successioni e donazioni*, tomo 2, Milano, 1982, 546; TALAMANCA M., *Successioni testamentarie. Della revocazione delle disposizioni testamentarie. Delle sostituzioni. Degli esecutori testamentari*, in Comm. cod. civ., a cura di Scialoja-Branca, Bologna-Roma,



1965, 10, CICU A., *Testamento*, Milano, 1951, 142; BIANCA C.M., *Diritto civile*, vol. II, Milano, 1985, 631. Si segnala anche una impostazione diversa, seguita in dottrina ed in giurisprudenza, secondo cui la revoca espressa avrebbe natura di atto tra vivi, opinione che non assume posizione sul regime dell'annotazione repertoriale notarile), sia riguardo all'*iscrizione nel Registro Generale dei Testamenti* (art. 2 Decreto del Presidente della Repubblica in data 18 dicembre 1984, n. 956) sembra legittimare l'estensione dell'esenzione dal bollo anche per questo specifico atto.

ARTICOLO N. 27-bis

Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Il trattamento è disposto indipendentemente da quello previsto dalla normativa sull'imposta di registro.

Questa esenzione non è stata ritenuta applicabile al contributo unificato (Ordinanza n. 86 del 4 luglio 2013 della Commiss. Trib. Regionale, Roma, Sez. I; Sentenza n. 205 del 18 maggio 2012 della Commiss. Trib. Prov., Roma, Sez. I).

Le **cooperative sociali** sono ONLUS di diritto, come ha chiarito il Ministero delle Finanze con la circolare ministeriale 19.5.1998, n. 127/E/1998/74836, secondo la quale "non sono tenuti ad effettuare la comunicazione di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/97 i seguenti enti considerati in ogni caso ONLUS dall'art. 10, comma 8 dell'anzidetto Decreto legislativo: ... le cooperative sociali di cui alla Legge n. 381/91, iscritte nella sezione cooperazione sociale del registro prefettizio".

Altre esenzioni:

Le esenzioni dal bollo sono contenute, oltre che nella Tabella allegata al Decreto, anche in altre disposizioni di legge, tra cui:

- **Mediazione giudiziale.** Il Decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28, art. 17 comma 2 stabilisce che "*Tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono **esenti** dall'imposta di **bollo** e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*".

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, nessun dubbio potrebbe sussistere sull'applicabilità del beneficio sia al verbale, sia agli atti che costituiscano esecuzione dell'accordo e perfezionati separatamente dal detto verbale.

Il successivo comma 3 si rivolge letteralmente al solo "verbale" stabilendo che "il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente" ma



in merito all'applicabilità di tale regime anche all' *atto notarile esecutivo dell'accordo* si è espressa l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Lazio, con consulenza giuridica n.913-8/2014 (v. anche LOMONACO A.-MASTROIACOVO V., *L'accordo di conciliazione. Profili fiscali*, in Manuale della mediazione civile e commerciale, Il contributo del Notariato alla luce del d.lgs. n. 28/2010, Napoli, 2012, 389 ss.).

- **Divorzio e separazione.** L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 7 dispone che *"tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa"*.

L'esenzione è estesa anche agli analoghi atti relativi alla **separazione personale**: Agenzia Entrate, circolare 21.06.2012 n° 27, la quale ricorda che, come <<precisato dalla Corte Costituzionale con sentenza 11 giugno 2003, n. 202, l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale giustifica il beneficio fiscale con riferimento agli atti del giudizio divorzile ed è presente anche nel giudizio di separazione, in quanto finalizzato ad agevolare e promuovere, in breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano sul coniuge non affidatario della prole. Dal punto di vista oggettivo, le agevolazioni di cui al citato art. 19 si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici "relativi" al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso. L'esenzione recata dal citato articolo 19 della legge n. 74 del 1987 deve ritenersi applicabile ad accordi di natura patrimoniale non soltanto direttamente riferibili ai coniugi (quali gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge - cfr. Cass. 17 febbraio 2001, n. 2347) ma anche ad accordi aventi ad oggetto disposizioni negoziali in favore dei figli. Al riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 11458 del 2005, ha precisato che "la norma speciale contenuta nell'art. 19 L. 6 marzo 1987, n. 74 (...) dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione "dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa" di "tutti gli atti, documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti del matrimonio" si estende "a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi", in modo da garantire l'adempimento delle obbligazioni che i coniugi separati hanno assunto per conferire un nuovo assetto ai loro interessi economici (Corte costituzionale 25 febbraio 1999, n. 41), anche con atti i cui effetti siano favorevoli ai figli (in questo senso già si era pronunciata la Corte costituzionale



