

CAPITOLO 1

PRESUPPOSTO, OGGETTO, STRUTTURA ED EFFETTI
DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

SOMMARIO: 1.1. La struttura dell'imposta di registro, il suo oggetto e il suo presupposto - 1.2. Imposta principale, complementare e suppletiva: nozione, importo, soggetti obbligati al pagamento, riscossione in pendenza di giudizio, decadenza - 1.3. Gli effetti della registrazione

1.1. La struttura dell'imposta di registro, il suo oggetto e il suo presupposto

L'imposta di registro è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (rubricato «*Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*»), pubblicato nel Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 99 del 30 aprile 1986, in vigore (ai sensi dell'articolo 81, d.P.R. 131/1986) dal 1° luglio 1986.

In questo volume si fa riferimento al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, con le seguenti equivalenti espressioni: “d.P.R. 131/1986”, “legge di registro”, “Testo Unico” oppure “TUR”.

In precedenza, la legge di registro era contenuta nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, che venne emanato in sostituzione del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, in attuazione della legge delega di riforma del sistema tributario (legge 9 ottobre 1971, n. 825)⁽¹⁾.

Storicamente, la tassa di registro nasce come “corrispettivo” al servizio reso al cittadino dalla Pubblica Autorità e consistente:

- a) nella “registrazione” appunto di un dato atto e cioè nella sua “presa d'atto” da parte di una Pubblica Autorità (quindi, anche letteralmente, nell'attività della Pubblica Autorità di prendere conoscenza della avvenuta formazione di un dato atto e, pertanto, della sua “esisten-

⁽¹⁾ Dell'attività di registrazione si hanno tracce antichissime (a Babilonia, in Egitto fin dal 231 a.C., in Grecia e nell'impero Romano: cfr. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 12) con svariate finalità, oltre a quella di riscuotere un'entrata per le casse pubbliche: principalmente, dare stabilità alle situazioni giuridiche pubblicizzando la costituzione, il trasferimento e l'estinzione di diritti; e offrire una salvaguardia contro le falsificazioni. La prima codificazione moderna in questa materia è quella francese, recata dalla legge 19 dicembre 1790, poi sostituita dalla legge 22 frimaio anno VII; in Italia, la materia venne disciplinata per la prima volta con la legge 21 aprile 1862, n. 585, e poi dal R.D. 13 settembre 1874, n. 6 e dal R.D. 20 maggio 1897, n. 217.

za”, ciò di cui, tra l'altro, rimane ancor oggi traccia nella legislazione vigente ove si dice, con un'espressione, con sapore d'antico, tanto aulica quanto praticamente priva di reale consistenza⁽²⁾, che «*la registrazione [...] attesta l'esistenza degli atti*»: articolo 18, comma 1, TUR);

- b) nella attribuzione della “data certa” a quell'atto;
- c) nella conservazione dell'atto registrato da parte della Pubblica Autorità e nel rilascio di copie in epoca successiva alla registrazione.

L'attività di registrazione avviene oggi (con modalità, per lo più, telematiche) presso gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate⁽³⁾ (alla articolazione territoriale della struttura organizzativa che si occupa dell'applicazione dell'imposta di registro ci si riferirà, nel seguito del testo, per ragioni di semplificazione verbale, anche solo con il termine “Ufficio” oppure “Amministrazione” o “Amministrazione Finanziaria”); anteriormente, l'attività di “registrazione” (che, in un sistema solamente cartaceo, consisteva appunto nell'annotazione dell'atto sottoposto a registrazione in un dato “registro”, nell'attribuzione ad esso di un numero progressivo e nella stampigliatura dell'atto stesso con il timbro “registrato” e con l'indicazione della data e del numero di “registrazione”) avveniva presso l'Ufficio del Registro, articolazione periferica del Ministero delle Finanze.

L'imposta di registro è tradizionalmente collocata⁽⁴⁾ nella categoria delle cosiddette “imposte indirette”⁽⁵⁾ e, cioè, in quell'ambito dell'impo-

⁽²⁾ Cfr. in tal senso UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova 1958, p. 166.

⁽³⁾ L'Agenzia delle Entrate, operativa dal 1° gennaio 2001, è una delle quattro Agenzie fiscali, nate dalla riorganizzazione dell'Amministrazione Finanziaria a seguito del d. lgs. 300/1999. Ad essa sono state attribuite funzioni riguardanti le entrate tributarie erariali, non assegnate alle competenze di altre Agenzie; essa svolge le funzioni relative alla gestione, all'accertamento e al contenzioso dei tributi. Le sue principali attività sono: l'informazione e l'assistenza ai contribuenti, anche tramite servizi telematici al fine di semplificare il rapporto con gli stessi e di agevolare gli adempimenti fiscali; l'accertamento, il controllo di errori o di evasioni fiscali mirato al contrasto all'evasione anche con il supporto della Guardia di Finanza; e la gestione del contenzioso tributario dinanzi alle Commissioni tributarie. L'Agenzia delle Entrate è un Ente pubblico non economico, sottoposto alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze (che mantiene la responsabilità di indirizzo politico), ma operante in piena responsabilità gestionale ed operativa; essa gode di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria. Gli atti di carattere generale che ne disciplinano il funzionamento sono trasmessi al Ministro, che può negarne, per ragioni sia di merito che di legittimità, l'approvazione. I rapporti tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia sono regolati da una Convenzione triennale, con adeguamento annuale per ciascun esercizio finanziario. Nella Convenzione sono indicati i servizi da assicurare, gli obiettivi da raggiungere e le risorse da destinare a tali fini.

⁽⁴⁾ Cfr. ad esempio, RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 128.

⁽⁵⁾ La relazione ministeriale di accompagnamento dello schema del d.P.R. n. 634/1972 (recante la disciplina dell'imposta di registro anteriore al Testo Unico) affermava che

sizione tributaria che prende a riferimento la capacità contributiva “indirettamente” desumibile da determinati comportamenti del contribuente, suscettibili, secondo la legge, di rivelare appunto la sua capacità di concorrere alla spesa pubblica mediante il prelievo di una aliquota del suo patrimonio o della ricchezza dal medesimo prodotta⁽⁶⁾.

Nel caso dell'imposta di registro, la capacità contributiva del soggetto inciso viene individuata, come oltre si vedrà, nel compimento, da parte sua, di una attività giuridica produttiva di certi effetti ritenuti rilevanti dal legislatore, e quindi sul presupposto che tali atti sono indice di ricchezza e rivelatori di forza economica.

In particolare, la disciplina dell'imposta di registro è preordinata all'applicazione di un tributo (a seconda dei casi, di importo “fisso”⁽⁷⁾⁽⁸⁾

il criterio di alternatività «vale a richiamare, in coerenza con lo spirito e la impostazione sistematica della legge delega, il tributo di registro nella sua fase applicativa e lo qualifica, nel nuovo quadro dell'imposizione indiretta, come un'imposta tipica delle manifestazioni di capacità contributiva indiretta afferenti gli atti e le operazioni diversi da quelli commerciali e industriali, i quali ultimi rientrano nella sfera di applicazione dell'Iva».

⁽⁶⁾ La collocazione dell'imposta di registro nell'imposizione indiretta non ha peraltro una valenza solamente teorica: si pensi ad esempio al disposto dell'articolo 1, comma 4, e dell'articolo 2, comma 4, d. lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (rubricato “Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettere d), f), g), l), ee), della legge 7 marzo 2003, n. 38”), che estendono all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le «agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta [...] stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto». Si pensi anche, più in generale, alla normativa sui privilegi recata dal codice civile: ad esempio, all'articolo 2772, comma 1, del codice civile, per il quale «hanno [...] privilegio i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto, [...] sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce»; e all'articolo 2758, comma 1, del codice civile, per il quale «i crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono».

⁽⁷⁾ L'importo fisso è variamente disposto sia per atti ove la capacità contributiva del contribuente, pur espressa nel compimento dell'atto, non è misurabile (si pensi alla registrazione di una procura) sia per atti ove il legislatore ha voluto concedere un trattamento “di favore” (si pensi alla registrazione di una cessione di partecipazioni societarie, ove, seppur il valore del negozio posto in essere sia evidente, il legislatore ha comunque voluto applicare l'imposta fissa: articolo 11, comma 1, TPI).

In altri termini, non si è qui consenzienti con la tradizionale tesi secondo cui nell'ambito dell'imposta di registro sarebbero da isolare una “vera e propria” imposta (quella dovuta in misura proporzionale) e una “tassa” (la cosiddetta “tassa d'atto”), la quale si avrebbe, quale “corrispettivo” del servizio di registrazione, ogni qualvolta sia disposta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Invero, come detto, l'imposta di registro è una imposizione unitaria della capacità contributiva che viene indirettamente manifestata per effetto del compimento di una attività giuridica: imposizione unitaria che viene effettuata o applicando una data aliquota a una data base imponibile nei casi in cui l'attività giuridica in questione sia economicamente valutabile o disponendo il pagamento di un importo fisso in tutti i casi in cui l'attività giuridica svolta non sia suscettibile di valutazione economica (oppure nei casi in cui - si pensi alla

o “proporzionale”, quest’ultimo quale risultanza dell’applicazione di una data aliquota⁽⁹⁾(¹⁰) a una data base imponibile⁽¹¹⁾(¹²): articolo 41, comma 1, TUR) in conseguenza dell’effettuazione⁽¹³⁾, per lo più all’interno del ter-

cessione di partecipazioni societarie - l’attività giuridica svolta dal contribuente sia bensì suscettibile di valutazione economica ma il legislatore voglia sottoporla a un trattamento di favore).

Non comporta contraddizione a quanto fin qui detto il rilievo che, ai sensi degli articoli 1 e 8 d.P.R. 131/1986 e 11 Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986), si possa sottoporre a registrazione volontaria un qualsiasi «atto» (si pensi, ad esempio, a una perizia tecnica contenente una valutazione o una descrizione); a parte la veramente minima rilevanza di queste fattispecie, si tratta perlopiù di «atti» che non hanno in sé alcunché di giuridico (si veda a conferma l’articolo 4 della Tariffa, Parte Seconda, allegata al d.P.R. 131/1986, che contempla la registrazione “in caso d’uso” di «conti e rendiconti di ogni genere, scritti, disegni, modelli, fotografie e simili») e che in tanto vengono registrati in quanto la registrazione viene di regola “sfruttata” al fine di dare data certa all’atto registrato e di dargli, di conseguenza, attestazione della sua esistenza da parte di un soggetto terzo. In questi estremamente marginali casi (ma solo in questi), dunque, sarebbe in effetti più opportuno parlare piuttosto di “tassa” in quanto rileverebbe maggiormente il “servizio” della registrazione (e la data certa che ne conseguirebbe) rispetto al profilo della manifestazione di capacità contributiva che si rivelerebbe per effetto del compimento dell’atto sottoposto a registrazione.

⁽⁸⁾ L’imposta fissa è attualmente stabilita dalla legge, di regola, nell’importo di euro 168 (articolo 11, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986); l’imposta è proporzionale quando la legge dispone di applicare, a un dato valore (cosiddetta “base imponibile”) una data aliquota, espressa in misura percentuale.

⁽⁹⁾ Le aliquote applicabili sono individuate nella Tariffa (suddivisa in Parte Prima, per gli atti da registrare a “termine fisso”, e in Parte Seconda, per gli atti da registrare “in caso d’uso”) riportata in allegato al Testo Unico.

⁽¹⁰⁾ Con arrotondamento (dell’imposta, non dell’imponibile) all’unità di euro, per difetto se la frazione di euro è compresa tra 1 e 49 centesimi di euro o per eccesso se la frazione centesimale è compresa tra 50 e 99 centesimi (articolo 41, comma 1, TUR); cfr. pure l’articolo 7, comma 1, d.P.R. 18 agosto 2000, n. 308 (recante “Regolamento concernente l’utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti tributari in materia di atti immobiliari”), per il quale «*le imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e comunale sull’incremento di valore degli immobili dovute, sono arrotondate a lire mille, per difetto se la frazione non è superiore a lire cinquecento e per eccesso se superiore, ovvero, nel caso in cui i valori siano espressi in euro, all’unità, per difetto se la frazione è inferiore a 50 centesimi e per eccesso se non inferiore*»; l’articolo 4, comma 1, d. lgs. 24 giugno 1998, n. 213, per il quale, in via generale, «*a decorrere dal 1° gennaio 1999, quando un importo in lire contenuto in norme vigenti, ivi comprese quelle che stabiliscono tariffe, prezzi amministrati o comunque imposti non costituisce autonomo importo monetario da pagare o contabilizzare ed occorre convertirlo in euro, l’importo convertito va utilizzato con almeno: a) cinque cifre decimali per gli importi originariamente espressi in unità di lire; b) quattro cifre decimali per gli importi originariamente espressi in decine di lire; c) tre cifre decimali per gli importi originariamente espressi in centinaia di lire; d) due cifre decimali per gli importi originariamente espressi in migliaia di lire*»; e il successivo articolo 51, comma 2, per il quale «*a decorrere dal 1° gennaio 2002 ogni sanzione penale o amministrativa espressa in lire nelle vigenti disposizioni normative è tradotta in Euro secondo il tasso di conversione irrevocabilmente fissato ai sensi del Trattato*» con la

ritorio nazionale (articolo 2, TUR), di una data attività giuridica, di regola⁽¹⁴⁾ risultante da un documento scritto⁽¹⁵⁾; in particolare, il *presupposto* dell'imposta di registro (inteso come la situazione dalla quale ori-

precisazione che, ai sensi del comma 3, «*se l'operazione di conversione prevista dal comma 2 produce un risultato espresso anche con decimali, la cifra è arrotondata eliminando i decimali*». Cfr. anche C.M. n. 291/E del 23 dicembre 1998; C.M. n. 106/E del 21 dicembre 2001.

Va inoltre sottolineato, comunque, che, ai sensi dell'articolo 41, comma 2, TUR, «*l'ammontare dell'imposta principale* (pertanto l'imposta complementare e quella suppletiva possono essere liquidate anche in misura inferiore a 168 euro: cfr. Riunione degli Ispettori Compartimentali delle Tasse del 20-21 aprile 1983, nel cui verbale si legge che «per le annualità localizzate successive alla prima, l'imposta richiesta deve ritenersi complementare e, pertanto, [...] l'imposta stessa può essere assolta anche in misura inferiore a quella fissa») *non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima*» (e quindi a 168 euro, importo stabilito per remunerare forfettariamente il costo del servizio di registrazione), fatta eccezione per:

a) la cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, cui si applica l'imposta fissa di euro 67 (Nota I all'articolo 5, Tariffa Parte Prima);

b) l'importo minimo di euro 67 stabilito per le locazioni e gli affitti di beni immobili dalla Nota II all'articolo 5, Tariffa Parte Prima;

c) l'importo minimo di euro 67 stabilito per la denuncia cumulativa (ai sensi dell'articolo 17, comma 3-bis, TUR) dei contratti di affitto di fondi rustici dalla Nota II-bis all'articolo 5, Tariffa, Parte Prima;

d) gli importi fissi dell'imposta di registro stabiliti per le unità da diporto dall'articolo 7, Tariffa, Parte Prima.

⁽¹¹⁾ Le norme in base alle quali deve essere determinata la base imponibile sono quelle di cui al Titolo IV (rubricato "Determinazione della base imponibile") del TUR (articoli 43 e seguenti).

⁽¹²⁾ Qualora «*i prezzi o i corrispettivi*» siano espressi «*in valuta estera o in valuta oro*» essi vanno «*ragguagliati al cambio del giorno della stipulazione dell'atto, sempreché le parti non abbiano stabilito nei loro rapporti altra data di ragguaglio*» (articolo 43, comma 3, TUR).

⁽¹³⁾ Da parte di chiunque (e cioè sia da parte di persone fisiche che da parte di soggetti diversi dalle persone fisiche), ma con la precisazione che se l'agente è un soggetto Iva nell'esercizio della sua attività, l'applicazione dell'imposta di registro "soffre" il principio di alternatività con l'Iva, di cui oltre.

⁽¹⁴⁾ "Di regola", in quanto, come oltre si vedrà, l'imposta di registro si applica infatti anche ad alcuni casi di contratti verbali (articolo 3, TUR) e ad alcune operazioni di società ed enti esteri (articolo 4, TUR); nonché in caso di "enunciazione" (articolo 22, TUR).

⁽¹⁵⁾ Sempre fatto salvo il disposto dell'articolo 3 e dell'articolo 4, TUR, i quali dispongono la registrazione a prescindere dall'esistenza di un documento scritto. La documentazione scritta dell'attività giuridica è un requisito "centrale" nel sistema dell'imposta di registro: si pensi al caso della proroga della durata della società che avvenga mediante una decisione dei soci documentata in un atto (la quale va assoggettata a registrazione), oppure che avvenga tacitamente, per effetto della continuazione dello svol-

gina la pretesa impositiva statale) è da individuare, precipuamente, nel compimento dell'attività giuridica documentata per iscritto⁽¹⁶⁾ in quanto produttiva degli effetti⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾ considerati rilevanti dal TUR (per il vero la

gimento dell'attività sociale da parte dei soci (articolo 2273 del codice civile). In quest'ultimo caso, non vi è da far luogo a registrazione né, di conseguenza, al pagamento di alcuna imposta: cfr. Comm. Trib. Centr., 2 novembre 2001, n. 7383.

Cfr. pure Comm. Trib. Reg. Lombardia, 31 maggio 2007, n. 54, secondo cui «la semplice constatazione dell'erogazione di un "mutuo finanziamento" rilevabile dalla contabilità, non può legittimare la pretesa assoggettabilità dell'operazione a registrazione, se non viene dall'Ufficio effettivamente dimostrata l'esistenza del relativo atto o contratto di finanziamento, in forma scritta».

⁽¹⁶⁾ Cfr. AVEZZA, *La legge sulle tasse di registro*, Asti, 1896, p. 55; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 70; BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, p. 70; UCKMAR – UCKMAR, *Registro (Imposta di)*, in *Nss. dig. it.*, p. 39; SANTAMARIA, *L'imposta di registro*, Milano, 1977, p. 34; URICCHIO, *Commento all'articolo 1*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, p. 90.

⁽¹⁷⁾ Si tratta di effetti "giuridici" non di effetti "economici" (cioè del trasferimento di ricchezza) e quindi della rilevanza tributaria di categorie civilistiche (le quali vanno considerate con i canoni ermeneutici propri del diritto civile, salvo esplicita deroga ad opera di norme tributarie), come si desume chiaramente sia dall'articolo 20, comma 1, TUR, che parla di «effetti giuridici degli atti» sia dalle stesse norme di esordio del TUR, ove si dice che l'imposta di registro si applica agli «atti» di cui alla Tariffa allegata al TUR, ove l'indicazione di questi "atti" è fatta con riferimento alla loro essenza civilistica.

Cfr. sul punto BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano 1961, p. 137, secondo cui «il fatto giuridico che determina il sorgere del rapporto d'imposta non è il trasferimento di un bene, l'assunzione di un'obbligazione, la costituzione di una società, ma la stipulazione di un atto di vendita, di mutuo, di società, tanto è vero che non solo l'imposta non è dovuta, salvo casi eccezionali, se il contratto è stipulato verbalmente, ma essa è dovuta anche se l'atto sia nullo o il suo effetto non si sia comunque verificato».

Inoltre va precisato che gli effetti in questione sono tutti quelli scaturenti dall'atto, a prescindere dalla circostanza che siano effetti voluti dalle parti o ricollegati all'atto dalla legge: cfr. Cass., 1 dicembre 1978, n. 5693, in *Riv. leg. fisc.*, 1979, p. 807.

Circa i rapporti tra categorie civilistiche e diritto tributario, cfr. ad esempio ALLENA, *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, I, p. 1776; BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, I, p. 1486; CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova 1992, spec. p. 118; DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 154; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. sc. fin. e dir. fin.*, 1977, I, p. 419. Cfr. pure Cass., 29 marzo 1983, n. 2239, in *Riv. leg. fisc.*, 1983, p. 1366.

⁽¹⁸⁾ Invero, ma si tratta, come detto, di casi marginalissimi, si può anche ipotizzare di sottoporre volontariamente alla registrazione (che l'Ufficio di certo non rifiuta: si leggano, in combinazione, gli articoli 1 e 8 d.P.R. 131/1986 e 11 Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986) un documento (si pensi, ad esempio, a una perizia tecnica contenente una valutazione o una descrizione) non avente attinenza con lo svolgimento di alcuna attività giuridica: ma, in questo caso, più che di "imposta", è probabilmente più opportuno parlare piuttosto di "tassa", in quanto rileverebbe maggiormente il "servizio"

legge non parla di “presupposto”, bensì di “oggetto” dell’imposta: in tal senso, la rubrica dell’articolo 1, TUR, intitolato appunto «*Oggetto dell’imposta*»), dovendosi peraltro fin da subito sottolineare con assoluta evidenza che l’imposta di registro attiene, di regola, non alla documentazione ma a ciò che risulta documentato (la documentazione è un “a priori” del presupposto impositivo, il quale, invero, va individuato negli effetti prodotti dall’attività giuridica oggetto di documentazione).

In altri termini, se *oggetto* dell’imposta di registro sono gli “atti” elencati nella TP1 e nella TP2 come rilevanti ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro), il *presupposto* dell’imposta è, di regola, la “formazione” di quegli “atti”, in quanto produttivi degli effetti ritenuti rilevanti dal legislatore⁽¹⁹⁾, e ciò perché l’imposta è il prelievo che lo Stato opera a fronte della capacità contributiva che un dato soggetto dell’ordinamento manifesta appunto formando un dato atto e quindi evidentemente avendo interesse alla produzione degli effetti (giuridici) che da quell’atto derivano o possono derivare.

Che queste considerazioni abbiano avuto un ruolo centrale nella stesura del TUR, lo si rileva chiaramente osservandone anche superficialmente l’articolato: invano si ricercerebbe una disposizione circa l’aliquota da applicare a una compravendita o a un mutuo, in quanto, per lo più, il legislatore ha avuto come obiettivo quello di osservare gli effetti prodotti da un certo atto piuttosto che incentrare l’attenzione sulla fonte di produzione di quegli effetti: ad esempio, l’articolo 1, primo periodo, TP1, parla, infatti, di «*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento*» senza, appunto, preoccuparsi dell’atto da cui detti effetti promanano, ma concentrando la tassazione sull’osservazione di questi *effetti*.

Scendendo ancor più nel dettaglio, il sistema dell’imposta di registro è stato impostato dal legislatore con il seguente schema:

- a) sono soggetti all’applicazione dell’imposta di registro in “termine fisso” (e cioè entro il termine prescritto della legge: di 20, 30 o 60 giorni a seconda dei casi) gli atti⁽²⁰⁾ elencati nella Parte Prima della

della registrazione (e la data certa che ne conseguirebbe) rispetto al profilo della manifestazione di capacità contributiva che si rivelerebbe per effetto del compimento dell’atto sottoposto a registrazione. Si veda anche l’articolo 4 della Tariffa, Parte Seconda, allegata al d.P.R. 131/1986, che contempla la registrazione “in caso d’uso” di «*conti e rendiconti di ogni genere, scritti, disegni, modelli, fotografie e simili*».

⁽¹⁹⁾ Fa eccezione il caso della presentazione volontaria alla registrazione di un atto per il quale la registrazione non è prescritta: in tal caso, presupposto dell’imposta non è, evidentemente, la formazione dell’atto ma la sua richiesta di registrazione.

⁽²⁰⁾ Il termine “atto” comprende gli atti pubblici e le scritture private, autenticate e non, le deliberazioni societarie, le deliberazioni degli enti pubblici, i verbali di aggiudica-

Tariffa allegata al TUR (d'ora innanzi individuata con l'acronimo "TP1") (articolo 5, comma 1, TUR);

- b) sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro in "caso d'uso" (e cioè qualora si verificano determinati eventi previsti dalla legge, di cui oltre) gli atti elencati nella Parte Seconda della predetta Tariffa (d'ora innanzi individuata con l'acronimo "TP2") (articolo 5, comma 1, TUR);
- c) l'attività giuridica documentata in forma di scrittura privata non autenticata cui si applica l'imposta sul valore aggiunto (disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) è esonerata (se non "in caso d'uso") dall'applicazione dell'imposta di registro (articolo 5, comma 2, TUR; articolo 40, comma 1, TUR; articolo 1, comma 1, lett. b), TP2),⁽²¹⁾ in forza del cosiddetto "principio di alternatività" tra Iva e imposta di registro, il quale "comprime" quest'ultima al fine di evitare l'applicazione di una doppia imposizione alla medesima manifestazione di capacità contributiva;
- d) sono esonerate da tassazione (e quindi non sono soggette a registrazione nemmeno "in caso d'uso")⁽²²⁾ le attività giuridiche documentate in forma scritta elencate della "*Tabella degli atti per i quali non vi è l'obbligo di richiedere la registrazione*" riportata in coda al TUR (d'ora innanzi individuata con l'acronimo "TAB") (articolo 7, TUR)⁽²³⁾;
- e) vi sono attività giuridiche non documentate per iscritto (articolo 3,

zione di aste pubbliche, gli atti giudiziari, eccetera: cfr. Cass., Sez. I, 18 giugno 1982, n. 3345, in *Corr. Trib.*, 1982, n. 42, p. 1974.

