

RISOLUZIONE N. 50/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 22 aprile 2011

OGGETTO: Applicabilità dell'imposta di bollo alle attestazioni di regolarità fiscale rilasciate dagli uffici dell'Agenzia delle entrate

Sono pervenuti alla scrivente alcuni quesiti in ordine alla corretta disciplina applicabile, ai fini dell'imposta di bollo, alle attestazioni di regolarità fiscale rilasciate dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a seguito di istanze presentate da soggetti privati che svolgono una attività di natura pubblicistica.

Si ricorda, al riguardo, che il D.lgs. n. 163/2006 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE) che disciplina i contratti delle stazioni appaltanti, degli enti aggiudicatori e dei soggetti aggiudicatori, stabilisce, all'articolo 38, comma 1, lettera g), l'esclusione dalle gare pubbliche dei soggetti che hanno commesso violazioni, definitivamente accertate, degli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse.

L'interessato attesta il possesso dei requisiti mediante dichiarazione sostitutiva resa in conformità alle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 (Testo unico in materia di documentazione amministrativa).

L'amministrazione ricevente può verificare la veridicità della dichiarazione resa dall'interessato richiedendo all'amministrazione di competenza il rilascio dell'attestazione di regolarità fiscale.

L'articolo 71 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 stabilisce, infatti, che le amministrazioni pubbliche sono tenute ad effettuare controlli sulla veridicità delle dichiarazioni sostitutive presentate dagli interessati. I controlli possono essere effettuati, tra l'altro, chiedendo all'amministrazione di competenza "... conferma scritta della corrispondenza di quanto dichiarato con le risultanze dei registri da questa custoditi".

L'Agenzia delle entrate con le circolari n. 34 del 2007 e n. 41 del 2010 ha fornito chiarimenti in ordine al rilascio delle attestazioni di regolarità fiscale da parte dei competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate, precisando che in tutti i casi in cui gli uffici dell'Agenzia sono tenuti a certificare i cd "carichi pendenti" occorre fare riferimento al modello ed alle istruzioni impartite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 giugno 2001.

Nell'allegato "c" del provvedimento è stato, in particolare, precisato che "... i certificati di cui al presente modello sono rilasciati a seguito di richiesta in bollo presentata dall'interessato all'ufficio competente in base al domicilio fiscale del soggetto di imposta.

I certificati sono soggetti all'imposta di bollo e ai tributi speciali...".

Si chiede di conoscere se, in considerazione della natura pubblicistica dell'attività svolta dai soggetti di diritto privato che ricevono le dichiarazioni sostitutive, possa essere esclusa l'applicazione dell'imposta di bollo sulle istanze presentate all'Agenzia delle entrate nonché sul successivo rilascio dell'attestato di regolarità fiscale.

Al riguardo, si rileva, in via preliminare, che ai sensi degli articoli 3 e 4 della Tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, sono assoggettate all'imposta di bollo nella misura di Euro 14,62 per ogni foglio le istanze presentate, tra l'altro, alle amministrazioni dello Stato tendenti al rilascio di certificati, estratti e copie nonché le relative certificazioni e provvedimenti dalle stesse rilasciati.

Si ricorda che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo, rientra tra le amministrazioni dello Stato anche l'Agenzia delle Entrate. L'articolo 1 della

Legge 27 dicembre 2006, n. 296 stabilisce, infatti, al comma 295, che *“alle Agenzie fiscali continuano ad applicarsi le disposizioni riguardanti le Amministrazioni dello Stato di cui ai decreti del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, 26 ottobre 1972, n. 642 e 26 aprile 1986, n. 131”*.

In linea generale, pertanto, sia le istanze presentate all’Agenzia delle entrate che il conseguente rilascio di una certificazione o di un provvedimento sono assoggettate all’imposta di bollo.

In deroga a tale principio, l’articolo 16 della Tabella allegata al DPR n. 642 del 1972, stabilisce l'esenzione dal tributo per gli *“Atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati”*.

A parere della scrivente, l’esenzione dall’imposta di bollo prevista da tale disposizione può trovare applicazione solo con riferimento agli atti scambiati tra i soggetti esplicitamente individuati dal legislatore.

Le norme agevolative non ammettono, infatti, interpretazioni analogiche o estensive *“con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l’ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa”* (Corte di Cassazione, sez.V, 7 maggio 2008, n. 11106).

Né può assumere rilievo la circostanza che le attività svolte da detti soggetti privati siano connotate da un carattere pubblicistico; la Corte di Cassazione con la sentenza del 16 gennaio 2009, n. 938 ha, infatti, avuto modo di affermare che, per gli organismi di diritto pubblico che hanno natura di soggetti privati sono sottoposte ad un regime pubblicistico solo le attività per le quali tale regime sia previsto da una specifica norma giuridica, mentre *“per la restante parte prevalgono, come per tutti i soggetti privati, le norme generali, ivi comprese le norme tributarie”*.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene, pertanto, che la previsione di esenzione dettata dall’articolo 16 della Tabella non possa trovare applicazione con riferimento ai soggetti che hanno personalità giuridica privata.

Al riguardo, occorre, tuttavia, considerare che il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 ha introdotto alcune disposizioni volte a garantire una semplificazione ed uno snellimento delle norme in materia di documentazione amministrativa.

