

CIRCOLARE N. 16/E



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 14 aprile 2015

OGGETTO: Chiarimenti in materia di imposta di bollo assolta in modo virtuale ai sensi degli articoli 15 e 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642

PREMESSA	3
1. DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE	3
2. STRUTTURE COMPETENTI AL RILASCIO DELL'AUTORIZZAZIONE E ALLA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA.....	6
3. AUTORIZZAZIONE	8
4. LIQUIDAZIONE	10
5. VERSAMENTI	11
6. ACCONTO	12
7. OMESSO O RITARDATO VERSAMENTO DI UNA O PIÙ RATE O DELL'ACCONTO E OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE DI CONGUAGLIO.	14
7.1. Sanzioni applicabili	14
7.2. Modalità di irrogazione delle sanzioni	17

PREMESSA

Recentemente sono state apportate innovazioni ai processi per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale.

Gli interventi posti in essere, finalizzati a ridurre l'accesso presso gli uffici da parte dei contribuenti, a omogeneizzare e supportare il processo di liquidazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale e ad automatizzare la lavorazione dell'imposta, sono in sintesi:

- l'approvazione, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 novembre 2014, del modello di "*dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale*" che, a partire dal 1 gennaio 2015, deve essere presentato esclusivamente con modalità telematiche;
- la messa a disposizione di procedure automatizzate per la trasmissione della dichiarazione da parte dei contribuenti e per la liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio;
- l'estensione, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2015, della modalità di versamento tramite il modello F24 e l'istituzione dei codici tributo con risoluzione n. 12/E emanata nella stessa data del provvedimento.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alla competenza degli Uffici dell'Agenzia delle entrate, al procedimento di autorizzazione e alle modalità di liquidazione del tributo, ai criteri per lo scomputo dell'acconto e alle sanzioni applicabili.

1. DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE

L'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, stabilisce che l'imposta di bollo può essere assolta in modo virtuale, su richiesta degli interessati, per determinati atti e documenti, definiti con appositi

decreti ministeriali (decreti 7 giugno 1973, 25 luglio 1975, 31 ottobre 1981, 10 febbraio 1988 e 24 maggio 2012).

In particolare, il soggetto interessato deve chiedere una preventiva autorizzazione all'Ufficio competente, presentando apposita domanda corredata da una dichiarazione da lui sottoscritta, contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti e documenti che potranno essere emessi e ricevuti durante l'anno. L'autorizzazione si intende concessa a tempo indeterminato ed è revocabile con atto da notificarsi all'interessato. Il contribuente può rinunciare all'autorizzazione con le modalità previste dal nono comma dell'articolo 15 del DPR n. 642.

L'Ufficio competente procede alla liquidazione iniziale dell'imposta dovuta per il periodo che va dalla data di decorrenza dell'autorizzazione sino al 31 dicembre dello stesso anno. La liquidazione è effettuata in via provvisoria in base ai dati esposti nella dichiarazione presentata con l'istanza di autorizzazione ed è ripartita in tante rate uguali quanti sono i bimestri compresi nel suddetto periodo, con scadenza alla fine di ciascun bimestre solare.

A partire dall'anno solare che segue il primo periodo di operatività del pagamento in modo virtuale, il soggetto autorizzato, entro il 31 gennaio di ciascun anno, presenta all'Ufficio una dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente, distinti per voce di tariffa, e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta, nonché degli assegni bancari estinti nel suddetto periodo.

Sulla base dei dati indicati in tale dichiarazione, l'Ufficio, *previ gli opportuni riscontri*, procede alla liquidazione definitiva a consuntivo dell'imposta dovuta per l'anno precedente, imputando la differenza a debito o a credito alla rata bimestrale scadente a febbraio o, occorrendo, a quella successiva.

La liquidazione definitiva, raggugliata e corretta dall'ufficio in relazione a eventuali modifiche della disciplina o della misura dell'imposta, viene assunta come base per la liquidazione provvisoria per l'anno in corso.

Qualora intervengano modifiche della disciplina o della misura dell'imposta "*nel corso dell'anno, a liquidazione provvisoria già eseguita*", l'Ufficio effettua la riliquidazione provvisoria delle rimanenti rate con avviso da notificare al contribuente entro il mese successivo a quello di entrata in vigore del provvedimento che dispone le modifiche. La maggiore imposta relativa alla prima rata oggetto della riliquidazione è pagata unitamente all'imposta relativa alla rata successiva. Non si tiene conto, ai fini della riliquidazione in corso d'anno, delle modifiche intervenute nell'ultimo bimestre. Se le modifiche comportano l'applicazione di un'imposta di ammontare inferiore rispetto a quella provvisoriamente liquidata, la riliquidazione è effettuata dall'Ufficio, su istanza del contribuente, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza stessa.