⁽²¹⁾ Se detta attività di documentazione avvenga invece mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, si applica bensì l'imposta di registro, ma in misura fissa: articolo 40, comma 1, TUR, e articolo 11, comma 1, TP1.

⁽²²⁾ In altri termini, gli atti di cui alla Tabella non devono essere presentati alla registrazione. Diverso è invece il caso degli atti che debbono bensì essere registrati, ma in esenzione da imposta (si pensi al caso del mutuo cui sia applicabile il trattamento tributario di cui all'articolo 15, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601: esso va registrato, ma in esenzione da imposta di registro, e quindi gratuitamente e cioè senza alcun pagamento di imposte).

⁽²³⁾ Sempre ai sensi dell'articolo 7 TUR, se gli atti indicati nella TAB siano volontariamente presentati per la registrazione, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa; inoltre, l'esonero dall'obbligo di registrazione (e l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, in caso di registrazione volontaria) valgono anche nel caso di redazione in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata degli atti di cui agli articoli 4 TAB (testamenti), 5 TAB (atti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse, eccetera; garanzie richieste da leggi; atti e documenti formati in relazione al servizio militare), 11 TAB (cambiali, assegni, atti di protesto, eccetera) e 11-bis TAB (atti di natura traslativa o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico).

TUR) e pure operazioni “materiali” (articolo 4, TUR) che, stante la loro rilevanza, sono comunque individuate dal legislatore come presupposto applicativo dell’imposta di registro; ancora, per il fatto di essere enunciate nel contesto di altre attività giuridiche documentate per iscritto, vi sono attività giuridiche che, seppur non documentate per iscritto, sono ritenute anch’esse quale presupposto applicativo dell’imposta di registro (articolo 22, TUR);

- f) «*chiunque vi abbia interesse*»⁽²⁴⁾ può «*in qualsiasi momento*» volontariamente domandare la registrazione di un atto (articolo 8, TUR), sopportando il pagamento dovuto all’erario; se si tratta di un atto che avrebbe dovuto essere registrato in “termine fisso” o per il verificarsi del “caso d’uso”, la registrazione tardiva comporta ovviamente il pagamento, oltre che dell’imposta applicabile, anche dell’eventuale sanzione per mancata o tardiva registrazione; se si tratta di un atto per il quale non è prevista la tassazione (“in termine fisso” o “in caso d’uso”) di regola⁽²⁵⁾ si renderà applicabile⁽²⁶⁾ l’imposta di registro in misura fissa (articolo 4 TP2).

Se poi l’elencazione che precede si coordina, a questo punto, con le seguenti ulteriori osservazioni, e cioè che:

- a) l’articolo 9, comma 1, TP1, dispone l’applicazione dell’imposta di registro per tutti gli «*atti*» (intendendosi per “atti” l’attività giuridica documentata in scritture private non autenticate, in scritture private autenticate e in atti pubblici) «*diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*»⁽²⁷⁾;

⁽²⁴⁾ Si pensi all’interesse ad ottenere la “data certa”: articolo 18, comma 1, TUR. Sul concetto di «interesse» cfr. Comm. Trib. I grado di Trento, 4 maggio 1983, in *Dir. Prat. Trib.*, 1985, II, p. 78; e in *Il fisco*, 1984, p. 4369.

⁽²⁵⁾ E ciò in ragione della considerazione per la quale, nella maggior parte dei casi, si tratterà di scrittura privata non autenticata non recante disposizioni di carattere patrimoniale.

⁽²⁶⁾ In quest’ultimo caso, la responsabilità del pagamento del tributo ricade esclusivamente e autonomamente in capo a chi ha richiesto la registrazione, senza cioè che questi possa vantare alcun diritto di rivalsa nei confronti delle parti contraenti. Cfr. Comm. Trib. I grado di Trento, 4 maggio 1983, n. 276, in *Il fisco*, 1984, p. 4369, secondo cui «nell’ipotesi di richiesta di registrazione da parte di un terzo viene a mancare la solidarietà con le parti che hanno partecipato all’atto ed unico responsabile per il pagamento dell’imposta è il terzo che ha presentato l’atto alla registrazione, mancando altresì il presupposto per la registrazione d’ufficio».

⁽²⁷⁾ Negli elementi del diritto civile (cfr. TORRENTE – SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2004, p. 159) si studia che la categoria dei “negozi patrimoniali” viene enucleata (per distinguerla da quella dei “negozi di diritto familiare”) come quella comprendente i negozi che si riferiscono ad «interessi economici» e che si articolano:

a) nell’insieme dei “negozi di attribuzione patrimoniale” i quali importano o disposizione di diritti (qui si parla di “negozi di disposizione”, categoria che si articola nei

- b) l'articolo 11, comma 1, TP1, dispone l'applicazione dell'imposta di registro agli atti pubblici e alle scritture private autenticate «*non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*»⁽²⁸⁾ (dovendosi intendere questa espressione legislativa come “attività giuridica di contenuto non patrimoniale documentata in atti pubblici o in scritture private autenticate”);
- c) l'articolo 4, TP2, prende in considerazione le «*scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*» (*rectius*, di nuovo: “l'attività giuridica di contenuto non patrimoniale, documentata in una scrittura privata non autenticata”);
 se ne desume chiaramente che il legislatore dell'imposta di registro ha

“negozi di alienazione” e nei “negozi di rinuncia”) o assunzione di obbligazioni (qui si parla di “negozi ad efficacia obbligatoria”);

b) nell'insieme dei “negozi di accertamento”, e cioè quelli stipulati per dirimere controversie o eliminare discussioni o incertezze.

Queste nozioni civilistiche vanno peraltro tralasciate poiché, sotto il profilo tributario, le norme di cui all'articolo 4, comma 1, TP2 e all'articolo 11, comma 1, TP1, da un lato (concernenti gli atti «*non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*») e di cui all'articolo 9, comma 1, TP1, dall'altro (concernenti gli atti «*aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*»), sono norme “di chiusura”, finalizzate alla tassazione di qualsiasi atto (cfr. R.M. n. 90 dell'8 maggio 2007, per il caso di un contratto tra un Ministero e una società telefonica per concedersi reciprocamente il diritto di installare antenne sui tralicci di rispettiva proprietà; contratto soggetto a Iva quanto alla prestazione della società e a imposta di registro, appunto nella misura del 3 per cento, per la prestazione del Ministero, applicata al valore della prestazione per l'intera durata del contratto) che non riceva specifica osservazione nella TP1 e nella TP2 e fondate sul concetto secondo cui:

a) si ha un atto avente «*ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*» tutte le volte che esso sia finalizzato a determinare una modificazione nella sfera patrimoniale dei soggetti che vi partecipano (e cioè disponga l'assunzione, la costituzione, la modificazione, il trasferimento e l'estinzione di diritti e obblighi) che sia suscettibile di una valutazione economica (si pensi ad esempio al caso della tassazione del mutuo erogato da un soggetto che non agisce nell'esercizio di un'attività imprenditoriale o professionale; della clausola penale: o dell'accollo di un debito stipulato in via autonoma rispetto a una compravendita di cui l'accollo sia parte del pagamento del prezzo);

b) si ha invece un atto non avente «*ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*» in ogni altro caso diverso dal precedente, sia nel campo degli atti negoziali che in quello degli atti non negoziali (si pensi, ad esempio, nel campo non negoziale, a un atto ricognitivo, a un atto di rettifica, a un verbale di assemblea o di inventario, a un atto d'obbligo, eccetera; e, nel campo negoziale, a una procura, a un'accettazione o a una rinuncia all'eredità, a una convenzione edilizia o urbanistica).

⁽²⁸⁾ La distinzione tra attività giuridica documentata nella forma dell'atto pubblico (necessariamente da assoggettare a registrazione in “termine fisso”) o nella forma della scrittura privata vale anche per gli atti formati dalle pubbliche amministrazioni: cfr. al riguardo, ad esempio, R.M. n. 250484 del 6 aprile 1983, R.M. n. 240829 del 16 giugno 1986, R.M. n. 311025 del 9 febbraio 1989, R.M. n. 260568 del 25 marzo 1991 e C.M. n. 10/T del 15 gennaio 1998.

voluto osservare l'attività giuridica (sia documentata per iscritto che non documentata) con un'ottica a 360 gradi (vuoi per sottoporla a tassazione, vuoi per esonerarla); ciò che dunque è importante notare è che nella disciplina dell'imposta di registro non si rinviene solo la normativa che dispone la tassazione delle singole attività giuridiche volta per volta considerate come presupposto di capacità contributiva, ma anche un'osservazione "panoramica" di qualsiasi attività giuridica da chiunque svolta, di regola, nel territorio italiano (articolo 2, TUR), vuoi per sottoporla a tassazione, vuoi per esonerarla da tassazione.

Da quanto s'è fin qui detto già si comprende bene come vadano in effetti intesi i concetti di "imposta cartolare" o "imposta d'atto" con i quali usualmente si ritiene di qualificare l'imposta di registro⁽²⁹⁾.

Certamente, innanzitutto, a parte le accennate eccezioni relative ai contratti verbali (articolo 3, TUR), alle operazioni di società ed enti esteri (articolo 4, TUR) e alla disciplina della "enunciazione" degli atti non registrati (articolo 22, TUR), l'imposta di registro presuppone l'esistenza di un "documento scritto", vale a dire un supporto materiale che ospita (al fine di perpetuarla nel tempo) l'espressione del linguaggio umano, giuridicamente rilevante, realizzata mediante quei segni grafici che sono definiti come "scrittura"; quindi, l'imposta non concerne, salvo le predette eccezioni, nessuna attività umana di rango giuridico che non si sia materializzata in un documento scritto.

Inoltre, a parte i predetti casi marginali di registrazione di documenti il cui contenuto non dà conto dello svolgimento di alcuna attività giuridica (articolo 4, TP2), l'imposta di registro concerne (non il documento incorporante la scrittura ma) l'attività giuridica rappresentata dalla scrittura impressa sul documento che la incorpora: tanto è vero che il tipo di tassazione non dipende dal "recipiente" ma dal "contenuto", e cioè dalla natura dell'attività giuridica rappresentata nel documento⁽³⁰⁾.

In sostanza e in sintesi, di imposta "cartolare" quindi si può bensì parlare, ma a patto che sia chiaro il concetto secondo cui l'imposta di

⁽²⁹⁾ Cfr. variamente sul punto: URICCHIO, *Commento all'articolo 1*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, p. 91, il quale richiama la distinzione tra "instrumentum o contenente" (il documento) e "gestum o contenuto" (la convezione conclusa), aderendo alla tesi secondo cui l'imposta di registro non colpisce il documento scritto ma la convezione conclusa; e poi anche SANTAMARIA, *L'imposta di registro*, Milano, 1977; GENTILE, *Commentario organico alla legge di registro*, Roma, 1970; BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1962, p. 34.

⁽³⁰⁾ Cfr. R.M. n. 250079 del 9 marzo 1976 e R.M. n. 251319 del 22 marzo 1978, secondo cui, nel caso di registrazione di un atto in più originali, l'Ufficio deve percepire l'imposta di registro dovuta in base alla natura dell'atto presentato alla registrazione e non anche tante imposte fisse quanti sono gli originali dell'atto presentati per la registrazione.

registro non riguarda il documento in sé, quanto l'attività giuridica documentata dal linguaggio scritto incorporato nel documento stesso, tanto è vero che *«l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione»* (articolo 20, TUR).

Ancora, quando l'articolo 21, TUR, disciplinando il caso in cui vi sia da registrare un unico documento, ma contenente diverse *«disposizioni»*, distingue, all'interno delle stesse, tra quelle che non derivano, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, e quelle tra le quali invece esiste un rapporto di necessaria derivazione (prescrivendo, nel primo caso, una tassazione autonoma delle varie "disposizioni" e, nel secondo caso, un'unica tassazione), di nuovo si evidenzia con chiarezza che il presupposto dell'imposta non è il "documento-contenitore" ma "l'attività-contenuto" e che, quindi, un dato documento può anche contenere una pluralità di atti (o di *«disposizioni»*).

Pertanto, ad esempio, quando l'articolo 1, TUR, dispone che *«l'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al presente testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione»*, l'espressione normativa ("atti") va intesa nel senso che la manifestazione della capacità contributiva non si ha con la predisposizione del documento in sé, ma con il compimento dell'attività giuridica che viene rappresentata nel documento scritto⁽³¹⁾: come già sopra detto, la disciplina dettata dal legislatore del registro si caratterizza, infatti, per un costante riferimento non tanto a determinati tipi di atti o di negozi, quanto all'effetto giuridico da essi prodotto⁽³²⁾.

Peraltro, anche dall'osservazione dei casi in cui l'imposta di registro viene resa applicabile a prescindere da un documento scritto si trae la

(31) Secondo TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 407, «è in relazione al contenuto e alla funzione economica dell'atto che l'imposta trova giustificazione sul piano costituzionale, di fronte all'esigenza che i tributi incidano su situazioni indicative di capacità contributiva».

(32) Per UCKMAR – DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Nss. dig. it.*, Appendice, VI, Torino, 1986, p. 549, nell'attività interpretativa volta a ricondurre l'atto nell'ambito della norma che lo disciplina, «non si deve operare esclusivamente una ricerca fondata sul "tipo legale", ma al contrario un'analisi degli effetti astrattamente disciplinati dalle parti». Su questo tema della tassazione non tanto dell'atto quanto degli "effetti" dell'atto, cfr. ad esempio Cass., 7 novembre 2002, n. 15618, in *Foro it.*, 2003, I, c. 494, secondo cui «in tema di imposta di registro, nelle zone in cui vige il sistema dei libri fondiari di cui al R.D. 28 marzo 1929, n. 499, l'iscrizione tavolare, quale "modus acquirendi", ha valore costitutivo, per cui il consenso manifestato dalle parti nella stipulazione di un atto traslativo di un diritto reale su immobili, cui non abbia fatto seguito l'iscrizione tavolare, non è di per sé sufficiente a produrre il trasferimento del diritto. Pertanto, la compravendita di un immobile nel regime tavolare, in assenza dell'iscrizione del diritto nel libro fondiario ai sensi dell'art. 2 del citato R.D. n. 499 del 1929, non è assoggettabile ad imposta (proporzionale) di registro, non essendosi ancora verificato il momento impositivo, coincidente con quello in cui si verifica l'effettivo trasferimento della proprietà».

conferma che il fulcro dell'imposta di registro va ricercato nell'*attività* giuridica che viene svolta e nei suoi effetti: infatti, nella normativa che disciplina la tassazione dei contratti verbali si ha riguardo agli effetti prodotti dalla contrattazione e nelle norme che dispongono la tassazione delle operazioni di società ed enti esteri l'obiettivo del legislatore mira bensì alle operazioni "materiali" (ad esempio, l'istituzione o il trasferimento di una sede, la dotazione patrimoniale, eccetera), le quali tuttavia hanno evidentemente, alle spalle, il supporto di una decisione giuridicamente rilevante che in Italia esplica i suoi effetti concreti.

A quest'ultimo riguardo, va precisato che agli atti scritti non possono essere assimilate⁽³³⁾ le denunce attraverso le quali si deve comunicare all'Amministrazione Finanziaria l'esistenza di un contratto verbale soggetto all'obbligo della registrazione oppure l'effettuazione, da parte di una società o di un ente estero, di una delle operazioni di cui all'articolo 4, TUR. Invero, l'articolo 12, comma 3, TUR, dispone che «*ai fini del presente testo unico la denuncia assume qualità di atto*»; ma questa espressione va piuttosto intesa nel senso della rilevanza procedimentale della presentazione della denuncia (non essendoci un atto scritto, non si saprebbe bene infatti "cosa registrare", e quindi l'obbligo di registrazione della denuncia altro non è che un *escamotage* tecnico per tassare gli effetti prodotti dal contratto verbale o dalla decisione di compiere l'operazione denunciata); cosicché, sotto il profilo sostanziale, anche in questo caso la tassazione non riguarda tanto la denuncia, quanto l'attività giuridica denunciata⁽³⁴⁾.

1.1.1. L'interpretazione degli atti soggetti a registrazione

Trattandosi dunque di applicare l'imposta di registro agli effetti dell'attività giuridica svolta dal contribuente, e di regola rappresentata dalla

⁽³³⁾ Non si concorda, quindi, con il TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. sc. fin. e dir. fin.*, 1975, n. 1, p. 90, per il quale, «facendo violenza alla natura delle cose, l'art. 3 stabilisce che "sono soggetti a registrazione i contratti verbali ...", quasi che la registrazione non fosse l'annotazione di un documento in un registro, ma la verbalizzazione dell'accordo verbale. In realtà, e ad onta di come si esprime l'art. 3, ciò che è soggetto a registrazione non è il contratto verbale ma la denuncia».

⁽³⁴⁾ Per Cass., 9 agosto 1973, n. 2275, in *Comm. Trib. Centr.*, 1973, p. 1359, la denuncia di un contratto verbale non può essere equiparata all'atto da sottoporre a registrazione in quanto, laddove il negozio verbale fosse inesistente, ai fini della registrazione sarebbe insufficiente la mera presentazione della denuncia. Cfr. anche Cass., 4 marzo 1977, n. 876, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1497. In dottrina, cfr. URICCHIO, *Commento all'articolo 3*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, p. 98, per il quale «la denuncia, lungi dall'identificarsi con l'atto imponibile, costituisce una delle condizioni concrete che rendono sottoponibile l'atto alla registrazione e applicabile l'imposta».

scrittura impressa sul documento che la incorpora, è di fondamentale rilevanza l'opera di valutazione (e quindi di "interpretazione") di detta attività al fine di discenderne l'imposizione applicabile.

Tale opera interpretativa è ovviamente svolta dall'Ufficio cui viene richiesta la registrazione; ma anche il contribuente ha un evidente interesse allo svolgimento e all'esito dell'opera interpretativa, in quanto dalle decisioni assunte dall'Ufficio (e quindi dalle motivazioni delle decisioni assunte all'Ufficio stesso) dipendono l'entità della tassazione e pure l'eventuale contestazione che il contribuente sollevi in sede giurisdizionale.

L'opera interpretativa ha, dunque, come scopo quello di accertare l'effettiva attività giuridica svolta dal contribuente per il motivo che, come detto, si tratta di applicare la regola di tassazione che la legge ha prescritto proprio per quell'attività. Questo obiettivo dell'opera interpretativa è esplicitato nel già richiamato articolo 20, comma 1, TUR («l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente»), che è evidentemente norma centrale nel sistema dell'imposta di registro (in quanto norma "di principio", tesa ad esplicitare con evidenza qual è il presupposto impositivo dell'imposta in questione, e cioè la natura giuridica e gli effetti degli atti da sottoporre a registrazione).

La norma di cui all'articolo 20, comma 1, TUR, reca, dunque, il concetto in base al quale ciò che deve essere considerato ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro è, al di là del *nomen iuris* dell'atto (e cioè della mera intitolazione della scrittura presentata per la registrazione)⁽³⁵⁾ e pure al di là dell'apparenza rappresentata dall'aspetto esteriore

⁽³⁵⁾ Cfr. Cass., 7 marzo 1978, n. 1123, in *Riv. leg. fisc.*, 1978, p. 1572; Cass., 16 ottobre 1980 n. 5563, in *Riv. leg. fisc.*, 1981, p. 762.

Per Comm. Trib. Centr., 18 dicembre 1981, n. 5469, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, p. 595, «la clausola contenuta in un atto di compravendita con la quale i rispettivi acquirenti di lotti contigui concordano di realizzare sui propri terreni distinte costruzioni unite da un muro eretto sul confine non dà luogo alla costituzione di reciproci diritti di superficie ma solo ad un anticipato assenso a rendere comune il muro divisorio, giusta la previsione dell'art. 874 c.c.».

Secondo Cass., 10 marzo 1982, n. 1540, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1249, si configura come contratto di appalto, e non di soccida, il contratto di allevamento di polli per conto della controparte, qualora manchino il collegamento con il terreno e la subordinazione di un contraente rispetto all'altro e sussistano due distinte imprese.

Cfr. Comm. Trib. Centr., 29 giugno 1985, n. 6459, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, p. 582, secondo cui ha natura di contratto costitutivo di diritto di abitazione l'atto che, benché denominato locazione, attribuisce un diritto di godimento vitalizio contro corrispettivo unico commisurato al valore del diritto costituito.

Cfr. Cass., 9 agosto 1988, n. 4886, in *Il fisco*, 1989, p. 724, circa la riqualificazione di un contratto, considerato dalle parti come "enfiteusi d'azienda", in quanto «l'azienda,

dell'atto, la reale sostanza e natura dell'atto stesso e cioè gli effetti giuridici che con un dato atto si è inteso realizzare da parte di chi lo ha posto in essere⁽³⁶⁾: ad esempio, se dietro il *nomen iuris* e l'aspetto esteriore di una "compravendita" si cela in effetti, in tutto o in parte, una donazione (anche sotto la specie della "donazione indiretta", di cui all'articolo 809 del codice civile), la tassazione non può essere quella che il legislatore ha apprestato per la compravendita, ma (in tutto o in parte) deve essere quella che il legislatore ha disposto per la donazione (ciò che è poi quel che afferma l'articolo 25, comma 1, TUR, ove è appunto disposto che «*un atto in parte oneroso e in parte gratuito è soggetto all'imposta di registro per la parte a titolo oneroso, salva l'applicazione dell'imposta sulle donazioni per la parte a titolo gratuito*»)⁽³⁷⁾.

Insomma, l'Ufficio svolge, ai fini dell'applicazione della tassazione (dato appunto che la tassazione va «*applicata secondo la intrinseca natura*

anche se comprensiva di beni immobili, ha natura prettamente mobiliare e come tale non può formare oggetto di enfiteusi»).

Sulla "riqualificazione" di una compravendita come donazione cfr. Comm. Trib. I grado di Lecce, 17 maggio 1982, n. 51, in *Il fisco*, 1983, p. 3780 secondo cui «l'atto con cui le parti riconoscono che un precedente contratto, fra esse stesse stipulato come compravendita di un immobile, deve in effetti intendersi come donazione, non comporta presunzione di retrocessione dell'immobile, autonomamente tassabile: al secondo atto, infatti, non consegue un ulteriore ed inverso trasferimento patrimoniale, in quanto, fermi restando gli effetti dell'originario trapasso, muta soltanto il titolo del negozio giuridico».

⁽³⁶⁾ Secondo FERRARO, *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti dell'imposta di registro*, in *Boll. trib.*, 1986, n. 8, p. 631, «con il riferimento agli atti presentati alla registrazione si è voluto evitare che la relativa interpretazione possa trarre elementi *aliunde*, cioè esterni a quegli atti, come, ad esempio, un comportamento delle parti successivo alla stipulazione degli atti stessi e senza alcun collegamento logico con quelli». Cfr. anche FIORENTINO, *Riflessione sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1066; STEVANATO, *Cessione frazionata dell'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 758.

Per Cass., 17 dicembre 1988, n. 6902, in *Il fisco*, 1989, p. 1938, «nella determinazione del rapporto ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro si deve aver riguardo non solo agli effetti voluti dalle parti, ma anche a quelli che il contratto è idoneo a produrre in forza della fattispecie normativa in cui si inquadra; in questa ottica e per quanto sia valido sempre il principio secondo il quale *in claris non fit interpretatio*, è necessario che il giudice non si fermi al significato letterale delle parole, ma ricerchi in ogni caso la comune volontà delle parti, secondo il canone della totalità dell'interpretazione, sicché l'elemento letterale escluda la necessità di ulteriori indagini solo quando l'effettivo contenuto precettivo del negozio emerge in modo certo e immediato dal dato testuale».

