

RISOLUZIONE N. 125 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 13/10/2017

OGGETTO: *Consulenza giuridica
Art 12 della L n. 593 del 1981, imposta di bollo.*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Direzione Provinciale di Trieste - Ufficio Territoriale di Trieste riferisce che stanno pervenendo diverse istanze di rimborso dell'imposta di bollo assolta sui documenti giustificativi e sugli atti delle procedure di liquidazione degli indennizzi e dei contributi per danni di guerra emessi per le finalità di cui alla "*Legge sulla riparazione dei torti*" slovena. L'Ufficio fa riferimento, in materia, all'Interpello 954-653/2016 (cfr. risoluzione n. 88/E del 2016).

Fermo restando che non è in discussione la non debenza dell'imposta di bollo assolta su tali atti, così come chiarito nella risoluzione citata, sorgono invece alcuni dubbi in merito all'ente competente all'erogazione del rimborso, nel caso di assolvimento dell'imposta in modalità virtuale, nonché sulla possibilità di superare la non rimborsabilità delle marche da bollo in contrassegno, prevista dall'art. 37 del DPR 642 del 1972.

Nel caso di assolvimento dell'imposta di bollo in modalità virtuale, le perplessità originano dall'analisi di due interpelli vertenti sulla stessa materia, i quali danno pareri discordanti.

In particolare, dall'interpello n. 911-79/2005 (istanza della Camera di Commercio, Industria Artigianato e Agricoltura del Comune di Firenze), sembra emergere che è l'ente che ha ricevuto il pagamento dell'imposta di bollo in eccesso a dover provvedere all'erogazione del rimborso; dunque, nel caso di specie, la Camera di Commercio, che poi ne terrà conto in sede di liquidazione del bollo in modalità virtuale. Dall'interpello n. 909-485/2010 (istanza della Camera di Commercio, Industria Artigianato e Agricoltura del Comune di Rimini), invece, sembra evincersi che la competenza dell'erogazione delle somme versate in eccesso sia dell'Amministrazione Finanziaria, in coerenza con la circostanza che le norme attribuiscono a quest'ultima anche il potere di controllo sulla regolarità dell'assolvimento dell'imposta e il conseguente potere accertativo (cfr. gli artt. 19, 31, 47 del DPR 642 del 1972).

Considerata la delicatezza della questione (si pensi anche che le diverse modalità di assolvimento dell'imposta da parte dei rispettivi Comuni di competenza degli istanti comporterebbero un iniquo diverso trattamento delle istanze di rimborso, a seconda che il bollo sia stato assolto in modo straordinario o virtuale) e visto il suo potenziale impatto sull'operatività dell'Ufficio (da informazioni assunte per le brevi dal Comune di Trieste, il numero di certificazioni rilasciate nel corso del 2016, e dunque di potenziali istanze di rimborso, si attesta tra le 1.500 e le 2.000 unità), l'Ufficio chiede quale sia la corretta modalità di trattamento delle istanze in questione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Ufficio istante ritiene condivisibile la conclusione formulata nel primo dei due interpelli citati, in quanto, nel caso di assolvimento del bollo con modalità virtuale, il soggetto d'imposta è il soggetto autorizzato (in questo caso il Comune e non il cittadino); inoltre, in caso contrario lo scrivente Ufficio dovrebbe acquisire dal Comune la documentazione comprovante l'avvenuto assolvimento dell'imposta chiesta a rimborso dal contribuente.

Nei casi in cui l'imposta di bollo sia stata invece assolta mediante contrassegno sostitutivo, la lettera dell'art. 37 del DPR 642 del 1972, sembrerebbe impedirne il rimborso da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

PROPOSTA DELLA DIREZIONE REGIONALE

La problematica sollevata dall'Ufficio Territoriale di Trieste attiene alla corretta lavorazione delle istanze di rimborso del bollo assolto sui documenti giustificativi e sugli atti delle procedure di liquidazione degli indennizzi e dei contributi per danni di guerra, ai sensi della Legge sulla riparazione dei torti slovena.

