

Direzione Regionale della Sicilia

Settore Servizi e Consulenza
Ufficio Fiscalità Generale

Palermo, 02 MAR 2010

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI
MESSINA
N.: Prot. 816/2010
Data 8 MAR 2010

Alle Direzioni Provinciali

LORO SEDI

Agli Uffici territoriali

LORO SEDI

Agli Uffici locali

LORO SEDI

e, per conoscenza, Alla Commissione Tributaria Regionale
della Sicilia

Via Mariano Stabile, 138

90100 – PALERMO

Ai Signori Presidenti degli Ordini dei
Dottori Commercialisti ed esperti
contabili della Sicilia

LORO SEDI

Ai Signori Presidenti degli Ordini degli
avvocati della Sicilia

LORO SEDI

Ai signori Presidenti dei Consigli
Provinciali dei Consulenti del Lavoro

LORO SEDI

Prot. n. 2010/ 17058

Rif.to prot. Entrata: 2010/9480

Oggetto: *Imposta di bollo applicabile alla procura alle liti nel corso del giudizio tributario- Direttiva.*

Premessa

In relazione all'applicazione dell'imposta di bollo applicabile alla procura speciale alla lite, posta a margine o in calce, agli atti prodotti nei giudizi tributari sono state segnalate, da più parti, ipotesi di una non corretta applicazione.

Ebbene, proprio al fine di scongiurare applicazioni difformi sul territorio regionale è stata avvertita l'esigenza di fornire istruzioni operative uniformi in ordine sia ai presupposti normativi che disciplinano l'imposizione sul bollo che sull'eventuali azioni di recupero poste in essere da codesti uffici (c.d. regolarizzazione del bollo).

1. Imposta di bollo e procura speciale alle liti

Com'è noto la procura alla lite nel giudizio tributario è regolata dall'art. 12 – comma 3 – del D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui *“Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale”*.

La disposizione in esame ricalca l'analoga disposizione del codice di procedura civile ovvero le disposizioni contenute nell'art. 83 del c.p.c., norma unanimemente ritenuta applicabile anche al processo tributario in forza del contenuto dell'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992¹.

Orbene, il citato art. 83 – comma 3 - dispone che *“Quando la parte sta in giudizio col ministero di un difensore, questi deve essere munito di procura.*

La procura alle liti può essere generale o speciale, e deve essere conferita con atto pubblico o scrittura privata autenticata.

La procura speciale può essere anche apposta in calce o a margine dalla citazione, del ricorso, del controricorso, della comparsa di risposta o dell'intervento, del precetto o della memoria di nomina del difensore [...]”.

Stante il tenore letterale della disposizione in commento appare evidente che solo la procura speciale (*procura ad litem*) può essere apposta in *calce* o a *margine* dell'atto processuale mentre la procura generale (*procura ad lites*) deve essere conferita, con atto pubblico o scrittura privata autenticata, con atto separato.

Orbene, dal punto di vista squisitamente tributario l'art. 2 del DPR n. 642/1972 dispone che *“[...] L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda”*.

¹ Ex plurimis Cfr. Cassazione, Sentenza n. 859 del 20.01.2010.

L'art. 20 della Tariffa – Parte I - allegata al DPR n. 642/1972, dispone che l'imposta di bollo è dovuta, nella misura di € 14,62, “[...] *Per le procure speciali alle liti apposte in calce o a margine degli atti indicati nell'art. 83, terzo comma, del c.p.c. e loro certificazioni*”.

E' del tutto evidente, quindi, che la procura speciale apposta in calce o a margine, deve essere soggetta all'imposta di bollo fin dall'origine.

Risolto, in maniera affermativa, il quesito circa l'applicazione dell'imposta di bollo alla procura apposta a margine o in calce ad un atto del processo, occorre adesso affrontare la connessa problematica relativa alla corretta interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 13 del DPR n. 642/1972.

Ed invero, al fine di non sottoporre ad imposizione sul bollo la procura speciale alle liti, si è sostenuto che l'applicazione dall'art. 20 citato della tariffa troverebbe un suo *limite interno* nelle disposizioni contenute nell'art. 13 del DPR n. 642/1972.

L'art. 13 – comma 3, prima citato, rubricato *facoltà di scrivere più atti sul medesimo foglio*, espressamente recita: “[...] *In ogni caso e con il pagamento di una sola imposta di bollo possono scriversi sul medesimo foglio: [...] 15) gli atti contenenti più convenzioni, istanze, certificazioni o provvedimenti, se redatti in unico contesto*”.