⁽³⁷⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr., 3 ottobre 1984, n. 8519, in *Dir. Prat. Trib.*, 1985, II, p. 899, sul punto che la menzione nel contratto di donazione dell'obbligo alimentare del donatario a favore del donante non è sufficiente a far qualificare quel contratto come contratto a titolo oneroso, pertanto, ove l'ufficio finanziario non sia in grado di fornire contraria prova al riguardo, l'atto va registrato con l'aliquota prevista per i trasferimenti a titolo gratuito, e non per quelli a titolo oneroso.

e gli effetti giuridici degli atti»), la medesima attività che occorre esplicitare quando, nell'attività interpretativa di un contratto, la legge impone di «non limitarsi al senso letterale delle parole» (articolo 1362, comma 1, del codice civile), ma di attribuire, a ciascuna clausola contrattuale, «il senso che risulta dal complesso dell'atto» (articolo 1363 del codice civile)⁽³⁸⁾.

Peraltro, mentre per la norma civilistica occorre ricercare, nell'opera interpretativa, la «comune intenzione delle parti», per la norma fiscale, l'obiettivo dell'interpretazione va mirato sulla «intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti» (con ciò anche qui confermandosi che l'imposta di registro è l'imposta sugli "effetti prodotti" dagli atti da registrare). Ne consegue che il risultato dell'attività interpretativa svolta ai fini fiscali diverge, rispetto a quella svolta ai fini civilistici, almeno sotto due rilevanti aspetti:

- a) sul punto che solo a livello civilistico può darsi rilievo a dati extratestuali, quali il comportamento delle parti contrattuali anche posteriore alla stipula del contratto (articolo 1362, comma 2, del codice civile), in quanto, a livello fiscale, l'analisi interpretativa deve essere concentrata esclusivamente sull'atto presentato per la registrazione^{(39) (40)};

⁽³⁸⁾ Cfr. Cass., 9 maggio 1997, n. 4064, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui se è vero che al fine dell'applicazione dell'imposta occorre avere riguardo agli effetti che l'atto è idoneo a produrre, indipendentemente dalla qualificazione che le parti possono avergli dato, non è men vero che il criterio per interpretare la volontà negoziale racchiusa in un atto non può che essere, in primo luogo, quello che tiene conto di quanto le parti stesse hanno dichiarato. Pertanto, se nello stipulare il contratto di vendita di un immobile le parti hanno esplicitamente affermato di volerne subordinare gli effetti al verificarsi di una determinata condizione, è solo in presenza di precisi ed univoci elementi di segno contrario contenuti nell'atto medesimo che si potrebbe negare essere stata appunto la volontà negoziale delle parti orientata a sospendere l'efficacia dell'atto sino a quando non si fosse avverata l'ipotizzata condizione.

⁽³⁹⁾ Cfr. in tal senso BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, p. 137; DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987, p. 50; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 1997, 486; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino 1998, p. 786; FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, p. 9; FERRARO, *L'interpretazione del negozio giuridico agli effetti dell'imposta di registro. Alcune fattispecie negoziali di dubbio inquadramento*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 631; PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, IV, Padova, 1994, p. 166; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 282; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 726; SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, p. 545; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, II, Torino, 1998, p. 248; UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova, 1958, p. 197; UCKMAR - DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Nss. dig. it.*, Appendice, VI, Torino, 1986, p. 553; URICCHIO, *Commento all'articolo 20*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, p. 180; ZIZZO, *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 171.

- b) sul punto che la norma fiscale impone che vengano comunque tassati gli effetti giuridici che l'atto produce, indipendentemente dalla volontà di produrli da parte di chi ha posto in essere l'atto soggetto a registrazione (dato che la tassazione va «*applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti*»), mentre, come detto, a livello civilistico, l'interprete svolge la ricerca della «*comune intenzione delle parti*»⁽⁴¹⁾.

Dato che l'attività interpretativa è esplicitata dall'Ufficio con riferimento al singolo atto volta per volta sottoposto alla registrazione, e che, quindi, si tratta di una attività mirata ad accertare la reale natura di "quel" singolo atto, appare assai arduo rispondere positivamente alla questione se esistano criteri ermeneutici di carattere generale e quindi "linee-guida" interpretative cui l'Ufficio si debba attenere nella sua opera di accertamento della reale natura dell'attività giuridica sottoposta a re-

Cfr. pure Cass., Sez. Un., 15 luglio 1972, n. 2349, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, p. 1079; Comm. Trib. Centr., 2 dicembre 1976, n. 1041, in *Comm. Trib. Centr.*, 1976, I, p. 666; Cass., 17 maggio 1976, n. 1737, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, p. 1457; Cass., 9 maggio 1979, n. 2658, in *Rass. Avv. Stato*, 1979, I, p. 757; Cass., 16 ottobre 1980, n. 5563, in *Boll. trib.*, 1981, p. 888; Comm. Trib. Centr., 4 marzo 1981, n. 2549, in *Comm. Trib. Centr.*, 1981, I, p. 294; Cass., 29 marzo 1983, n. 2239, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, II, p. 892; Cass., 26 giugno 1984, in *Riv. leg. fisc.*, 1985, p. 722; Cass., 9 gennaio 1987, n. 75, in *Riv. leg. fisc.*, 1987, p. 624; Cass., 6 maggio 1991, n. 4994, in *Foro it.*, 1991, I, c. 3380; Cass., 2 dicembre 1993, n. 11959, in *Giust. civ.*, 1994, I, p. 337; Cass., 8 maggio 1997, n. 4057, in *Giur. it.*, 1997, I, 1, c. 1161; Comm. Trib. Centr., 8 ottobre 1998, n. 4787, in *Comm. Trib. Centr.*, 1998, I, p. 832.

Hanno, invece, affermato il potere dell'ufficio di ricostruire l'intenzione complessiva delle parti anche mediante l'utilizzo di dati extratestuali: Cass., 12 aprile 1978, n. 1719, in *Foro it.*, Rep. 1978, voce *Registro (imposta)*, n. 71; Comm. Trib. Centr., 16 giugno 1983, n. 2065, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, p. 715; Cass., 14 maggio 1984, n. 4097, in *Rass. trib.*, 1984, II, p. 652; Cass., 9 maggio 1997, n. 4064, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Registro (imposta)*, n. 81; Comm. Trib. Centr., 14 febbraio 1998, n. 733, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Registro (imposta)*, n. 63.

⁽⁴⁰⁾ Sul tema della rilevanza, ai fini dell'interpretazione dell'atto, degli atti in esso enunciati, cfr. Cass., 6 maggio 1991 n. 4994, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, p. 497, con nota di LUPI, *Trasferimenti immobiliari presunti e «conferimenti occulti» nell'imposta di registro*.

⁽⁴¹⁾ Sul punto se l'Ufficio abbia il potere di accertare la simulazione di un atto nell'ambito della sua attività interpretativa oppure se l'Ufficio, per far valere la simulazione, debba agire per provocare una decisione giudiziale sul punto, cfr., nel primo senso, Cass., 12 luglio 1984, n. 4097, in *Foro it.*, 1984, I, c. 2463; Cass. 12 novembre 1998 n. 11424, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 756; e, nel secondo senso, DOLIA, *Simulazione (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, Roma, 1990; URICCHIO, *Commento all'articolo 20*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, p. 180; Comm. Trib. Centr., 2 giugno 1982, n. 2943, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, p. 17; Cass., 27 luglio 1982, n. 4328, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, II, p. 665, con nota di VIGLIOTTI, *Simulazione ed elusione fiscale*; Cass., 1 dicembre 1994, n. 10247, in *Corr. Trib.*, 1995, p. 463; R.M. n. 461696 del 22 dicembre 1989.

gistrazione e nella predisposizione delle motivazioni della sua decisione. In altri termini, trattandosi di interpretazioni volta per volta effettuate dall'Ufficio sullo specifico caso concreto, è notevolmente complicato concludere nel senso che l'osservazione panoramica dei casi singoli possa sublimare nell'elaborazione di principi ermeneutici generali.

Pertanto, qualsiasi discorso in ordine all'attività interpretativa svolta dagli Uffici in ordine agli atti presentati per la registrazione non può prescindere dall'analisi dei casi più sintomatici nei quali dall'attività interpretativa dell'Ufficio è fuoriuscita una riqualificazione della natura degli atti presentati per la registrazione rispetto a quella prospettata dal contribuente (il quale ne pretendeva dunque una diversa - e ovviamente minore - tassazione). In questa indagine si possono dunque ricordare principalmente:

- a) la riqualificazione del "contratto preliminare" di compravendita immobiliare come "contratto definitivo", a causa della sua "anticipata esecuzione" (ad esempio, per integrale pagamento del prezzo oppure per avvenuta consegna del bene promesso in vendita anteriormente al contratto definitivo)⁽⁴²⁾;

⁽⁴²⁾ Cfr. R.M. n. 251294 del 5 maggio 1981; Comm. Trib. Centr., 23 aprile 1982, n. 2051, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, p. 342, secondo cui «l'atto comprendente apposita clausola che demanda gli effetti reali di una compravendita alla stipula di rogito formale, da porre in essere entro una data prestabilita nella quale dovrà essere versata la maggior parte del prezzo convenuto, senza che si sia verificata alcuna presa di possesso del bene oggetto dell'accordo da parte dei compromissori acquirenti, va qualificato promessa unilaterale di vendita tassabile con l'imposta fissa di registro all'atto della esecuzione della formalità»; Comm. Trib. Centr., 4 maggio 1983, n. 590, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, p. 175 Comm. Trib. Centr., 4 giugno 1985, n. 5473, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, p. 482; Comm. Trib. Centr., 21 novembre 1989, n. 6798, in *Il fisco*, 1990, p. 2111; e in *Giur. imp.*, 1989, p. 842, secondo cui «ciò che identifica la vera natura di un contratto è, oltre al suo contenuto, l'effettiva volontà espressa in esso dalle parti; ne consegue che se un rapporto nasce come un contratto a contenuto tipicamente obbligatorio, con impegno a stipulare l'atto di trasferimento della proprietà in un successivo, determinato momento, esso conserva il suo carattere di contratto preliminare anche in presenza di particolari statuizioni, quali la presa di possesso del bene da parte del promittente acquirente»; Comm. Trib. Centr., 2 ottobre 1990, n. 6217, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 545, secondo cui «a norma dell'art. 19 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634 - il quale stabilisce che, ai fini fiscali, gli atti vanno interpretati, al di là del titolo e della forma apparente, dando valore all'aspetto economico-giuridico che da essi deriva - va considerato una vera e propria compravendita, e conseguentemente assoggettato all'imposta proporzionale di registro, l'atto che, sebbene qualificato dalle parti con il nomen juris di contratto preliminare di compravendita, contenga tutte le caratteristiche di un contratto di compravendita».

Cfr. pure R.M. n. 301596 dell'8 gennaio 1976, per la riqualificazione come contratto definitivo sottoposto a condizione sospensiva di una scrittura «denominata dalle parti nella intestazione "preliminare di vendita"», in quanto ritenuta «idonea ad operare essa stessa, senza necessità di ulteriori manifestazioni di volontà, il trasferimento di un immobile». Pertanto «il redigendo atto pubblico, sempreché non contenga innovazioni rispetto

- b) la riqualificazione come “reciproca concessione del diritto di superficie” (in luogo della pretesa qualificazione come “divisione di cosa futura”, tassata in minor misura) del contratto con il quale i comproprietari *pro indiviso* di un suolo stabiliscano di costruirvi un fabbricato condominiale, individuando fin dall’origine le singole unità destinate ad essere di proprietà esclusiva di ciascuno di essi⁽⁴³⁾;

alla precedente scrittura privata, deve scontare la sola tassa fissa di registro, trattandosi di un trasferimento avvenuto con atto sottoposto a condizione sospensiva».

Cfr. Comm. Trib. I grado di Belluno, 28 ottobre 1981, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui deve intendersi come contratto definitivo avente efficacia traslativa della proprietà l’atto, benché denominato “promessa di vendita”, che preveda l’obbligo di pagamento di 3/4 del prezzo, l’immissione immediata nel possesso dei beni, la prestazione della garanzia per evizione e la dichiarazione di acquisto per conto di una società.

Cfr. Cass., 22 dicembre 1981, n. 6759, in *Foro it.*, Rep. 1981, voce *Registro (imposta)*, n. 79, secondo cui la ricorrenza, con riguardo ad una scrittura privata, di un contratto definitivo di compravendita immobiliare, anziché di un mero preliminare di vendita, non trova ostacolo nella circostanza che le parti abbiano pattuito la successiva stipulazione di un atto pubblico, atteso che questo può assolvere una funzione soltanto riproduttiva e ricognitiva di un trasferimento già perfetto, anche in relazione all’esigenza della trascrizione, né nel fatto che le parti medesime abbiano contemplato l’intervento, in tale atto pubblico, dei creditori muniti di garanzia ipotecaria sull’immobile, tenuto conto che il consenso di costoro non è essenziale al suddetto trasferimento.

⁽⁴³⁾ Cfr. Cass., 5 luglio 1980, n. 4283, in *Comm. Trib. Centr.*, 1980, II, p. 1728, secondo la quale «l’atto col quale i comproprietari pro indiviso di un suolo perseguono lo scopo di acquistare la proprietà esclusiva degli appartamenti dell’edificio da costruirsi su di esso deve essere qualificato ai fini fiscali come divisione di cosa futura, salvo che non risulti chiaramente, dall’esame concreto dell’atto, che i comproprietari abbiano inteso piuttosto costituire una serie di reciproci diritti di superficie»; Cass., 31 ottobre 1981, n. 5767, in *Foro it.*, 1982, I, c. 1348; Cass., 5 luglio 1982, n. 4001, in *Giust. civ.*, 1983, I, p. 543; Cass., 15 luglio 1983, n. 4868, in *Rass. trib.*, 1983, II, p. 186; Comm. Trib. Centr., 5 aprile 1989, n. 2524, in *Corr. Trib.*, 1989, n. 33, p. 2287.

Cfr. anche Comm. Trib. Centr., 7 maggio 1981, n. 1704, in *Comm. Trib. Centr.*, 1981, I, p. 672, secondo cui «il contratto con il quale i comproprietari pro indiviso di un’area destinata all’edificabilità, stabiliscono di costruirvi un edificio condominiale e conseguire, così, ciascuno, per effetto della costruzione, la proprietà esclusiva delle singole unità immobiliari, così da non rendere necessari ulteriori atti traslativi o dichiarativi, configura un atto di divisione di cosa futura, soggetto all’imposta graduale e non integra una reciproca costituzione di diritti di superficie, sottoposta all’imposta proporzionale».

Cfr. Cass., 15 ottobre 1981, n. 6781, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui nel caso di attribuzione di parte dei fabbricati da realizzare a ciascuno degli originari proprietari dell’area soggetta a comunione pro-indiviso, con acquisizione immediata di diritti reali e conseguente esclusione della comproprietà sui beni ultimati, si configura una divisione di beni futuri e non una permuta.

Cfr. Comm. Trib. Centr., 11 novembre 1981, n. 4659, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, p. 161, secondo cui «nel caso di comproprietà di un’area, quando le parti convengono di costruire su detta area un edificio per uso abitazione, indicando con apposita descrizione e relativa planimetria le porzioni rispettivamente spettanti, precisando che le porzioni stesse rimarranno di proprietà individuale esclusiva e separata, per il fatto stesso dell’eseguita

- c) la riqualificazione come atto traslativo dell'atto invece usualmente denominato come "rettifica dei dati catastali", ove sia ritenuto che esso rechi invero trasferimento di unità immobiliari ulteriori o diverse rispetto a quelle trasferite con l'atto "rettificato"⁽⁴⁴⁾;
- d) la riqualificazione come atto traslativo dell'atto di "rinuncia all'eredità" effettuato dopo che il chiamato all'eredità sia divenuto, per decorrenza dei termini di legge, erede puro e semplice; invero, per l'articolo 485 del codice civile, «*il chiamato all'eredità, quando a qualsiasi titolo è nel possesso dei beni ereditari, deve fare l'inventario entro tre mesi dal giorno dell'apertura della successione o della notizia della devoluta eredità*»; trascorso tale termine (salvo proroga) senza che l'inventario sia stato ultimato, il chiamato all'eredità assume la condizione di erede puro e semplice; analogamente, è considerato erede puro e semplice colui che, pur avendo completato l'inventario nei

costruzione, con acquisizione altresì delle corrispondenti ragioni di comproprietà sulle parti comuni dell'edificio, si concretizza una concessione ad aedificandum a favore di ciascuno dei partecipanti alla comunione».

⁽⁴⁴⁾ Cfr. R.M. n. 250955 del 29 ottobre 1976; R.M. n. 250850 del 18 febbraio 1983; Cass., 28 novembre 1991, n. 12869, in *Corr. Trib.*, 1991, n. 50, p. 3744.

Cfr. Comm. Trib. Centr., 14 novembre 1980, n. 3343, in *Foro it.*, Rep. 1981, voce *Registro (imposta)*, n. 177, secondo cui «un atto che non importi sostanziali variazioni nella consistenza, nel prezzo o nel valore di un bene trasferito con un precedente atto di compravendita già registrato, ma sia semplicemente strumento di rettifica di un errore materiale, non assume valore novativo e non è quindi soggetto ad una nuova imposta proporzionale di registro».

Cfr. Comm. Trib. Centr., 15 aprile 1983, n. 378, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, p. 122, secondo cui «in tema di imposta di registro, per stabilire se un atto abbia carattere ricognitivo o di chiarimento di altro atto precedente non può farsi riferimento a schemi o categorie, ma occorre volta per volta esaminare se con il nuovo atto sia intervenuta una effettiva modificazione della situazione giuridica esistente; pertanto, deve riconoscersi natura di atto di precisazione la scrittura privata nella quale si chiarisce che nel precedente atto di vendita, pur essendo stati esattamente indicati tutti i confini del complesso immobiliare oggetto del trasferimento non era stata specificamente segnata una particella catastale che pure rientrava nell'unico corpo compreso tra gli stessi confini».

Cfr. Comm. Trib. Centr., 12 novembre 1984, n. 9747, in *Il fisco*, 1985, p. 257, secondo cui costituisce mera rettifica dei dati catastali l'atto con il quale, dopo aver precisato che dovevano rimanere ferme le indicazioni contenute in precedente atto di vendita del medesimo appartamento, si precisano confini, piano e numero del subalterno e del mappale.

Cfr. anche Comm. Trib. I grado di Lecce, 17 maggio 1982, n. 51, in *Il fisco*, 1983, p. 3780 (in una fattispecie in cui i contraenti hanno "rettificato" una compravendita "precisando" che si trattava invece di una donazione), secondo cui «l'atto con cui le parti riconoscono che un precedente contratto, fra esse stesse stipulato come compravendita di un immobile, deve in effetti intendersi come donazione, non comporta presunzione di retrocessione dell'immobile, autonomamente tassabile: al secondo atto, infatti, non consegue un ulteriore ed inverso trasferimento patrimoniale, in quanto, fermi restando gli effetti dell'originario trapasso, muta soltanto il titolo del negozio giuridico».

termini, non abbia dichiarato, nei successivi quaranta giorni, se accettare o rinunciare all'eredità (articolo 484 del codice civile); se, dunque, una rinuncia all'eredità sia effettuata dopo la scadenza di questi termini, non si avrebbe (come accade nel caso di rinuncia all'eredità effettuata nei termini) un acquisto dei chiamati ulteriori per effetto di legge, ma un atto traslativo del chiamato "rinunciante" (divenuto erede) a favore dei soggetti cui il patrimonio si devolve per effetto della "rinuncia"⁽⁴⁵⁾;

- e) la distinzione tra negozio di accertamento (cui si applica l'aliquota dei negozi dichiarativi, e cioè l'1 per cento), negozio transattivo e negozio di rinuncia: «a differenza della transazione, che postula una reciprocità di concessioni, e della rinuncia, che postula l'esistenza di un diritto e la volontà abdicativa volta a dismettere il diritto medesimo, il negozio di accertamento ha la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente con effetto preclusivo di ogni ulteriore contestazione al riguardo; esso non costituisce fonte autonoma degli effetti giuridici da esso previsti, ma rende definitive ed immutabili situazioni effettuali già in stato di obiettiva incertezza, vincolando le parti ad attribuire al rapporto precedente gli effetti che risultano dall'accertamento, e precludendo loro ogni pretesa, ragione od azione in contrasto con esso»⁽⁴⁶⁾;
- f) l'individuazione degli indici rivelatori della sussistenza di una società di fatto il cui atto costitutivo non sia stato sottoposto a registrazione⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁵⁾ R.M. n. 203/E/IV-8-255 del 15 luglio 1995.

⁽⁴⁶⁾ Cass., 10 gennaio 1983, n. 161, in *Foro it.*, Rep. 1983, voce *Contratto in genere*, n. 92.

Cfr. Comm. Trib. Centr., 9 giugno 1988, n. 4792, in *Foro it.*, Rep. 1988, voce *Registro (imposta)*, n. 138, secondo cui l'atto transattivo con il quale i contendenti, più che limitarsi alla rinuncia o condonazione delle reciproche pretese, addivengano ad una sorta di novazione relativamente alle ragioni ed ai diritti già di rispettiva spettanza in forza di titoli anteriori, è soggetto all'imposta proporzionale di registro qualora comporti, in sostanza, la retrocessione di beni immobili.

Cfr. Cass., 8 febbraio 1989, n. 794, in *Il fisco*, 1989, p. 1941; e in *Riv. leg. fisc.*, 1989, p. 1351, secondo cui in tema di imposta di registro, riguardo alla transazione con cui il curatore del fallimento rinunci a proporre o proseguire l'azione revocatoria di vendita immobiliare effettuata dal fallito, dietro versamento da parte del terzo acquirente di una determinata somma, l'aliquota a questa applicabile è quella prevista per l'assunzione di obbligazione o per la quietanza, non quella proporzionale contemplata per i trasferimenti di immobili, tenuto conto che l'atto non ha effetti traslativi (così come non produce tali effetti la sentenza che accolga la revocatoria, la quale si esaurisce in una dichiarazione d'inopponibilità del contratto nei confronti dei creditori), e che inoltre la suddetta somma, a beneficio della massa, non integra un supplemento del prezzo riscosso dal fallito.

⁽⁴⁷⁾ Cfr. R.M. n. 250452 dell'11 settembre 1979, per il caso della gestione comune, da parte dei coeredi, di una azienda agricola oggetto di comunione ereditaria. Cfr. anche:

1.1.1.1. Il collegamento negoziale (la cessione d'azienda o di beni aziendali; la *step transaction*)

Un caso "classico" di intervento interpretativo dell'Ufficio volto alla riqualificazione di un atto presentato alla registrazione, è quello dell'atto di "cessione/affitto di beni aziendali" (perciò assoggettato all'Iva)⁽⁴⁸⁾ che l'Ufficio ritenga, invece, essere una fattispecie da sottoporre all'applicazione dell'imposta di registro perché concretizzante una "cessione/affitto di azienda"⁽⁴⁹⁾; oppure, viceversa, dell'atto di "cessione/affitto di azienda" che l'Ufficio invece ritenga essere una semplice "cessione/affitto di beni"⁽⁵⁰⁾.

Comm. Trib. I grado di Treviso, 10 gennaio 1987, n. 41, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui la dichiarazione di acquistare l'azienda con denaro di comune proprietà e di volerla gestire in comunione è elemento sufficiente a far ritenere valida la "enunciazione" di una società di fatto tra i coniugi, essendo irrilevante l'acquisizione dell'azienda alla comunione legale dei beni; Comm. Trib. Centr., 19 aprile 1988, n. 3567, in *Comm. Trib. Centr.*, 1988, I, p. 384, secondo cui fra i coniugi acquirenti di un'azienda commerciale non si costituisce società di fatto per la gestione della stessa se il vincolo societario non risulti da espressa volontà dei medesimi con la quale si pone fuori del corrente regime della comunione legale dei beni l'esercizio dell'impresa di cui trattasi.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. però Cass., 26 marzo 2003, n. 4452, in *Gius.*, 2003, 15, p. 1754, secondo cui, «in caso di trasferimento del marchio di impresa con l'azienda si deve procedere ad una distinta tassazione, cioè all'applicazione dell'imposta di registro per la tassazione della cessione dell'azienda o di un suo ramo e all'Iva per il trasferimento del marchio».

