

Risposta n. 350/2023

OGGETTO: Riliquidazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale, ai sensi degli articoli 15 e 15-bis, del d.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 642, in caso di presentazione di una dichiarazione sostitutiva "a favore".

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante (di seguito anche "ALFA") chiede di conoscere la corretta procedura da seguire per emendare una dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale ai sensi degli articoli 15 e 15-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (di seguito anche "d.P.R. n. 642/72") che il contribuente riscontri non corretta, dopo la scadenza del termine ultimo per l'invio. In particolare, chiede di conoscere come vada operativamente gestito il caso in cui la correzione dell'errore determini un maggior credito/minor debito in capo al contribuente e quale sia la corretta procedura per recuperare quanto indebitamente versato.

Al riguardo l'Istante rappresenta di provvedere al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale in base alle disposizioni previste dai citati articoli 15 e 15-bis del d.P.R. n. 642/72.

L'istante, in data **XX/XX/2022**, ha presentato in via telematica la dichiarazione consuntiva del bollo dovuto per l'anno 2021, da cui risulta un'imposta complessiva

dovuta per l'annualità 2021 pari ad euro XXXY, 00.

In data YY/YY/2022, l'articolazione territoriale competente dell'Agenzia delle entrate, ha provveduto a liquidare l'imposta dovuta a saldo per l'anno 2021, nonché gli acconti da versare per gli anni 2022 e 2023, come emerge dall'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio.

Successivamente alla scadenza del termine ordinario per l'invio della dichiarazione anno 2021, sono stati riscontrati alcuni errori operativi, da cui è emerso che l'imposta effettivamente dovuta per l'anno 2021 è inferiore a quanto indicato nella dichiarazione trasmessa in via telematica in data **XX/XX/2022**.

In particolare, gli errori hanno comportato l'indicazione in dichiarazione di una maggiore imposta di euro XXX,00, con un conseguente minor credito del medesimo ammontare.

ALFA chiede come deve operare al fine di recuperare la maggiore imposta erroneamente indicata nella dichiarazione presentata con riferimento all'annualità 2021 e, in particolare: (i) se sia possibile presentare oltre il termine di scadenza ordinario, ma prima del termine di decadenza dell'azione di accertamento, una dichiarazione integrativa (*rectius* sostitutiva), con cui si rettifica "a favore" l'originaria dichiarazione; (ii) se la dichiarazione integrativa costituisca un documento idoneo per consentire all'Ufficio di procedere alla riliquidazione dell'imposta dovuta, riconoscendo alla Società il diritto alla compensazione del credito con il proprio debito di successiva formazione o, in subordine, per consentire all'Ufficio di rimborsare alla Società il credito spettante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, sebbene non espressamente prevista a livello normativo, la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" dell'imposta di bollo sia confermata dalle istruzioni del modello dichiarativo che prevedono, espressamente,

la possibilità di presentare una dichiarazione sostitutiva "nell'ipotesi in cui si intende rettificare o integrare una dichiarazione dello stesso tipo già presentata (cod.1 e cod.4)".

L'unico limite alla emendabilità della dichiarazione originariamente presentate dovrebbe essere rappresentato dai termini entro cui è possibile procedere alla rettifica "a favore", che non dovrebbero superare quelli previsti dall'articolo 37, co. 3, del d.P.R. n. 642/72.

Dal punto di vista procedurale, l'assenza di una espressa disciplina circa le modalità e i termini di presentazione delle dichiarazioni integrative e i conseguenti adempimenti a carico del contribuente risulta, a parere della Società, coerente con l'intero impianto normativo dell'imposta di bollo virtuale: l'articolo 15 del d.P.R. n. 642/72 pone, infatti, a carico dell'Ufficio tutte le attività connesse alla liquidazione sia dell'imposta dovuta per l'anno di riferimento sia degli acconti per l'anno successivo.