Le istanze di rimborso sono sostanzialmente collegate alla risoluzione n. 88/E del 2016, che ha esteso l'esenzione dal bollo, di cui all'art. 12, comma 1, legge n. 593 del 1981, alle istanze presentate agli uffici italiani per il riconoscimento dello status di profugo sulla base della Legge sulla riparazione dei torti, emanata dalla Slovenia in data 25 ottobre 1996.

In particolare, le criticità segnalate sono:

1. l'individuazione dell'ente competente all'erogazione del rimborso, nel caso in cui l'assolvimento dell'imposta di bollo avvenga sia in modalità virtuale che mediante contrassegno;

2. l'eventuale superamento della non rimborsabilità del bollo in contrassegno prevista dell'art. 37 del DPR 642 del 1972.

Per quanto riguarda il primo punto, la Direzione Regionale ritiene che lente

competente a restituire il bollo versato in modalità virtuale sia da individuare nel soggetto autorizzato dall'amministrazione finanziaria ad assolvere l'imposta. Tale soluzione si fonderebbe sulla circostanza che la gestione del bollo, assolto in modalità virtuale, avviene attraverso un rapporto bilaterale tra l'Agenzia delle Entrate e l'ente autorizzato da quest'ultima alla liquidazione e al pagamento dell'imposta.

Questa impostazione troverebbe riscontro nella circolare 16 del 14/4/2015, in materia di imposta di bollo assolta in modo virtuale ai sensi degli articoli 15 e 15-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 642 (paragrafi 2 e 4), in taluni interpelli non pubblicati (911-79/2005, 904-444/2007) ed infine nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3/2/2015 che individua nel soggetto autorizzato colui su cui ricade il versamento del bollo sugli atti.

È alla luce di tale assetto che, secondo la Direzione Regionale, andrebbe interpretato l'art. l'art. 37, terzo comma, del DPR 642/1972, secondo cui la restituzione delle imposte pagate in modo virtuale e delle relative sanzioni amministrative deve essere richiesta entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento.

Per quanto concerne la seconda questione sollevata dall'ufficio territoriale, ossia la risarcibilità o meno del bollo corrisposto mediante contrassegno, la Direzione Regionale ritiene che la disposizione di cui all'art. 37, quarto comma, del DPR 642 del 1972, a mente del quale *“Non è ammesso il rimborso delle imposte pagate in modo ordinario o straordinario, salvo il caso in cui si tratti: a) di imposta assolta con bollo a su moduli divenuti inutilizzabili per sopravvenute disposizioni legislative o regolamentari; b) di imposta corrisposta, anche parzialmente, mediante visto per bollo”*, debbano essere coordinate con quelle della Direttiva 2004/80/CE, relativa alle procedure per ottenere l'indennizzo a favore di vittime di reati internazionali.

In particolare, gli articoli 1 e 3 della citata Direttiva prevedono, da un lato, il diritto di presentare la domanda di indennizzo nello Stato membro di residenza qualora diverso dallo Stato di commissione del reato (art. 1) e, dall'altro, che lo Stato di residenza si impegni a limitare le formalità amministrative necessarie per la domanda di indennizzo allo stretto indispensabile (art. 3, comma 3).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Prima di affrontare nello specifico le due questioni sollevate dall'Ufficio territoriale di Trieste, si premette quanto segue.

Con la risoluzione n. 88/E del 2016 sono stati forniti dei chiarimenti circa l'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 1, legge n. 593 del 1981, concernente lo "Snellimento delle procedure di liquidazione relative ai danni di guerra, alle requisizioni e ai danni alleati, ai debiti contratti dalle formazioni partigiane (...)", che individua alcune ipotesi di esenzione dall'onere dell'imposta di bollo, ulteriori rispetto a quelle individuate dalla Tariffa allegata al DPR 642/1972.

Nel dettaglio, l'articolo 12, comma 1, prevede che i documenti giustificativi e gli atti delle procedure di liquidazione degli indennizzi e dei contributi per danni di guerra, gli atti ed i contratti aventi per oggetto tali provvidenze, sono esenti dalle imposte di bollo.