L'articolo 15-*bis* del DPR n. 642 prevede che alcuni soggetti (Poste italiane s.p.a., le banche e gli altri enti e società finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, nonché le imprese di assicurazione), entro il 16 aprile di ogni anno, versano a titolo di acconto una somma pari al novantacinque per cento dell'imposta provvisoriamente liquidata. Per esigenze di liquidità l'acconto può essere scomputato dai versamenti da effettuare a partire dal successivo mese di febbraio.

Si precisa che la disciplina finora descritta, relativa all'imposta di bollo assolta in modo virtuale, non trova applicazione nelle diverse ipotesi regolamentate dal decreto ministeriale 17 giugno 2014 in tema di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici.

Infatti, per le fattispecie regolamentate dal citato decreto ministeriale, l'assolvimento dell'imposta di bollo non richiede la preventiva autorizzazione né gli altri adempimenti previsti dagli articoli 15 e 15-*bis* del DPR n. 642, ma il versamento dell'imposta è effettuato telematicamente utilizzando il modello F24 in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

2. STRUTTURE COMPETENTI AL RILASCIO DELL'AUTORIZZAZIONE E ALLA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

L'articolo 15 del DPR n. 642, in mancanza di un aggiornamento normativo, continua a indicare l'Intendenza di finanza e l'Ufficio del registro competente per territorio come strutture competenti rispettivamente al rilascio dell'autorizzazione al pagamento dell'imposta in modo virtuale e alla liquidazione del tributo.

Sulla base delle disposizioni che hanno disciplinato il passaggio di funzioni dai preesistenti Uffici a quelli operanti attualmente nell'Agenzia delle entrate, le strutture ora competenti sono le seguenti.

Le Direzioni Provinciali sono competenti in via generale sia al rilascio dell'autorizzazione sia alla liquidazione dell'imposta assolta in modo virtuale.

Restano alle Direzioni Regionali le competenze loro attribuite dal decreto del 16 giugno 2000 il quale, all'articolo 1, primo comma, lettera c), stabilisce che, in deroga all'articolo 15 del DPR n. 642, le Direzioni Regionali sono delegate ad adottare, fra gli altri, il provvedimento di autorizzazione al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo per gli uffici ed enti statali. La circolare n. 100/E del 5 dicembre 2001 ha chiarito che "tra le categorie di atti per le quali è consentito alle Direzioni Regionali dell'Agenzia il rilascio dell'autorizzazione al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo" sono inclusi anche gli atti rilasciati dalle Camere di Commercio o a queste presentati per via telematica.

In sintesi, attualmente le competenze in materia di imposta di bollo assolta con modalità virtuale risultano così ripartite:

- in via generale il rilascio dell'autorizzazione e la liquidazione del tributo sono di competenza delle Direzioni Provinciali;
- per gli uffici e gli enti statali e per le Camere di Commercio il rilascio delle autorizzazioni è di competenza delle Direzioni Regionali. Alla Direzione Provinciale compete la successiva liquidazione dell'imposta.

Per quanto riguarda la ripartizione territoriale, la competenza è determinata in base al domicilio fiscale del contribuente. Per l'individuazione del domicilio fiscale valgono i criteri stabiliti dall'articolo 58 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Pertanto, competente al rilascio dell'autorizzazione e alla liquidazione del tributo è la Direzione Provinciale nel cui ambito ha il domicilio fiscale il contribuente.

Il Direttore provinciale, per esigenze organizzative, può individuare all'interno della stessa Direzione uno o più uffici territoriali cui affidare le anzidette attività, dandone comunicazione sul sito istituzionale della Direzione Regionale.

Si precisa che ai principi sopra indicati devono conformarsi altresì le richieste di autorizzazione e le attività ancora da espletare nelle ipotesi di ripartizioni di competenze diversamente disposte con precedenti provvedimenti del Direttore Regionale.

Nel caso di variazione del domicilio fiscale, si applica quale regola generale la disposizione dell'ultimo comma dell'articolo 58 del DPR n. 600 del 1973, secondo la quale il cambio di domicilio fiscale ha effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si è verificato.