⁽⁴⁹⁾ Per "azienda" si intende quell'aggregato di beni e rapporti connotato da «una destinazione all'esercizio dell'impresa che, pur nascendo da un atto di volontà dell'imprenditore, deve tradursi in circostanze oggettive, quali in particolare la strumentale destinazione dei suddetti beni all'attività produttiva e la relazione strutturale di ciascun bene con gli altri beni dell'azienda, in modo tale che il loro complesso, organizzato per lo svolgimento dell'attività economica imprenditoriale, sia caratterizzato da potenzialità produttiva e dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa e, quindi, alla realizzazione della finalità a cui l'organizzazione tende»: Cass., 8 settembre 2005, n. 17927, in *Boll. trib.*, 2006, 5, p. 441.

⁽⁵⁰⁾ Il carattere identificativo dell'azienda è la organizzazione del complesso dei beni, in quanto il requisito della organizzazione, finalizzata alla produzione, conferisce al complesso dei beni quel carattere di complementarietà necessario perché possa attribuirsi ad esso la definizione di azienda, il che induce a rimarcare l'opera unificatrice dell'imprenditore con riferimento sia al momento della cessione dei beni sia al momento del loro acquisto da parte di altro imprenditore, indipendentemente dalla circostanza che l'attività produttiva sia la stessa. Perché è il mantenimento del rapporto di complementarietà dei beni finalizzato alla produzione che, di per sé, determina l'esatta qualificazione del contratto. Cfr., sul punto, Comm. Trib. Centr., 24 ottobre 1990, n. 6838, in *Corr. Trib.*, 1991, n. 14, p. 1047; Cass., 8 febbraio 1989, n. 794, in *Boll. trib.*, 1989, p. 856. Della necessità, per concretarsi del concetto di azienda, di un "collegamento funzionale" tra i beni aziendali, cfr. R.M. n. 365808 dell'11 marzo 1980.

Secondo Cass., 26 luglio 1993, n. 8365, in *Corr. Trib.*, 1993, p. 2361, deve definirsi cessione (o affitto) d'azienda il contratto in cui i beni non sono stati considerati nella loro individualità ma nel loro complesso, «in un rapporto di interdipendenza e di complemen-

Nella pratica professionale, infatti, per evitare l'applicazione dell'imposta di registro, spesso si assiste al noto espediente elusivo della vendita frazionata dei singoli cespiti aziendali, assoggettata ad Iva, in luogo della

tarietà con gli altri elementi, in ragione del fine economico perseguito dall'imprenditore». Peraltro, non può «escludersi la cessione (o l'affitto) di azienda sol perché, per la mancanza di alcuni elementi, essa non è in condizione di funzionare; come non può escludersi il trasferimento (o l'affitto) di azienda perché non è stata prevista la cessione dei contratti aziendali o il trasferimento dei rapporti giuridici attivi e passivi. Questi elementi attengono alla continuità dell'azienda che è cosa diversa dalla sua cessione» (cfr. anche Cass., 1981, n. 4009, in *Foro it.*, 1982, I, c. 177, secondo cui «al fine di qualificare come trasferimento di azienda il trasferimento di un complesso di beni organizzati, non si richiede che questo sia caratterizzato dal requisito della produttività come realtà in atto al momento della stipulazione, ma è sufficiente che la produttività sia la conseguenza potenziale, prevista e considerata dalle parti, dell'organizzazione dei vari elementi che lo compongono (nella specie: è stata ritenuta sospesa, e non cessata, un'azienda danneggiata dai bombardamenti bellici del 1944)»; Cass., 13 dicembre 1996, n. 11149, in *Il fisco*, 1997, p. 3249, secondo cui «un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa, a realizzare cioè la finalità cui quella organizzazione tende; né, [...] la nozione di azienda postula [...] l'esercizio in atto dell'attività economica organizzata, dovendo riconoscersi che il beneficio premia la idoneità obiettiva dell'organismo aziendale a realizzare finalità produttive, volute assecondare dal legislatore» (nel medesimo senso cfr. anche Cass., 10 ottobre 2008, n. 24913, in *Banca Dati BIG*, IPSOA); Cass., 28 aprile 1998, n. 4319, in *Tributi*, 1998, p. 857, dove si afferma che «carattere precipuo dell'azienda, secondo la nozione civilistica dell'istituto, è "l'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa", intesa come opera unificatrice dell'imprenditore funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarità strumentale tra beni destinati alla produzione; pertanto, si è in presenza di una cessione di azienda - con conseguente applicazione dell'imposta di registro e non dell'Iva - tutte le volte in cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa, senza che risulti di ostacolo alla configurabilità della cessione né la mancanza dell'avviamento né la destinazione dei beni aziendali ad altro settore produttivo da parte dell'acquirente, purché la nuova produzione si realizzi, pur sempre, attraverso tale complesso di beni già organizzati dal precedente imprenditore». Cfr. sul punto anche R.M. n. 301939 del 24 febbraio 1975.

Sul tema che il concetto di azienda non presuppone necessariamente un'attività economica in corso di svolgimento, ma che si deve trattare di un complesso di beni potenzialmente idoneo a supportare l'esercizio di una attività di impresa, cfr. anche R.M. n. 660026 del 4 dicembre 1990, secondo cui «perché sia configurabile una cessione d'azienda a nulla rileva la circostanza che la cessione avvenga in sede fallimentare, ovvero che non sussista al momento della cessione un'attività produttiva, atteso che la qualificazione di «azienda» discende dalla circostanza che ci sia una organizzazione di beni potenzialmente idonea a realizzare un'attività d'impresa» (cfr. pure R.M. n. 503091 del 28 novembre 1973; R.M. n. 361390 del 30 ottobre 1976; R.M. n. 369817 del 7 maggio 1980; R.M. n. 250733 del 30 ottobre 1985; R.M. n. 220139 del 7 agosto 1986).

Secondo Cass, 23 gennaio 1990, n. 353, in *Corr. Trib.*, 1990, nn. 14 e 16, pp. 1019 e 1129, in presenza di un contratto che trasferisce un complesso industriale nella globalità delle sue componenti immobiliari e mobiliari, non vale ad escludere la configurabilità di una cessione di azienda la mancata ricomprensione di materie prime e merci nella vendita

vendita dei beni aziendali nel loro complesso⁽⁵¹⁾. Inoltre, questa riqualificazione, operata dall'Ufficio, in termini di "cessione di azienda", dell'atto formalmente avente ad oggetto un mero insieme di beni aziendali, è

nonché l'omessa previsione di un corrispettivo per l'avviamento, trattandosi di componenti non essenziali di quella cessione; altrettanto irrilevante è l'enunciazione del proponimento di smembrare l'azienda e di dare una diversa destinazione ai singoli beni, giacché l'imposta di registro prescinde, quale imposta d'atto, dalle vicende successive alla stipulazione del contratto. Per Comm. Trib. Centr., 23 aprile 1991, n. 3186, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 2556, l'alienazione di un compendio di beni strumentali non realizza una cessione d'azienda tassabile agli effetti dell'imposta di registro, se non sia intervenuto il contestuale trasferimento dell'insieme delle relazioni commerciali e dei rapporti giuridici inerenti, sottostanti e conseguenti.

Cfr. Comm. Trib. Centr., 10 maggio 1989, n. 3208, in *Società*, 1989, p. 997, secondo cui la vendita denominata "cessione di azienda", effettuata da uno dei soci, ad una società in nome collettivo, esercente l'autotrasporto, finalizzata alla voltura dell'autorizzazione al trasporto merci, non integra la fattispecie della cessione di azienda.

Cfr. anche R.M. n. 301427 del 22 marzo 1976, per un caso di cessione di immobile, adibito ad albergo, privo delle relative attrezzature, in precedenza cedute ad altro soggetto con separato contratto, la quale non è stata ritenuta qualificabile come cessione di azienda; Comm. Trib. Centr., 18 marzo 1982 n. 1413, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, II, p. 655, secondo cui non è un'azienda, ma un bene strumentale, la motonave da pesca oceanica anche se armata e corredata delle sue dotazioni ed attrezzature; R.M. n. 340068 del 20 maggio 1983, per il caso della vendita di beni mobili e attrezzature facenti parte di un "bar-cinema" e di concessione in locazione per la durata di anni otto di tutti i locali occupati dal bar-cinema, qualificato non come una locazione di immobile ma di azienda perché ha per oggetto l'intero complesso costituito dal "bar-cinema", l'utilizzo dell'avviamento commerciale e la disponibilità delle licenze commerciali e delle autorizzazioni di pubblica sicurezza.

Cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 13 giugno 2005, n. 100, secondo cui «a cessione di uno stabilimento per un prezzo ricomprendente sia gli immobili sia i macchinari destinati alla lavorazione dello zucchero non costituisce cessione di azienda, la quale dovrebbe includere anche quei rapporti giuridico - economici e, soprattutto, commerciali - quali l'avviamento, il portafoglio ordini ecc. - che sono il "cuore" di un'azienda».

⁽⁵¹⁾ Cfr., Cass., 20 marzo 1972, n. 802, in *Giust. civ.*, Rep. 1972, voce *Azienda*, n. 10; Comm. Trib. 1° grado Lanciano, 24 settembre 1981, in *Dir. Prat. Trib.*, 1982, II, pag. 711; Comm. Centr., 16 aprile 1983, n. 404, in *Boll. trib.*, 1983, pag. 1470, secondo cui si deve applicare la disciplina della cessione d'azienda (e quindi si deve far luogo ad applicazione dell'imposta di registro proporzionale) anche ai contratti di vendita dei beni aziendali, qualora tra i beni stessi permanga la connessione economica-funzionale propria della loro destinazione a comporre un'azienda.

Per Comm. Trib. Reg. Toscana, 16 aprile 2003, n. 61, «la cessione di singoli elementi aziendali effettuata separatamente costituisce cessione di azienda se il complesso dei beni ceduti è idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività di impresa». Nello stesso senso cfr. Cass., 9 luglio 1992, n. 8362, in *Comm. Trib. Centr.*, 1992, II, p. 2167, secondo cui «si configura l'ipotesi di cessione frazionata dei beni aziendali se il complesso dei beni trasferiti conserva almeno in parte l'organizzazione aziendale».

Cfr. pure Comm. Trib. Centr., Sez. III, 31 gennaio 1989, n. 771, in *Il fisco*, 1989, p. 3827, secondo cui la contemporanea cessione di un fabbricato industriale e di parte delle attrezzature aziendali, senza continuazione fra l'attività esercitata dalla cedente e quella

stata spesso effettuata anche nel caso in cui la cessione dei beni aziendali sia stata posta in essere mediante una pluralità di contratti⁽⁵²⁾ (cosiddetta “negoiazione a gradini” o “*step transaction*”) la quale, osservata globalmente, ha condotto appunto a riqualificare, sotto il profilo sostanziale, come “cessione di azienda” (soggetta all’applicazione dell’imposta proporzionale di registro) quelli che, singolarmente considerati, erano invece “semplici” contratti di compravendita (di regola soggetti a Iva, in considerazione della qualità del soggetto cedente) di beni utilizzabili in un processo produttivo.

Astraendo rispetto a questo specifico caso e generalizzando il discorso, si apre, a questo punto, la necessità di una riflessione sul tema del

esplicita dalla cessionaria, non fa scattare la presunzione di cessione di azienda o di ramo aziendale.

Ancora, secondo Comm. Trib. Centr., Sez. I, 17 marzo 1989, n. 2155, in *Il fisco*, 1989, p. 4444, la vendita, nell’ambito della procedura concorsuale, dei singoli beni di un’impresa fallita non può configurarsi come una cessione di azienda con la conseguente applicazione dell’imposta proporzionale di registro, in quanto i beni in questione erano stati ceduti singolarmente non considerati come complesso finalizzato a una potenziale ripresa dell’attività produttiva.

Secondo R.M. n. 369817 del 7 maggio 1980, la vendita all’incanto di un lotto costituito da stabilimento, magazzini, mensa, uffici ed accessori con cabina elettrica, nonché attrezzature, macchine per confezione, attrezzature per gli uffici, con esclusione delle sole materie prime e dei prodotti finiti, realizza una cessione di azienda e, come tale, esclusa dal campo di applicazione dell’Iva; conseguentemente trova applicazione l’imposta proporzionale di registro.

Per Cass., 9 agosto 1991, n. 8678, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 2762, «perché si abbia cessione d’azienda, anche agli effetti dell’imposta di registro, non è affatto indispensabile che i contraenti si astengano dall’ escludere dalla cessione determinati beni aziendali purché risulti che, nonostante detta esclusione, le parti abbiano inteso trasferire non una semplice somma di beni individualmente distinti suscettibili di continuare ciascuno ad essere destinato all’esercizio di un’impresa, ma un insieme di elementi costituenti un complesso organico unitariamente considerato e idoneo a consentire la continuazione dell’esercizio di quella determinata azienda anche se ridotto o in parte ristrutturato rispetto a quello precedente alla cessione».

⁽⁵²⁾ Sul tema della riqualificazione in termini di “cessione di azienda” di una pluralità di atti portanti la vendita frazionata dei singoli cespiti aziendali, cfr. R.M. n. 361390 del 30 ottobre 1976; R.M. n. 343376 del 7 dicembre 1983; R.M. n. 342552 del 10 novembre 1983; R.M. n. 355550 dell’11 ottobre 1985; Comm. Trib. Centr., 16 aprile 1983, n. 404, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1470; Cass., 23 gennaio 1990, n. 353, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 299, con nota di LA ROSA, *Cessione d’azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*; Cass., 26 luglio 1993, n. 8365, in *Corr. Trib.*, 1993, p. 2361; Comm. Trib. Centr., 15 dicembre 1995, n. 4291, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1165; Comm. Trib. Centr., 22 aprile 1997, n. 1905, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Registro (imposta)*, n. 67.

Cfr. pure MAINARDI, *A proposito della c.d. “funzione antielusiva” dell’art. 20 del d.p.r. 131 del 1986: in particolare, il frazionamento degli atti negoziali*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 678; STEVANATO, *Cessione frazionata dell’azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 758.

“collegamento negoziale”, vale a dire di un’indagine sul punto se all’Ufficio compete o meno il potere di riqualificare, oltre il singolo atto, anche una serie di atti, per applicare, in esito all’esercizio di questo potere, una tassazione (complessiva) diversa da quella singolarmente applicata ai singoli atti della “catena” (e, quindi, se possa operare la tassazione della “catena di atti”). Si tratta di dare risposta, insomma, alla questione se dalla norma secondo cui «*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*» (articolo 20, comma 1, TUR) fuoriesca che l’indagine dell’Ufficio debba concernere esclusivamente il singolo atto presentato alla registrazione⁽⁵³⁾, senza cioè poter operare una valutazione globale della catena di atti (tra loro formalmente autonomi) cui esso appartenerrebbe, oppure se l’opera interpretativa dell’Ufficio possa esplicarsi prendendo in considerazione l’insieme degli atti che risultino tra loro in connessione per effetto del collegamento che li caratterizza.

Occorre subito sottolineare che la giurisprudenza di legittimità è fortemente orientata in questo secondo senso: «mentre nel contratto complesso tali prestazioni sono riconducibili ad un unico rapporto, caratterizzato da un’unica causa, nel collegamento negoziale le singole prestazioni sono autonomamente inquadrabili in distinti schemi causali. Il collegamento funzionale comporta l’unitarietà dell’interesse globalmente perseguito, ma ciò non esclude che tale interesse sia realizzato attraverso contratti diversi, che si caratterizzano per un interesse immediato, autonomamente identificabile, che è tuttavia strumentale o parziale rispetto all’interesse unitario perseguito attraverso l’insieme dei contratti. Tale distinzione assume rilievo sul piano del trattamento fiscale dell’atto, in quanto l’art. 21 del Testo unico dispone che se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto, mentre se le disposizioni derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l’imposta si applica come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa. Pertanto, mentre l’atto complesso va assoggettato ad un’unica tassazione, come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da

⁽⁵³⁾ In tal senso è l’opinione tradizionale. Cfr. SANTAMARIA, *Registro (imposte di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, p. 542; FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, p. 9; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1993, p. 99; UCKMAR - DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., XII, Torino, 1996, p. 260; Comm. Trib. Centr., 26 settembre 1991, n. 6324, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3749; Comm. Trib. II grado Bolzano, 31 luglio 1998, in *Il fisco*, 1999, p. 11059; Comm. Trib. Centr., 9 aprile 1992, n. 2736, in *Il fisco*, 1999, p. 11059; Comm. Trib. Reg. Venezia, 1° ottobre 1998, n. 181, in *Il fisco*, 1999, p. 11059.

un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre»⁽⁵⁴⁾.

⁽⁵⁴⁾ Cass., 6 settembre 1996, n. 8142, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 661, con nota di GIOVANARDI, *La dottrina civilistica nell'interpretazione della norma tributaria: negozio complesso, negozi collegati e imposta di registro*. Nello stesso senso cfr. Cass., 12 maggio 2000, n. 6082, in *Il fisco*, 2000, p. 11643; Cass., 13 novembre 1996, n. 9938, in *Foro it.*, 1997, I, c. 1206; Cass. 23 novembre 2001, n. 14900, in *Giur. imp.*, 2002, p. 624; Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 2, 1007.

Cfr. pure Cass., 7 luglio 2003, n. 10660, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1199, secondo cui «in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, cosicché nessun valore preminente può essere attribuito alla diversità di oggetto e di causa relativi a due contratti, per negare il loro collegamento e consentire un intento elusivo di una fattispecie tributaria (fattispecie relativa a due atti di alienazione, uno di vendita di immobile e l'altro di cessione di azienda, in ordine ai quali l'Ufficio finanziario, per la strumentalità del bene immobile all'impresa esercitata in esso dalla venditrice, assumeva il collegamento negoziale elusivo della disciplina tributaria della cessione di azienda, che il giudice di merito aveva escluso con la sentenza cassata dalla Corte con rinvio per la violazione delle regole interpretative enunciate)». Secondo la Suprema Corte nel sistema campeggerebbe invero un «principio di unicità della tassazione secondo il criterio della maggiore onerosità, del quale è stata riconosciuta l'operatività anche nel caso di ricorso delle parti ad un procedimento negoziale complesso costituito da una pluralità di contratti contrassegnati da un'unica causa» e pertanto «pur non potendosi prescindere dall'interpretazione della volontà delle parti secondo i canoni generali, deve attribuirsi rilievo preminente nell'imposizione di un atto alla sua causa reale» cosicché «il richiamo all'autonomia dei soggetti ed ai requisiti del negozio non può valere ad escludere la rilevabilità fiscale degli effetti economici della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali».

Queste conclusioni della Suprema Corte sono state sottoposte a notevoli spunti critici: cfr. ad esempio DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1341; MARCHETTI, *La riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione ad opera dell'Ufficio del registro: l'interpretazione dell'art. 20 d.p.r. n. 131/1986*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 738; MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 609; PEDROTTI, *Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, *Boll. trib.*, 2003, p. 1314.

In particolare, secondo MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003, p. 296, «non può essere escluso che, sia pur in via eccezionale, alcuni elementi interpretativi di natura "extratestuale" (comportamento successivo delle parti, in particolare quello esecutivo, ecc.) valgono a definire in concreto la portata di un atto altrimenti indefini-

Ancora, sempre secondo la Suprema Corte⁽⁵⁵⁾, «in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, la preminenza attribuita dall'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 alla causa reale ("intrinseca natura" ed "effetti giuridici degli atti") sull'assetto cartolare ("il titolo o la forma apparente") comporta che, in ipotesi di collegamento negoziale, l'intrinseca natura e gli effetti giuridici siano accertati, attesa l'unitarietà della causa, tenendo conto di tutti gli atti collegati». Nell'affermare questo principio, la Cassazione ha dunque stabilito che, in presenza di un atto di conferimento di immobile in società di persone, con accollo a quest'ultima di un mutuo garantito da ipoteca iscritta sull'immobile sullo stesso, e di un susseguente atto di cessione delle quote del conferente nella società conferitaria, andasse considerata l'unitarietà della causa dei due atti collegati, che l'Amministrazione Finanziaria assumeva corrispondente ad un negozio traslativo dell'immobile.

Secondo la Cassazione, nella individuazione della materia imponibile deve dunque «darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare». Si tratterebbe di un'indagine finalizzata a valutare la portata complessiva degli atti posti in essere, al fine di «stabilire se l'autonomia privata sia stata orientata verso un lecito risparmio d'imposta, ovvero abbia inteso realizzare un regime formalmente legittimo, ma, per il carattere distorsivo, implicitamente riprovato nel sistema fiscale». Ne deriva che «in ipotesi di collegamento negoziale - tra conferimento di immobile gravato da mutuo ipotecario e susseguente cessione delle quote della società conferitaria - l'intrinseca natura del procedimento e gli effetti giuridici, che si assumono corrispondenti ad un negozio traslativo dell'immobile, vanno accertati, attesa l'unitarietà della causa, tenendo conto di entrambi gli atti presentati alla registrazione».

Inoltre, «una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva»⁽⁵⁶⁾; cosicché «il criterio fissato dall'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nel-

bile nel suo significato oggettivo e testuale; eccezionalità del ricorso che, peraltro, consegue non tanto all'art. 20 in sé, quanto essenzialmente alla struttura del tributo e alle modalità di svolgimento dell'eventuale contenzioso. Da un lato, infatti, l'imposta di registro è pur sempre rivolta ad atti "definitivi" e non ad elementi ad esso esterni e dall'altro l'eventuale processo che dovesse instaurarsi soffrirebbe evidentemente di limitazioni probatorie incompatibili con la dimostrazione di una realtà diversa da quella strettamente documentale».

⁽⁵⁵⁾ Cass., 23 novembre 2001, n. 14900, in *Foro it.*, 2002, I, c. 3424.

⁽⁵⁶⁾ Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 2, 1007.

l'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, cosicché nessun valore preminente può essere attribuito alla diversità di oggetto e di causa relativi a due contratti, per negare il loro collegamento e consentire un intento elusivo di una fattispecie tributaria»⁽⁵⁷⁾.

Secondo la Corte Suprema, pertanto, l'Ufficio potrebbe considerare l'atto presentato alla registrazione anche alla luce di altri atti ed elementi che, a qualsiasi titolo, siano nella disponibilità dell'Ufficio stesso (ad esempio, per averli registrati in precedenza, contemporaneamente o successivamente) e pure potrebbe, in esito di questa attività d'indagine, procedere a una riqualificazione complessiva della serie di atti esaminati (e cioè non solo alla riqualificazione di un singolo atto ma alla tassazione della complessiva vicenda giuridica che scaturisce prendendo in esame una data serie di atti, tra loro formalmente autonomi, ma connessi da un filo logico-giuridico): cosicché, ad esempio, a fronte del frazionamento della cessione di un compendio aziendale in una pluralità di atti aventi ad oggetto singole componenti del complesso aziendale, al fine di applicare l'Iva a ciascuno di essi in luogo dell'applicazione dell'imposta di registro alla cessione dell'azienda nel suo complesso, l'Ufficio potrebbe pretendere la tassazione della concatenazione appunto come cessione di azienda.

Come detto, un altro "classico" caso di emersione del tema della riqualificazione complessiva di una serie di atti è anche quello del conferimento in società di un bene immobile gravato da una passività ("manovra" effettuata evidentemente al fine di affievolire la base imponibile dell'imposta di registro) e della successiva cessione delle partecipazioni della società conferitaria da parte del conferente (ma si pensi anche al caso del conferimento di un'azienda in società e alla successiva cessione di quote della società conferitaria).

La riqualificazione che in questo caso la giurisprudenza opera⁽⁵⁸⁾

⁽⁵⁷⁾ Cass., 7 luglio 2003, n. 10660, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1199; la fattispecie era quella relativa a due atti di alienazione, uno di vendita di immobile e l'altro di cessione di azienda, in ordine ai quali l'Ufficio finanziario, per la strumentalità del bene immobile all'impresa esercitata in esso dalla parte venditrice, aveva ritenuto il collegamento negoziale elusivo della disciplina tributaria della cessione di azienda, che il giudice di merito aveva escluso con la sentenza poi cassata dalla Corte Suprema.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 2, 1007, secondo cui «la prevalenza, che l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati - anche frazionatamente - in uno o più atti, e perciò il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali. Ne consegue

punta il dito sulla artificiosità della concatenazione della pluralità degli atti posti in essere (perché effettuata in assenza di una valida giustificazione economica), che viene intesa come apprestata appunto al solo fine di realizzare, per il tramite indiretto di un conferimento e di una successiva cessione di quote della società conferitaria, lo stesso risultato che invero si otterrebbe, in via diretta, mediante la cessione del bene oggetto di conferimento all'acquirente delle partecipazioni.

