

Approfondimenti

Le autorizzazioni in materia di trasporto funebre cremazione e consimili ed imposta di bollo

di Sereno Scolaro

Introduzione

In alcune occasioni emergono comportamenti non omogenei per quanto riguarda l'applicazione dell'imposta di bollo sulle istanze ed autorizzazioni in ambito funebre, cioè per quanto riguarda il trasporto funebre, la cremazione ed attività più o meno connesse. Da un lato, vanno subito non considerate le amene posizioni (vi è stato chi, non senza superficialità le abbia formulate, probabilmente con una visione che non solo non distingueva tra i diversi livelli di governo, e la loro autonomia, ma si fondava su visioni del settore pubblico come se si trattasse di contesto unitario) secondo cui l'imposta di bollo costituirebbe il corrispettivo di attività proprie di uffici comunali, se non altro per la considerazione che l'imposta di bollo ha natura di imposta erariale, la cui entrata concorre al complesso delle entrate dello Stato, con l'ovvia quanto elementare conseguenza che non solo non ha natura di corrispettivo per prestazioni di servizio, ma altresì (anche se, accademicamente, l'avesse) i relativi introiti non affluiscono al bilancio del comune.

Come noto, la materia dell'imposta di bollo è regolata, attualmente, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e succ. modif. (principalmente, D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955), da cui si ricava che si tratta di un'imposta avente carattere cartolare essendone soggetti gli atti, documenti e registri (quando formati nello Stato) indicati in apposita Tabella (costituente l'allegato A) al citato D.P.R.), articolata in funzione dell'assoggettamento all'imposta *fin dall'origine* (Parte 1^a), oppure *in caso d'uso* (Parte 2^a), intendendosi questo ultimo quando vi sia registrazione (testo unico, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e succ. modif.), qui trascurandosi, per ragioni di estraneità per materia, la questione delle cambiali emesse all'estero. Per il caso dell'assoggettamento all'imposta di bollo fin dall'origine, merita di essere ricordato come (art. 11 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e succ. modif.) l'applicazione dei contrassegni dell'avvenuto assolvimento all'imposta di bollo debba precedere l'eventuale sottoscrizione e, per i registri e repertori, qualsiasi scritturazione: in altre parole, prima si provvede all'applicazione del contrassegno e

solo successivamente alla formazione del relativo atto, documento.

In linea di massima, quindi, è possibile considerare come vi sia un fattore di "tipicità" negli atti, documenti e registri assoggettati all'imposta di bollo, nel senso che occorre riferirsi alla Tariffa, sia nel caso dell'assoggettamento fin dall'origine, sia nel caso di assoggettamento in caso d'uso. Per quanto qui possa interessare vanno considerati gli articoli della Tariffa, Parte 1^a (atti, documenti e registri assoggettati all'imposta fin dall'origine), con riguardo all'art. 1:

Art. 1

1. Atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da notai o da altri pubblici ufficiali. Per ogni foglio: [misura dell'imposta: omissis]

1-bis (... omissis ...)

1-ter (... omissis ...),

nonché, all'art. 2:

Art. 2

1. 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: per ogni foglio: [misura dell'imposta: omissis]

Infine, vanno considerati gli articoli 3 e 4:

Art. 3

1. Ricorsi straordinari al Presidente della Repubblica. Istanze, petizioni, ricorsi e relative memorie diretti agli uffici e agli organi, anche collegiali, dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché agli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, tendenti ad ottenere l'emissione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili: per ogni foglio: [misura dell'imposta: omissis]

1-bis. Istanze trasmesse per via telematica agli uffici e agli organi, anche collegiali, dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché agli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, tendenti ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili: [misura dell'imposta: omissis]

2. Note di trascrizione, iscrizione, rinnovazione nei registri di cui all'art. 16, lettera b), nonché nei registri navale, aeronautico e automobilistico; note di trascrizione del patto di riservato dominio, nonché del privilegio nelle vendite di macchine di cui agli articoli 1524 e 2762 codice civile: per ogni foglio: [misura dell'imposta: omissis]