Orbene se, per un verso, la procura speciale apposta a margine o in calce all'atto introduttivo del giudizio (ricorso o appello) costituisce un unico contesto con quest'ultimo, per altro verso, è certamente dubitabile che la *procura ad litem* possa rientrare nel novero delle *convenzioni, istanze, certificazioni o provvedimenti* previsti dal citato art. 13.

La procura speciale alle liti, infatti, escluso con certezza che possa rientrare tra le *istanze, certificazioni, e provvedimenti* non rientra neanche tra le *convenzioni*.

Dal punto di vista squisitamente letterale la convenzione è l'accordo tra due o più soggetti con il quale gli stessi regolano questioni di comune interesse.

Orbene, diversamente alla nozione giuridica di convenzione sopra indicata, la *procura alle liti*, unanimemente, è definita con l'atto giuridico con cui un soggetto (rappresentato) conferisce il potere di compiere atti giuridici in suo

nome e nel suo interesse ad un altro soggetto (rappresentante) secondo, quindi, lo schema giuridico dell'atto unilaterale recettizio².

Appare evidente, quindi, che la nozione giuridica di convenzione è del tutto differente rispetto alla configurazione giuridica della procura alle liti.

Proprio in ragione della differente natura il legislatore tributario, con l'art. 20 della tariffa allegata al DPR n. 642/1972, ha espressamente disciplinato l'applicazione dell'imposta di bollo alla procura speciale alle liti prevedendo, tra l'altro, che l'assolvimento dell'imposta di bollo sulla procura stessa *comprende quella dovuta per le certificazioni della firma* (contestualità funzionale).

In ordine, inoltre, agli aspetti procedurali di assolvimento dell'imposta di bollo sulla procura alle liti, nell'ambito delle controversie tributarie, si evidenzia che l'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, nel disciplinare la costituzione in giudizio del ricorrente (differentemente dall'art. 165 c.p.c.), dispone che *"Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta [...]"*.

Il legislatore processuale tributario, con la norma in esame, ha previsto, quindi, un *doppio binario* per il deposito dell'originale del ricorso ovvero:

- 1) l'originale del ricorso va depositato presso l'organo giudicante nell'ipotesi di notifica effettuata tramite ufficiale giudiziario (art. 137 ss. C.p.c.);
- 2) l'originale del ricorso è notificato all'Ufficio nell'ipotesi di consegna diretta o spedizione a mezzo posta.

Conseguentemente, dovendosi ritenere che l'assolvimento dell'imposta di bollo è dovuta, anche per la procura alle liti, sull'originale del ricorso e non sulla copia (seppur dichiarata conforme all'originale), la stessa, andrà assolta tramite marche, rispettivamente, nell'ipotesi sub1) nell'originale del ricorso notificato a mezzo ufficiale giudiziario e depositato presso l'organo giudicante, mentre nell'ipotesi sub 2) sull'originale consegnato o spedito all'Ufficio.

² Cfr. Andrea Torrente – Pietro Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, Giuffrè editore, 1995, pag.204.

2. La notifica dell'avviso di liquidazione

Un ulteriore questione che è stata posta attiene all'individuazione del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta di bollo, in relazione agli atti processuali redatti e sottoscritti dal procuratore alle liti e prodotti dinanzi alle Commissioni Tributarie.

In particolare, è stato chiesto di conoscere se, obbligato al pagamento dell'imposta di bollo, ai sensi dell'art. 22 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642, debba ritenersi la parte processuale (ricorrente) ovvero il procuratore, ovvero in solido entrambi.

Diretto corollario del quesito sopra esposto attiene al luogo della notifica ovvero se la notifica dell'avviso di liquidazione alla parte (in senso processuale, ove questa venisse riconosciuta come soggetto obbligato), debba effettuarsi nella residenza anagrafica ovvero al domicilio eletto presso lo studio del procuratore.

Ebbene, secondo quanto previsto dall'art. 1 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642, l'imposta di bollo si applica agli atti, documenti e i registri indicati nella Parte I della Tariffa, ovvero in caso d'uso, per gli atti, documenti e registri indicati nella parte II della Tariffa.

L'imposta è dovuta dal soggetto che emette l'atto o che ne faccia uso.

In tal senso, l'art. 22 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642 dispone che: "*Sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti registri.....*".

Con riferimento alla questione di che trattasi, in ambito tributario, e nello specifico, nei procedimenti innanzi le Commissioni Tributarie, sono considerate parti, a norma dell'art. 10 del D. Lgs 546/1992, il ricorrente, che solitamente è il contribuente debitore del tributo, e il resistente.

Il ricorrente è il titolare del rapporto sostanziale che si va valere nel giudizio tributario.

