

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 60/2002/T

Gaetano Petrelli

DENUNCE E ATTI PRESENTATI ALL'UFFICIO DEL REGISTRO DELLE IMPRESE IN VIA TELEMATICA. IMPOSTA DI BOLLO. D.M. 17 MAGGIO 2002 N. 127.

Approvato dalla Commissione studi tributari il 28 novembre 2002.

Premessa.

Con D.M. 17 maggio 2002 n. 127 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 153 del 2 luglio 2002, e quindi in vigore dal 17 luglio) e' stato approvato il regolamento recante la disciplina delle modalita' di pagamento dell'imposta di bollo, dovuta per le domande, le denunce e gli atti che le accompagnano, presentate all'ufficio del registro delle imprese in via telematica, nonche' la determinazione della nuova tariffa dell'imposta di bollo dovuta su tali atti. Il regolamento e' emanato in attuazione dell'art. 3, comma 13, della legge 28 dicembre 2001 n. 448, che espressamente delegava al Ministro dell'economia e delle finanze la disciplina delle modalita' di pagamento e l'emanazione della nuova tariffa, con cio' superando eventuali limiti di competenza di tale organo, derivanti dalla normativa previgente.

La nuova tariffa dell'imposta di bollo.

L'articolo 1, lettera *a*), del decreto aggiunge innanzitutto il comma *1-ter* all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642 (recante disciplina dell'imposta di bollo). Tale comma assoggetta all'imposta di bollo di euro 41,32 "ciascuna domanda, denuncia od atto" presentati all'ufficio del registro delle imprese ed inviati per via telematica, ovvero presentati su supporto informatico, ai sensi dell'articolo 15, comma 2, della legge 15 maggio 1997 n. 59 ¹.

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2003, 2, p. 525.

¹ Si segnala che l'art. 5, comma *2-bis*, del D.L. 24 settembre 2002 n. 209, inserito dalla legge di conversione 22 novembre 2002 n. 265, prevede che, con decreto ministeriale, possano (in futuro)

La formulazione testuale della norma dà luogo ad alcuni problemi interpretativi. Innanzitutto, l'imposta di euro 41,32 è prevista per "ciascuna domanda, denuncia od atto": l'aggettivo "ciascuna" e la disgiuntiva "o" potrebbero far ritenere che sia dovuta un'imposta nella misura suindicata per ogni denuncia, ed un'imposta per la copia dell'atto ad esso allegata. Senonché, un'esame più approfondito della disposizione induce ad opposta conclusione. Innanzitutto, la parola "o", anche nel linguaggio comune, non è sempre utilizzata con significato disgiuntivo. In secondo luogo, l'aggettivo "ciascuna", declinato al femminile, appare riferito alle domande e denunce, e non all'atto. Ma soprattutto, la chiave di lettura della norma si rinviene nella parte del comma 1-ter in cui si fa riferimento a "domande, denunce ed atti che le accompagnano": la circostanza che la copia informatica dell'atto sia unita alla denuncia o domanda fa sì che la stessa non sia soggetta autonomamente ad imposta di bollo, per la quale la norma dispone una forfettizzazione riferita all'intera "pratica telematica", al precipuo scopo di semplificazione della relativa riscossione. D'altra parte, una diversa lettura comporterebbe un sensibile aggravio, nella maggior parte dei casi, dell'imposta di bollo dovuta per l'iscrizione nel registro delle imprese, in palese contraddizione con l'intento legislativo di incentivare il "passaggio" alla modalità telematica di presentazione delle denunce.

È dovuta, invece, un'imposta di bollo nella misura di euro 41,32 per "ciascuna" domanda o denuncia. Pertanto, se per un unico atto soggetto ad iscrizione nel registro delle imprese sono da presentarsi più denunce, saranno dovute altrettante imposte (a puro titolo esemplificativo, in caso di aumento di capitale con conferimento di azienda devono essere presentati un modello S2 per la modifica dello statuto, ed un modello TA per il trasferimento dell'azienda), saranno dovute due imposte di bollo nella suindicata misura, una per ciascuna denuncia².

Le conclusioni di cui sopra sono avallate dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 67/E del 7 agosto 2002, in cui si afferma che la somma prevista nella tariffa include "l'imposta di bollo dovuta complessivamente per la domanda o denuncia e la relativa

stabilirsi diverse misure della suddetta imposta di bollo per società di capitali, società di persone ed imprese individuali.