con sentenza 15 aprile 1992, n. 176, ma ancor più chiaramente e decisamente il principio è enunciato dalla sentenza della Corte costituzionale 11 giugno 2003, n. 202). La richiamata interpretazione giurisprudenziale si fonda sulla considerazione che gli accordi a favore dei figli, stipulati dai coniugi nella gestione della crisi matrimoniale, oltre a garantire la tutela obbligatoria nei confronti della prole, costituiscono, talvolta, l'unica soluzione per dirimere controversie di carattere patrimoniale. Pertanto, l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 19 della legge n. 74 del 1987 *deve ritenersi applicabile anche alle disposizioni patrimoniali in favore dei figli disposte in accordi di separazione e di divorzio a condizione che il testo dell'accordo omologato dal tribunale, al fine di garantire la certezza del diritto, preveda esplicitamente che l'accordo patrimoniale a beneficio dei figli, contenuto nello stesso, sia elemento funzionale e indispensabile ai fini della risoluzione della crisi coniugale.*"

L'esenzione qui esaminata conserva vigore anche dopo la soppressione delle agevolazioni ed esenzioni portata dall'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011, come confermato dalla Circ. Ag. Entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014.

Lo stesso trattamento appare applicabile agli accordi di negoziazione assistita aventi ad oggetto soluzioni consensuali di separazione personale, di cessazione degli effetti civili o di scioglimento del matrimonio, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio.

Infine, detto trattamento risulta applicabile anche per i divorzi e le separazioni di *stranieri* se appartenenti all'Unione Europea (Interpello n. 954-315/2016 - Direzione Centrale Normativa: Trattamento tributario di atti stipulati in esecuzione di accordi di separazione o divorzio pronunciati all'estero - I provvedimenti di separazione o scioglimento del matrimonio emessi da Autorità Giudiziarie dell'Unione Europea possono fruire dell'esenzione di cui all'art. 19 della legge n. 74/1987, in quanto sono riconosciuti e producono effetti anche in Italia, senza che sia necessario il ricorso ad alcun ulteriore procedimento; art. 21 del Regolamento CE 2201/2003 del Consiglio del 27 novembre 2003) (contra: risoluzione DRE Lazio 4.11.2008 prot. 913-463/2008).

- **Compendio unico.** Per il compendio unico correlato ad *acquisti a titolo gratuito* la disciplina, comprensiva dell'esenzione dall'imposta di bollo, venne stabilita prima dall'art. 5-bis, commi 1 e 2, della legge 31 gennaio 1994, n. 97 e poi dall'art. articolo 5-bis, comma 2 del Decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, introdotto dall'art. 7 del D.lgs. 29 marzo 2004 n. 99 ed è rimasta immutata nel tempo.

Le stesse disposizioni sopra menzionate hanno esplicato pieno vigore anche per le fattispecie di *acquisto a titolo oneroso* fino alla soppressione delle agevolazioni ed esenzioni portata dall'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011 e quindi cessarono di valere dal 1° gennaio 2014. Successivamente a detta



soppressione, la legge di stabilità per il 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208) è intervenuta nella materia con l'art. 1 comma 57, stabilendo che "Tutti gli atti e i provvedimenti emanati in esecuzione dei piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi dalle regioni, dalle province, dai comuni e dalle comunità montane sono esenti da imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo". Si rinvia al relativo commento per l'ambito di applicazione di tale disciplina ((v. PETTERUTI G., Studio Tributario n. 1-2016/T, *Novità fiscali nel settore agricolo*, in CNN Notizie del 28 gennaio 2016).