La parte, ricorrendo i presupposti, può stare in giudizio personalmente o avvalersi di un procuratore alle liti affinché lo rappresenti innanzi la Commissione Tributaria.

Ciò posto, anche la giurisprudenza più recente, ha inteso il termine *parte* come sostanziale e, pertanto, circoscritto al titolare del rapporto fatto valere davanti al giudice tributario.

Al riguardo, con la sentenza n. 101 del 18 giugno 2007 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha ritenuto che i difensori e i procuratori non siano soggetti passivi dell'imposta di bollo ai sensi dell'art. 22 del D.p.r. 642/1972, in quanto, la norma si riferisce solo alle parti sostanziali titolari del rapporto.

A parere della Commissione infatti, *"l'art. 22 del D.p.r. 642/1972 va interpretato nel senso che nel termine parte si devono intendere solo le parti sostanziali titolari del rapporto e non anche i loro procuratori e difensori"* (Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. XXXVI, sentenza n. 101 del 18 giugno 2007).

Inoltre, ritiene il giudice di merito che *"se il legislatore avesse inteso estendere anche ai procuratori ed avvocati l'obbligo solidale per il pagamento dell'imposta di bollo lo avrebbe esplicitamente previsto"*.

Alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene che la qualità di parte sia da attribuire al *soggetto titolare del diritto azionato* in giudizio al quale si riconurranno gli effetti processuali dell'atto medesimo. Diversamente, tale qualifica non sembra possa essere riconosciuta al procuratore, il quale svolge un'attività di mera rappresentanza nell'ambito del procedimento tributario.

In ordine al secondo quesito, occorre preliminarmente soffermarsi sulle norme che disciplinano la notifica in materia tributaria, ed in particolare la notifica degli atti amministrativi.

In ambito tributario, la notifica è disciplinata dall'art. 60 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui la notificazione degli avvisi e degli atti, che per legge devono essere notificati al contribuente, è eseguita secondo le regole del codice di procedura civile contenute negli artt. 137 e ss, al fine di portare a conoscenza dell'interessato l'atto amministrativo e di consentire al destinatario l'eventuale contestazione.

Al riguardo, per le persone fisiche la notifica è eseguita presso il proprio domicilio fiscale, coincidente, il più delle volte, con la residenza anagrafica.

Tuttavia, il contribuente, ai fini della notifica, ha facoltà di eleggere domicilio in un luogo diverso dalla residenza, secondo quanto previsto dall'art. 60, lett. d) del D.p.r. 600/1973. In tal caso, l'elezione di domicilio deve risultare espressamente o dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato al competente ufficio.

Di contro, in materia di atti processuali, il fine della notifica è consentire al destinatario l'esercizio del diritto di difesa; mentre, la normativa di riferimento è rappresentata dagli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

In particolare, l'art. 16 stabilisce le modalità di notificazione degli atti processuali rinviando, per quanto non espressamente previsto, agli artt. 137 e ss. del codice di procedura civile, mentre, l'art. 17 disciplina il luogo presso in cui le notifiche devono essere eseguite.

Per quanto concerne il luogo delle notificazioni, l'art. 17, comma 1, del D. Lgs. 546/1992 dispone che *"le comunicazioni e le notifiche sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto, o in mancanza nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte nell'atto di costituzione in giudizio"*.

Tali norme come peraltro, si evince dal Titolo del decreto legislativo 546/1992 *"Disposizioni sul processo tributario in attuazione delle delega al Governo"* si applicano esclusivamente ai giudizi davanti le Commissioni Tributarie, senza che si possano estendere ad atti diversi da quelli processuali.

Per tali atti vigono apposite regole che stabiliscono le modalità attraverso cui devono essere eseguite.

Ciò posto, appare indubbio che l'elezione di domicilio prevista dall'art. 17 sia circoscritta solo alla fase processuale e rilevi sino al termine di questa.

Di contro, l'elezione di domicilio in luogo diverso da quello di residenza, richiesta a norma dell'art. 60, lett. d), del D.p.r. 600 del 1973, produce i suoi effetti senza limiti di tempo e sino a nuova comunicazione da parte del contribuente.

Alla luce delle considerazioni che precedono, pertanto, si ritiene che, salvo che il contribuente non abbia eletto domicilio in luogo diverso da quello di residenza a norma dell'art. 60- lett. d)- del D.p.r. 600/1973, l'eventuale avviso di liquidazione dovrà essere notificato presso la residenza anagrafica del contribuente.

Gli uffici in indirizzo vorranno uniformarsi ai contenuti della presente.

Il Direttore Regionale

f.to Dott. Casimiro Giamportone *