² Non costituiscono autonoma "domanda" o "denuncia" gli "intercalari" allegati al modello principale di denuncia, che ne costituiscono viceversa parte integrante, e come tali non sono soggetti ad autonoma imposizione.

documentazione (ad esempio domanda di iscrizione di atto costitutivo di s.r.l. e copia conforme dell'atto costitutivo). Tale conclusione è confermata dalla scheda tecnica del Decreto Ministeriale 127 del 2002, dalla quale risulta che l'importo di € 41,32 è determinato aggiungendo all'imposta di bollo media, corrispondente ad un singolo atto, l'imposta che grava sul modello di presentazione dell'atto (€ 30,99 + € 10,33)".

Correttamente, inoltre, la suddetta Circolare chiarisce che "l'imposta di bollo nella misura di € 41,32 non si applica agli atti che anche prima dell'emanazione del D.M. 127 del 2002 erano esclusi dal pagamento dell'imposta".

Il regolamento in commento e' entrato in vigore il 17 luglio 2002; in ogni caso, l'effettiva applicazione della nuova normativa presuppone l'attuazione della "firma digitale". Infatti, il nuovo comma 1-ter dell'art. 1 della tariffa, sopra commentato, fa riferimento all'art. 15, comma 2, della legge 15 maggio 1997 n. 59, cioè alla norma di legge che prevede il documento informatico (con firma digitale) e la trasmissione per via telematica dello stesso (successivamente attuata con regolamento, approvato con D.P.R. 10 novembre 1997 n. 513, poi sostituito dal D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445, nuovo testo unico sulla documentazione amministrativa³⁾ 4). Non e' peraltro totalmente esatta l'affermazione, contenuta nella circolare n. 67/E, sopra citata, secondo la quale "in tutte le altre ipotesi in cui *non vi è l'obbligo* di trasmettere per via telematica o su supporto informatico i documenti al Registro delle imprese, l'imposta di bollo continua ad essere applicata nella misura di € 10,33 per ogni foglio": l'applicazione della nuova tariffa non dipende dalla circostanza che vi sia o meno obbligo di trasmissione telematica delle denunce e documenti, ma solamente dal fatto che tale trasmissione telematica, di fatto, avvenga.

Le nuove modalita' di pagamento dell'imposta di bollo.

³ Sulla disciplina del documento informatico, quale risultante dal relativo regolamento, cfr. PETRELLI, *Regolamento sugli atti, documenti e contratti in forma elettronica (commento al d.p.r. 10 novembre 1997 n. 513)*, in *Notariato*, 1998, p. 290; PETRELLI, *Documento informatico, contratto in forma elettronica e atto notarile*, in *Notariato*, 1997, p. 567.

⁴ Sui requisiti della firma digitale del notaio, cfr. C.N.N. (estensore Petrelli), *Trasmissione telematica di atti al registro delle imprese e imposta di bollo sulle copie* (19.4.2002), in *CNN Strumenti*, voce 1210.

L'articolo 1, lettera *b*), del decreto in commento, aggiunge – in corrispondenza al comma 1-*ter*, sopra descritto – il punto 2), nel quale si precisa che “l'imposta e' corrisposta in modo virtuale secondo le modalita' previste dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 3, comma 13 della legge 28 dicembre 2001 n. 448”. Alle note dell'art. 1 della tariffa e' quindi aggiunta la nota 1-*ter*, giusta la quale “l'imposta e' dovuta, anche in misura cumulativa, all'atto della trasmissione per via telematica o della consegna del supporto informatico”. Il successivo articolo 2 del decreto stabilisce quindi che, ai fini del pagamento dell'imposta di bollo, “i soggetti che ne hanno interesse” possono presentare all'ufficio delle entrate competente una dichiarazione sottoscritta contenente il numero presuntivo degli atti che potranno essere presentati all'ufficio del registro delle imprese durante l'anno; l'ufficio delle entrate procede, sulla base di tale dichiarazione, alla liquidazione provvisoria dell'imposta, salvo dar luogo alla liquidazione definitiva a seguito di una ulteriore dichiarazione del “contribuente” entro il successivo mese di gennaio. L'ultimo comma dell'art. 2 rinvia quindi, per quanto non espressamente disciplinato, alla disciplina dell'imposta di bollo in modo virtuale, contenuta nell'art. 15 del D.P.R. 642/1972. Quest'ultima norma – applicabile solo a determinate categorie di atti e documenti, individuati con decreto ministeriale ⁵, e che richiede una specifica autorizzazione dell'amministrazione finanziaria per il pagamento in modo virtuale anziche' in modo ordinario o straordinario – dispone, tra l'altro, al secondo comma che “gli atti e documenti, per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione di cui al precedente comma, devono recare la dicitura chiaramente leggibile indicante il modo di pagamento dell'imposta e gli estremi della relativa autorizzazione”.