- Acquisto in esercizio di prelazione agraria. Art. 25 della legge n. 590 del 1965: "Nessuna imposta o tassa è dovuta per gli atti posti in essere ai fini dell'applicazione del precedente articolo 8". Sicché l'esenzione spettava, fino al 31.12.2013, sia per l'acquisto in prelazione, sia per l'acquisto in retratto. Quanto ai soggetti, va tenuto presente che la prelazione attribuita al confinante è del tutto assimilata a quella dell'affittuario, perché stabilita dalla legge n. 817 del 1971 modificativa della legge n. 590 del 1965. Si ricorda che la prelazione di cui all'art. 8 della legge n. 590 del 1965 spetta anche alle società di coltivazione diretta con almeno il 50 per cento di soci coltivatori diretti iscritti nel Registro delle Imprese (art. 3 comma 4 del D.lgs. n. 99 del 2004).

Questa esenzione è venuta meno dall'1.1.2014, per effetto della soppressione stabilita dall'art. 10 comma 4 del D.lgs. n. 23/2011.

- Associazioni di volontariato. L. 11 agosto 1991, n. 266, Art. 8.

L'esenzione dall'imposta di imposta di bollo era stabilita dall'art. 8 della L. 11 agosto 1991, n. 266 per gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, aventi esclusivamente fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività.

L'articolo è stato abrogato dall'articolo 102, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore) e valgono ora le disposizioni stabilite in generale per gli Enti del Terzo settore disciplinati dal menzionato Codice, con la precisazione portata dall'art. 5-sexies del decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, secondo cui le disposizioni di carattere fiscale vigenti prima della data di entrata in vigore del Codice continuano a trovare applicazione, senza soluzione di continuità, fino a quando non saranno applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Codice.

- Terzo Settore. D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 117, art. 82.

Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di



carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed *iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore*.

L'art. 82 comma 5 stabilisce che "Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 (*n.d.r., dello stesso articolo*) sono **esenti dall'imposta di bollo**."

Il menzionato comma 1 prevede che "Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società".

Condizione per l'applicabilità dell'esenzione è l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

- Adeguamento della ragione o della denominazione sociale delle società agricole (art. 2, comma 2, del D.lgs. n. 99/2004, come successivamente modificato dall'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 101/2005).

L'esenzione è stabilita per l'aggiornamento della ragione sociale o denominazione sociale negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari e per ogni altro adempimento a tal fine necessario e quindi, riguardo all'imposta di bollo, vale per le sole formalità e non per l'atto con cui si modifichi la ragione/denominazione.

Questa disposizione, il cui mancato ossequio non pare determinare conseguenza alcuna, non pone termini per l'adeguamento.

- Certificati ed estratti dei registri dello stato civile (art. 7, Legge 29 dicembre 1990, n. 405)

- Finanziamenti a medio e lungo termine (art. 15-17, D.P.R. n. 601/1973; articolo 1-*bis*, comma 6 del Decreto-legge 12 luglio 2004, n. 168 e art. 2 D.L. 3 agosto 2004, n. 220).

Il regime speciale stabilito dalle disposizioni menzionate consiste nell'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquote 0,25% oppure 2% (v. PETTERUTI G.-PISCHETOLA A., *Nuova disciplina dell'imposta sostitutiva su finanziamenti. Art. 1 comma 160, L. n. 244/2007*, in Studi e materiali, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato Milano, n. 1/2008) e nell'esenzione dagli altri tributi, ivi compreso quello di bollo. Per i presupposti di applicabilità si rinvia alle specifiche disposizioni segnalando che la materia dei finanziamenti,