Il punto è che queste conclusioni della giurisprudenza presuppongono evidentemente di leggere l'articolo 20, comma 1, TUR («*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*») come se, invece, esso fosse scritto con lo stesso testo dell'articolo 37-bis, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 («*sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*»): la già ricordata Cass. 14900/2001⁽⁵⁹⁾, infatti, sancisce ad esempio che «nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme

che una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva (nella fattispecie, la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza di una commissione tributaria che non aveva considerato il collegamento esistente, ai fini della produzione di un unico effetto giuridico, tra l'atto di conferimento in società di un bene immobile gravato da finanziamento ipotecario e la successiva cessione delle quote dei conferenti alla stessa società conferitaria)».

Cfr. anche Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 7 dicembre 2007, n. 75, secondo cui «è legittimo l'avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro su atto di conferimento di immobile in società a cui ha fatto seguito a breve tempo la cessione di quote realizzando indirettamente la vendita dell'immobile stesso. L'interpretazione dell'art. 20 d.P.R. 131/86 è quella secondo cui l'imposta è applicata secondo la estrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente in relazione ad operazioni economiche frazionate in più atti. Pertanto una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati ai fini dell'imposta di registro come un fenomeno unitario»; e pure Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 12 giugno 2007, n. 55, secondo cui «il conferimento in società di un bene immobile gravato da finanziamento ipotecario e la successiva cessione delle quote dei conferenti alla stessa società conferitaria sono negozi collegati e devono essere considerati come produttivi di un unico effetto giuridico rilevante agli effetti dell'art. 20 d.P.R. 131/1986. La valutazione complessiva degli atti negoziali e la sequenza temporale accelerata dagli stessi, compiuti a breve distanza di tempo gli uni dagli altri configurano gli effetti giuridici ed economici della vendita e non del conferimento ponendo in essere una operazione elusiva».

⁽⁵⁹⁾ Cass., 23 novembre 2001, n. 14900, in *Foro it.*, 2002, I, c. 3424.

negoziali. La funzione antielusiva [...] sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo alla autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli "economici", riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi».

Si può tuttavia sommessamente ritenere che queste conclusioni evidenzino diversi punti critici⁽⁶⁰⁾:

- a) la norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis, comma 1, d.P.R. 600/1973 non dovrebbe essere applicabile all'imposta di registro, trattandosi di norma speciale non esportabile dall'alveo proprio delle imposte sui redditi⁽⁶¹⁾⁽⁶²⁾;

⁽⁶⁰⁾ Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 95/2003/T del 26 marzo 2004, ove si osserva che «esistono d'altronde, nel sistema dell'imposizione di registro sugli atti non liberali, una serie univoca di dati normativi che depongono inequivocabilmente nel senso dell'irrelevanza del collegamento tra piú atti distinti, ai fini della determinazione dell'imposta, al di fuori dei casi tassativamente previsti. Innanzitutto, l'art. 21 T.U. è assolutamente chiaro nel condizionare la rilevanza del collegamento tra piú disposizioni alla circostanza che le stesse siano contenute in un medesimo atto. L'art. 22 T.U., eccezionalmente, attribuisce rilevanza ad un precedente atto non registrato in virtù del meccanismo della "enunciazione", ma solo nei limiti ivi previsti, al di fuori dei quali, evidentemente, non è consentito all'amministrazione operare. Analogamente, l'articolo 24, comma 2, T.U., assoggetta ad un determinato trattamento tributario il trasferimento delle pertinenze, solo se effettuato entro tre anni dal trasferimento dell'immobile a cui servizio le stesse sono destinate. Tutte queste disposizioni assumono una particolare importanza, ai fini sistematici, in quanto chiariscono l'intento del legislatore tributario, che - ai fini dell'imposta di registro - laddove ha voluto attribuire rilevanza a vicende estranee all'atto oggetto di registrazione, ed in particolare al collegamento tra piú atti, lo ha fatto espressamente. Le norme che attribuiscono rilievo, ai fini dell'imposta in esame, a tale collegamento sono quindi eccezionali, e non possono essere applicate oltre i casi da esse considerati. Il che è conforme, del resto, ai principi costituzionali ed in particolare alla riserva di legge in materia tributaria, che verrebbe agevolmente elusa attribuendo all'interprete il compito di ricostruire le condizioni ed i limiti di rilevanza del collegamento negoziale. Del resto, tale compito sarebbe oltremodo arduo, e condurrebbe a risultati non certo in linea con l'irrinunciabile esigenza di certezza del diritto in materia tributaria: basti pensare al profilo temporale - e quindi all'intervallo di tempo che dovrebbe intercorrere tra i vari atti costituenti, secondo l'interpretazione criticata, la fattispecie complessa oggetto di tassazione - la cui mancata determinazione ad opera del legislatore (si veda il richiamato art. 24, comma 2, T.U.) non potrebbe certo essere supplita ad opera della giurisprudenza».

⁽⁶¹⁾ Questa opinione è pacifica tra gli studiosi. Per tutti, cfr. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003, p. 299.

⁽⁶²⁾ Questa affermazione necessita peraltro di una riflessione alla luce di due "novità" (di cui, nel dibattito anteriore, giocoforza non si teneva conto):

a) l'articolo 35, comma 24, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto nel Testo Unico il nuovo articolo 53-bis, TUR, comma 1, secondo il quale ora «*possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro*» (nonché

- b) la norma di cui all'articolo 20, comma 1, TUR, esplicita chiaramente che l'imposta di registro ha ad oggetto gli effetti *giuridici* dell'atto presentato per la registrazione e non i suoi effetti *economici* (ad esempio: in un conferimento con successiva cessione di partecipazioni gli effetti giuridici sono rappresentati dal trasferimento del bene conferito dal soggetto conferente alla società conferitaria e dal successivo trasferimento delle partecipazioni ottenute dal conferente all'acquirente delle stesse; l'effetto economico è, invece, il passaggio, all'acquirente delle partecipazioni, del "controllo" del bene oggetto di conferimento o di una "influenza" su di esso); con la conseguenza che l'opera interpretativa non può che osservare il singolo atto per verificarne la sua natura giuridica, mentre solo con un'analisi di tipo economico (che la legge pare non prevedere) può essere presa in considerazione la concatenazione di vari atti;
- c) che l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire con riferimento ai loro effetti *giuridici* trova giustificazione nel sopra richiamato carattere di "imposta d'atto" che è proprio dell'imposta di registro, tributo invero vocato a incidere sulla capacità contributiva manifestata con il compimento dell'attività giuridica che la legge ritiene rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta medesima,

delle imposte ipotecaria e catastale) «*le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti*» d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; in effetti, potrebbe anche concludersi che nell'espressione «*di cui agli articoli 31 e seguenti*» sia compreso il riferimento anche all'articolo 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ciò che, peraltro, non è facile stabilire, e che non ha ancora trovato né conferme né smentite;

b) le sentenze di Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30055 e n. 30057, mettono definitivamente in chiaro quanto già affermato in altra recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Corr. Trib.*, 2008, 22, p. 1799; e Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, 5, 2, p. 913) secondo cui nel nostro ordinamento, sia per effetto di principi di diritto comunitario sia per effetto di principi di rango costituzionale, il giudice può riconoscere nell'atteggiamento del contribuente un "abuso del diritto" ogni qualvolta le operazioni dal medesimo poste in essere non siano supportate da valide ragioni economiche e siano compiute al solo scopo di realizzare un risparmio fiscale (con la conseguenza che, rilevando e motivando questo abuso, l'Amministrazione reverserebbe sul contribuente l'onere di provare le valide ragioni economiche che supportano l'operazione); di modo che le singole norme antielusive sarebbero da intendere come esemplificativa espressione di un principio di portata più generale e non come un elencazione di comportamenti al di fuori dei quali di elusione non sarebbe appropriato parlare.

Anche sotto quest'ultimo profilo, peraltro, non è affatto chiaro, ad immediato ridosso dell'emanazione di tali sentenze, se tutto quanto precede sia applicabile anche a una "imposta d'atto" qual è l'imposta di registro; e soprattutto non è chiaro come quanto espresso dalla Suprema Corte abbia impatto su operazioni la cui percorribilità sia espressamente prevista come lecita dalla legge stessa: si pensi al contemporaneo conferimento in società di un immobile e di passività che defalchino il valore del conferimento, operazione che è pianamente disciplinata dall'articolo 50, comma 1, TUR.

la quale, dunque, per sua stessa natura, pare non poter essere applicata che “atto per atto”⁽⁶³⁾, senza cioè che abbia rilievo la possibile concatenazione di vari atti e senza che tale concatenazione possa condurre a una riqualificazione complessiva dei vari atti concatenati⁽⁶⁴⁾;

- d) se il legislatore avesse voluto dare rilevanza alla concatenazione degli atti e, quindi, spostare l’osservazione dell’interprete dall’analisi degli *effetti giuridici* del *singolo atto* a quella degli *effetti economici* della concatenazione di una *pluralità di atti*, non avrebbe scritto, da un lato, che l’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti (volta per volta) «*presentati alla registrazione*» (e, quindi, non di altri atti)⁽⁶⁵⁾ e, d’altro lato, avrebbe dovuto provvedere con una norma *ad hoc*, così come ha provveduto, nel campo delle imposte sui redditi, introducendo l’articolo 37-bis, d.P.R. 600/1973⁽⁶⁶⁾, mancando la quale non appare legittima, dunque, l’operazione interpretativa che, dando rilevanza alla concatenazione, riqualifica gli atti concatenati e ne opera una tassazione diversa da quella applicabile ai vari atti singolarmente considerati⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶³⁾ In caso contrario, facendo ad esempio riferimento alla pretesa natura elusiva del conferimento immobiliare in società e della successiva cessione di quote rinvenienti dal conferimento, si perderebbe ogni parametro interpretativo al cospetto dei singoli casi concreti, nei quali si tratterebbe di dar rilievo (ma non si saprebbe come) al più o meno lungo varco temporale tra conferimento e cessione di quote nonché all’entità della quota oggetto di cessione.

⁽⁶⁴⁾ Cfr. Cass., Sez. Un., 4 dicembre 1954, in *Riv. leg. fisc.*, 1955, p. 284, secondo la quale l’imposta di registro deve applicarsi «alla potenzialità ed efficacia strumentali del negozio a produrre quei determinati effetti che, secondo la legge, importano il pagamento del tributo, senza preoccuparsi delle successive vicende dell’atto tassato e senza indagare se le sue clausole possano avere pratico rilievo e concreta attuazione». Cfr. pure Comm. Trib. Centr., 24 giugno 1982, n. 3409, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, p. 26; Comm. Trib. Centr., 26 settembre 1991, n. 6324, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3749.

⁽⁶⁵⁾ Cfr. FERRARO, *L’interpretazione del negozio giuridico agli effetti dell’imposta di registro. Alcune fattispecie negoziali di dubbio inquadramento*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 631; DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell’interpretazione dei contratti nell’imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1346.

⁽⁶⁶⁾ Ma vedi quanto detto sopra in ordine all’introduzione del nuovo articolo 53-bis, TUR, ad opera dell’articolo 35, comma 24, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248; e alle sentenze di Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30055 e n. 30057.

⁽⁶⁷⁾ Cfr. FORMENTIN, *Autonomia negoziale e principio generale di applicazione dell’imposta in base agli effetti giuridici*, in *Il fisco*, 1999, p. 11059, secondo il quale «l’esercizio dell’attività economica comporta l’assunzione dei relativi rischi: ciò implica che il soggetto debba poter conoscere in anticipo con certezza le conseguenze che l’ordinamento riconnette all’utilizzo di date figure contrattuali, per poter svolgere le proprie opportune valutazioni. Se, viceversa, fosse consentito all’Amministrazione Finanziaria, in mancanza di un’esplicita previsione legislativa, disattendere la forma negoziale per fare esclusivo

Orbene, in caso di concatenazione di atti, per risolvere il problema della legittimità della loro riqualificazione da parte dell'Ufficio, qualora, mediante la loro osservazione complessiva, il risultato interpretativo cui si giunge sia diverso da quello che si ottiene a seguito di una osservazione singolare dei vari atti oggetto di concatenazione, pare doversi distinguere tra due situazioni:

- a) il caso in cui, mediante una pluralità di atti, il soggetto A venda al soggetto B, i diversi beni che compongono l'azienda di A, con il risultato che, alla fine, il soggetto B risulta titolare dell'intero complesso aziendale, acquisito non "in blocco" ma, appunto, mediante una pluralità di atti di acquisto aventi ad oggetto singoli beni aziendali;
- b) il caso in cui il soggetto C prima conferisce nella società D il bene Y e, poi, cede al soggetto E le sue partecipazioni nella società D rinvenienti dal conferimento.

Evidentemente, nel primo caso, il soggetto B ottiene, mediante una pluralità di atti (di minor incidenza fiscale), ciò che invece potrebbe ottenere mediante la stipula di un solo atto (fiscalmente più costoso).

Nel secondo caso, invece, il soggetto E riceve, al termine della "catena", un bene diverso (le partecipazioni) da quello che avrebbe ottenuto (il bene Y) se si fosse reso direttamente cessionario dal soggetto C⁽⁶⁸⁾.

Allora, probabilmente, una soluzione soddisfacente del problema in esame potrebbe essere quella di applicare il ragionamento della Cassazione nel primo caso (ove gli effetti *giuridici* dei singoli atti coincidono con gli effetti *economici* dell'insieme degli atti posti in essere), ma di non estenderlo alle fattispecie nelle quali, come nel secondo caso, gli effetti *giuridici* dei singoli atti divergono dagli effetti *economici* prodotti dalla loro concatenazione. In particolare, nel conferimento in società di un bene gravato di debiti (dove l'avente causa riceve infine beni diversi da

riferimento alla sostanza economica dell'affare, verrebbero esposte a dubbi ed opinabilità le conseguenze da riconnettere all'utilizzo di un determinato negozio, in violazione del principio di certezza del diritto, essenziale per un effettivo esercizio di libertà economica»; pertanto, «ogni intervento dell'Amministrazione Finanziaria volto a sindacare le scelte negoziali, per quanto motivato da comprensibili esigenze di equità fiscale, si risolve in un'indebita compressione dell'autonomia negoziale e, quindi, delle libertà individuali in campo economico tutelate dalla Costituzione».

⁽⁶⁸⁾ Sul tema che la cessione dell'intero capitale sociale non integra cessione dell'azienda di cui la società è titolare, cfr. R.M. n. 251368 del 28 marzo 1983; R.M. n. 310356 del 5 giugno 1989; Comm. Trib. Centr., 26 marzo 1981, n. 3636, in *Comm. Trib. Centr.*, 1981, I, p. 441; Comm. Trib. Centr., 19 maggio 1981, n. 3638, in *Giur. imp.*, 1982, p. 531; Comm. Trib. Centr., 25 ottobre 1983, n. 3290, in *Foro it.*, Rep. 1984, voce *Ricchezza mobile (imposta)*, n. 30; Comm. Trib. Centr., 3 agosto 1984, n. 7826, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, I, p. 481; Comm. Trib. Centr., 7 luglio 1998, n. 3750, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Registro (imposta)*, n. 166.

quelli che gli avrebbe potuto trasmettere originariamente il dante causa) dovrebbe essere intravista un'operazione organizzata per ambire a un lecito risparmio di imposta, non una macchinazione elusiva volta ad abbattere artificiosamente (con la creazione di passività *ad hoc*) l'ammontare dell'imposta dovuta⁽⁶⁹⁾.

1.1.1.2. La nullità e l'annullabilità degli atti sottoposti alla registrazione

Un altro probante banco di prova circa l'individuazione del presupposto dell'imposta di registro è la norma del Testo Unico circa la «nullità» e la «annullabilità»⁽⁷⁰⁾ dell'atto sottoposto alla registrazione.

Dispone dunque l'articolo 38, TUR che:

- a) la nullità o l'annullabilità dell'atto «*non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta*» (comma 1);
- b) l'imposta assolta a norma del comma 1 «*deve essere restituita, per la parte eccedente la misura fissa, quando l'atto sia dichiarato nullo⁽⁷¹⁾ o annullato⁽⁷²⁾, per causa non imputabile⁽⁷³⁾ alle parti⁽⁷⁴⁾, con sentenza*

⁽⁶⁹⁾ Cfr. in questo senso (con riferimento a una fattispecie di conferimento immobiliare e successiva cessione di quote) Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 19 maggio 2008, n. 44. La medesima Corte si è espressa peraltro anche in senso contrario: cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 21 aprile 2008, n. 26.

⁽⁷⁰⁾ Cfr. Cass., 1° aprile 2003, n. 4971, in *Boll. trib.*, 2003, p. 955, secondo cui «l'articolo 38, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che prevede la restituzione dell'imposta, per la parte eccedente la misura fissa, nell'ipotesi di nullità o annullamento dell'atto per causa non imputabile alle parti, trova applicazione, per il dato letterale e per la ratio ad esso sottesa, alle sole fattispecie di nullità ed annullamento, senza ulteriori estensioni e, quindi, con esclusione dei casi di inefficacia derivante da altre ragioni, tra cui la risoluzione dell'atto».

⁽⁷¹⁾ Nel caso di sentenza dichiarativa della nullità di un trasferimento immobiliare, non si ha un ritrasferimento del bene dall'acquirente all'alienante, in quanto, essendo il contratto inefficace, il bene non è mai uscito dalla sfera giuridica di quest'ultimo. Pertanto, secondo R.M. n. 251439 del 5 maggio 1977, la sentenza recante declaratoria di nullità di un trasferimento immobiliare deve scontare unicamente l'imposta fissa, ai sensi della lettera e) dell'articolo 8, comma 1, TP1, quale sentenza che dichiara la nullità o pronuncia l'annullamento di un atto, ancorché portante «*condanna alla restituzione di denaro o beni*».

⁽⁷²⁾ La norma in esame è di stretta interpretazione (concernendo fattispecie di inefficacia "congenita") e pertanto non è estensibile al caso (di inefficacia non originaria) della risoluzione del contratto per sopravvenuta impossibilità: Cass., 1° aprile 2003, n. 4971, in *Boll. trib.*, 2003, p. 955.

⁽⁷³⁾ Questa espressione normativa (che si riferisce al caso che le ragioni di invalidità dipendano da cause estranee alla volontà dei contraenti e che, perciò, appunto non siano ad essi "imputabili") è obiettivamente di non facile comprensione: si tratterebbe di una precauzione che il legislatore ha disposto per evitare la richiesta di rimborso qualora i contraenti pongano in essere comportamenti (provocare consapevolmente l'invalidità dell'atto e poi approfittare della dichiarazione di nullità per pretendere il rimborso dell'im-

passata in giudicato⁽⁷⁵⁾⁽⁷⁶⁾ e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma»⁽⁷⁷⁾ (comma 2).

In altri termini, la norma in questione è mirata al seguente obiettivo:

- a) applicare, comunque, la tassazione all'atto sottoposto alla registrazione, anche se affetto da nullità o annullabilità, e quindi come se non fosse invalido, in quanto il giudizio di annullabilità o di nullità esula dalle competenze specifiche dell'Ufficio impositore e dipende da una valutazione da effettuarsi dall'Autorità Giudiziaria (oppure, ma nel solo caso del negozio annullabile, da una valutazione da effettuarsi dal soggetto nel cui interesse è disposta l'annullabilità, il quale può anche convalidare il vizio e così sanare l'invalidità)⁽⁷⁸⁾; e ciò, anche in considerazione del rilievo che i contraenti ben possono dare volontariamente esecuzione al negozio invalido e/o non far volutamente valere le ragioni di invalidità (lasciando prescrivere le azioni di annullamento e ripetizione dell'indebito o lasciando maturare il termine di usucapione o mirando alla pubblicità "sanante" di cui all'articolo 2652, comma 1, n. 6, del codice civile, eccetera) e così, di fatto, dare realizzazione al medesimo assetto di interessi che si avrebbe se il

posta) volti ad ottenere la restituzione di una imposta legittimamente percetta dall'erario. La tassazione a titolo definitivo dell'atto nullo disposta dalla norma in questione (cioè senza diritto al rimborso) valorizza il fatto che i contraenti hanno voluto la nullità evidentemente per raggiungere un effetto economico da loro desiderato: si pensi, in particolare, al caso dei contraenti che pongano in essere la simulazione "assoluta" di un trasferimento, caso nel quale il trasferimento è bensì inefficace, ma la causa di inefficacia è evidentemente imputabile ai contraenti (di modo che essi, facendo valere la simulazione, non possono pretendere la non tassazione del trasferimento simulato).

⁽⁷⁴⁾ Va notato che la norma fa riferimento «alle parti» (e quindi a "tutte" le parti) del negozio invalido e che, pertanto, l'espressione normativa non dovrebbe riferirsi al caso dell'imputabilità dell'invalidità a una sola di esse.

⁽⁷⁵⁾ Sulla necessità del passaggio in giudicato, cfr. Cass., 8 giugno 2000, n. 7812, in *Riv. giur. trib.*, 2002, p. 62.

⁽⁷⁶⁾ Scontano l'imposta fissa di registro le sentenze che recano dichiarazione di nullità (cfr. Comm. Trib. Centr., 13 ottobre 1987 n. 7238, in *Il fisco*, 1987, p. 6955) o pronunciano l'annullamento di un atto, anche se comportano condanna alla restituzione di denaro o altri beni.

⁽⁷⁷⁾ Questa espressione normativa lascia alquanto a desiderare non solo perché la "ratifica", la "convalida" e la "conferma" sono fattispecie non del tutto riferibili ad atti nulli o annullabili, ma anche perché è difficile pensare a un atto dichiarato nullo o annullato con sentenza passata in giudicato e che resti suscettibile appunto di "ratifica", "convalida" o "conferma".

⁽⁷⁸⁾ Per le stesse ragioni, «la sentenza traslativa della proprietà di un immobile, la cui efficacia è impedita da una precedente aggiudicazione per espropriazione ad altro soggetto, è assoggettabile all'imposta di trasferimento, in quanto il principio di irrilevanza della nullità o annullabilità dell'atto è applicabile anche all'inefficacia»: Comm. Trib. Centr., 16 giugno 1981, n. 2579, in *Comm. Trib. Centr.*, 1981, I, p. 594.

negozio fosse pienamente valido (con il che l'applicazione della tassazione al negozio invalido si rende appieno giustificata);

- b) quando poi siano dichiarati, con provvedimento giurisdizionale definitivo⁽⁷⁹⁾, la nullità o l'annullamento e, quindi, sia definitivamente acclarato che il negozio in questione non ha prodotto effetti (nel caso della nullità) o che sono cessati (e retrocessi) gli effetti che aveva intanto prodotto il negozio annullabile, allora l'imposta che venne pagata in sede di registrazione deve essere restituita per la parte eccedente la misura fissa⁽⁸⁰⁾.

Dall'osservazione di questa sistemazione che il legislatore ha inteso conferire alla fattispecie del negozio nullo o annullabile, si trae dunque un'ulteriore conferma del discorso sin qui svolto circa l'individuazione del presupposto dell'imposta di registro nell'attività giuridica rappresentata nel documento presentato per la registrazione: se fosse tassato l'atto in sé, nessuna conseguenza deriverebbe dalla pronuncia di nullità o di annullamento. Essendo, invece, oggetto di tassazione gli effetti che l'atto produce, al verificarsi di una situazione ove vi è irreversibilmente da prendere atto che nessun effetto quell'atto può (più) produrre, allora viene a mancare il presupposto stesso della tassazione, e l'imposta a suo tempo liquidata dall'Ufficio (perché, nella valutazione dell'atto che all'Ufficio compete, non rientra quella di giudicarne la validità, giudizio che il nostro ordinamento rimette ad altra Autorità) e versata dal contribuente, deve essere restituita⁽⁸¹⁾.

1.1.1.3. La registrazione degli atti di ratifica, convalida e conferma

Si è sopra detto che si fa luogo a rimborso dell'imposta versata per la

⁽⁷⁹⁾ Non è quindi sufficiente la stipula di un negozio con il quale i contraenti dell'atto nullo o annullabile, ne dichiarino la nullità o l'annullamento: la norma richiede infatti il provvedimento giurisdizionale per evitare accordi tra i contraenti finalizzati a eludere l'applicazione dell'imposta di registro.