Dalle disposizioni suddescritte si evincono i seguenti importanti aspetti di disciplina:

1) – il punto 2), aggiunto all'art. 1 della tariffa dell'imposta di bollo, dispone che “l'imposta e' corrisposta in modo virtuale secondo le modalita' ...”, senza prevedere alternative. In altri termini, la modalita' “virtuale” diviene l'unica possibile quando si ha trasmissione per via telematica, o presentazione su supporto informatico, degli atti (con firma digitale) e/o delle relative domande e denunce. Quella appena descritta costituisce una importante differenza rispetto al tradizionale sistema di pagamento in

⁵ Per l'individuazione degli atti e documenti per i quali e' consentito, in base all'art. 15 del D.P.R. 642/1972, il pagamento del bollo in modo virtuale, cfr. il D.M. 7 giugno 1973 (in G.U. n. 187 del 23 luglio 1973), e successive modificazioni ed integrazioni, ed a commento di tale normativa cfr. C.N.N. (estensore DE ROSA), *Bollo virtuale – art. 15 d.p.r. 642/1972 – applicabilita' ad alcune categorie di atti* (30.6.2000), Studio n. 36/2000/T.

modo virtuale dell'imposta di bollo (*ex art. 15 del D.P.R. 642/1972*), che costituiva una modalita' alternativa, e non esclusiva, di pagamento;

2) – il punto 2) di cui sopra e' aggiunto “in corrispondenza del comma 1-*ter*”: ne consegue che lo stesso trova applicazione in stretta dipendenza dell'entrata in vigore della nuova tariffa dell'imposta di bollo, e con la stessa cadenza temporale. Pertanto, relativamente alle domande, denunce e copie degli atti trasmesse al registro delle imprese e prive di “firma digitale” a norma di legge, per le quali – come sopra evidenziato – non trova applicazione la nuova tariffa dell'imposta di bollo, deve ritenersi, data la stretta correlazione tra il comma 1-*ter* ed il punto 2) della tariffa, che anche quest'ultimo sia inapplicabile. Ne consegue che, in caso di presentazione o trasmissione di denunce prive di firma digitale, l'imposta di bollo relativa potra' essere assolta sia in modo ordinario (apposizione di marche da bollo sulla copia cartacea), sia in modo virtuale in base alla previgente disciplina dell'art. 15 D.P.R. 642/1972 (e quindi previa autorizzazione concessa alla Camera di Commercio ovvero al notaio trasmittente ⁶, i cui estremi devono essere indicati nella copia autentica);

3) – giusto il disposto dell'art. 31, comma 2, della legge 24 novembre 2000 n. 340, come modificato dall'art. 3, comma 13, della legge 28 dicembre 2001 n. 448, le domande, le denunce e gli atti che le accompagnano, da presentarsi all'ufficio del registro delle imprese, devono essere obbligatoriamente inviati per via telematica o trasmessi su supporto informatico solo a partire dal 9 dicembre 2002; agli atti, domande e denunce al registro delle imprese trasmessi anteriormente secondo le modalita' tradizionali non si applicano ne' la nuova tariffa, ne' le nuove modalita' di pagamento dell'imposta di bollo;

4) – il decreto in oggetto introduce una nuova disciplina del pagamento virtuale dell'imposta di bollo, nettamente differenziata rispetto a quella preesistente: mentre per quest'ultima era richiesta una specifica autorizzazione da rilasciarsi ai soggetti interessati, l'art. 2 del D.M. in commento facoltizza direttamente i suddetti interessati ad avvalersi del pagamento virtuale, presentando le dichiarazioni sottoscritte, in via preventiva e successiva, che costituiscono la base per la liquidazione, provvisoria o