Con la risoluzione n. 88 si è chiarito che l'esenzione de qua si estende anche alle istanze presentate agli uffici italiani sulla base della "Legge sulla riparazione dei torti", emanata in Slovenia in data 25 ottobre 1996. Tale legge prevede, infatti, il riconoscimento a cittadini, sia sloveni che italiani - nonché dai loro eredi - di un indennizzo monetario a fronte dei danni di guerra subiti nel periodo compreso tra il mese di maggio 1945 ed il mese di luglio 1990. L'ottenimento dell'indennizzo è subordinato alla presentazione di un'istanza corredata dalla documentazione

comprovante i torti subiti, la cui idoneità sarà vagliata dalle competenti autorità slovene.

Tanto premesso, per esigenze di sistematicità la scrivente valuterà prima il quesito sulla rimborsabilità dell'imposta di bollo, pagata dai cittadini sulle istanze presentate agli uffici italiani e comprovanti lo status di profugo previsto dalla norma slovena, al fine di ottenere l'indennizzo, e, poi quello dell'ente competente alla restituzione della stessa.

L'articolo 37 del DPR n. 642 del 1972, secondo comma, prevede: *"la restituzione delle imposte pagate in modo virtuale e delle relative sanzioni amministrative deve essere richiesta entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento"*. Il quarto comma individua i casi in cui è precluso il rimborso e cioè nel caso di: *"imposte pagate in modo ordinario o straordinario, salvo il caso in cui si tratti: a) di imposta assolta con bollo a punzone su moduli divenuti inutilizzabili per sopravvenute disposizioni legislative o regolamentari; b) di imposta corrisposta, anche parzialmente, mediante visto per bollo"*.

I due commi della norma in esame sono chiari nel prevedere, da un lato, il rimborso del bollo pagato in modalità virtuale, e, dall'altro l'esclusione del rimborso del bollo pagato in via ordinaria o straordinaria, tra cui rientra il contrassegno, se non in ipotesi tassative [lett. a) e b) dell'art. 37, quarto comma del DPR n. 642 del 1972].

L'interpretazione della Direzione Regionale secondo cui sarebbe possibile superare la preclusione normativa alla restituzione dell'imposta assolta mediante contrassegno, attraverso l'aggancio interpretativo con la Direttiva 2004/80/CE, non può essere accolta.

La Direttiva citata, infatti, mira a stabilire un sistema di cooperazione tra gli Stati membri volto a facilitare alle vittime di reato l'accesso all'indennizzo nelle situazioni transfrontaliere, obbligando gli Stati membri ad assicurare che, se un reato

intenzionale violento è stato commesso in uno Stato membro diverso da quello in cui il richiedente l'indennizzo risiede abitualmente, il richiedente ha diritto a presentare la domanda presso un'autorità o qualsiasi altro organismo di quest'ultimo Stato membro (cfr. considerando 7 e articolo 1 della Direttiva 2004/80/CE) .

Poiché l'atto comunitario non tocca aspetti tributari, neppure sotto un profilo generale, e riguarda, più puntualmente, la cooperazione amministrativa tra Stati membri in materia di reati transfrontalieri, non può essere assunto a parametro interpretativo dell'art. 37, quarto comma del DPR n. 642 del 1972, al fine di superare il divieto di rimborso previsto.

Nel caso di specie, dunque, il vincolo di cui al quarto comma dell'art. 37 non può essere superato in virtù del principio di prevalenza della fonte del diritto sovranazionale (principio che è inconferente nel caso di specie). Pertanto, si conferma che non sussiste in capo ai contribuenti sloveni e italiani che si sono avvalsi della Legge sulla riparazione dei torti, il diritto al rimborso dell'imposta di bollo assolta in via ordinaria o straordinaria sugli atti, documenti, istanze presentati presso gli uffici italiani, se non nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del citato dell'art. 37, quarto comma, del DPR n. 642 del 1972.