concessi da *istituti di credito* e da *enti previdenziali*, ha visto una serie di contrasti sull'applicabilità del regime dell'imposta sostitutiva, da cui sono scaturite annose controversie tributarie. Come può ricavarsi dai repertori di giurisprudenza, le questioni sono sorte riguardo alla *durata di oltre 18 mesi* (essendo stata contestata l'applicabilità del regime "sostitutivo" allorché una delle parti del contratto avesse diritto di recesso anche prima di tale termine, oppure ove il finanziamento fosse stato estinto effettivamente entro i 18 mesi, a prescindere da clausole contrattuali), riguardo allo *scopo* (contestandosi la ricorrenza di "finanziamento" ove la somma fosse destinata ad estinguere debiti preesistenti) ed alla *tipologia* (essendosi contestata l'applicabilità del regime all'apertura di credito, che fisiologicamente consente di azzerare il debito entro i 18 mesi anche quando la durata del rapporto sia superiore). Alcune delle contestazioni in ordine all'applicabilità del regime sostitutivo sono elencate nella Circ. n. 240/T-IV-8-9-C4-993 del 22 dicembre 1999 Dir. Catasto, cui si rinvia.

In ordine alla destinazione delle somme, si veda ora la Risoluzione n. 121/E del 13 dicembre 2011 dell'Agenzia delle Entrate, che ammette la fruibilità del regime sostitutivo anche per i *finanziamenti destinati all'estinzione di debiti preesistenti*.

Circa *l'apertura di credito*, la Ris. n. 260292 del 16 luglio 1990 Dir. TT.AA. riconosce che il regime sostitutivo si applica anche a tale tipologia di finanziamento, se avente durata superiore a 18 mesi.

Il regime sostitutivo (ma con l'aggiunta dall'esenzione dall'imposta sostitutiva) è applicabile anche alle operazioni di "portabilità" di cui alla legge n. 40 del 2 aprile 2007. Tale regime non copre le imposte dovute in caso di surrogazione a favore di soggetti diversi dagli istituti di credito (Cassazione n. 4970 dell'8 aprile 2002, in "il fisco" n. 35/2002, fascicolo n. 1, pag. 5647; Circ. n. 12/T-96362 del 27 dicembre 2002 - Agenzia del Territorio), per la quale non vale, quindi, l'esenzione dall'imposta di bollo. Però, nella materia bisogna tenere presente anche l'equiparazione disposta per gli Enti previdenziali dall'art. 2 comma 1-bis del D.L. 3 agosto 2004, n. 220 ("Le disposizioni di cui agli articoli 15, 17 e 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, trovano applicazione anche con riferimento alle operazioni di mutuo relative all'acquisto di abitazioni poste in essere da enti, istituti, fondi e casse previdenziali nei confronti di propri dipendenti ed iscritti").

(Per i mutui concessi da società finanziarie v. LOMONACO A. Quesito Tributario n. 112-2015/T, *Esenzione da imposte ai sensi dell'art. 8 comma 4-bis d.l. n. 7/2007 (cd portabilità dei mutui) nel caso di mutuo con surroga concesso da società finanziaria*, in CNN Notizie del 9.2.2016).

Per quanto attiene alla durata superiore a 18 mesi, si veda la Circ. n. 6/T del 14 giugno 2007 Agenzia del Territorio - Agenzia delle Entrate.

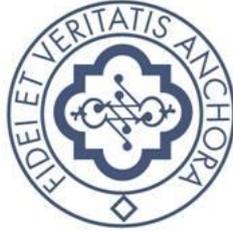


Riguardo alle operazioni di finanziamento con "atto unico" che prevedano il deposito cauzionale o la costituzione in pegno della somma erogata (in attesa dell'esecuzione delle formalità per l'iscrizione dell'ipoteca a garanzia), si ricorda che Cass., sez. trib., 25 febbraio 2009 n. 4501 ebbe ad affermare che "in tema di agevolazioni tributarie per il settore del credito, le operazioni di finanziamento, alle quali l'art. 15 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 accorda un trattamento fiscale di favore, vanno individuate - in base alla *ratio legis* ed al principio secondo cui le norme agevolative sono di stretta interpretazione - in quelle che si traducono nella provvista di disponibilità finanziarie, cioè nella possibilità di attingere denaro, da impiegare in investimenti produttivi. Ne consegue che il negozio complesso avente ad oggetto un'erogazione di una somma di denaro a titolo di mutuo e la contemporanea costituzione su di essa di un pegno a favore della banca erogatrice, non consentendo un investimento produttivo della somma medesima, esula dall'ambito applicativo della disciplina agevolativa in esame". Tale pronuncia non è stata ritenuta condivisibile dalla dottrina (BASILAVECCHIA M., *Applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 15 D.P.R. n. 601/73 nell'ipotesi di dazione in pegno della somma mutuata. Osservazioni su Cass. 25 febbraio 2009, n. 4501*, studio 183/2009/T, in *Studi e Materiali*, n. 1/2010, 141) e dall'ABI (Nota Abi del 27 agosto 2009 prot. TR/002903) e, anche in conseguenza di interrogazione parlamentare (cfr. LOCONTE S. CIPOLLINI G., *Un test per le holding*, in *Italia Oggi*, 21 maggio 2011, 32), non risulta avere avuto seguito.