⁽⁸⁰⁾ Qui l'imposta è trattenuta in misura fissa a mò di tassa, e cioè quale remunerazione del "servizio" di registrazione che il contribuente ha richiesto all'Ufficio impositore.

⁽⁸¹⁾ Non si condivide pertanto Comm. Trib. Centr., 20 novembre 1980, n. 3435, in *Rass. trib.*, 1980, II, p. 335, secondo cui «il fatto giuridico che determina il sorgere del rapporto di imposta non è l'effettivo trasferimento di un bene o la reale assunzione di una obbligazione, ma la esistenza di un atto, anche se radicalmente nullo, che, considerato in sé e per sé, sia potenzialmente idoneo ad attuare il trasferimento o a produrre l'obbligazione, indipendentemente da qualsiasi circostanza che possa impedire la produzione degli effetti voluti o tipici di esso atto. Di conseguenza, ai fini dell'imposta di registro, rimane del tutto irrilevante la eventuale nullità dell'atto, purché non sia privo delle caratteristiche proprie di quelli previsti dalle tariffe e salvo il diritto per il contribuente di ottenere, nei casi tassativamente determinati, la restituzione dell'imposta già pagata».

registrazione di un atto nullo o annullabile quando è passata in giudicato la sentenza di nullità o di annullamento e l'atto non è più «*suscettibile di ratifica, convalida o conferma*» (articolo 38, comma 2, TUR).

La ratifica è il negozio con il quale colui che è stato rappresentato da un procuratore senza procura o eccedendo i poteri conferitigli, fa proprio il negozio stipulato dal *falsus procurator* con un terzo (articoli 1398 e 1399 del codice civile).

La convalida è il negozio mediante il quale il titolare dell'azione di annullamento rinuncia a proporla e con ciò sana il negozio annullabile (articolo 1444 del codice civile).

Di “conferma”, infine, si parla ad esempio nell'articolo 590 del codice civile («*la nullità della disposizione testamentaria, da qualunque causa dipenda, non può essere fatta valere da chi, conoscendo la causa della nullità, ha, dopo la morte del testatore, confermato la disposizione o dato ad essa volontaria esecuzione*») e nell'articolo 799 del codice civile («*La nullità della donazione, da qualunque causa dipenda, non può essere fatta valere dagli eredi o aventi causa dal donante che, conoscendo la causa della nullità, hanno, dopo la morte di lui, confermato la donazione o vi hanno dato volontaria esecuzione*»).

Sotto il profilo dell'applicazione dell'imposta di registro, l'articolo 30, comma 1, TUR, assoggetta la ratifica, la convalida e la conferma all'imposta fissa (per evitare una doppia tassazione, in quanto l'imposizione proporzionale è stata precedentemente applicata all'atto ratificato, convalidato o confermato). È peraltro fatto salvo il caso che la ratifica, convalida e conferma importino “enunciazione” di un atto (quello ratificato, convalidato o confermato) che non sia stato registrato, caso nel quale evidentemente si applica la disciplina della “enunciazione” degli atti non registrati, di cui all'articolo 22, TUR.

L'articolo 30, TUR prende, inoltre, in considerazione il caso che per la ratifica, la convalida e la conferma sia pattuito un corrispettivo; ed è a tal fine disposto che:

- a) se è pattuito un corrispettivo a carico dell'acquirente (cosicché questo corrispettivo diventa, in sostanza, una componente aggiuntiva del prezzo originariamente pagato dall'acquirente), a questo corrispettivo si applica (se il corrispettivo è pagato contestualmente all'atto di ratifica, convalida o conferma) l'imposta di registro «*con l'aliquota propria dell'atto ratificato, convalidato o confermato*» (comma 2);
- b) se, nel caso precedente, il corrispettivo non è pagato contestualmente all'atto di ratifica, convalida o conferma, è dovuta l'imposta con l'aliquota del 3 per cento (che è l'imposta “tipica” degli atti con cui si assumono obblighi non altrimenti tassati: articolo 9, comma 1, TP1) oppure, se maggiore, l'imposta applicabile alle obbligazioni

- assunte con l'atto ratificato, convalidato o confermato (comma 2) (ad esempio: l'aliquota del 7 per cento se si tratta dell'obbligazione di pagare il prezzo della compravendita di un fabbricato);
- c) se per la ratifica, la convalida o la conferma è pattuito un corrispettivo a carico dell'alienante «è dovuta l'imposta per l'assunzione della obbligazione» (3 per cento: articolo 9, comma 1, TP1) «o quella di quietanza» (0,5 per cento: articolo 6, comma 1, TP1) «a seconda che dall'atto la somma risulti promessa o pagata» (comma 3);
- d) si ricorre al criterio di cui al comma 3 (e cioè all'applicazione dell'aliquota del 3 per cento o dell'aliquota dello 0,5 per cento a seconda che, rispettivamente, si tratti di corrispettivo promesso o pagato) se, infine, si tratta di «ratifica, convalida o conferma di atti non traslativi della proprietà» (comma 4).

1.1.1.4. La registrazione dei contratti di transazione

Perché possa configurarsi una transazione (contratto con il quale, ai sensi dell'articolo 1965, comma 1, «le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro») occorre la sussistenza di uno stato di litigiosità, come contrapposizione di opposte pretese e contestazioni, superate attraverso reciproche concessioni, le quali appunto sono il mezzo per raggiungere lo scopo dell'abbandono delle contrapposte pretese: con queste reciproche concessioni si possono anche creare, modificare o estinguere rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della lite. Cosicché, la transazione può avere una duplice configurazione: quella dichiarativa, consistente essenzialmente nella reciproca rinuncia o nel contestuale ridimensionamento delle pretese originarie e quella novativa, traslativa o costitutiva che si manifesta attraverso la creazione, modificazione o estinzione di rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della contestazione.

Anche la disciplina che il Testo Unico dedica alla materia della transazione delle transazioni è assai indicativa quale conferma del percorso argomentativo che fin qui si è inteso sviluppare in tema di presupposto dell'imposta di registro.

La transazione, infatti, è osservata dall'articolo 29, TUR⁽⁸²⁾, per il quale:

- a) se la transazione non importa «trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali», l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che derivano dalla transazione stessa

(82) Occorre precisare che non sono soggette a registrazione le transazioni in materia di lavoro subordinato: articolo 10 TAB.

«senza tenere conto degli obblighi di restituzione» che derivano dalla transazione e pure senza tenere conto degli obblighi *«estinti per effetto della transazione»*);

- b) se dalla transazione *«non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa»*.

Implicitamente, inoltre, la norma in questione dispone che se la transazione ha per effetto *«trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali»*, si applica l'imposizione che la legge dispone per questa tipologia di effetti giuridici.

1.1.1.5. La registrazione degli atti che contengono più “disposizioni”

Un altro probante indice della opinione secondo cui il presupposto dell'imposta di registro non è il “documento”, quanto “l'attività giuridica” di cui il documento costituisce una rappresentazione durevole nel tempo, è la norma recata dall'articolo 21, comma 1, TUR, per il quale *«se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto»*.

Con l'espressione *«più disposizioni»* evidentemente il Testo Unico si riferisce agli “atti” o ai “negozi giuridici” che il documento contiene.

In altri termini, non ci si trova nell'ambito applicativo dell'articolo 21 ove i coniugi Tizio e Caia vendano un appartamento ai coniugi Mevio e Sempronio: qui infatti, evidentemente si ha un “atto” che non contiene una “pluralità di disposizioni”, bensì un'unica “disposizione” (e cioè il contratto di compravendita)⁽⁸³⁾. Mentre ci si trova nell'alveo dell'articolo 21 ove, in un dato “atto”, siano ad esempio contenute, in primo luogo, la vendita da Tizio a Mevio e, in secondo luogo, la vendita da Caio a Sempronio.

Occorre, tuttavia, dedicare un attimo di riflessione al primo esempio e cioè in relazione al trattamento della fattispecie in cui, in ipotesi, Tizio venda l'appartamento A per il 50 per cento a Caio e per il 50 per cento a

⁽⁸³⁾ Un'unica disposizione vi è anche nel caso in cui la società Alfa venda a Caio un appartamento e due autorimesse e nell'atto sia dichiarata una duplice base imponibile (una per l'appartamento e un'autorimessa, da tassare con Iva al 4 per cento applicando l'agevolazione “prima casa”; l'altra per la seconda autorimessa, da tassare in modo ordinario con l'Iva al 10 per cento). La Comm. Trib. Prov. di Livorno, 12 gennaio 2009, n. 13, ha ritenuto illegittima la pretesa dell'Ufficio di applicare tre imposte fisse (per imposte di registro, ipotecaria e catastale) al trasferimento dell'appartamento e della prima autorimessa e altre tre imposte fisse (per imposte di registro, ipotecaria e catastale) al trasferimento della seconda autorimessa, ritenendo che, trattandosi di un'unica compravendita (stesso venditore, stesso acquirente, unico prezzo), occorresse registrare l'atto con l'applicazione di una sola imposta fissa per ciascuna delle tre imposte applicabili.

Caia⁽⁸⁴⁾ (oppure al caso in cui Tizio venda a Caio l'usufrutto e a Caia la nuda proprietà). Sotto il profilo civilistico⁽⁸⁵⁾, stante l'unitarietà dell'accordo, si tratta senz'altro, come detto, di un'unica operazione (il risultato empirico voluto dai contraenti invero non è quello di trasferire una pluralità di quote o di diritti, ma di trasferire l'intera piena proprietà del bene oggetto dell'alienazione)⁽⁸⁶⁾; sotto il profilo fiscale bisogna invece considerare che ciascuna attribuzione (nonostante non si abbia, come detto, in questo caso una pluralità di «*disposizioni*», ma un'unica disposizione) ha inevitabilmente la sua propria tassazione autonoma, il cui risultato potrebbe essere (come, di regola, è) di entità identica a quello che conseguirebbe applicando la tassazione all'atto considerato nel suo complesso, ma potrebbe anche essere di diversa entità (ciò che accade nel caso in cui alla stessa base imponibile si debbano applicare aliquote diverse, ad esempio a causa della fruibilità di agevolazioni per una sola delle due attribuzioni)⁽⁸⁷⁾.

In altri termini, se Tizio vende a Caio e Sempronia un bene immobile per il prezzo 100, il risultato non muta se il calcolo dell'imposta si opera considerando il negozio nel suo complesso ($100 \times 7\% = 7$) oppure considerando le singole attribuzioni: $[(50 \times 7\%) + (50 \times 7\%)] = 7$.

Però, se Sempronia si potesse avvalere, a differenza di Caio, dell'a-

⁽⁸⁴⁾ Cfr. anche l'articolo 1507 del codice civile, per il quale «*se più persone hanno venduto congiuntamente, mediante un solo contratto, una cosa indivisa, ciascuna può esercitare il diritto di riscatto solo sopra la quota che le spettava*».

⁽⁸⁵⁾ Cfr. CARRESI, *Il Contratto*, in *Tratt. Cicu - Messineo - Mengoni*, Milano, 1987, p. 71, secondo cui: «l'alienazione e l'acquisto della proprietà e di un bene si configureranno nei confronti degli alienanti e (o) degli acquirenti come unico atto (naturalmente collettivo) tutte le volte che le parti abbiano inteso alienare, o rispettivamente acquistare, il bene congiuntamente per un unico prezzo».

⁽⁸⁶⁾ Cfr. Cass., Sez. Un., 8 luglio 1993, n. 7481, in *Giur. it.*, 1994, I, 1, c. 886, secondo cui «la promessa di vendita di un bene in comunione è, di norma, considerata dalle parti attinente al bene medesimo come "un unicum" inscindibile e non come somma delle singole quote che fanno capo ai singoli comproprietari, di guisa che questi ultimi - salvo che l'unico documento predisposto per il detto negozio venga redatto in modo tale da farne risultare la volontà di scomposizione in più contratti preliminari, in base ai quali ognuno dei comproprietari si impegni esclusivamente a vendere la propria quota al promissario acquirente, con esclusione di forme di collegamento negoziale o di previsione di condizioni idonee a rimuovere la reciproca insensibilità dei contratti stessi all'inadempimento di uno di essi - costituiscono un'unica parte complessa e le loro dichiarazioni di voler vendere si fondono in un'unica volontà negoziale».

⁽⁸⁷⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr., 19 novembre 1984, n. 9972, in *Rass. Imp.*, 1985, p. 670, secondo cui, qualora la vendita del bene oggetto di usufrutto avvenga con partecipazione dell'usufruttuario e del nudo proprietario ciascuno per i propri diritti, non si ha consolidazione in capo al nudo proprietario anteriormente al verificarsi dell'effetto traslativo, in quanto sono poste in essere due alienazioni distinte e separate.

gevolazione “prima casa”, sarebbe inevitabile procedere alla tassazione separata delle singole “disposizioni”: $[(50 \times 7\%) + (50 \times 3\%)] = 5$.

Ci si trova invece, come detto, nel perimetro applicativo dell'articolo 21 quando in un unico “documento” siano, ad esempio, contenute due compravendite (ad esempio: in primo luogo, da Tizio a Caio; in secondo luogo, da Sempronio a Mevio): in questo caso, infatti, la tassazione non è unica (se così fosse, essa sarebbe riferita al “documento”) ma duplice (in quanto riferita agli “atti” scritti rappresentati nel “documento” e cioè alle «*disposizioni*» ivi contenute), cioè l'imposta di registro si deve applicare separatamente per ciascuna compravendita⁽⁸⁸⁾. Vi è, dunque, questa plurima tassazione, ad esempio, nei seguenti casi⁽⁸⁹⁾:

- a) nell'unico documento, dapprima (“in primo luogo”) Tizio vende a Caio l'appartamento A; e poi (“in secondo luogo”) Tizio vende a Sempronio l'appartamento B (è, dunque, questo il caso dell'atto nel quale il medesimo venditore vende a una pluralità di acquirenti);
- b) nell'unico documento, dapprima Tizio vende a Caio l'appartamento A; e poi Sempronio vende a Caio l'appartamento B (questo è, invece, il caso del medesimo acquirente che acquista da una pluralità di venditori).

Un problema a questo punto sorge se il risultato del calcolo della tassazione applicabile a una delle attribuzioni sia di importo inferiore alla misura dell'imposta fissa, e ciò al cospetto della norma per la quale «*l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa*» (articolo 41, comma 2, TUR), attualmente di euro 168 (articolo 11, comma 1, TP1). Ad esempio: Tizio vende a Caio (non avente diritto all'agevolazione “prima casa”) e Sempronio (avente diritto all'agevolazione “prima casa”) un bene immobile; la base imponibile è di euro 10.000. La tassazione per Tizio è di $5.000 \times 7\% = 350$ euro; la tassazione per Caio sarebbe di $5.000 \times 3\% = 150$ euro (e quindi un importo inferiore alla misura fissa). Ci si domanda dunque se il totale da versare sia di $(350 + 168 =) 518$ euro oppure di $(350 + 150 =) 500$ euro.

La risposta, che va data in questo ultimo senso⁽⁹⁰⁾, presuppone un

(88) Da ciò consegue anche che «*se un atto, alla cui formazione hanno partecipato più parti, contiene più disposizioni non necessariamente connesse e non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'obbligo di ciascuna delle parti al pagamento delle imposte complementari e suppletive è limitato a quelle dovute per le convenzioni alle quali essa ha partecipato*» (articolo 57, comma 6, TUR).

(89) Cfr. R.M. n. 250278 del 7 agosto 1982, secondo cui il decreto di esproprio, pur essendo formalmente un solo provvedimento, costituisce un atto amministrativo plurimo, nel quale si presentano, sotto un'unica forma, vari atti, ciascuno con contenuto negoziale diverso dagli altri. Ne consegue che ognuno di tali atti deve essere sottoposto ad autonoma tassazione nei riflessi dei tributi in questione. Nello stesso senso cfr. anche R.M. n. 254 del 31 luglio 2002.

breve approfondimento sulla *ratio* dell'appena richiamato articolo 41, comma 2, TUR («*l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa*»): essa è da rinvenire, probabilmente, nell'intento del legislatore di fissare una soglia minima del costo che il contribuente provoca alla Pubblica Amministrazione con la presentazione di un atto per la registrazione.

In altri termini, se Tizio vende a Caio (non avente diritto all'agevolazione “prima casa”) e Sempronia (avente diritto all'agevolazione “prima casa”) un bene immobile; la base imponibile è di euro 1.000. La tassazione per Tizio è di $500 \times 7\% = 35$ euro (e quindi un importo inferiore alla misura fissa); la tassazione per Caia sarebbe di $500 \times 3\% = 15$ euro (e quindi anche qui un importo inferiore alla misura fissa). Il totale da versare dovrebbe essere di $(35 + 15 =) 50$ euro e non di $(168 + 168 =) 336$ euro.

Insomma, il legislatore intenderebbe, con la norma predetta, che l'attività di registrazione di un dato atto sia remunerata dal richiedente con il versamento, per quell' “atto” (e non per le “disposizioni” che esso contiene), almeno di un importo pari all'imposta fissa: pertanto, quando l'importo da versare applicando l'aliquota alla base imponibile sia superiore alla soglia dell'imposta fissa, *nulla quaestio* (in questo caso, invero, si tassano le «*disposizioni*») e la tassazione dell'atto va in secondo piano); quando invece detto importo sia inferiore, esso va ricondotto appunto alla soglia dell'imposta fissa⁽⁹⁰⁾ (qui la tassazione dell'atto sovrasta dun-

⁽⁹⁰⁾ Cfr. R.M. n. 250970 del 28 marzo 1983. Cfr. pure C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983, secondo cui «nel caso di un deposito cauzionale pattuito dalle parti in relazione alla stipula di un contratto di locazione, l'ammontare del canone di locazione e quello del deposito cauzionale, debbono costituire due distinte basi imponibili dell'imposta di registro e considerato che le aliquote del tributo previste dalla legge debbono essere applicate separatamente per ciascuna di dette basi imponibili, può accadere che l'imposta relativa ad uno o ad ambedue i negozi giuridici in parola risulti inferiore all'imposta fissa. In particolare, nel caso in cui l'ammortamento dell'imposta proporzionale dovuta in relazione al deposito cauzionale in argomento sia inferiore a quello della predetta imposta fissa, ma l'ammontare del tributo concernente il canone di locazione sia superiore alla cennata misura fissa, si è dell'avviso che l'Ufficio competente debba sommare l'importo delle due imposte proporzionali, liquidando il totale. Nel caso, come quello di specie, in cui per una disposizione contenuta in un atto venga liquidata un'imposta proporzionale superiore a quella fissa, non sembra consentito liquidare nel contempo un'imposta fissa in relazione ad un'altra disposizione presente nel medesimo atto qualora l'ammontare dell'imposta proporzionale per essa dovuta sia inferiore all'imposta fissa. In tale ipotesi, invero, la copertura del costo del servizio della registrazione appare già assicurata attraverso l'applicazione all'altra disposizione dell'imposta proporzionale in misura superiore a quella fissa».

⁽⁹¹⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983, secondo cui quando vi siano da pagare due imposte proporzionali, una di importo superiore alla misura fissa, l'altra di importo inferiore, si paga la somma delle due e non si aumenta quella inferiore al livello del valore dell'imposta fissa. Nello stesso senso cfr. R.M. n. 250970 del 28 marzo 1983; e C.M. n. 44 del 7 maggio 2001.

que la tassazione delle «*disposizioni*» al fine appunto di remunerare il costo del servizio di registrazione).

Rapportando dunque questo ragionamento al caso dell'atto contenente una pluralità di «*disposizioni*», se ne dovrebbero trarre le seguenti conseguenze:

- a) qualora per un dato "atto" siano dovute sia imposte proporzionali (di importo superiore alla misura dell'imposta fissa) che imposte fisse, queste ultime dovrebbero considerarsi "assorbite" in quelle proporzionali (è questo il caso sia dell'atto che contiene una pluralità di "disposizioni", sia dell'atto che contiene una sola "disposizione" il cui contenuto sia "oggettivamente complesso": e quindi sia il caso dell'atto che contiene la vendita da A a B e la vendita da C a D; sia il caso dell'atto che contiene solo la vendita da A a B di una pluralità di beni, alcuni dei quali tassati con l'imposta proporzionale, altri tassati con l'imposta fissa);
- b) qualora per un dato "atto" sia dovuta una pluralità di imposte fisse (a causa del fatto che esso contiene una pluralità di "disposizioni"), se ne dovrebbe pagare una sola, in quanto con il pagamento di una sola imposta fissa si assolve il costo della registrazione di quell' "atto"⁽⁹²⁾;
- c) qualora per un dato "atto" sia dovuta una pluralità di imposte proporzionali, tutte o alcune di importo inferiore alla misura fissa, si dovrebbe pagare l'importo pari alla loro somma, se essa sia superiore a euro 168, oppure l'importo di euro 168 se la loro somma è inferiore a euro 168⁽⁹³⁾.

⁽⁹²⁾ La formulazione estremamente laconica della lettera c) dell'art. 4, comma 1, TP1 (che dispone l'applicazione dell'imposta fissa alle «*altre modifiche statutarie*»), ha fatto sorgere il dubbio se la norma debba intendersi nel senso dell' applicazione di una imposta fissa "per ciascuna modifica statutaria" decisa e quindi dell' applicabilità di tante imposte fisse quante siano le modifiche apportate. La questione ha formato oggetto di esame da parte dell'allora Ispettorato Compartimentale Tasse di Torino che, con risoluzione n. 529 del 5 giugno 1991, ha precisato che «sarebbe contrario ad ogni logica applicativa del tributo di registro ritenere che quando in un verbale di assemblea siano contenute più modifiche statutarie debba corrispondersi un'imposta fissa per ciascuna modifica». Ed invero, continua l'Ispettorato, «ciò che soggiace all'obbligo di registrazione è il verbale contenente le modifiche statutarie e non il cumulo, discutibile (a livello di cernita) anche da un punto di vista pratico, delle modifiche stesse. Pertanto, le modifiche statutarie, a prescindere dal loro numero e dalla loro maggiore o minore rilevanza, non possono comportare affatto una pluralità di tasse fisse in quanto la loro imposizione si esaurisce nell'unica tassa fissa che colpisce il relativo verbale».

⁽⁹³⁾ Cfr. in tal senso R.M. n. 250529 del 4 febbraio 1982: e, quindi, se in una compravendita siano contemplati un terreno agricolo del valore di euro 1.000 ($1.000 \times 15\% = 150$) e un terreno edificabile di euro 2.000 ($2.000 \times 8\% = 160$), l'atto si registra con il pagamento di euro 168 (e non di euro $150 + 160 = 310$).

Cfr. anche R.M. n. 272 del 3 luglio 2008, «in relazione a più disposizioni negoziali

A queste conclusioni si giunge, dunque, in base al ragionamento secondo cui:

- a) quando vi è un'applicazione "concorrente" di imposta proporzionale e di imposta fissa, l'imposta fissa dovrebbe ritenersi "assorbita" dall'imposta proporzionale (se dovuta in misura superiore all'importo dell'imposta fissa) in conseguenza sia della considerazione che la legge reputa l'imposta fissa "alternativa" a quella proporzionale (articolo 41, comma 1, TUR) sia della considerazione che, con il pagamento dell'imposta proporzionale, si supera il «costo minimo»⁽⁹⁴⁾ stimato dal legislatore per la richiesta del servizio di registrazione di quell'atto (per la ragione che la registrazione è unica anche se l'atto contiene una pluralità di "disposizioni");
- b) quando è dovuta una pluralità di imposte fisse (si pensi ad esempio all'atto recante una pluralità di compravendite imponibili ad Iva; oppure all'atto recante una pluralità di disposizioni a contenuto non patrimoniale, come accade ad esempio nel caso di un atto recante pubblicazione di testamento, acquiescenza al testamento e accettazione di eredità), il predetto «costo minimo» del servizio di registrazione dovrebbe essere pagato con il versamento di una sola imposta fissa, la quale "assorbirebbe" tutte le altre⁽⁹⁵⁾ (ragionamento che, proprio

interne al medesimo contratto, per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale, è possibile enucleare le seguenti fattispecie:

1) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione (*rectius*, per ciascun negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore a quello minimo (ad esempio: l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è di 100 euro). In questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (nell'esempio: 200 euro);

2) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo di legge ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione (ad esempio: 50 euro). In questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto un importo minimo, è unica (nell'esempio: 168 euro)).