⁶ L'attuale programma “Fedra”, predisposto da Infocamere e utilizzato per la predisposizione delle denunce in formato elettronico, prevede due distinti codici, rispettivamente da utilizzarsi se l'autorizzazione al pagamento “virtuale” e' rilasciata alla Camera di Commercio (“E”: bollo assolto in entrata”) o al notaio richiedente (“O”: bollo assolto in origine). Sui problemi relativi alla posizione della Camera di Commercio in relazione alla normativa in oggetto, cfr. *infra* nel testo.

definitiva, dell'imposta⁷. L'articolo 2 suddetto da' luogo peraltro ad alcuni problemi interpretativi, con particolar riferimento all'individuazione dei "soggetti interessati", ivi indicati. Certamente tra tali soggetti rientra il notaio richiedente l'iscrizione, il quale e' quindi facoltizzato ad attivare la procedura suddetta, comunicando all'ufficio delle entrate competente il numero presuntivo degli atti che potra' presentare all'ufficio del registro delle imprese durante l'anno⁸. Quanto alla ricomprensione tra i "soggetti interessati" delle Camere di Commercio, un'interpretazione razionale della disciplina in commento dovrebbe far propendere per la tesi affermativa: infatti, divenendo con l'introduzione della firma digitale quella virtuale l'unica modalita' di pagamento dell'imposta di bollo, ed essendo la procedura sopra descritta facoltativa per i soggetti richiedenti l'iscrizione nel registro delle imprese (tra cui i notai), ne deriverebbe che la Camera di Commercio debba necessariamente essere attrezzata per la riscossione in modo virtuale del bollo medesimo. Quanto sopra sarebbe confermato dalla nota 1-ter all'art. 1 della tariffa, aggiunta dall'art. 1, lettera c), del decreto n. 127/2002, ai sensi della quale l'imposta di bollo e' dovuta "al momento della trasmissione per via telematica o della consegna del supporto informatico". Senonche', la formulazione dell'art. 2 del D.M. ingenera dubbi sul punto: ai sensi del comma 1, i soggetti che ne hanno interesse "possono" presentare le dichiarazioni ivi previste all'ufficio delle entrate; il comma 3 fa riferimento al "contribuente", quale soggetto passivo dell'obbligo di presentazione della dichiarazione a consuntivo, a fine anno. Tale formulazione – frutto di un'acritica riproposizione della struttura dell'art. 15 del D.P.R. 642/1972 – ripropone l'assimilazione, contenuta in quest'ultima norma, tra i "soggetti che ne hanno interesse" ed il "contribuente". Se l'identificazione tra le due qualifiche e'

⁷ Alle medesime conclusioni giunge l'Amministrazione Finanziaria: nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 67/E del 7 agosto 2002 si chiarisce che "A differenza della diversa procedura di pagamento in modo virtuale, stabilita all'articolo 15 del d.P.R. 642 del 1972, per la quale è richiesta una specifica autorizzazione, la procedura individuata all'art. 2 del D.M. 127 del 2002 non comporta autorizzazione alcuna; nella relazione al D.M. è, infatti, precisato che per il pagamento dell'imposta di bollo per gli atti presentati all'ufficio del registro delle imprese '... non è previsto il rilascio di una autorizzazione in quanto il pagamento in modo virtuale è espressamente previsto nella tariffa ed anche l'unico possibile per gli atti trasmessi in via telematica'."

Ne consegue che la prescrizione del secondo comma dell'art. 15 del D.P.R. 642/1972 – che richiede l'indicazione degli estremi dell'autorizzazione negli atti e documenti per cui essa sia stata rilasciata – non puo' trovare applicazione in relazione alla disciplina dell'art. 2 del D.M. n. 127/2002. Nella circolare succitata si evidenzia comunque che "ai sensi del comma 2, dell'articolo 15, del d.P.R. 642 del 1972, gli atti presentati all'ufficio del registro delle imprese per via telematica – così come gli atti per i quali l'imposta di bollo viene corrisposta in modo virtuale su autorizzazione della Direzione regionale – "... devono recare la dicitura chiaramente leggibile indicante il modo di pagamento dell'imposta ..." e gli estremi di presentazione della dichiarazione".