2-bis. Note di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione, domande di annotazione nei registri efficacia di voltura, trasmesse con procedure telematiche o presentate su supporto informatico, compresa l'iscrizione nel registro di cui all'articolo 2678 del codice civile, fuori dai casi previsti dall'articolo 1, comma 1-bis, dal comma 2-ter del presente articolo e dall'articolo 4, comma 1-bis: [misura dell'imposta: omissis]

2-ter. 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 [misura dell'imposta: omissis]

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: [misura dell'imposta: omissis]

2) per ogni voltura catastale, dipendente da atti che non comportano formalità nei registri immobiliari: [misura dell'imposta: omissis]

Art. 4

1. Atti e provvedimenti degli organi della amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché quelli degli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, rilasciati anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale a coloro che ne abbiano fatto richiesta: per ogni foglio: [misura dell'imposta: omissis]

1-bis (... omissis ...)

1-ter (... omissis ...)

1-quater. Atti e provvedimenti degli organi dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché quelli degli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, rilasciati per via telematica anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale a coloro che ne abbiano fatto richiesta: [misura dell'imposta: omissis]

2. Atti di notorietà e pubblicazioni di matrimonio: per ogni foglio [misura dell'imposta: omissis]

3. Certificati, dichiarazioni, attestati spediti dalle curie o cancellerie religiose o dai ministri di qualsiasi culto quando siano destinati ad uso civile: per ogni foglio: [misura dell'imposta: omissis].

considerati nella Tabella, allegato B) al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e succ. modif. per alcuni procedimenti avanti a pubbliche amministrazioni, eccezione che opera rispetto, ed in deroga, alle previsioni che sarebbero normalmente assoggettate all'imposta in quanto normalmente enunciate nella Tariffa, situazione che – va osservato – non considera proprio gli atti, documenti e registri non enunciati nella Tariffa.

Dalla Tariffa, Parte 1[^], all'esemplificazione

Dopo questa premessa, appare abbastanza evidente come le istanze rivolte a pubbliche amministrazioni (quelle individuate nell'art. 3, dal momento che in materia tributaria non è ammissibile interpretazione né analogica, né estensiva) tendenti ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili siano assoggettate all'imposta di bollo, fin dall'origine.

Per altro, questo impianto, porta a dover richiamare immediatamente il successivo art. 4, considerandosi proprio i provvedimenti amministrativi, i quali non vanno confusi con gli atti amministrativi (a cui 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), dato che i provvedimenti amministrativi hanno un contenuto, per così dire, “dispositivo” nei riguardi di soggetti terzi, mentre i secondi costituiscono strumenti dell'esercizio della propria attività. Tra i provvedimenti amministrativi rientrano le autorizzazioni, le licenze, i permessi, le concessioni, i nulla-osta, i visti, le vidimazioni, le verifiche, le prese d'atto e tutte le diverse altre figure variamente elaborate dal diritto amministrativo, mentre tra i secondi (atti amministrativi) si possono individuare le delibere, i regolamenti, le determinazioni, le ordinanze, gli ordini, le ingiunzioni, ecc.

In tale contesto non può ignorarsi come i provvedimenti amministrativi tendano, di norma, ad essere oggetto di adozione, o emanazione, su richiesta di parte, anche se non manchino provvedimenti amministrativi emessi ad impulso d'ufficio, quando ciò dia, espressamente, previsto da norma di legge. Nelle situazioni di maggiore frequenza, cioè quando si abbiano provvedimenti amministrativi emessi su istanza di parte, sorge la situazione per cui sia l'istanza (art. 3 Tariffa, Parte 12[^]), sia il provvedimento (art. 4, Tariffa, Parte 1[^]), siano assoggettati all'imposta di bollo.

Come considerato inizialmente, in materia si registrano comportamenti non sempre omogenei, talora sul piano generale dell'assoggettamento all'imposta di bollo, ma anche sotto il profilo, per così dire, “quantitativo”, nel senso della quantità di atti e/o documenti (qui, non consideriamo i registri) che si valutino soggetti all'imposta medesima, aspetti questi ultimi che, da un lato, sembrano non tenere conto del fatto che sia le “istanze” che i “provvedimenti amministrativi”, sono parimenti assoggettati, dall'altro lato, per un mancato approfondimento circa gli atti che possono essere redatti in un unico contesto, con l'assolvimento dell'imposta in misura unica.