⁽⁹⁴⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983.

⁽⁹⁵⁾ Si tratta di un ragionamento che l'Amministrazione Finanziaria ovviamente non condivide, pretendendo il pagamento di tante imposte fisse quante sono le "disposizioni" soggette alla tassazione con l'imposta fissa: cfr. R.M. n. 300821 del 24 giugno 1975, secondo cui «agli atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in favore di un'azienda comunale di erogazione di acqua ed energia elettrica si applica l'imposta fissa, in quanto l'azienda stessa è sfornita di personalità giuridica ed è organo del Comune. Il decreto di esproprio o di asservimento coattivo pronunciato nei confronti di più soggetti, contenendo più situazioni negoziali indipendenti l'una dall'altra, è soggetto ad una pluralità di imposte fisse»; R.M. n. 200277 del 26 luglio 1985, secondo cui «l'espropriazione per pubblica utilità a favore dello Stato o degli altri enti pubblici territoriali sconta

con riferimento a un “atto” che contenga una pluralità di “disposizioni” imponibili a Iva, trova un particolare suffragio, in quanto l'applicazione dell'imposta fissa in questi casi è funzionale solo a remunerare il servizio di registrazione, poiché evidentemente la capacità contributiva riceve tassazione appunto con l'applicazione dell'Iva)⁽⁹⁶⁾;

l'imposta di registro in misura fissa. Nell'ipotesi di espropriazione di più immobili con un unico decreto si applicano tante imposte fisse quanti sono i soggetti esproprianti». Cfr. anche R.M. n. 310388 del 18 giugno 1990; R.M. n. 260004 del 14 novembre 1990; R.M. n. 350115 del 27 marzo 1991; R.M. n. 260511 del 15 ottobre 1992; R.M. n. 254 del 31 luglio 2002; Circolare prot. n. 8545 del 20 febbraio 2002 della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna dell' Agenzia delle Entrate; Circolari del 14 gennaio 2003 e del 20 febbraio 2003 della Direzione Regionale della Toscana dell' Agenzia delle Entrate; R.M. n. 139 del 20 giugno 2007. Cfr. in particolare C.M. 10 giugno 1986, n. 37/220391, per la quale «ove un atto contenga più disposizioni alcune delle quali contemplano fattispecie soggette all'imposta sul valore aggiunto ed altre invece attratte dalla disciplina ordinaria dell'imposta di registro, l'atto deve essere presentato alla registrazione in termine fisso. In tali casi l'Ufficio provvederà a liquidare l'imposta dovuta per le disposizioni soggette al tributo di registro, mentre applicherà tante imposte fisse quante sono le disposizioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, tenendo peraltro conto del dettato del successivo art. 21 relativamente alle connessioni tra di loro delle disposizioni presenti in un unico atto».

⁽⁹⁶⁾ Con riferimento ad atti contenenti, ad esempio, rinuncia o accettazione di eredità poste in essere da parte di più soggetti in un unico contesto si suole spesso invocare l'applicazione di una sola imposta fissa (in luogo dell'applicazione di una pluralità di imposte fisse, e cioè tante volte quanti sono i soggetti che esprimono la loro volontà di accettazione o di rinuncia) sostenendo che in questi casi si avrebbe «un atto» contenente «più disposizioni» derivanti «necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre». Questa idea non appare soddisfacente, in quanto, indubbiamente, la rinuncia o l'accettazione dell'eredità sono negozi unilaterali, autonomi e indipendenti l'uno dall'altro (e unificati solo dal fatto di essere contenuti in un unico “recipiente”) e quindi se in un “atto” è contenuta la rinuncia o l'accettazione di eredità formulata da parte di più soggetti, indubbiamente si hanno tante rinunce o accettazioni quanti sono i soggetti che le esprimono; e quindi è difficile poter individuare in questo caso «un atto» contenente «più disposizioni» derivanti «necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre».

Con questa tesi, tra l'altro, non si giunge mai a giustificare la pretesa di applicare una sola imposta fissa all'atto contenente una pluralità di cessioni di partecipazioni societarie (caso nel quale è indiscutibile l'autonomia e l'indipendenza di ciascuno di tali negozi, con la conseguenza che l'Amministrazione pretende l'applicazione di una imposta fissa per ciascuna di esse: R.M. n. 225 del 5 giugno 2008) (sull'applicabilità di una sola imposta fissa in caso di atto contenente una pluralità di cessione di partecipazioni, cfr. peraltro Comm. Trib. Prov. Como, 12 gennaio 2009, di cui ha dato notizia *Il Sole 24 Ore* del 17 gennaio 2009).

Più conferente dunque appare il ragionamento, svolto nel testo, secondo il quale:

a) la legge dell'imposta di registro ravvisa lo svolgimento di attività giuridica quale manifestazione di capacità contributiva e la sottopone a tassazione proporzionale tutte le volte che tale attività giuridica sia economicamente valutabile e a tassazione fissa ogni qualvolta essa non sia economicamente valutabile (si pensi a una procura) oppure qualora si intenda “agevolarla” (ad esempio: la cessione di partecipazioni societarie è economicamente valutabile ma è tassata con l'imposta fissa);

b) quando si deve applicare una tassazione proporzionale (o una pluralità di tassa-

- c) quanto infine (dovendosi evidentemente ripetere, *pari passu*, il medesimo percorso argomentativo fin qui svolto) al caso dell'applicazione, ad un medesimo "atto", di una pluralità di imposte proporzionali, tutte o alcune di importo inferiore a quello dell'imposta fissa, come

zioni proporzionali), occorre versare un importo pari almeno a quello dell'imposta fissa; e quindi, se vi sia una pluralità di "disposizioni" la cui tassazione totale sia superiore all'importo dell'imposta fissa (ad esempio: $150 + 150 = 300$) si debba versare questo totale e non ricondurre ciascuna di esse all'imposta fissa (nell'esempio: $168 + 168$) e versare di conseguenza tante imposte fisse quante sono le "disposizioni" ($168 + 168 = 336$): in tal senso, R.M. n. 272 del 3 luglio 2008.

Da ciò dunque non può non conseguire, a pena di gravissima contraddizione, che (essendo l'imposta fissa "alternativa" a quella proporzionale: articolo 41, comma 1, TUR):

a) se alle "disposizioni" contenute nell'atto sia applicabile una imposta fissa e una imposta proporzionale:

a.1 - se l'importo dell'imposta proporzionale (ad esempio 200) sia superiore all'importo dell'imposta fissa, si debba versare (non la somma di $200 + 168 = 368$, ma) la sola imposta proporzionale, in quanto è da ritenere che quest'ultima "assorba" la prima (altrimenti, non si vedrebbe perché due imposte proporzionali, ad esempio di 70 e 80, determinino un versamento di 150 e non di 336);

a.2 - se l'importo dell'imposta proporzionale (ad esempio 100) sia inferiore all'importo dell'imposta fissa, si debba versare la sola imposta fissa (e quindi non $100 + 168 = 268$, ma solo 168);

b) se l'atto contenga una pluralità di disposizioni tutte soggette all'applicazione dell'imposta fissa (come accade nell'atto recante una pluralità di cessioni di partecipazioni societarie; oppure all'atto nel quale si faccia pubblicazione del testamento e accettazione dell'eredità), si dovrebbe far luogo al pagamento di una sola di esse.

Altro discorso che pare difficilmente accettabile è quello secondo cui l'applicazione di una sola imposta fissa (all'atto recante una pluralità di disposizioni, ciascuna - se isolatamente considerata - soggetta all'applicazione dell'imposta fissa) discenderebbe dalla considerazione che, se anche si trattasse di una pluralità di negozi, essi sarebbero comunque "incorporati" in un unico documento: e allora, trattandosi di un solo documento, sarebbe da applicare una sola imposta fissa (quale "tassa d'atto", e cioè come "corrispettivo" dovuto dal contribuente per il "servizio" della registrazione di quel documento). In altri termini, secondo questo ragionamento, nelle fattispecie in cui la registrazione non determini il pagamento di imposte proporzionali, commisurate ad una base imponibile, non verrebbe in rilievo una "vera e propria" capacità contributiva e quindi l'atto sottoposto a registrazione non rileverebbe tanto come "negozio", quanto come "documento" (questa tradizionale tesi, che sostiene l'idea dell'imposta fissa quale "tassa d'atto" in quanto remunerazione del servizio di registrazione che l'Amministrazione richiederebbe al contribuente, e che tra l'altro non spiega come il concetto di "servizio" sia conciliabile con l'*obbligo* del contribuente di avvalersene, è peraltro ancor oggi perfettamente in auge e scevra dal sollecitare invece spunti critici: si veda, ad esempio, CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarie, Studio n. 238-2008/T del 21 novembre 2008, intitolato *La natura di tassa d'atto dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, ove si legge, ad esempio, che «si ritiene necessario confermare che l'imposizione in misura fissa è collegata alla rilevanza dell'atto come documento e non come negozio giuridico» e che «la misura fissa dell'imposizione» è «indice segnaletico che siamo in presenza di una tassa»).

già detto, si dovrebbe pagare l'importo pari alla loro somma, se essa sia superiore a euro 168, oppure l'importo di euro 168 se la loro somma è inferiore a euro 168.

Ad esempio: Tizio vende a Caio e Sempronia (entrambi aventi diritto all'agevolazione "prima casa") un bene immobile; la base imponibile è di euro 10.000. La tassazione per Tizio è di $5.000 \times 3\% = 150$; la tassazione per Caia è di $5.000 \times 3\% = 150$ (o, meglio, la tassazione, stante l'unitarietà della fattispecie, è di $10.000 \times 3\% = 300$). Il totale da versare dovrebbe essere di $(150 + 150 =)$ 300 euro e non di $(168 + 168 =)$ 336 euro.

Se invece, la somma delle imposte relative a tutte le "disposizioni" contenute in un dato "atto" sia di importo inferiore alla misura fissa, allora si deve scontare una sola imposta fissa⁽⁹⁷⁾. Ad esempio, Tizio vende a Caio e Sempronia (entrambi aventi diritto all'agevolazione "prima casa") un bene immobile; la base imponibile è di euro 4.000. La tassazione per Tizio è di $2.000 \times 3\% = 60$; la tassazione per Caia è di $2.000 \times 3\% = 60$ (o, meglio, la tassazione, stante l'unitarietà della fattispecie, è di $4.000 \times 3\% = 120$). Visto che il totale da versare sarebbe di $(60 + 60 =)$

Invero, dato che con l'imposta di registro si effettua un prelievo conseguente alla capacità contributiva che indirettamente si manifesta con il compimento di una data attività giuridica, poco importa che si tratti di una tassazione disposta con l'imposta proporzionale (che è propria dei casi in cui l'attività giuridica sia economicamente valutabile) oppure con l'imposta fissa, che è così disposta (salvi i casi in cui con essa si intenda raggiungere un effetto "agevolativo", come accade nel caso della cessione di partecipazioni) proprio in quanto si tratta della tassazione di una attività giuridica che non è economicamente valutabile (e che quindi non si presta all'applicazione di una imposta proporzionale). Ciò che importa è l'attività giuridica che è incorporata nel documento sottoposto alla registrazione (cfr. SANTAMARIA, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2006, p. 196, secondo cui i tributi in misura fissa hanno la natura dell'imposta in quanto «vanno considerati proprio quali occasioni che lo Stato coglie per incidere sulla ricchezza che attraverso determinati atti si manifesta»): cosicché, se il documento riporta una pluralità di atti, deve esserci una pluralità di tassazioni, fatta eccezione per il caso che si tratti di disposizioni necessariamente e intrinsecamente connesse le une alle altre (caso nel quale il prelievo concerne solo la disposizione dalla quale scaturisce la tassazione maggiore: articolo 21, comma 2, TUR), e, pure, fatta eccezione per i casi, visti sopra, in cui l'applicazione di una sola imposta fissa "assorbe" ogni altra imposta fissa e proporzionale (inferiore all'importo dell'imposta fissa) fosse dovuta per il medesimo atto in ragione della pluralità delle "disposizioni" che esso contenga.

Quanto infine al tema delle procure (e alla nota pretesa di taluni Uffici di applicare tante imposte fisse quanti sono i procuratori nominati), qui il problema nemmeno dovrebbe porsi: invero, la procura che reca la nomina di una pluralità di procuratori è palesemente un negozio unico e non può certo essere considerata come una pluralità di negozi, con la conseguenza che l'applicazione di una sola imposta fissa qui nemmeno dovrebbe esser messa in discussione.

⁽⁹⁷⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983; e R.M. n. 250529 del 4 febbraio 1982.

120 euro, si deve versare l'importo di 168 euro e non quello di $(168 + 168 =) 336$ euro.

A queste stesse conclusioni, raggiunte per i casi di negozi "soggettivamente complessi" (e cioè con una pluralità di "attribuzioni" a soggetti diversi contenute in unico "atto"), si deve conseguentemente giungere pure nei casi di negozi "oggettivamente complessi". Si pensi all'ipotesi della vendita contestuale da Tizio a Caio di un edificio di valore 10.000 euro e di un terreno di valore 100 euro; il tema è se la tassazione sia di $[(10.000 \times 7\%) + (100 \times 15\%)]$ e quindi di $700 + 15 = 715$ euro oppure di $700 + 168 = 868$ euro, e cioè riconducendo alla misura fissa l'importo dell'imposizione relativa al terreno. Per quanto fin qui detto, la risposta non può che essere nel senso di applicare al caso in esame la prima soluzione e cioè quella che prevede il pagamento di 715 euro⁽⁹⁸⁾⁽⁹⁹⁾, quando invece talora gli Uffici pretendono il pagamento di 868 euro. Ancora, se sia venduta un'area agricola del valore di euro 1.000 ($1.000 \times 15\% = 150$) e un'area edificabile di euro 5.000 ($5.000 \times 8\% = 400$), la tassazione dovrebbe essere di 550 euro; invece, taluni Uffici pretendono il pagamento di $(400 + 168 =) 568$ euro.

Tornando ora all'approfondimento della disciplina recata dall'articolo 21, comma 1, TUR, detta norma sottopone, come detto, ad individuale tassazione tutte le «*disposizioni*» contenute nell'atto, a meno che si tratti di «*disposizioni*» che «*derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre*»; e ciò in quanto, ai sensi del successivo comma 2, «*se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa*».

In quest'ultimo caso, il fatto che le varie disposizioni abbiano una "derivazione necessaria" l'una dalle altre sollecita il legislatore a non sottoporle tutte ad una individuale tassazione (appunto in ragione di questa loro intrinseca connessione), ma a tassare quella da cui consegue la «*imposizione più onerosa*», e quindi per evitare di ripetere più volte la tassazione del medesimo presupposto imponibile.

Si tratta pertanto di stabilire cosa significhi l'espressione «*disposizio-*

⁽⁹⁸⁾ Cfr. C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983. Quindi, se in una compravendita siano contemplati un terreno agricolo del valore di euro 1.000 ($1.000 \times 15\% = 150$) e un terreno edificabile di euro 2.000 ($2.000 \times 8\% = 160$), l'atto si registra con il pagamento di euro 168 (e non di euro $150 + 160 = 310$): cfr. R.M. n. 250529 del 4 febbraio 1982.

⁽⁹⁹⁾ In base a questo ragionamento, se vi fosse un unico atto (Tizio vende a Caio due beni) per il quale si debbano applicare sia l'imposta proporzionale (sul primo bene) sia l'imposta fissa (sul secondo bene), si dovrebbe concludere che la prima (se di importo superiore alla soglia del valore dell'imposta fissa) "assorbe" la seconda, la quale non dovrebbe essere versata.

ni» che «*derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre*». La legge stessa ci guida in questa ricerca, quando ci dice che «*non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono*» (articolo 21, comma 3, TUR).

In questo ultimo caso si ha un'attività giuridica (l'accollo di debito; la quietanza) "accessoria" ad altra attività giuridica dalla quale l'attività "accessoria" dipende e a cui è strettamente correlata. Si pensi ad esempio:

- a) a un contratto di compravendita di un fabbricato nel quale è convenuto il prezzo di 100, che l'acquirente paga per contanti quanto a 20 e *accollandosi* per 80 il debito ipotecario che il venditore ha verso una banca;
- b) a un contratto di compravendita di un'area edificabile nel quale è convenuto e pagato il prezzo di 100, del cui pagamento il venditore appunto rilascia *quietanza*.

Nei due predetti esempi, si hanno un accollo (nel primo caso) e una quietanza (nel secondo caso) che in tanto sussistono in quanto sussiste l'attività giuridica "principale" cui l'accollo e la quietanza accedono. Questo accollo e questa quietanza non hanno vita propria, non hanno autonomia; sono attività giuridiche "accessorie", intrinsecamente e inscindibilmente connesse con l'attività giuridica "principale" cui esse si riferiscono⁽¹⁰⁰⁾.

Un accollo e una quietanza invero potrebbero benissimo avere una propria autonomia. Ad esempio:

- a) Tizio, debitore di Caio di 100, si libera dal predetto debito accollandosi il debito che Caio, a sua volta, ha per 100 verso la banca Alfa; in questo caso l'accollo vive di luce propria, non è attività giuridica "accessoria" rispetto ad un'attività giuridica "principale" come nell'esempio precedente (cosicché viene tassato con l'aliquota del 3 per cento da applicare alla base imponibile rappresentata dal valore dell'accollo: articolo 9, comma 1, TP1, e articolo 43, comma 1, lett. e), TUR);
- b) Tizio (venditore) e Caio (acquirente) stipulano una compravendita immobiliare per il prezzo di 100, da pagarsi entro il terzo mese successivo alla data di stipula del contratto di compravendita; all'atto del pagamento del saldo, Tizio rilascia a Caio quietanza del pagamento; anche qui la quietanza è attività giuridica autonoma, bensì collegata con il contratto dal quale il pagamento dipende, ma non inscindibilmente e intrinsecamente connessa con detto contratto, così come ac-

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. FEDELE, *Compravendita con accollo di mutuo e disposizioni necessariamente connesse nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, p. 125.

cadeva nell'esempio sopra fatto (cosicché essa viene tassata, se rilasciata per atto pubblico o con scrittura privata autenticata, con l'aliquota dello 0,5 per cento sul valore dell'importo quietanzato: articolo 6, comma 1, TP1, e articolo 43, comma 1, lett. e), TUR)⁽¹⁰¹⁾⁽¹⁰²⁾.

Insomma, nel caso di accollo e quietanza contenuti «*nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono*», è la legge stessa a sgombrare il campo da possibili interpretazioni fuorvianti: in questi casi, trattandosi di attività giuridiche “accessorie” di evidente interconnessione e inscindibilità con l'attività giuridica “principale”, l'applicazione ad esse di una autonoma tassazione si risolverebbe in una duplicazione di tassazione rispetto all'unicità del presupposto impositivo.

Pertanto:

- a) nel predetto esempio del contratto di compravendita di un fabbricato nel quale è convenuto il prezzo di 100, che l'acquirente paga per contanti quanto a 20 e accollandosi per 80 il debito ipotecario che il venditore ha verso una banca, l'accollo non ha un'autonoma tassazione, dovendosi tassare l'atto come se esso «*contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa*»; quindi, l'imposta di registro è pari al 7 per cento di 100 (= 7)⁽¹⁰³⁾ (in quanto l'imposta dell'accollo sarebbe pari al 3 per cento di 80 e quindi a 2,4);

⁽¹⁰¹⁾ Più precisamente:

a) se la quietanza è rilasciata per atto pubblico o scrittura privata autenticata, l'atto va registrato in “termine fisso” e con l'applicazione dell'aliquota dello 0,5 per cento (articolo 6, comma 1, TP1) alla base imponibile rappresentata dal valore dell'obbligazione estinta (articolo 43, comma 1, lett. e), TUR) dichiarato nell'atto e non rettificabile dall'Ufficio (a meno che non si ricorra alla formazione della quietanza mediante corrispondenza, caso nel quale l'articolo 1, comma 1, lett. a), TP2, dispone la registrazione bensì con l'aliquota dello 0,5 per cento ma solo “in caso d'uso”);

b) se la quietanza è rilasciata per scrittura privata non autenticata, la registrazione è disposta solo “in caso d'uso” con l'aliquota dello 0,5 per cento.

⁽¹⁰²⁾ Va al proposito ricordato che con R.M. n. 301388 del 17 luglio 1976, in base al principio di alternatività tra Iva e imposta di registro, nel quale «debbono farsi rientrare tutti gli atti che servono a sostanziare il rapporto giuridico espresso dalle parti, rapporto che deve essere considerato nella sua interezza ed unitarietà», l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che l'applicazione dell'imposta di registro deve considerarsi preclusa per gli atti di quietanza connessi all'adempimento di obbligazioni soggette ad Iva, e ciò in quanto «la quietanza, benché espressa in atto separato, attiene ad un preordinato negozio giuridico, colpito da Iva, del quale è parte integrante e conclusiva» e perciò stesso beneficia dell'alternatività tra le due imposte.

⁽¹⁰³⁾ Se il prezzo è 100 e l'accollo è 80, la base imponibile non è (100 - 80 =) 20 ma è 100, in quanto, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, TUR, «*i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile*»; ciò che è facilmente comprensibile, ove si pensi che oggetto dell'imposta di registro è il valore dell'attività giuridica posta in essere e che pertanto non hanno su ciò influenza le modalità di pagamento del prezzo (ed è quindi completamente ininfluenza se il prezzo venga pagato

- b) nel predetto esempio del contratto di compravendita di un'area edificabile nel quale è convenuto e pagato il prezzo di 100, quietanzato dal venditore, l'imposta di registro è pari all'8 per cento di 100 (= 8) (in quanto l'imposta sulla quietanza, se rilasciata per atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarebbe pari allo 0,5 per cento di 100 e quindi a 0,5).

Occorre poi osservare che ad identica indebita duplicazione d'imposta si giungerebbe dunque (se non vi fosse la norma qui in commento) in ogni altro caso in cui vi siano (così come accade per gli accolti e le quietanze contenuti «*nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono*») «*disposizioni*» che «*derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre*». In altri termini, se si ha un contratto “complesso”⁽¹⁰⁴⁾, e cioè un contratto le cui clausole sono inestricabilmente connesse le une alle altre (mancandone talune, le altre non potrebbero avere vita propria), la tassazione è unitaria (e si appunta sulla disposizione dalla quale discende un maggior carico fiscale)⁽¹⁰⁵⁾; mentre se, in un unico documento, si hanno contratti “collegati”, e cioè tenuti uniti da un identico filo logico-giuridico, ma recanti disposizioni che potrebbero anche vivere in autonomia le une dalle altre, allora ciascuna di esse deve avere una propria individuale tassazione⁽¹⁰⁶⁾.

tutto “in contanti” oppure se una parte del prezzo venga pagata “in contanti” e altra parte mediante acollo).

Con quanto precede non va confuso il caso del trasferimento di azienda, il cui valore (trattandosi di una “massa” per sua stessa natura composta da attività e passività) è dato dalla somma algebrica dell'attivo e del passivo oggetto di trasferimento.

⁽¹⁰⁴⁾ Cfr. Cass., 7 giugno 2004, n. 10789, in *Foro it.*, 2004, 1, c. 2721, secondo cui «l'atto complesso, caratterizzato da unicità di causa negoziale, va assoggettato ad un'unica imposta di registro in quanto le varie disposizioni derivano necessariamente le une dalle altre. Diversamente per il caso di collegamento negoziale: in tale fattispecie vi è una pluralità di negozi, ciascuno con causa propria, i quali, essendo autonomamente identificabili ancorché uniti funzionalmente all'operazione complessiva, non possono ritenersi causalmente derivanti gli uni dagli altri ai fini dell'applicazione dell'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131 del 1986».

⁽¹⁰⁵⁾ Cfr. R.M. n. 301000 del 30 gennaio 1976, secondo cui le ordinanze, contenenti distribuzione di somme ricavate nelle vendite esecutive mobiliari e di cancellazione ipotecaria, per il loro contenuto decisorio, non sono da considerarsi atti procedurali esenti dalla formalità della registrazione; pertanto, l'assegnazione del ricavato dalla vendita all'asta pubblica e l'ordinanza di cancellazione ipotecaria devono ritenersi disposizioni necessariamente connesse, per cui l'imposta dovrà essere applicata su quella delle disposizioni che dà luogo all'imposizione più onerosa.