⁸ La particolarita' della procedura ex art. 2 del D.M. in commento, rispetto a quella prevista dall'art. 15 del D.P.R. 642/1972, risiede quindi, sotto questo punto di vista, nella possibilita' per il notaio di attivare la procedura del bollo virtuale esclusivamente per gli atti da presentarsi al registro delle imprese.

comprensibile nella logica dell'art. 15, norma che presuppone la qualifica di soggetto passivo dell'imposta di bollo del soggetto che chiede l'autorizzazione al pagamento in modo virtuale, tale identificazione non appare congruente nel sistema del D.M. n. 127/2002, dal quale si evince chiaramente, come illustrato nel testo, che la riscossione dell'imposta di bollo dovrebbe essere demandata all'ufficio del registro delle imprese (in quanto l'imposta non sia stata precedentemente assolta, sempre in modo virtuale, dal richiedente); dovrebbe essere, quindi, la Camera di commercio, pur non essendo soggetto passivo dell'imposta di bollo, ad effettuare la liquidazione provvisoria, e poi quella definitiva dell'imposta di bollo sulla base "del numero presuntivo degli atti che potranno essere presentati all'ufficio del registro delle imprese durante l'anno" (art. 2, comma 1). Meccanismo, questo, che ha un precedente nella disciplina contenuta nel decreto direttoriale del 12 novembre 2001, che disciplina la presentazione telematica delle denunce di conversione del capitale sociale in euro; nonché, per altro verso, nell'art. 3 del D.P.R. 642/1972, a norma del quale "l'intendenza di finanza⁹ può autorizzare singoli uffici statali, aventi sede nella circoscrizione territoriale dell'intendenza stessa, a riscuotere l'imposta per le domande presentate agli uffici stessi e per gli atti e documenti da essi formati". Per tutte queste ragioni, appare indispensabile un chiarimento ufficiale¹⁰, relativo alla portata ed all'ambito di applicazione dell'art. 2 del D.M. in commento, in relazione alla posizione delle Camere di Commercio quali "soggetti interessati" nel senso della richiamata disposizione;

5) – il congegno di riscossione dell'imposta, quale risultante dalla nuova nota 1-ter all'art. 1 della tariffa (a norma della quale la stessa imposta di bollo è dovuta "al momento della trasmissione per via telematica o della consegna del supporto informatico"), opera in via definitiva nei confronti del soggetto (notaio o altro obbligato) richiedente l'iscrizione nel registro delle imprese. In altri termini, l'ufficio del registro delle imprese, all'atto della trasmissione o della presentazione di cui sopra, riscuote l'imposta di bollo dal richiedente medesimo, e con ciò quest'ultimo ha definitivamente assolto al suo obbligo tributario: gli eventuali inadempimenti della Camera di commercio in relazione alle liquidazioni, provvisorie e definitive, ed al

⁹ La competenza dell'intendenza di finanza è ora trasferita, in linea generale, agli uffici delle entrate, dall'art. 41, comma 3, lettera g), del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 287; e, quanto all'autorizzazione ex art. 3 del D.P.R. 642/1972, alle direzioni regionali delle entrate, ai sensi dell'art. 1 del D.M. 16 giugno 2000 (pubblicato sulla G.U. n. 168 del 20 luglio 2000).

¹⁰ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 67/E del 7 agosto 2002 non apporta alcun contributo alla soluzione del problema evidenziato, in quanto, pur dilungandosi sulla tempistica degli adempimenti relativi al pagamento in modo virtuale, non affronta in alcun modo l'aspetto dell'individuazione dei "soggetti interessati", cui fa riferimento l'art. 2 del decreto in esame.

versamento finale all'erario delle imposte riscosse, attengono ai rapporti tra la Camera di commercio medesima e l'Amministrazione finanziaria ¹¹, senza che il notaio possa esserne in alcun modo coinvolto.

Gaetano Petrelli

¹¹ L'unica conseguenza ricollegabile alla mancata trasmissione delle suddette dichiarazioni da parte dell'ufficio del registro delle imprese sembra quindi essere l'applicazione di sanzioni a carico della Camera di commercio competente.