A questa situazione, qualificabile come normale, va contrapposta l'eccezione, costituita dagli atti e documenti

La questione dell'ammissibilità di redigere più atti su di un unico foglio, con assoggettamento ad imposta in misura unica

Se il fatto che su di un unico foglio possano, in via generale, redigersi anche più atti costituisca istituto abbastanza ammesso, sostanzialmente senza grandi limiti (per quanto alcuni siano presenti), la questione di quando più atti, redatti/formati sul medesimo foglio, possano essere legittimamente formati con l'assolvimento dell'imposta di bollo in misura unica, dato che, quando la relative condizioni non ricorrano, per ciascun atto (se soggetto all'imposta) dovrà corrispondersi previamente alla distinta e separata imposta. Tale questione è affrontata all'art. 13 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, nel testo modificato dal D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 955, per il quale:

Art. 13 – Facoltà di scrivere più atti sul medesimo foglio

Un atto per il quale è prevista in via esclusiva od alternativa l'applicazione dell'imposta in modo straordinario può essere scritto su un foglio che sia già servito per la redazione di altro atto soggetto ad imposta in modo ordinario o straordinario a condizione che sia corrisposta la relativa imposta.

Ogni rinnovazione o proroga anche se apposta su atti o documenti formati precedentemente è soggetta a imposta di bollo nella misura vigente per gli stessi al momento della rinnovazione o della proroga.

In ogni caso e con il pagamento di una sola imposta possono scriversi sul medesimo foglio:

- 1) gli inventari, processi verbali e gli altri atti che sono compiuti in più sedute;*
- 2) la ratifica apposta sull'atto cui si riferisce;*
- 3) l'accettazione del mandatario apposta sull'atto contenente il mandato;*
- 4) la dichiarazione di conferma e di asseverazione del contenuto di un atto e la dichiarazione di concordanza con l'originale;*
- 5) l'accettazione della cessione del credito fatta dal debitore ceduto sull'atto relativo;*
- 6) la dichiarazione di vedovanza scritta sul certificato di esistenza in vita;*
- 7) il certificato di avvenuta iscrizione, trascrizione ed annotamento sui pubblici registri apposto sulla nota relativa; il duplicato della nota per l'iscrizione ipotecaria e la sua rinnovazione scritta sul titolo in base al quale avviene la formalità;*
- 8) la copia della iscrizione, rinnovazione e trascrizione sui pubblici registri costituenti un solo stato o certificato e le relative aggiunte e variazioni riportate in un solo stato o certificato anche se lo stato o certificato concerne più di una persona;*
- 9) il certificato scritto sull'estratto catastale e attestante l'imposta dovuta per i beni ivi descritti e la dichiarazione di eseguita voltura catastale apposta sul documento in base al quale la voltura fu eseguita;*
- 10) gli estratti rilasciati dai pubblici funzionari e desunti dai registri dei rispettivi uffici, purché riguardino una sola persona o più persone coobbligate o cointeressate nell'affare cui si riferisce il contenuto degli estratti che si rilasciano;*
- 11) i pareri, le conclusioni e i decreti sopra i ricorsi in sede giurisdizionale od amministrativa;*

12) gli atti d'istruzione delle cause, i certificati e le attestazioni apposte sui medesimi, le relazioni di notificazioni scritte sull'originale e sulla copia dell'atto notificato, nonché i precetti apposti in calce alle sentenze ed agli atti rilasciati in forma esecutiva;

13) l'autenticazione o la legalizzazione delle firme apposte sullo stesso foglio che contiene le firme da autenticare o da legalizzare;

14) le certificazioni dei pubblici uffici apposte sul duplicato e sul secondo originale delle domande;

15) gli atti contenenti più convenzioni, istanze, certificazioni o provvedimenti, se redatti in un unico contesto.

Si è qui in presenza di una norma che costituisce uno strumento coerente per consentire di fare ricorso a contestualità, nei casi in cui siano, espressamente, ammesse.