Al contribuente è rimessa la facoltà di segnalare gli elementi significativi per la liquidazione dell'imposta all'Ufficio che, anche in caso di dichiarazione integrativa, rimane l'unico soggetto incaricato della liquidazione del tributo in tutte le sue fasi.

In conclusione, l'Istante ritiene che l'attuale impianto normativo dell'imposta di bollo consenta la possibilità di presentare, oltre il termine di scadenza ordinario, ma prima del termine di decadenza previsto dall'articolo 37, comma 3 del d.P.R. n. 642/72, una dichiarazione integrativa "a favore", in quanto:

- le istruzioni del modello dichiarativo consentono espressamente al contribuente di rettificare una dichiarazione già presentata, tramite la presentazione di una "dichiarazione sostitutiva", che sostituisce integralmente la precedente dichiarazione inviata e, pertanto, costituisce un documento idoneo a consentire all'Ufficio la riliquidazione dell'imposta;

- le disposizioni dell'articolo 15 del d.P.R. n. 642/72 si applicano anche in caso di presentazione di una dichiarazione sostitutiva. Pertanto, l'Ufficio può provvedere a riliquidare l'imposta dovuta tenendo conto del maggior credito spettante

al contribuente, riconoscendo il diritto della Società alla compensazione del credito con il proprio debito per acconti o per saldo d'imposta di successiva formazione.

A parere dell'Istante, la soluzione interpretativa sopra illustrata appare in linea anche con la ratio degli interventi normativi introdotti a partire dal 2015 in materia di "bollo virtuale", che appaiono volti a semplificare il processo di liquidazione e riscossione dell'imposta, e che, come precisato nella premessa della circolare dell'Agenzia delle Entrate n 16/E del 14 aprile 2015, sono stati 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". In tale ottica, apparirebbe non coerente con l'apparato normativo sopra descritto obbligare il contribuente a presentare un'istanza di rimborso quando nella dichiarazione sostitutiva presentata in via telematica sono già presenti tutti gli elementi idonei a documentare l'importo a credito spettante al contribuente e, al contrario, non in contrasto con le norme, consentire all'Ufficio di riliquidare l'imposta ai sensi degli articoli 15 e 15-bis, del d.P.R. n. 642/72.

Quanto sopra appare altresì coerente con il principio generale di emendabilità delle dichiarazioni. In proposito, l'Istante rileva che non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che il contribuente abbia la facoltà di rettificare, entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento (i.e. entro tre anni a decorrere dal giorno in cui è stata commessa la violazione - Cfr. articolo 37, d.P.R. n. 642/72), una dichiarazione già presentata, al fine di correggere errori o omissioni commessi a proprio vantaggio (che abbiano determinato l'indicazione di una minore imposta dovuta, con la conseguente liquidazione da parte dell'Ufficio di un maggior credito o di un minore debito), tramite una dichiarazione integrativa "a sfavore".

L'istante evidenzia infatti che la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di Stabilità 2015), con effetto dal 1° gennaio 2015, ha innovato l'istituto del ravvedimento operoso (la cui disciplina si applica anche all'imposta di bollo), ampliando le ipotesi di utilizzo dell'istituto al fine di incentivare l'adempimento

spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e dando la possibilità al contribuente di rettificare la propria dichiarazione fino al termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

In tale contesto deve essere riconosciuta la possibilità per il contribuente di rettificare, entro i termini stabiliti dal terzo comma dell'articolo 37, d.P.R. n. 642/72, anche eventuali errori o omissioni commessi a proprio danno (che abbiano determinato l'indicazione di una maggiore imposta dovuta, con la conseguente liquidazione da parte dell'Ufficio di un maggior debito o di un minor credito), tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore".

In subordine, qualora la soluzione sopra illustrata non fosse accolta, ALFA. chiede di considerare la dichiarazione sostitutiva/integrativa "a favore" alla stregua di un'istanza di rimborso da eseguire a cura dell'Ufficio, senza ulteriori adempimenti a carico di ALFA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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.

