

Roma, 9 febbraio 2011



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Consulenza giuridica – Applicazione dell'imposta di bollo alle procure speciali di cui all'art. 63 del DPR 600 del 1973 e all'articolo 7, comma 1-bis, del D.LGS. n. 218 del 1997

Con istanza di consulenza giuridica, concernente il trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposta di bollo, alle procure speciali di cui all'articolo 63 del DPR n. 600 del 1973 nonché all'articolo 7, comma 1-*bis*, del D.LGS. n. 218 del 1997, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Direzione Centrale Audit e Sicurezza ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposta di bollo, alle procure speciali presentate ai sensi dell'articolo 63 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (rappresentanza ed assistenza dei contribuenti), nonché dell'articolo 7, comma 1-*bis*, del D.LGS. 19 giugno 1997, n. 218 (rappresentanza del contribuente in sede di accertamento con adesione).

La Direzione istante fa presente che con riferimento all'applicazione dell'imposta di bollo su detti atti sono state riscontrate difformità interpretative.

In particolare:

- a parere di alcuni uffici dell’Agenzia delle entrate, la procura speciale non costituisce un atto necessario da produrre all’Ufficio competente in relazione all’applicazione di una norma tributaria e, pertanto, non rientra nel regime di esenzione dall’imposta di bollo di cui all’articolo 5 della tabella allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642. Secondo tale tesi interpretativa, sarebbe, inoltre, esclusa, ai sensi dell’articolo 13, comma 3, n. 13, del DPR n. 642 del 1972, l’applicazione dell’imposta di bollo sulla autenticazione della firma, in quanto redatta in calce ad un atto già assoggettato ad imposta di bollo;
- secondo una diversa tesi interpretativa, invece, la procura speciale in esame sarebbe esente dall’imposta di bollo in “quanto atto presentato all’ufficio ai fini dell’applicazione delle leggi tributarie”, ai sensi dell’articolo 5, comma 1, della Tabella allegata al DPR n. 642 del 1972. In tale ipotesi sarebbe, tuttavia, assoggettata ad imposta di bollo l’autentica di firma operata dal professionista sulla delega.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL’ISTANTE

In merito al quesito proposto, l’istante non fornisce alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’articolo 63 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che “*Presso gli uffici finanziari il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore generale o speciale...*”.

Il secondo comma dello stesso articolo 63 prevede, inoltre, che “*La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata (...) Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali...è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione*”.

La riportata disposizione definisce, quindi, le modalità e le forme che devono essere utilizzate dai contribuenti nel caso in cui decidano di farsi assistere e rappresentare presso gli uffici finanziari.

La procura speciale, redatta secondo le forme previste dall'articolo 63 citato, può, tra l'altro, essere utilizzata dal contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione.

In base al disposto di cui al comma 1-*bis* dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, infatti, *“il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600...”*.

Al fine di stabilire il trattamento fiscale applicabile, ai fini dell'imposta di bollo, alle procure speciali di cui al citato articolo 63, appare utile rilevare, in via preliminare, che la procura, quale negozio unilaterale di natura privatistica, è soggetta, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa allegata al DPR n. 642 del 1972, all'imposta di bollo sin dall'origine nella misura di euro 14,62.

In linea generale, tale trattamento trova applicazione anche con riferimento alle procure speciali di cui all'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; come chiarito, infatti, tale disposizione stabilisce solo le modalità secondo le quali deve essere redatta la procura, ma non specifica le finalità per le quali tale documento deve essere utilizzato.

Il concreto utilizzo del documento assume, invece, rilevanza in materia di imposta di bollo, in quanto il legislatore ha invero stabilito alcune specifiche ipotesi di esenzione che possono essere riconosciute in considerazione dell'uso per il quale l'atto o il documento viene rilasciato.

Ai fini in esame, appare utile ricordare, in particolare, la previsione normativa dettata dall'articolo 5 della Tabella allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, che esenta in modo assoluto dall'imposta di bollo gli *“Atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni,*

denunzie, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie...".

Fra tali atti sono, pertanto, compresi sia quelli predisposti dagli uffici finanziari che quelli presentati dai contribuenti nell'ambito di un procedimento di accertamento e riscossione di un tributo nonché, in linea generale, tutti quegli atti e documenti che sono prodotti nell'ambito di procedimenti che attengono all'applicazione di leggi tributarie.

In linea generale, quindi, possono beneficiare del richiamato regime di esenzione oltre agli atti e documenti prodotti nell'ambito di procedimenti che attengono alla fase dell'accertamento e riscossione del tributo (espressamente richiamati dalla norma) anche quei documenti comunque prodotti nella fase dichiarativa e istruttoria del tributo o nell'ambito di procedure di rimborso dell'obbligazione tributaria.

In deroga al trattamento ordinario per le procure sopra delineato, pertanto, la procura speciale, redatta secondo le forme di cui all'articolo 63 del DPR n. 600 del 1973, deve essere ricondotta nella previsione esentativa di cui all'articolo 5 della Tabella nel caso in cui venga rilasciata in vista del compimento di atti, per il rilascio di copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, per la presentazione di dichiarazioni o denunzie, documenti e copie presso i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie.

Rientrano nel delineato regime di esenzione, ad esempio, le procure speciali di cui al comma 1-*bis* dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che sono, infatti, utilizzate nell'ambito del procedimento di accertamento dell'obbligo tributario.

Si precisa, peraltro che il delineato regime di esenzione trova applicazione anche con riferimento alla autenticazione della sottoscrizione apposta in calce alla procura.

L'articolo 63 del DPR n. 600 del 1973 prevede che *“La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata. (...)”*.

Da ciò, se ne desume un vero e proprio rapporto di imprescindibilità e necessarietà tra la procura e l'autentica: la procura può, infatti, validamente essere presentata presso gli uffici finanziari solo se autenticata (salvo specifiche eccezioni espressamente previste dalla norma) .

Alla luce di tali considerazioni, appare coerente sostenere che, nella previsione di cui all'articolo 5 della Tabella allegata al DPR n. 642 del 1972, (che, com'è noto, esenta le “...*dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie*”), possano rientrare sia la procura che l'autentica sempreché presentate nell'ambito e per le finalità individuate dal predetto articolo 5.

Si rappresenta, per completezza, che, ai sensi dell'articolo 63 del DPR n. 600 del 73, è prevista la facoltà di fare autenticare, nei casi consentiti dalla norma, la procura da parte del professionista.

Diversamente, quando non viene esercitata tale facoltà, l'attività di autentica della sottoscrizione è esercitata dal pubblico ufficiale (notaio, funzionario delegato della PA).

Anche in tale ultima ipotesi può trovare applicazione il delineato trattamento di esenzione dall'imposta di bollo dell'autentica di firma.

E' tuttavia il caso di ricordare che sui documenti rilasciati in esenzione dal pagamento del tributo di bollo è necessario indicare l'uso per il quale gli stessi sono destinati (si vedano in tal senso le risoluzioni del 29 marzo 2010, n. 25 e del 23 novembre 1987, n. prot. 290908).

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

IL DIRETTORE CENTRALE