L'autorizzazione al trasporto delle salme

L'art. 339 T.U.L.L.SS., approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265 e succ. modif. prevede che il trasporto delle salme (termine che, stante la fonte, va assunto nel significato generale, proprio del passato, dove esso era utilizzato come sostanzialmente sinonimo di cadavere, essendosi introdotta, e neppure in via generalizzata, una distinzione terminologica solo in epoca, relativamente, recente) sia oggetto di autorizzazione, autorizzazione oggetto, altresì, di comunicazione al comune di destinazione, disposizione (di rango primario) che trova riscontro, attuazione (in termini di norme di rango secondario) negli artt. 23 e 24 (e 34) D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285. È evidente come una tale autorizzazione (a volte anche altrimenti denominata, es.: decreto, termine motivabile sulla base degli artt. 24 e 34 testé citati) costituisca un provvedimento amministrativo che, in quanto tale, sia soggetto, fin dall'origine, all'imposta di bollo (art. 4, Tariffa, Parte 1^a), così come lo sia l'istanza volta ad ottenerne l'emanazione. Infine, dalle norme regolamentari consegue che l'autorizzazione (decreto) al trasporto funebre costituisca un titolo di cui debba essere munito il soggetto che esegue il trasporto, in qualche modo costituendo un "documento di accompagnamento" del feretro, tanto che quando il trasporto sia eseguito, in tutto o in parte, con mezzi diversi da quelli di cui all'art. 20 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285 per il trasporto di cadaveri su strada, esso sia oggetto di conservazione da parte del vettore (art. 34, comma 2 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285).

Incidentalmente, può ricordarsi anche l'art. 26 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285, che prevede un'unica autorizzazione (decreto) nel caso di trasporto di cadavere ad altro comune per la cremazione e successivo trasporto dell'urna cineraria dal comune di avvenuta cremazione a quello di destinazione finale dell'urna cineraria (norma che in alcune regioni non è più applicabile).

Ben diversa, sotto il profilo dell'assoggettamento all'imposta di bollo la comunicazione dell'avvenuta emanazione dell'autorizzazione (decreto), considerata all'art. 24, commi 1 e 2 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285, che non costituisce un provvedimento amministrativo, quando (appunto) comunicazione di un provvedimento

to amministrativo emanato e, a differenza dell'autorizzazione al trasporto funebre, rientra nella fattispecie dell'art. 16, Tabella, allegato B) al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e succ. modif., il ch  porta a ricordare come, nel passato, vi sia stata una Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate che, equivocando tra autorizzazione (decreto), che rimane in possesso del soggetto che esegue il trasporto funebre, e sua comunicazione al comune di destinazione, nonch , se del caso, a quelli intermedi, abbia ricondotto la fattispecie come rientrante nella motivazione esentativa dell'appena citato art. 16 Tabella. Di seguito,   intervenuta la Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 75/E del 3 giugno 2005, emanata a seguito di procedura d'interpello, ha superato senza ulteriori equivocit  i precedenti fraintendimenti.

L'autorizzazione alla cremazione

Dopo la L. 30 marzo 2001, n. 130 (laddove attuabile), l'autorizzazione alla cremazione ha cessato di costituire provvedimento amministrativo rilasciato dai comuni, nell'esercizio delle funzioni amministrative loro proprie ai sensi dell'art. 13 testo unico, approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif., per divenire competenza dell'Ufficiale dello stato civile (art. 3, comma 1, lett. a) L. 30 marzo 2001, n. 130), per quanto nelle regioni, ormai poche, in cui la L. 30 marzo 2001, n. 130 non abbia ancora trovato attuazione (ammesso che sussista effettivamente una competenza regionale) continui ad applicarsi l'art. 79 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285, disposizione quest'ultima, per altro, esplicitamente mantenuta in applicazione, per la cremazione dei cadaveri, dalle leggi regionali di Piemonte e Sicilia. In tali situazioni e realt , il rilascio dell'autorizzazione alla cremazione continua a costituire esercizio di funzioni amministrative comunali e non di funzioni proprie dell'Ufficiale dello stato civile (funzioni pertinenti alla fattispecie considerata dall'art. 14 testo unico, approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif.).