Nel quadro di tale semplificazione, gli articoli 46 e 47 del DPR n. 445 del 2000 consentono al cittadino di produrre, in luogo della certificazione, una dichiarazione sostitutiva di certificazione ovvero di atto di notorietà con la quale attestare stati, qualità personali e fatti contenuti in albi, elenchi o pubblici registri.

Ai sensi dell'articolo 37 del medesimo decreto, dette dichiarazioni sostitutive sono esenti dall'imposta di bollo.

In taluni casi, viene, inoltre, demandata direttamente all'amministrazione procedente l'acquisizione delle informazioni relative ai soggetti interessati, esonerando, quindi, i cittadini dall'obbligo di produrre la relativa certificazione.

L'articolo 43 (*Accertamenti d'ufficio*) del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000 stabilisce, infatti, le modalità che possono essere utilizzate dalle amministrazioni pubbliche e dai gestori di pubblici servizi (soggetti sia pubblici che privati) per l'accesso alle banche dati delle amministrazioni certificanti, per l'acquisizione diretta delle predette informazioni ovvero per eseguire i controlli sulla veridicità delle dichiarazioni sostitutive di certificazioni presentate dai cittadini.

A norma del comma 4 dell'articolo 43 in esame, è stabilito che *“al fine di agevolare l'acquisizione d'ufficio di informazioni e dati relativi a stati, qualità personali e fatti, contenuti in albi, elenchi o pubblici registri, le amministrazioni certificanti sono tenute a consentire alle amministrazioni procedenti, senza oneri, la consultazione per via telematica dei loro archivi informatici, nel rispetto della riservatezza dei dati personali”*.

Il successivo comma 5 stabilisce che *“in tutti i casi in cui l'amministrazione procedente acquisisce direttamente informazioni relative a stati, qualità personali e fatti presso l'amministrazione competente per la loro certificazione, il rilascio e l'acquisizione del certificato non sono necessari e le*

suddette informazioni sono acquisite, senza oneri, con qualunque mezzo idoneo ad assicurare la certezza della loro fonte di provenienza”.

Le previsioni dettate dai commi 4 e 5 dell'articolo 43 disciplinano, pertanto, una procedura che consente all'amministrazione procedente di acquisire direttamente le informazioni necessarie per la verifica del possesso dei requisiti da parte dei soggetti interessati ovvero per eseguire il controllo delle dichiarazioni sostitutive da questi ultimi prodotte. In tal caso, non è prevista una funzione certificativa da parte dell'amministrazione di competenza (nel caso di specie Agenzia delle entrate) in quanto le informazioni necessarie per il controllo sono acquisite direttamente dall'amministrazione procedente, senza oneri, e con qualunque mezzo idoneo ad assicurare la certezza della loro fonte di provenienza.

In assenza di una specifica certificazione emessa dall'ufficio competente dell'Agenzia deve, quindi, ritenersi che tale procedura non assuma rilevanza ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo né ai fini dell'applicazione dei tributi speciali.

Ad analoga soluzione deve giungersi, a parere della scrivente, anche nell'ipotesi in cui i destinatari della dichiarazione sostitutiva (soggetti con personalità sia pubblica che privata) richiedano all'Agenzia delle entrate, per i tributi dalla medesima amministrati *“conferma scritta della corrispondenza di quanto dichiarato con le risultanze dei registri da questa custoditi”* ai sensi dell'articolo 71 del DPR n. 445 del 2000.

Anche in tale ipotesi, infatti, le informazioni rilasciate dall'Agenzia delle entrate non assumono natura di certificazione in quanto non sono volte ad attestare stati, qualità personali e fatti del soggetto interessato. L'attestazione di regolarità fiscale rilasciata dal competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, nel caso di specie, è diretta, infatti, a fornire conferma all'amministrazione procedente della corrispondenza tra le dichiarazioni rese dal contribuente e le informazioni presenti presso le banche dati dell'Agenzia.

In assenza di una funzione certificativa svolta dall'Agenzia delle entrate deve, quindi, ritenersi che non trovi applicazione il disposto di cui all'articolo 4

della Tariffa che stabilisce l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di Euro 14,62 per gli atti e provvedimenti rilasciati dagli organi delle amministrazioni dello Stato.

Si precisa che anche le istanze presentate dalle amministrazioni precedenti all'Agenzia delle entrate non devono essere assoggettate all'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 3 della Tariffa, in quanto la loro presentazione non è tesa al rilascio di "*certificati, estratti, copie e simili*" da parte dell'Agenzia delle entrate.

Per le medesime argomentazioni deve, inoltre, escludersi l'applicazione dei tributi speciali sulla documentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

L'esclusione dall'applicazione dell'imposta di bollo delle istanze presentate all'amministrazione finanziaria dai soggetti destinatari delle dichiarazioni sostitutive, al fine di verificarne la veridicità, appare, peraltro, coerente con la previsione normativa dettata dall'articolo 37 del medesimo decreto, con la quale il legislatore ha previsto l'esenzione dall'imposta di bollo delle dichiarazioni sostitutive rilasciate dai cittadini ai sensi degli articoli 45 e 46 del DPR n. 445 del 2000.

Il richiamo della circolare n. 34 del 2007 al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 giugno 2001, con riferimento al caso specifico, deve ritenersi effettuato solo in relazione agli aspetti procedurali e non ai presupposti di fatto e di diritto che legittimano l'applicazione dell'imposta di bollo.

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

IL DIRETTORE CENTRALE