In forza della norma richiamata, in caso di variazione del domicilio fiscale, l'Ufficio competente al rilascio dell'autorizzazione è individuato sulla base del nuovo domicilio, se la richiesta di autorizzazione è presentata a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui è stato effettuato il cambio.

Pertanto, se tra la variazione e la richiesta sono trascorsi meno di sessanta giorni, la competenza al rilascio dell'autorizzazione e alla liquidazione iniziale è individuata sulla base del vecchio domicilio fiscale, mentre le successive attività sono poste in essere dall'Ufficio competente in base al nuovo domicilio.

In proposito si precisa che l'autorizzazione conserva efficacia anche se le successive attività di liquidazione dell'imposta sono di competenza di un Ufficio diverso da quello che ha provveduto al suo rilascio.

La revoca dell'autorizzazione e le operazioni relative alla rinuncia alla stessa sono, altresì, di competenza dell'Ufficio dell'ultimo domicilio fiscale.

I principi richiamati si applicano anche per determinare l'Ufficio competente alla liquidazione definitiva e a quella provvisoria nonché all'eventuale riliquidazione nel corso d'anno.

In caso di impresa estera non residente, la competenza territoriale è determinata sulla base del domicilio in Italia del rappresentate fiscale.

3. AUTORIZZAZIONE

L'autorizzazione per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale è richiesta con istanza prodotta in bollo, fatte salve le esenzioni di cui all'articolo 16 della Tabella all. B, del DPR n. 642¹, corredata dalla dichiarazione contenente il numero presuntivo degli atti che saranno emessi o ricevuti nell'anno solare e la descrizione della loro tipologia. L'istanza e la dichiarazione sottoscritte dal contribuente, se persona fisica, ovvero dal rappresentante legale della società o ente nonché dal rappresentate fiscale del soggetto non residente, sono consegnate all'Ufficio competente ovvero trasmesse con raccomandata a.r..

Il provvedimento autorizzativo è rilasciato a seguito della verifica della legittimità della richiesta, che deve riguardare i documenti e gli atti riconducibili fra quelli per i quali è prevista la possibilità di assolvimento dell'imposta in modo virtuale, nonché previa verifica di alcuni requisiti di idoneità del soggetto e di rilevanza dell'attività svolta.

Indicazioni al riguardo sono state fornite in passato con le circolari n. 61 del 3 novembre 1973 e n. 49 del 27 luglio 1987.

In particolare, con la circolare n. 61 del 1973 è stato precisato che le autorizzazioni non possono essere concesse in modo indiscriminato, ma deve essere di volta in volta valutata la qualità dei richiedenti, la loro serietà e la

¹ Atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, Regioni, Province, Comuni, loro consorzi e associazioni, nonché Comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati.

capacità economica ad assolvere il tributo con modalità virtuale, oltre alla quantità degli atti che si presume verranno assoggettati al bollo in modo virtuale.

Successivamente, con la circolare n. 49 del 1987 è stato chiarito che, nell'esaminare le richieste di autorizzazione al pagamento in modo virtuale del tributo, si deve tener conto dell'importo della base imponibile e del numero degli atti e documenti posti in essere dal contribuente nel corso dell'anno, respingendo le istanze che non giustifichino la complessa procedura di cui all'articolo 15 del DPR n. 642. E' stato poi indicato agli Uffici competenti di adottare i provvedimenti di autorizzazione *“limitatamente ai casi di particolare utilità per il contribuente e per l'Amministrazione Finanziaria e, comunque, per importi di tributo non inferiore a lire cinque milioni annui”*, ammettendo, tuttavia al pagamento del tributo in modo virtuale, *“senza alcun limite di importo, gli atti e documenti che, per la forma ed il supporto cartaceo utilizzato (ad esempio carte di credito), non possono essere redatti su carta bollata ovvero con l'applicazione delle marche da bollo”*.

Relativamente agli indirizzi forniti con le richiamate circolari, si conferma quanto precisato circa l'opportunità di verificare, di volta in volta, per il rilascio dell'autorizzazione la sussistenza dei requisiti di affidabilità e di adeguata capacità economica del richiedente ad assolvere il tributo, unitamente all'entità del tributo e alla quantità degli atti e documenti da assoggettare all'imposta di bollo in modo virtuale, al fine di valutare l'utilità per il contribuente all'utilizzo del bollo in modo virtuale e le adeguate garanzie per l'Amministrazione.

Non assume di per sé rilevanza la determinazione di una soglia minima degli importi del tributo da versare.