A partire dall'anno solare che segue il primo periodo di operatività del pagamento in modo virtuale, il soggetto autorizzato, alle previste scadenze, 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 a quella successiva.

La liquidazione definitiva, ragguagliata 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.

Ciò premesso, la soluzione ai quesiti posti dall'Istante impone di definire chiaramente i confini e i termini della possibilità di presentare una "*dichiarazione sostitutiva*", come esposto dalle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale, richiamate dallo stesso Istante.

Occorre preliminarmente precisare che, come evidenziato da ALFA, diversamente da quanto indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello dichiarativo allegate al Provvedimento del 17 dicembre 2015, quelle attualmente in vigore, emanate con Provvedimento del 25 settembre 2019, non prevedono un termine ultimo entro il quale inviare detta dichiarazione sostitutiva.

Le istruzioni chiariscono, infatti, che la dichiarazione sostitutiva, con "cui si intende rettificare o integrare una dichiarazione dello stesso tipo già presentata", "sostituisce integralmente la precedente dichiarazione inviata" senza precisare, come invece effettuato nelle precedenti versioni del modello, che la stessa deve essere presentata "prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione consuntiva".

Pur riconoscendo la portata generale della disciplina sul ravvedimento operoso (articolo 13 del Decreto Legislativo 472/1997 come modificato dalla legge 23 dicembre 2014 n. 190 - legge di stabilità 2015), che opera nello specifico ambito

sanzionatorio, comportando un affievolimento delle misure punitive applicabili a fronte delle violazioni amministrative tributarie, e pur condividendo che per effetto di tale disciplina si deve ritenere applicabile, anche ai fini dell'imposta di bollo assolta virtualmente, la possibilità di correggere errori o omissioni che hanno determinato un minore debito d'imposta attraverso la presentazione di una dichiarazione sostitutiva entro il termine di decadenza dell'azione accertativa (cfr. al riguardo quanto chiarito nella Circolare 16/E del 14 aprile 2015 a proposito dell'omessa presentazione della dichiarazione di conguaglio), tuttavia il richiamo alla suddetta normativa non appare conferente nell'ipotesi in cui il contribuente intenda correggere, con il medesimo strumento, eventuali errori o omissioni commessi a proprio danno.

La disciplina della dichiarazione integrativa a "favore", contenuta negli artt. 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322, nella formulazione vigente a seguito dell'emanazione dell'articolo 5, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 è infatti applicabile, esclusivamente, alle dichiarazioni presentate ai fini (i) delle imposte sui redditi, (ii) dell'imposta regionale sulle attività produttive, (iii) dei sostituti d'imposta e (iv) dell'imposta sul valore aggiunto.

La predetta elencazione riveste carattere tassativo. Ne deriva che, in assenza di una previsione normativa specifica, la disciplina della dichiarazione integrativa a favore non può trovare applicazione ai fini dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale.

Per quanto attiene alle modalità di recupero dell'imposta di bollo corrisposta da ALFA per l'annualità 2021, si ritiene che gli importi versati possano essere chiesti a rimborso mediante apposita istanza, da presentarsi ai sensi dell'articolo 37 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento. Detta imposta non può invece essere compensata con i versamenti dell'imposta di bollo da effettuare nel 2022.

Le previsioni recate dall'articolo 15, comma 6, e 15-bis del d.P.R. n. 642/72,

richiamate dall'Istante, sono volte a disciplinare specifiche ipotesi (credito risultante dalla dichiarazione annuale e versamento dell'acconto dell'imposta di bollo) in cui l'imposta versata può essere scomputata dai versamenti dell'imposta di bollo da effettuare e, pertanto, la loro applicazione non può essere estesa, in via interpretativa, a fattispecie differenti, come quella oggetto di esame nel presente interpello (in senso conforme si veda quanto chiarito nella Risoluzione n. 84/E del 16 settembre 2014).

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti rappresentati nell'Istanza che in questa sede si assumono acriticamente nel presupposto della loro veridicità e correttezza e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)