15. VIOLAZIONI. SANZIONI

Il mancato o insufficiente pagamento dell'imposta di bollo espone il soggetto obbligato alle sanzioni previste dall'art. 25 del Decreto: chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta.

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 [ora euro 103: per la conversione in euro di importi monetari espressi in lire v.: [artt. 4](#) "Importi in lire contenuti in norme vigenti", comma 1, e [51](#) "Conversione delle sanzioni pecuniarie penali o amministrative" del D.Lgs. 24 giugno 1998, n. 213 e l'art. 1, Reg. del Consiglio 31 dicembre 1998, n. 98/2866/CE) 3. L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dal quinto e dall'ultimo comma dell'articolo 15 è punita con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta. Se la dichiarazione di conguaglio è 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.

Giampiero Petteruti

1. [http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate_tributarie_2013/Bollettino_entrate -
Dicembre_2013_xv.2x.pdf](http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate_tributarie_2013/Bollettino_entrate_-_Dicembre_2013_xv.2x.pdf)
2. Si veda anche la Risposta a quesito n. 104/2005/T in CNN Notizie del 23/12/2005.
3. L'anteriorità al 2014 è menzionata in relazione alla Circ. 2/E del 2014, che comprende nell'assorbimento del bollo stabilito per l'atto di trasferimento post 1.1.2014 anche quello dell'eventuale atto di conferma oppure di rettifica, come indicato nel testo in questo stesso paragrafo.
4. Quando l'atto condizionato debba scontare l'imposta proporzionale al verificarsi della condizione sospensiva, vale quanto indicato alla fine del paragrafo 7.2. Bisogna sempre distinguere tra la produzione dell'effetto, anche se oggetto di denuncia mediante l'atto di avveramento, ed il vero e proprio atto di avveramento, che in sé non è atto di trasferimento e non sconta l'imposta di bollo propria dei trasferimenti.
5. Secondo l'art. 5-bis, commi 1 e 2, della legge 31 gennaio 1994 n. 97, richiamato dall'art. 7 del DLgs 99/2004, il trattamento di favore – consistente nell'esenzione totale dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e di ogni altro genere – riguarda il trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a coloro che si impegnino a costituire un compendio unico; nulla è detto per la *costituzione del compendio* che, pertanto, non sembra godere di un particolare trattamento tributario, quindi il relativo atto sconta l'imposta fissa di registro e non gode di esenzione dal bollo (salvo il caso della costituzione contestuale all'acquisto, per la quale può probabilmente invocarsi l'art. 7 comma 11-bis del D.lgs. n. 99/2004).
6. Per l'identificazione catastale fatta in relazione a trasferimento oneroso assoggettato ad imposta di registro proporzionale, avvenuto a partire dall'1.1.2014, la Circ. 2/E del 2014 ritiene che non sia dovuto il bollo, trattandosi di "atti e formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari".
7. V. nota che precede, valevole anche per la rettifica.
8. La presenza di immobili comporta la trascrizione ai sensi dell'articolo 4 della Tariffa allegata al TU Ipotecaria e Catastale (pur essendo discusso in dottrina ed in giurisprudenza se si tratti di atto soggetto a trascrizione).
9. V. nota che precede

(Riproduzione riservata)