Si deve ritenere, pertanto, non più attuale l'indicazione fornita con la circolare n. 49 del 1987, secondo la quale il provvedimento di autorizzazione poteva essere adottato *“per importi di tributo non inferiore a lire cinque milioni annui”*.

Come già accennato, l'articolo 15 del DPR n. 642, nel prevedere che l'autorizzazione è rilasciata a tempo indeterminato, stabilisce che la stessa può

essere revocata con atto notificato all'interessato. Ai fini della revoca valgono gli stessi criteri individuati in via amministrativa per il provvedimento di autorizzazione.

La norma richiamata non disciplina l'ipotesi di diniego, totale o parziale, dell'autorizzazione, ma si ritiene che, anche in mancanza di un'espressa previsione normativa, detto provvedimento, al pari di quello di revoca, debba essere formalmente notificato all'interessato, in quanto potenzialmente lesivo della posizione giuridica del destinatario.

Entrambi gli atti – provvedimento di revoca e provvedimento di diniego, totale o parziale, dell'autorizzazione – devono ritenersi riconducibili fra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario ai sensi dell'articolo 19, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

L'articolo 15, nono comma, prevede l'ipotesi di rinuncia all'autorizzazione da parte del soggetto interessato.

La rinuncia è effettuata con apposita comunicazione presentando contemporaneamente la dichiarazione degli atti e documenti emessi nel periodo compreso dal 1 gennaio fino al giorno in cui ha effetto la rinuncia.

Detta dichiarazione continua in via transitoria, per il periodo dal 1 gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015, a essere presentata in formato cartaceo presso l'Ufficio territoriale competente.

Dal 1 gennaio 2016, con la presentazione in via telematica della stessa dichiarazione, la rinuncia potrà essere effettuata nell'ambito del modello dichiarativo opportunamente integrato.

4. LIQUIDAZIONE

Come accennato, la liquidazione dell'imposta di bollo assolta con modalità virtuale è eseguita dall'ufficio sulla base della dichiarazione a consuntivo presentata dal soggetto autorizzato entro il 31 gennaio.

L'Ufficio opera contestualmente la liquidazione in via definitiva per il precedente anno solare e quella provvisoria per l'anno in corso.

Entrambe le liquidazioni, nonché la ripartizione dell'importo dovuto in rate bimestrali, confluiscono in un unico atto che costituisce avviso di liquidazione dell'imposta di bollo dovuta.

L'avviso di liquidazione è impugnabile davanti alla Commissione Tributaria ai sensi dell'articolo 19, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Ai sensi dell'articolo 15, settimo comma, del DPR n. 642, qualora nel corso dell'anno intervengano modifiche della disciplina o della misura dell'imposta, l'Ufficio può procedere alla riliquidazione provvisoria, con atto da notificare al contribuente entro il mese successivo a quello di entrata in vigore del provvedimento che dispone le modifiche che danno luogo alla riliquidazione.

Si ha in questo caso un atto che modifica la pretesa tributaria precedentemente definita e, pertanto, lo stesso condivide la natura giuridica dell'atto che va a rettificare.

Le precisazioni svolte valgono anche relativamente alla liquidazione iniziale, cioè quella operata sulla base della dichiarazione presentata con la richiesta di autorizzazione, che comprende il periodo tra la data di decorrenza dell'autorizzazione e il 31 dicembre.

In caso di rinuncia all'autorizzazione da parte dell'interessato, la liquidazione dell'imposta riguarda il periodo compreso dal 1 gennaio all'ultimo giorno in cui è operativa l'autorizzazione.

Il pagamento dell'imposta risultante dalla liquidazione definitiva è effettuato nei venti giorni successivi alla notificazione dell'avviso di liquidazione. Nel caso in cui dalla liquidazione emerga un credito, il contribuente può presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 37 del DPR n. 642.

5. VERSAMENTI

Come anticipato in premessa, i versamenti per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale liquidata dall'Ufficio nonché il versamento dell'acconto di cui all'articolo 15-*bis* del DPR n. 642, i relativi interessi e sanzioni sono

effettuati, in base al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 3 febbraio 2015, mediante il modello F24, a partire dal 20 febbraio 2015.

Fino al 31 marzo 2015 era consentito eseguire i medesimi versamenti con il modello F23.

Si precisa che il passaggio dal sistema di pagamento tramite il modello F23 a quello tramite il modello F24 non determina un'interruzione nella continuità dei pagamenti e, pertanto, gli importi versati tramite il modello F23 sono scomputabili dai pagamenti da effettuare con il modello F24.