La questione non   secondaria dal momento che essendo anche la competenza all'emissione dell'autorizzazione (decreto) al trasporto funebre una funzione amministrativa rientrante nell'ambito di applicazione del sopra citato art. 13 testo unico, approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif., nelle realt  in cui trovi tuttora applicazione l'art. 79 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285 (o, con diverso angolo di visuale; dove non vi sia competenza dell'Ufficiale dello stato civile al rilascio dell'autorizzazione alla cremazione), diventa ammissibile la contestualit , in unico provvedimento amministrativo, dell'autorizzazione al trasporto di cadavere con quello dell'autorizzazione alla cremazione di cadavere, con ci  ammettendosi la contestualit  anche delle relative istanze.

L'autorizzazione all'affidamento dell'urna cineraria

Per quanto l'art. 3 L. 30 marzo 2001, n. 130 non sia punto esplicita in materia (oltretutto non trascurando di tenere presente come leggi regionali variamente intervenute siano tali da accentuare le indeterminatezze in proposi-

to), l'affidamento dell'urna cineraria richiede a propria volta provvedimento autorizzativo, per l'elementare considerazione che un tale affidamento ha, nella propria sostanza, il contenuto di autorizzare la conservazione dell'urna cineraria in luogo diverso dal cimitero, cosa che costituisce una deroga rispetto al principio, di ordine generale (e rivestente natura di norma di ordine pubblico), per cui le spoglie mortali non possano che essere conservate se non nei cimiteri.

La questione delle promiscuit  di funzioni

In molte realt , sia per motivi dimensionali, ma, spesso, anche di scelte organizzative, frequentemente rispondenti a logiche di funzionalit  ed economicit  dei procedimenti amministrativi, si registra che al medesimo ufficio sono attribuite, dal regolamento comunale considerato dall'art. 48, comma 3 testo unico, approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif., l'esercizio di alcune delle funzioni considerate dall'art. 13 e di alcune funzioni considerate dall'art. 14 di tale testo unico, cio , esemplificativamente, le funzioni amministrative riguardanti le autorizzazioni al trasporto funebre, nonch  alcune funzioni di competenza dell'Ufficiale dello stato civile. In tali casi, quando la medesima persona fisica assolve, contemporaneamente, a due distinte funzioni, aventi fondamento normativo distinto ed autonomo, l'unicit  della persona fisica non incide minimamente sul fatto che si sia in presenza di funzioni tra loro distinte e giuridicamente autonome, agendo l'unica persona fisica nei due contesti, che rimangono distinti e differenziati, distinzione che influisce sulle condizioni di ammissibilit  alla formazione di atti contestuali.

Alcuni aspetti non sempre pienamente considerati.

In materia di assoggettamento all'imposta di bollo, non mancano alcuni aspetti che non sempre sono stati pienamente considerati, talora per effetto di un "trascinamento" di prassi che avevano diversa natura. Ci si riferisce, ad esempio, all'istituto considerato dal Punto 9.7) della circolare del Ministero della sanit  n. 24 del 24 giugno 1993, la cui "certificazione", in quanto propriamente di competenza di personale sanitario, godeva dell'esenzione dall'assoggettamento all'imposta di bollo considerata dall'art. 10 Tabella, allegato B) al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e succ. modif., funzione "certificatoria" attribuita, in pi  regioni, a soggetti non esercenti professioni sanitarie, n  rivestenti la qualifica di pubblico ufficiale, ma al pi  quella di incaricato di pubblico servizio, situazioni per cui potrebbe sollevarsi la questione se non trovi applicazione l'art. 2, Tariffa, Parte 1^, allegato A) al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e succ. modif., fattispecie in cui, oltretutto, sembra non considerarsi come la qualificazione di incaricato di pubblico servizio faccia sorgere precise responsabilit , anche sotto il profilo penalistico, in capo a chi attesti (quale ne sia la denominazione della documentazione cos  formata) la regolarit  dell'avvenuto confezionamento del feretro, quanto meno nelle ipotesi in cui una tale regolarit  non sia debitamente conforme alle disposizioni in materia.