Viceversa, tale diritto sussiste per i casi di imposta di bollo assolta in modalità virtuale (art. 15 e 15-bis del DPR n. 642 del 1972).

Con riferimento all'individuazione del soggetto competente alla erogazione del rimborso in modalità virtuale, si osserva quanto segue.

La circolare 16/E del 2015, nel descrivere le fasi di assolvimento del bollo in modalità virtuale, evidenzia i seguenti punti (paragrafi 1-2):

- i. 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);

- ii. 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;
- iii. l'autorizzazione si intende concessa a tempo indeterminato ed è revocabile.

È rilasciata a seguito della verifica della legittimità della richiesta con riferimento alla tipologia degli atti da assolvere in modalità virtuale e con riferimento alla qualità dei richiedenti, la loro serietà e capacità economica ad assolvere il tributo con modalità virtuale.

Per quanto concerne la liquidazione del tributo, la circolare in esame specifica che essa è operata dall'Ufficio e comporta una liquidazione provvisoria (nello spazio temporale che va dalla data di decorrenza dell'autorizzazione sino al 31 dicembre dello stesso anno), effettuata sulla base dei dati esposti nella dichiarazione presentata con l'istanza di autorizzazione, e, una liquidazione definitiva, effettuata a consuntivo.

In sintesi, i soggetti autorizzati ad assolvere l'imposta di bollo in modalità virtuale fungono da collettori degli atti dei contribuenti interessati e delle somme dovute a titolo d'imposta, espletando le operazioni necessarie affinché l'ente impositore liquidi l'imposta. Tale fase si conclude con il versamento, da parte del soggetto autorizzato del saldo della liquidazione definitiva dell'imposta dovuta, come previsto dall'articolo 15, comma 6, del DPR n. 642 del 1972.

L'articolo 37, comma 2, del DPR n. 642 del 1972 prevede che: "*La restituzione delle imposte pagate in modo virtuale e delle relative sanzioni amministrative deve essere richiesta entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento*", senza tuttavia specificare quale sia il soggetto deputato a gestire le predette istanze di rimborso.

Sotto tale profilo, risulta coerente incardinare tale competenza in capo al soggetto autorizzato, in quanto, come precisato innanzi, fungendo da collettore degli

atti dei contribuenti e delle somme dovute, ha la contezza tanto del flusso finanziario, quanto di quello documentale; sulla base di tale documentazione presenta all'Agenzia delle entrate una dichiarazione annuale contenente l'indicazione del numero degli atti e dei documenti emessi (cfr., per una soluzione analoga in un caso di imposta di bollo applicata dalla banca sui conti correnti di un ente locale, la risoluzione n. 84/E del 2014).

Pertanto, le istanze di rimborso delle somme versate per il pagamento dell'imposta di bollo sugli atti emessi per le finalità della Legge di riparazione sui torti slovena dovranno essere presentate ai soggetti autorizzati al pagamento dell'imposta di bollo con modalità virtuale, che provvederanno ad erogare le somme dovute dopo aver effettuato gli opportuni controlli.

Successivamente i soggetti autorizzati presentano istanza di rimborso al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate indicando, in relazione alla dichiarazione annuale già presentata, il numero dei documenti emessi per i quali il bollo assolto con modalità virtuale non era dovuto, nonché gli importi della relativa imposta rimborsata.

L'Agenzia delle entrate, nell'ambito degli ordinari controlli, potrà verificare la documentazione relativa ai rimborsi effettuati dai soggetti autorizzati per accertarne la legittimità.

Considerato quanto sopra, il contribuente potrà richiedere il rimborso esclusivamente al soggetto autorizzato entro il termine prescrizione decennale decorrente dalla data in cui ha corrisposto il bollo al soggetto gestore, come previsto dall'articolo 2946 del codice civile.

Per quanto concerne la decadenza dal diritto al rimborso dell'imposta di bollo versata con modalità virtuali dal soggetto autorizzato, si ritiene applicabile il termine biennale fissato dall'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e che il *dies a quo* debba essere individuato nella data in cui il soggetto autorizzato ha restituito l'imposta al contribuente.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)