I versamenti con il modello F24 sono effettuati con i codici tributo istituiti con risoluzione 12/E del 3 febbraio 2015: "2505" denominato "BOLLO VIRTUALE-RATA"; "2506" denominato "BOLLO VIRTUALE - ACCONTO"; "2507" denominato "BOLLO VIRTUALE - Sanzioni"; "2508" denominato "BOLLO VIRTUALE - Interessi".

Al riguardo si chiarisce che alla rata bimestrale scadente a febbraio (o, occorrendo, in quella successiva) è imputata, ai sensi del sesto comma dell'articolo 15 del DPR n. 642, l'eventuale differenza a debito dell'imposta dovuta per l'anno precedente, che scaturisce dalla liquidazione definitiva; pertanto il relativo versamento è effettuato utilizzando un unico codice tributo "2505" denominato "BOLLO VIRTUALE - RATA".

Si fa presente, infine, che con la risoluzione 12/E richiamata è stato precisato che per i codici tributo relativi all'imposta di bollo assolta in modo virtuale le somme sono indicate esclusivamente nella colonna "importi a debito versati", ciò comporta che eventuali eccedenze di imposta non possono essere portate in compensazione nel modello F24 con debiti relativi ad altri tributi.

6. ACCONTO

Relativamente all'acconto disciplinato dall'articolo 15-*bis* del DPR n. 642 del 1972, si è posto il problema dei limiti entro i quali lo stesso possa essere scomputato.

La norma espressamente prevede che l'acconto può essere scomputato “*per esigenze di liquidità*” dai versamenti da effettuare a partire dal successivo mese di febbraio.

Al riguardo la circolare n. 49/E del 21 novembre 2005 ha precisato che la genericità della previsione comporta che l'acconto “*non deve obbligatoriamente essere effettuato nel mese di febbraio*”, ma può essere scomputato da tutti i versamenti da eseguire a partire dal mese di febbraio.

La circolare n. 46/E del 24 ottobre 2011 ha chiarito, inoltre, che, qualora l'acconto versato non possa essere interamente scomputato dai versamenti delle rate da effettuare nel corso dell'anno, il credito vantato può essere portato in diminuzione anche dal versamento dell'acconto per l'anno successivo.

In sostanza, i richiamati documenti di prassi hanno privilegiato un'interpretazione dell'articolo 15-*bis* volta a favorire la piena scomputabilità dell'acconto da tutti i versamenti dovuti a partire dal mese di febbraio, incluso il versamento relativo all'acconto per l'anno successivo.

Ciò premesso, si precisa che l'acconto effettivamente versato nell'anno precedente può essere scomputato con la modalità (sulle rate bimestrali e/o sull'acconto per l'anno successivo) scelta dal contribuente, in considerazione dell'espresso riferimento operato dall'articolo 15-*bis* alle “*esigenze di liquidità*”.

A tal fine il contribuente potrà effettuare nella dichiarazione annuale (in cui verrà inserito un apposito rigo dalla prossima dichiarazione) la scelta sulla modalità di scomputo dell'acconto. In questo caso l'Ufficio provvederà alla liquidazione delle rate bimestrali e dell'acconto per l'anno successivo sulla base delle indicazioni fornite dal contribuente.

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

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

- sanzioni applicabili
- modalità di irrogazione della sanzione

7.1. Sanzioni applicabili

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

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

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

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

dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, e ha abrogato l'articolo 29 del medesimo decreto.

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

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

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

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

autorizzato. In particolare le violazioni di omesso o ritardato pagamento del tributo riguardano i versamenti bimestrali e d'acconto, ipotesi per le quali trovano applicazione le sanzioni previste dal citato articolo 13 del decreto legislativo 471 del 1997.

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

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

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

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

Per la violazione dell'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio, da presentare entro il 31 gennaio di ciascun anno ovvero contestualmente alla rinuncia, trova applicazione la sanzione stabilita dall'articolo 25, comma 3, del DPR n. 642 nella misura dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta.

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

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

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

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

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

7.2. Modalità di irrogazione delle sanzioni

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

In questo caso l'Ufficio non provvede a notificare un apposito atto, ma iscrive direttamente a ruolo il tributo, le sanzioni e gli interessi, in quanto ha già comunicato al contribuente l'ammontare dell'imposta liquidata a titolo

provvisorio e definitivo, con la ripartizione in rate, mediante la notifica dell'avviso di liquidazione.

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

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

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

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni Provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA