

Attualità

Bollo e interpello: che fare?

di Massimo Cavallotti (*)

Con riferimento alla risoluzione n. 75/E del 3/6/2005 dell'Agenzia delle Entrate ed il reciproco fine della corretta applicazione delle disposizioni inerenti l'imposta di bollo di cui al D.P.R. 642/72 osservo quanto segue.

Ai fini del reddito d'impresa l'imposta in oggetto è imputata al committente del servizio, pur tuttavia ritengo che il "contribuente-cittadino" non debba e non possa essere sistematicamente vessato dal sistema tributario Statale e Comunale, sia in fase impositiva propria che derivata.

La risoluzione in oggetto interpretata sistematicamente presenta aspetti tributari che il Dirigente Comunale deve valutare nel rispetto dello Statuto dei diritti del contribuente e dell'uniformità del procedimento amministrativo adottato qualora già diversamente precedentemente disponeva.

Dapprima chiariamo cosa si cela giuridicamente nel termine lessicale risoluzione n. 75/E dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale, Servizio normativa e contenzioso del 3/6/2005: una normale istanza di interpello a norma dell'art. 11 della L. 27/7/2000, n. 12 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) depositata da un Comune.

Per interpretare la risoluzione *"tre bolli per ogni morto fuori Comune"* ⁽¹⁾ necessita approfondire la funzione dell'interpello e le finalità delle autorizzazioni di polizia mortuaria.

Come assurge il Prof. Gaspare Falsitta (manuale di diritto tributario) l'interpello ordinario, di portata generale rispetto ad altri interpelli, è attivato sulla base di un'istanza per iscritto dal contribuente per l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi

concreti e personali qualora vi siano obiettive condizioni d'incertezza sulla corretta applicazione della disposizione stessa e prospettando, normalmente, quali interpretazione o comportamento egli ritiene corretto".

Da qui la prima perplessità sul quesito posto da un Comune privo di interesse ad interpretare la norma a difesa del contribuente, deleterio nell'attuale quadro macroeconomico ove regna l'esigenza di far cassa – l'aumento dell'imposta di bollo lo suffraga – ciò in palese contrasto con la funzione dello Statuto dei diritti del contribuente da una parte e dall'altra dalla difficile ratio nell'interpretare la normativa sul settore funerario.

Proprio l'assenza di soluzione interpretativa definisce "anomalo" l'interpello.

Non dimentichiamoci che all'interpello anomalo, così definito dalla dottrina (Falsitta e Tesaro) quello in cui l'istante non abbia indicato la interpretazione o comportamento ritenuto corretto, si applica il comma 3 dell'art. 11 dello Statuto del Contribuente.

Il citato dispositivo prevede che la mancata risposta dell'amministrazione finanziaria determini la impossibilità di irrogare sanzioni sulla questione oggetto dell'istanza. Parimenti l'art. 2.2 della circolare n. 50 del 31/05/2001 della medesima Agenzia delle Entrate prevede che qualora l'interpello sia anomalo per comportamento già posto in essere dal contribuente antecedentemente l'istanza in via di principio non preclude la possibilità di acquisire comunque il parere dell'Agenzia, ma impedisce che la richiesta presentata possa essere trattata come interpello del contribuente sul piano degli effetti che ne scaturiscono, da qui la probabilità dell'anomalia dell'interpello del Comune istante con le conseguenze citate.

⁽¹⁾ Alcuni Comuni appongono una marca da bollo sull'istanza al trasporto, una sul nulla osta sanitario e una sull'autorizzazione al trasporto.

La medesima circolare 50 all'art. 3.3 prevede che l'istanza debba contenere l'esposizione in modo chiaro e univoco del comportamento e della soluzione interpretativa sul piano giuridico che si intende adottare. Tale requisito pur non essendo prescritto a pena di inammissibilità dell'istanza ne condiziona tuttavia gli effetti (vds. art. 5.3 della circolare).

La risposta fornita dalla competente Direzione non impegna il contribuente, il quale è libero di determinarsi in senso non conforme adottando una tesi ricostruttiva diversa da quella indicata dall'amministrazione con il *rulling*.

L'art. 11, comma 2 prevede che la risposta dell'Amministrazione Finanziaria impegna limitatamente il richiedente sulla fattispecie tributaria e non altri.

Qualora l'interpello venga formulato da un numero elevato di contribuenti o riguardi questioni da definirsi generalizzatamente l'A.F. può rispondere collettivamente attraverso una circolare che vincola anche le parti non istanti.

Emergono chiaramente i limiti spazio-temporali della risoluzione tributaria in commento.

Non posso certo esimermi di trattare, se pur brevemente, la collocazione della risoluzione nelle fonti del diritto tributario.

Anzitutto è da notare che in nessun altro settore dell'attività dell'Amministrazione pubblica si assiste ad una così incessante ed eccessiva produzione di circolari, pareri, risoluzioni e note. Il fenomeno ha anche aspetti patologici poiché i grandi gruppi di pressione riescono spesso con lo strumento della circolare o risoluzione ad ottenere vantaggiose interpretazioni della norma tributaria o, all'opposto, col pretesto di interpretare la norma, la circolare diventa talvolta veicolo di tesi ricostruttive che rappresentano una ribellione del Ministero delle Finanze nei confronti della legge.

Con riguardo alla categoria delle circolari, risoluzioni, note (ecc.) aventi contenuto interpretativo delle leggi e dei regolamenti, ossia quelle in cui il Ministero istruisce gli uffici periferici da esso dipendenti circa il significato da riconoscere alla norma, si tratta di stabilire quale efficacia sia da attribuire all'interpretazione ministeriale, specie nelle ipotesi in cui si dia corpo alla creazione di vere e proprie norme di esecuzione volte a completare il lacunoso dettato normativo o alla formulazione di disposizioni che violino la disposizione *interpretanda* (disposizione *contra legem*).

In passato sono stati fatti alcuni ingegnosi tentativi per affermare il principio che le circolari possono accordare benefici anche non previsti dalla legge.

Questi tentativi sono stati respinti dalla dottrina e dalla giurisprudenza per la riaffermazione del principio della non vincolabilità delle prestazioni ministeriali adottate con circolare o risoluzione (vds. Cassazione, Sezione I, 25 marzo 1983, n. 2092).

L'unico orientamento pacifico è, ribadito in ogni tempo, che il giudice sia tenuto ad applicare unicamente le leggi e i regolamenti e non anche le circolari, risoluzioni e note, alle quali può solo riconoscere l'importanza di un utile strumento per la ricerca costruttiva del significato della "mens legis" così come per le opinioni dottrinali e precedenti giurisprudenziali tributari (vds. Cassazione n. 2693/96, ecc.).

Quanto fin qui osservato implica che la interpretazione recata anche dall'interpello:

- 1) non crea vincoli per i contribuenti non istanti, che restano liberi di non uniformarsi;
- 2) è vincolante per la parte richiedente nei limiti di quanto disposto dalla L. 212/2000;
- 3) non è vincolante per gli uffici a cui è diretta se non limitatamente al caso concreto, i quali possono disattenderla;
- 4) non è vincolante per la stessa Autorità che ha emanato l'atto la quale può sempre ricredersi e modificare o correggere l'atto. Sotto questo profilo l'ordinamento tributario italiano non sembra accordare protezione alcuna al contribuente che insorge contro la lesione subita per il mutamento di interpretazione ministeriale se non limitatamente ai rapporti scaturenti tra l'interpellante e l'Amministrazione.

Ben può l'amministrazione utilizzare l'intelligenza e la diligenza tipica del buon padre di famiglia (*ex art. 1176 del C.C.*) al fine di garantire a tutti coloro che siano titolari di interessi giuridici e coinvolti nell'atto la possibilità di farli valere valutandoli adeguatamente in modo che la decisione finale sia il risultato coerente di una scrupolosa e completa rappresentazione dei fatti e della normativa in gioco.

A parere dello scrivente la questione deve risolversi con giudizio motivato sull'applicazione della norma in conformità dell'ordinamento tributario e amministrativo.

La soluzione interpretativa richiede dapprima disquisire brevemente sull'imposta in oggetto.

La disciplina fondamentale dell'imposta di bollo si trova nel D.P.R. 642/72, con allegato gli atti e documenti soggetti.

Il presupposto d'imposta è la formazione o l'uso (per quelli della parte II della tariffa) di un documento rientrante nei tipi previsti a prescindere dalla sua validità ed efficacia in concreto. I soggetti pas-

sivi sono coloro nel cui interesse l'atto o documento è realmente realizzato.

Preme rilevare che in concreto l'imposta di bollo rimonderebbe al secolo XVII, epoca in cui fu ideata da un olandese per una gara bandita dagli Stai Generali allo scopo di rinvenire un'imposta che consentisse un alto gettito per l'erario senza essere gravosa per il cittadino.

Tale circostanza consente di ottenere il massimo gettito con il minimo sacrificio e ne ha assicurato la larga diffusione in tutti gli Stati Europei.

Esenzioni sono previste espressamente dall'allegato B del D.P.R. 642/72 aggiornato con D.M. 20/8/1992.

In primis il comma 2 dell'art. 1 del D.P.R. citato esenta oggettivamente dall'imposta gli atti amministrativi dello Stato, Regioni, Province e Comuni non espressamente previsti nella tariffa e soggettivamente gli atti di cui al:

- punto 10 della tabella: certificati concernenti gli accertamenti che le leggi sanitarie demandano agli uffici Sanitari, ai medici, ai veterinari ed alle levatrici, quando tali certificati sono richiesti nell'esclusivo interesse della pubblica igiene e profilassi;

- punto 14 della tabella: domande per ottenere certificati ed altri documenti esenti da imposta di bollo, domande per il rilascio di copie ed estratti dei registri di anagrafe e stato civile, ecc.;

- punto 16 della tabella: atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, Regioni, Province e Comuni ... sempreché vengano tra loro scambiati.

Soluzione interpretativa

Per sostenere la tesi dell'imposizione o dell'esenzione non si può prescindere dall'analisi giuridica degli atti amministrativi e del procedimento amministrativo funzionale alla normativa di polizia mortuaria.

È noto che il diritto a disporre del proprio corpo dopo la morte è personale e le spoglie umane non sono considerate di proprietà pubblica sino a che gli aventi diritto manifestano volontà di sepoltura, successivamente le spoglie giaceranno nell'ossario o cinerario comune a memoria perpetua previa inumazione decennale o cremazione per volontà del *de cuius* (Corte d'Appello di Genova, 30 giugno 1966). Ai congiunti è riconosciuto il potere di determinare le modalità dei funerali e della sepoltura del defunto entro i limiti posti dalla legge, dall'ordine pubblico e dal buon costume; tale diritto è tuttavia subordinato alla circostanza che il defunto non abbia in vita disposto esso stesso sulla destinazione del proprio cadavere), in merito vedasi

l'articolo dello scrivente pubblicato sulla rivista "I Servizi Funerari", n. 2/2004.

Il D.P.R. 285/90 è norma di fonte secondaria a tutela della profilassi ed igiene pubblica originando dal R.D. 27/07/1934, n. 1265 "Approvazione del testo unico delle leggi sanitarie", pubblicato nella Gazz. Uff. 9 agosto 1934, n. 186, S.O..

L'impianto normativo della polizia mortuaria ruota attorno a due distinti perni, l'uno a tutela dell'igiene e profilassi R.D. 1265/34 con regolamento di attuazione D.P.R. 285/90, e l'altro a tutela dell'ordinamento dello Stato Civile con il D.P.R. 396/2000 "Regolamento per la revisione e la semplificazione dell'ordinamento dello stato civile", a norma dell'art. 2, comma 12, della L. 15/5/1997, n. 127. Collante endoprocedimentale è l'art. 74, comma 1 del D.P.R. 396/2000 che prevede il rilascio dell'autorizzazione alla inumazione, tumulazione o cremazione (*ex* permesso di seppellimento nella norma desueta). Per quanto il compito sia de facto attribuito all'Ufficiale di Stato Civile, anche dal medesimo articolo, non rientra tra le proprie competenze previste dall'art. 5 del D.P.R. 396/2000 e dall'art. 450 del C.C.. Il rilascio presuppone che siano trascorse 24 ore dal decesso e sia constatato il decesso attraverso il medico necroscopo.

La predetta autorizzazione viene rilasciata senza oneri trattandosi di atto inerente alla salute pubblica (punto 10 della tabella All. B del D.P.R. 642/72), con univoco pensiero in dottrina.

Successivamente su istanza di parte, familiare del defunto, si attiva autonomamente il procedimento di trasporto salma soggetto ad imposta di bollo, come ha chiarito parte della dottrina (Scolaro), non essendo atto inerente la salute pubblica e trattandosi di una mera comunicazione e non trasmissione di atti tra amministrazioni (cosicché decade l'esenzione al bollo di cui ai punti 10 e 16 del D.P.R. 642/72).

Con il sostenimento della citata tesi emergono chiaramente manifeste illogicità ed un eccesso di potere amministrativo nell'interpretare la norma dovuto a:

- 1) È manifestamente illogico ritenere concluso il procedimento amministrativo del seppellimento della salma attraverso la redazione dell'atto di morte con l'autorizzazione all'inumazione, tumulazione o cremazione se non si fornisce titolo legittimante per la rimozione del cadavere dal luogo del decesso, ergo autorizzazione al trasporto. L'atto amministrativo è espressione di autorità funzionalizzata al perseguimento di un interesse pubblico consistente nella (fattispecie) tutela dell'igiene e profilassi pubblica (termine per la sigillatura del feretro e trasporto concesso dall'A.S.L.) ed alle norme sullo Stato Civile.

2) È viziata da eccesso di potere l'interpretazione della norma che preclude i requisiti di atto inerente la salute pubblica all'autorizzazione al trasporto in palese violazione dell'art. 339 del R.D. 1265/34 e dall'art. 16, comma 2 del D.P.R. 285/90.

3) Non concordo con parte della dottrina (Scolaro) quando asserge che l'autorizzazione al trasporto funebre non ha connessioni con il rilascio dell'autorizzazione all'inumazione, alla tumulazione o alla cremazione.

4) Il trasporto presuppone l'avvenuto completamento del periodo di osservazione e l'accertamento della morte con l'osservanza di determinate prescrizioni igieniche e proceduralmente è l'atto amministrativo "presupposto", nel concreto termine amministrativistico, è l'autorizzazione alla inumazione, alla tumulazione o alla cremazione (con rilascio contestuale). Trasportare il cadavere al luogo di sepoltura è un interesse pubblico (tutela igienica e profilassi) e si evince anche dalla normativa che attribuisce all'incaricato funzioni di interesse pubblico.

Ecco una dimostrazione di quello che si legge nel testo attività amministrativa e provvedimenti amministrativi di Lorenzo Acquarone che a tutt'oggi non esiste nel nostro ordinamento una vera e propria disciplina generale del procedimento amministrativo, sostenendo che la L. 241/90 secondo la dottrina tradizionale è una legge di principi.

Và anche subito chiarita la distinzione tra atti intermedi del procedimento di seppellimento salma e provvedimento annesso. Gli atti intermedi pur possedendo autonomia strutturale e talora funzionale, nella fattispecie redazione dell'atto di morte, esauriscono di norma la loro funzione nel creare situazioni che da sole legittimano l'emanazione di un ulteriore atto del procedimento che abbia la capacità di produrre effetti innovativi e costitutivi nella realtà giuridica, nella fattispecie l'autorizzazione al trasporto salma.

Si evince chiaramente come l'autorizzazione al seppellimento sia un "atto presupposto", se pur dotato di autonomia, di una fase endoprocedimentale di maggior portata che permette il raggiungimento dei fini pubblici sopra citati.

Anzi, la fase istruttoria (come bene ha chiarito la dottrina) è la verifica dei presupposti del provvedimento con l'acquisizione e valutazione degli interessi e la P.A. non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento del medesimo (art. 1, comma 1 della L. 241/90).

Costituisce aggravio di procedimento, oltretutto inefficienza, richiedere istanza tendente al rilascio

dell'autorizzazione al seppellimento e nel contempo con atto distinto ulteriore istanza per l'autorizzazione al trasporto della salma. I dati contenuti nella prima richiesta sono analogamente nella seconda, violando così anche un principio dell'ordinamento tributario consistente nel divieto di sottoporre ad imposizione presupposti d'imposta analogamente esentati (punto 14 del D.P.R. 642/72).

La tesi qui sostenuta non viola la regola generale dell'ordinamento giuridico amministrativo per la quale qualsiasi provvedimento emesso dalla amministrazione pubblica richiede un'istanza di parte interessata, salvi i casi in cui il provvedimento debba essere emesso d'ufficio. In altre parole, trattandosi di un provvedimento amministrativo l'istanza per ottenere autorizzazione al seppellimento deve essere comprensiva della domanda di trasporto.

Altro aspetto dibattuto ai fini dell'esenzione dell'imposta è la trasmissione dei documenti autorizzanti il trasporto se considerarla trasmissione di documentazione tra Comuni o diversamente una mera comunicazione non esente dal bollo.

Nella fattispecie l'obbligazione tributaria si costituisce da un riconoscimento funzionale di un atto e fatto (consegna) amministrativo da interpretare secondo le disposizioni vigenti.

Il D.P.R. 285/90 sulla materia prevede che:

1) l'incaricato del trasporto deve essere munito di apposita autorizzazione da consegnarsi al Comune di seppellimento della salma (artt. 23, 24 e 34);

2) per il trasporto comunale il D.P.R. 285/90 non prevede alcuna autorizzazione essendo *in re ipsa* quando vigeva l'art. 16 con concessione di privativa del servizio che veniva regolamentava contrattualmente;

3) i Comuni richiedono, rilasciando modello compilato, il nulla osta sanitario per l'autorizzazione al trasporto fuori comune (in bollo) che non è prevista esplicitamente né nel Regio Decreto e né nel D.P.R. 285/90 se non limitatamente per i trasporti internazionali e per le salme decedute con malattia infettiva (prescrizioni obbligatorie anche per il trasporto Comunale). Oltremodo alcuni Comuni aggravano, in palese violazione della L. 241/90, il procedimento amministrativo non trasmettendo direttamente loro la richiesta di parere e verifica delle prescrizioni richieste. Il nulla osta sanitario è una fase sub procedimentale a carico dell'Ufficiale dello Stato Civile e non dell'impresa funebre, ad eccezione del verbale di sigillatura feretro ove delegato alle medesime e del versamento dei diritti sanitari, e come tale esente dall'imposta di bollo di cui ai punti 10 e 16;

4) l'accesso ai cimiteri è subordinato alla presentazione dell'autorizzazione di seppellimento e la medesima verrà trascritta in apposito registro vidimato dal Sindaco in doppio esemplare. Nel medesimo registro verrà annotata qualsiasi variazione avvenuta in seguito a esumazione, estumulazione, cremazione, trasporto di cadavere o di ceneri (art. 52 del D.P.R. 285/90). Cosicché l'autorizzazione al trasporto in altro Comune di salma già seppellita dovrà essere registrata anche sul registro cimiteriale del Comune emittente. La registrazione nel registro conservato da autorità Pubblica (Comune) di notizie e fatti assume un effetto di pubblicità notizia dovuta alla trasmissione documentale tra Enti per mezzo dell'incaricato al trasporto, lungi per costui da essere un titolo vettoriale legittimante, per cui esente dall'imposta di bollo al punto 16 della tabella All. B del D.P.R. 642/72.

Riepilogando quanto prospettato con le motivazioni citate emerge che:

- a) l'istanza per l'autorizzazione alla sepoltura è esente al punto 10 della tabella All. B del D.P.R. 642/72;
- b) l'istanza per l'autorizzazione al trasporto è esente al punto 14 e 16 della tabella All. B del D.P.R. 642/72 ed all'art. 1, comma 2 del medesimo D.P.R. essendo una fase sub procedimentale;
- c) nulla osta sanitario al trasporto è esente al punto 10 e 16 della tabella All. B del D.P.R. 642/72;
- d) autorizzazione al trasporto, rilasciata dai Comuni con allegata autorizzazione alla sepoltura, esente al punto 10 e 16 della tabella All. B del D.P.R. 642/72 ed art. 1, comma 2 del medesimo D.P.R. quale "atto amministrativo presupposto" e quale atto non previsto nella tariffa.

L'autorizzazione del trasporto salma all'estero

Con riferimento al passaporto mortuario o all'autorizzazione all'espatrio osserva che sono regolamentate dall'accordo internazionale di Berlino che nulla prevede in materia d'imposizione tra Stati. Di norma anche gli accordi internazionali per e-

vitare le doppie imposizioni nulla prevedono in materia di imposta di bollo.

Considerando poi che l'impianto normativo diverge da quanto illustrato sopra per l'autorizzazione al trasporto fuori Comune essendo regolamentato dall'Accordo di Berlino non posso che trarre le seguenti conclusioni:

- a) l'istanza per il rilascio del decreto al trasporto e passaporto mortuario è soggetta ad imposta di bollo punto 3 della tabella All. A del D.P.R. 642/72;
- b) l'istanza all'A.S.L. per nulla osta sanitario è soggetta ad imposta di bollo punto 3 della tabella All. A del D.P.R. 642 in quanto non facente parte di un sub procedimento come la precedente ma bensì come previsto dalla norma deve essere rivolta autonomamente all'A.S.L. che emette un provvedimento da allegare normalmente in copia alla autorizzazione rilasciata dal Comune. A differenza del nulla osta sanitario per il trasporto in Italia questo è ampiamente documentato nella normativa (Accordo di Berlino e D.P.R. 285/90);
- c) passaporto mortuario e decreto di trasporto esente a norma dell'art. 1, comma 2 del D.P.R. 642/72.

Tuttavia ritengo, per le motivazioni illustrate, che il Ministero delle Finanze dovrebbe intervenire con univoca interpretazione ministeriale sicché rimane poi il ricorso alla giurisdizione tributaria per porre fine al dilemma.

Terminato il dilemma imposta di bollo nuovamente inizierà il dilemma con la nuova imposta sui servizi?

(*) *Amministratore unico S.O.F.I. s.r.l di Sanremo, Amministratore A.F.I. s.r.l. di Taggia, Consigliere Fe.N.I.O.F., Presidente Sezione Imprese Funebri Unione degli industriali di Imperia.*