⁽¹⁰⁶⁾ Cfr. Cass., 13 novembre 1996, n. 9938, in *Foro it.*, 1997, I, c. 1206, secondo cui «il contratto di distribuzione dell'opera cinematografica che preveda, unitamente all'obbligo di distribuire il film, anche l'anticipazione di una somma di denaro dal distributore al produttore a titolo di “minimo garantito” e la cessione da parte di quest'ultimo dei futuri proventi sino a tale ammontare, contiene tre distinti negozi; gli stessi, seppur racchiusi in un unico atto, vanno assoggettati, ai sensi dell'art. 20 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634 (ora

Questa “necessaria derivazione” si ha quando vi è una “connessione oggettiva” tra le varie disposizioni, nel senso che deve rinvenirsi tra le varie disposizioni «una concatenazione logica necessaria in forza di legge»⁽¹⁰⁷⁾ (cioè non dipendente da uno specifico precetto, ma dalla configurazione stessa dell’atto posto in essere).

Ad esempio:

- a) l’essenza stessa del contratto di permuta riposa sulla necessaria compresenza dei reciproci trasferimenti⁽¹⁰⁸⁾;

trasfuso nell’art. 21 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131), ciascuno ad autonoma tassazione agli effetti dell’imposta di registro, né la circostanza che taluna delle disposizioni collegate sia assoggettata ad Iva - con conseguente assoggettamento ad imposta fissa di registro ai sensi dell’art. 38 d.p.r. 634/72 - osta a che le altre disposizioni siano soggette ad imposta proporzionale di registro».

Cfr. Cass., 6 settembre 1996, n. 8142, in *Giust. civ.*, 1997, I, p. 715, secondo cui «mentre nel contratto complesso tali prestazioni sono riconducibili ad un unico rapporto, caratterizzato da un’unica causa, nel collegamento negoziale le singole prestazioni sono autonomamente inquadrabili in distinti schemi causali. Il collegamento funzionale comporta l’unitarietà dell’interesse globalmente perseguito, ma ciò non esclude che tale interesse sia realizzato attraverso contratti diversi, che si caratterizzano per un interesse immediato, autonomamente identificabile, che è tuttavia strumentale o parziale rispetto all’interesse unitario perseguito attraverso l’insieme dei contratti. Tale distinzione assume rilievo sul piano del trattamento fiscale dell’atto, in quanto l’art. 21 del Testo unico dispone che se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto, mentre se le disposizioni derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l’imposta si applica come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa. Pertanto, mentre l’atto complesso va assoggettato ad un’unica tassazione, come se l’atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all’imposizione più onerosa, in quanto le varie disposizioni sono rette da un’unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, in quanto rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell’operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre».

Cfr. Cass., 7 giugno 2004, n. 10789, in *Foro it.*, 2004, I, c. 2721, secondo cui «nel caso di sentenza contenente più capi di condanna, dai quali derivino distinte obbligazioni in capo alle parti, per l’applicazione dell’imposta di registro alla disposizione più onerosa occorre verificare se, nel concreto, ricorra il presupposto dell’art. 21, comma 2, d.P.R. n. 131 del 1986, concernente l’intrinseca connessione deve essere obbiettivamente necessaria per esigenze del negozio giuridico, detto presupposto non si verifica se la connessione tra le disposizioni dipenda esclusivamente dalla volontà delle parti».

⁽¹⁰⁷⁾ Per Comm. Trib. II grado di Bolzano, 17 gennaio 1986, n. 494, la connessione tra più disposizioni contenute nello stesso atto, ai fini dell’unicità della tassazione, deve essere necessaria per esigenza obbiettiva del negozio giuridico posto in essere e non per volontà delle parti. L’unicità della tassazione è prevista nella sola ipotesi che i molteplici negozi risultino inscindibilmente connessi per virtù di una norma di legge.

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. Comm. Trib. I grado di Castrovillari, 5 febbraio 1977, in *Banca Dati BIG*,

- b) nel contratto di anticipazione bancaria, di cui all'articolo 1846 e seguenti del codice civile, vi è una inscindibile connessione tra la concessione del finanziamento e la prestazione del pegno; e ancora:
- c) con riferimento a un atto di divisione con contestuale ripartizione di debiti in proporzione alle quote divisionali, va ritenuto che, a seguito della divisione di beni in comunione, i debiti solidali inerenti ad essi si ripartiscono, necessariamente, tra i soggetti interessati in proporzione alle rispettive quote e che pertanto l'espressa previsione, nell'atto di divisione dei beni, anche della ripartizione dei debiti non costituisce perciò ulteriore disposizione separatamente tassabile, in quanto deriva necessariamente, e per sua intrinseca natura, dall'atto di divisione⁽¹⁰⁹⁾.

Quando dunque questa necessaria concatenazione non vi è, ma vi è bensì un "semplice" collegamento tra diverse disposizioni, a ciascuna si deve applicare la tassazione sua propria; è questo, ad esempio:

- a) il caso del deposito cauzionale pattuito nell'ambito di un contratto di locazione⁽¹¹⁰⁾⁽¹¹¹⁾;

IPSOA, secondo cui nella cessione di un'area edificabile contro il trasferimento di alcuni locali da costruire sull'area medesima per conto dei cedenti e a spese del cessionario, si ravvisa lo schema della permuta.

⁽¹⁰⁹⁾ Cfr. Cass., 5 marzo 1991, n. 2312, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 1035, secondo cui, a seguito della divisione di beni in comunione i debiti solidali inerenti ad essi si ripartiscono, necessariamente, tra i soggetti interessati in proporzione alle rispettive quote (articolo 1115 del codice civile); l'espressa previsione, nell'atto di divisione dei beni, anche della ripartizione dei debiti non costituisce perciò ulteriore disposizione separatamente tassabile, in quanto deriva, necessariamente e per sua intrinseca natura, dall'atto di divisione.

⁽¹¹⁰⁾ Cfr. R.M. n. 250795 del 23 marzo 1985, secondo cui «la garanzia in parola - seppure inserita in un contratto di locazione al fine precipuo di garantire l'esatto adempimento - ha, giuridicamente, valore autonomo rispetto alle altre disposizioni contrattuali, dalle quali, quindi, non deriva *necessariamente*».

Per R.M. n. 240104 del 25 luglio 1983, il deposito cauzionale ha, giuridicamente, valore autonomo rispetto alle altre disposizioni oggetto del contratto di locazione, per cui il deposito è autonomamente assoggettabile all'imposta di registro.

Cfr. però R.M. n. 151 del 22 maggio 2002, secondo la quale - in riforma di quanto affermato in precedenza dall'Amministrazione Finanziaria - il deposito cauzionale effettuato dal locatario integra una garanzia concessa a favore del creditore e si sottrae pertanto al pagamento dell'aliquota dello 0,50 per cento di cui all'articolo 6, comma 1, TPI.

⁽¹¹¹⁾ Cfr. però R.M. n. 251433 del 18 febbraio 1978, con riferimento agli atti di delega all'esercizio delle scommesse sulle corse dei cavalli, da parte dell'Unire agli allibratori o alle società di corse, in risposta al quesito se la prestazione di un deposito cauzionale contenuta nell'atto di delega sia suscettibile o meno di autonoma tassazione rispetto al rapporto principale. Secondo l'Amministrazione Finanziaria, poiché, nella specie, la cauzione è prevista dal disciplinare relativo al conferimento della delega in parola e tenuto altresì conto che le deliberazioni dell'Unire concernenti i disciplinari con i delegati all'e-

- b) il caso della penale pattuita nell'ambito di un contratto di appalto⁽¹¹²⁾ o di compravendita⁽¹¹³⁾;
- c) il caso della caparra confirmatoria o dell'acconto pattuiti nell'ambito di un contratto preliminare (in questi due ultimi casi è la legge stessa a sgombrare il campo da qualsiasi diversa interpretazione, disponendo la tassazione autonoma della caparra e dell'acconto: Nota all'articolo 10 TP1);
- d) il caso dell'aumento di capitale sociale in occasione di una trasformazione di una società da un tipo ad altro tipo (aumento di capitale diverso da quello necessario per portare il capitale sociale al livello minimo richiesto per il tipo sociale risultante dalla trasformazione)⁽¹¹⁴⁾.

Quando dunque si abbiano «*disposizioni*» che «*derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa*». Si tratta quindi, a questo punto, di focalizzare l'attenzione su questo concetto di «*imposizione più onerosa*». Un primo indice lo si può trarre dal disposto dell'articolo 43, comma 1, lett. b), TUR, ove, trattandosi della base imponibile per la tassazione della permuta (nel caso in cui

esercizio delle scommesse sono soggette, a norma dell'art. 11 dello Statuto dell'ente in questione, all' approvazione del Ministero dell'agricoltura e foreste, non sembra dubbio che, attraverso la cennata approvazione, sia implicitamente riconosciuta una connessione necessaria tra il rapporto principale (l'atto di delega) e quello accessorio (il deposito cauzionale). Ne consegue che, all'atto di delega *de quo*, pur sussistendo una disposizione accessoria relativa alla ricordata prestazione cauzionale, non si deve procedere a separata tassazione nei confronti di detta disposizione, dato che quest'ultima è da considerarsi obiettivamente connessa con quella principale, ai sensi dell'articolo 20, secondo comma, del d.P.R. n. 634/1972.

⁽¹¹²⁾ Cfr. R.M. n. 310388 del 18 giugno 1990, ove si afferma che la clausola penale inserita in un contratto di appalto non configura disposizione necessariamente connessa all'appalto stesso, giacché ben potrebbe il contratto avere regolare esecuzione in assenza di una clausola del genere, la quale tutt'al più «può ritenersi un elemento che rafforza l'obbligo di fare il quale ha già la sua autonomia contrattuale al di fuori dell'apposizione della suddetta clausola».

⁽¹¹³⁾ Cfr. Comm. Trib. II grado di Brindisi, 10 aprile 1984, n. 109, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui la clausola penale inserita in un preliminare di vendita, non sussistendo alcun nesso di causalità necessaria per intrinseca natura tra la promessa e la clausola, va tassata come atto distinto, assumendo quale base imponibile l'ammontare della penale.

⁽¹¹⁴⁾ Cfr. Comm. Trib. II grado di Massa Carrara, 2 giugno 1983, n. 80, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo cui l'atto di trasformazione di una società da un tipo legale ad un altro con contestuale determinazione del capitale sociale pari al valore di stima del suo patrimonio netto, qualora questo sia superiore all'entità del precedente capitale sociale, costituisce atto complesso contenente due diverse disposizioni (trasformazione della società e aumento del suo capitale sociale) non necessariamente derivanti l'una dall'altra (salvo il caso del capitale sociale portato al minimo di legge), disposizioni che sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione.

entrambe le disposizioni della permuta siano soggette a imposta di registro)⁽¹¹⁵⁾, la legge punta l'obiettivo sul «*valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta*» (beninteso: «*maggiore imposta*») quale risultanza della combinazione tra valore del bene e aliquote applicabili; e quindi non con riferimento al bene di valore maggiore ma sul bene il cui trasferimento, quale combinazione tra il suo valore e le aliquote applicabili, dà luogo alla emersione della «*maggiore imposta*»). Cosicché se siano permutati:

- a) un terreno agricolo del valore di 100; con:
- b) un appartamento del valore di 200;

si avrebbe la tassazione del solo trasferimento del terreno in quanto l'imposta di registro applicabile (15 per cento di 100 = 15) è maggiore di quella applicabile all'appartamento (7 per cento di 200 = 14).

Viceversa, ove siano permutati:

- a) un terreno agricolo del valore di 40; con:
- b) un appartamento del valore di 100;

si avrebbe la tassazione del solo trasferimento dell'appartamento, in quanto l'imposta dovuta sarebbe di (7 per cento di 100 =) 7, quando invece l'imposta applicabile al trasferimento del terreno sarebbe di (15 per cento di 40 =) 6.

Lo stesso ragionamento fin qui svolto va applicato all'imposta ipotecaria; mentre, con riferimento all'imposta catastale, visto che il suo presupposto è l'esecuzione della voltura catastale (articolo 10, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e che, in dipendenza del contratto di permuta, si effettuano due volture catastali (e una sola trascrizione nei Registri Immobiliari: da qui una sola imposta ipotecaria), entrambi i valori oggetto di trasferimento a titolo di permuta vanno assoggettati a imposta catastale⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹¹⁵⁾ Infatti, se una delle disposizioni della permuta è soggetta all'Iva, all'altra disposizione si applica l'imposta di registro con l'aliquota propria del bene permutato da applicare alla base imponibile rappresentata «*dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto*» (articolo 43, comma 1, lett. a) e b), TUR; articolo 40, comma 2, TUR). Cfr. anche l'articolo 43, comma 1, lett. i), TUR, per il quale la base imponibile «*per i contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto*» è rappresentata «*dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a tale imposta*».

⁽¹¹⁶⁾ Cfr. C.M. n. 8/E del 13 febbraio 2007. Cfr. BUSANI, *Per le permutate l'Agenzia raddoppia le catastali*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 febbraio 2007, ove si è rilevato che si è trattato di una interpretazione che ha sorpreso molti Uffici e molti professionisti, da sempre abituati al pagamento di una sola imposta catastale. La permuta, infatti, è stata sempre assoggettata (per tutte le imposte dovute, e cioè per le imposte di registro, ipotecaria e catastale) al principio, previsto dall'articolo 21, comma 2, TUR, per il quale se un atto contiene più disposizioni, che derivano necessariamente le une dalle altre, «*l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa*». Ebbene, dato che l'articolo 2, d. lgs. 347/1990 (in tema di imposta ipotecaria) e il

1.2. Imposta principale, complementare e suppletiva: nozione, importo, soggetti obbligati al pagamento, riscossione in pendenza di giudizio, decadenza

I concetti di imposta “principale”, “complementare” e “suppletiva” sono normati dall’articolo 42, comma 1, TUR, per il quale:

- a) è “principale” *«l'imposta applicata⁽¹¹⁷⁾ al momento della registrazione»⁽¹¹⁸⁾* (si veda anche l’articolo 54, comma 1, TUR, per il quale *«all'atto della richiesta di registrazione il richiedente deve pagare l'imposta liquidata a norma del comma 1 dell'art. 16, ovvero, se la liquidazione è differita a norma del comma 2 dello stesso articolo, depositare la somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta»*);
- b) è “principale” pure l'imposta *«richiesta dall'ufficio se diretta a cor-*

successivo articolo 10 (in tema di imposta catastale) rimandano alla legge di registro per la determinazione della base imponibile ai fini dell’imposta ipotecaria e catastale, veniva dato per scontato che il calcolo delle imposte dovute per la permuta si dovesse operare confrontando le imposte teoricamente applicabili ai due trasferimenti oggetto della permuta e poi concretamente pagando la tassazione propria del trasferimento che dava luogo al carico fiscale più oneroso. In questa operazione, dunque, il confronto avveniva considerando, per ciascun trasferimento oggetto della permuta, tutte le imposte dovute, e quindi, oltre all’imposta di registro e all’imposta ipotecaria, anche l’imposta catastale. In sostanza, se c’era la permuta tra un terreno agricolo di valore 100 e un appartamento di valore 100, si confrontavano le imposte dovute per il trasferimento del terreno (15 per imposta di registro, 2 per imposta ipotecaria e 1 di imposta catastale per un totale di 18) e quelle dovute per il trasferimento dell’appartamento (7 per imposta di registro, 2 per imposta ipotecaria e 1 per imposta catastale per un totale di 10) e infine si pagava l’imposta di 18, afferente il trasferimento più oneroso. Ora invece l’Agenzia pretende che questo ragionamento venga abbandonato e sostituito dalla considerazione (favorevole all’Erario) che le imposte ipotecaria e catastale sono tributi che colpiscono l’esecuzione delle formalità burocratiche conseguenti a un trasferimento immobiliare e, quindi, la formalità di trascrizione nei Registri immobiliari e la voltura in Catasto. Pertanto, se si esegue per la permuta una sola trascrizione nei Registri Immobiliari, in Catasto si eseguono due volture: ne consegue che l’imposta ipotecaria continua a essere dovuta una sola volta, mentre si debbono pagare due imposte catastali, una per ciascun trasferimento disposto con la permuta.

⁽¹¹⁷⁾ L’Ufficio competente è quello individuato ai sensi dell’articolo 9, TUR.

⁽¹¹⁸⁾ Va precisato che, nel caso specifico degli atti sottoposti ad approvazione od omologazione, l’articolo 27, comma 5, secondo periodo, TUR, sancisce che, quando intervenga l’approvazione od omologazione o l’atto divenga eseguibile per il decorso dell’intervallo di tempo fissato dalla legge, si fa luogo alla *«applicazione dell'imposta principale»* previa detrazione (se l’atto sia già stato sottoposto a tassazione) dell’imposta in misura fissa pagata in sede di registrazione dell’atto; occorre poi anche considerare che l’articolo 76, comma 2, TUR, prevede che detta imposta *«deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale; b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare»*.

reggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica»;

- c) è “suppletiva” *«l'imposta applicata⁽¹¹⁹⁾ successivamente [alla registrazione, n.d.A.] se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio»⁽¹²⁰⁾* (compiuti in ogni stadio del procedimento di registrazione, e quindi sia in sede di tassazione principale che in sede di applicazione dell'imposta complementare o della stessa imposta suppletiva);
- d) è “complementare”⁽¹²¹⁾ *«l'imposta applicata⁽¹²²⁾ in ogni altro caso»⁽¹²³⁾*, e quindi, ad esempio:

⁽¹¹⁹⁾ Dall'Ufficio che ha commesso l'errore in sede di liquidazione dell'imposta principale o complementare; cfr. Comm. Trib. Centr., 12 maggio 1989, n. 3335, in *Foro it.*, Rep. 1989, *Registro (imposta)*, n. 456, secondo cui «a norma dell'art. 42, t. u. 26 aprile 1986, n. 131, la competenza a liquidare l'imposta suppletiva di registro appartiene allo stesso ufficio che ha liquidato l'imposta principale, senza alcun riferimento al domicilio fiscale dei contribuenti; conseguentemente, il difetto di competenza territoriale dell'ufficio ed il vizio sostanziale e radicale dell'avviso di liquidazione dell'imposta suppletiva di registro è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo tributario».

⁽¹²⁰⁾ Si può trattare di un errore di calcolo oppure si può trattare di un errore dipendente dal travisamento del contenuto dell'atto presentato alla registrazione o da un'inesatta qualificazione dell'atto stesso (si pensi al caso della registrazione di un contratto di finanziamento in esenzione da imposta, per averlo erroneamente ritenuto soggetto al regime dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 15, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; e della successiva pretesa dell'Ufficio di applicarvi l'imposta di registro). Qualora, invece, la valutazione dell'Ufficio sia stata condizionata da non veritiere o artificiose prospettazioni dei presupposti della tassazione contenute negli atti presentati per la registrazione, l'imposta pretesa dell'Ufficio assume la natura di imposta complementare. Cfr. in tal senso R.M. n. 251196 del 22 marzo 1982, nella quale l'Amministrazione ha ritenuto che, affinché si configuri un errore di tassazione da parte dell'Ufficio, occorre che questo, pur essendo in possesso (al momento della registrazione) di tutti gli elementi necessari per la corretta liquidazione dell'imposta, abbia commesso un errore nella liquidazione stessa; e che la inesatta o non veritiera indicazione, da parte dei contraenti, dei presupposti della tassazione ingeneri una situazione di incertezza non imputabile all'Ufficio, di tal che il successivo accertamento comporta la liquidazione dell'imposta complementare.

Cfr. pure Cass., 26 marzo 2003, n. 4427, in *Gius.*, 2003, 15, p. 1754, secondo la quale, «in sede di liquidazione dell'imposta di registro, gli errori o omissioni dell'ufficio che possono essere corretti ai sensi dell'art. 40, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, non sono soltanto quelli materiali o di calcolo, ma anche quelli consistenti in errata interpretazione o applicazione di norme di legge, assumendo pertanto natura suppletiva la maggiore imposta che risulti dovuta».

⁽¹²¹⁾ L'espressione significa che si tratta di un imposta dovuta a “completamento” di (oppure “in aggiunta” a) quella corrisposta in sede di tassazione “principale”.

⁽¹²²⁾ Dall'Ufficio presso il quale venne liquidata l'imposta principale.

⁽¹²³⁾ Essendo “complementare” *«l'imposta applicata in ogni altro caso»* (articolo 42, comma 1, TUR), va ritenuta impropria l'espressione recata dall'articolo 55, comma 1, ove pare limitarsi l'imposta complementare al solo caso in cui essa sia *«dovuta in base all'accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art. 19»*. Invece, l'espressione dell'articolo 55, comma 1, va riferita a ogni tipo di riscossione di

- nel caso di accertamento di maggior valore (articolo 52, comma 1, TUR; articolo 55, comma 1, TUR; articolo 56, comma 1, lett. a) TUR)⁽¹²⁴⁾;
- nel caso della liquidazione dell'imposta a seguito di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR (articolo 55, comma 1, TUR)⁽¹²⁵⁾ (ad esempio, in riferimento a un atto sottoposto a condizione sospensiva⁽¹²⁶⁾ o con corrispettivo indeterminato: articolo 27, commi 1 e 2, e articolo 35, comma 1, TUR);
- nel caso di decadenza da agevolazioni⁽¹²⁷⁾⁽¹²⁸⁾.

imposta, diversa da quella suppletiva, effettuata dopo la registrazione e quindi anche all'imposta dovuta per il caso di decadenza da agevolazioni.

⁽¹²⁴⁾ In questo caso l'Ufficio notifica un «avviso di rettifica e di liquidazione» (articolo 52, comma 2, TUR).

⁽¹²⁵⁾ In questo caso l'Ufficio notifica un avviso «di liquidazione» (articolo 55, comma 1, TUR).

⁽¹²⁶⁾ Gli atti sottoposti a condizione sospensiva vanno registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa (articolo 27, comma 1, TUR): dalla stipula dell'atto origina invero l'obbligo di registrazione, ma la mancata produzione di effetti dell'atto, causata dalla presenza della condizione sospensiva, determina che, in sede di registrazione, va applicata la sola imposta fissa, rimandandosi la tassazione proporzionale (dedotta l'imposta fissa pagata in sede di registrazione) al momento in cui si verifichi la condizione (o al momento, anteriore, nel quale l'atto produca comunque i suoi effetti indipendentemente dall'avveramento della condizione stessa) (articolo 27, comma 2, TUR). Da qui l'obbligo di denuncia dell'avveramento della condizione o dell'avvenuta produzione degli effetti dell'atto condizionato indipendentemente dall'avveramento della condizione (articolo 19, comma 1, TUR). Ebbene, questa denuncia attiva una procedura di liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio; il pagamento dell'imposta deve poi essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica dell'avviso di liquidazione (articolo 55, comma 1, TUR, il quale qualifica esplicitamente questa imposta come «*complementare*»).

Occorre anche precisare che, nel caso specifico degli atti sottoposti ad approvazione od omologazione, l'articolo 27, comma 5, secondo periodo, TUR, sancisce che, quando intervenga l'approvazione od omologazione o l'atto divenga eseguibile per il decorso dell'intervallo di tempo fissato dalla legge, si fa luogo alla «*applicazione dell'imposta principale*» previa detrazione (se l'atto sia già stato sottoposto a tassazione) dell'imposta in misura fissa pagata in sede di registrazione dell'atto; occorre poi anche considerare che l'articolo 76, comma 2, TUR, prevede che detta imposta «*deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale; b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare*».

⁽¹²⁷⁾ Cfr. Cass., 22 settembre 1993, n. 9663, in *Corr. Trib.*, 1993, n. 41, p. 2767, secondo cui «qualora per la mancata costruzione di un opificio industriale, da parte dell'acquirente di un terreno, le agevolazioni concesse per l'industrializzazione, in sede di registrazione della compravendita del terreno, in base alla legge Regionale Sicilia 4 aprile 1969, n. 6, siano successivamente revocate, l'imposta dovuta ha natura di imposta complementare e, perciò, spetta alla sola parte acquirente cui il fatto è imputabile».

Questa distinzione dell'imposta di registro a seconda del momento e della causa della sua applicazione (con l'esecuzione della registrazione che fa da "spartiacque" tra l'imposta di natura principale e l'imposta di natura complementare o suppletiva), non ha una finalità meramente classificatoria, ma ha una notevole ricaduta sotto il profilo applicativo. Ad esempio:

- a) secondo l'articolo 41, comma 1, TUR, «*l'ammontare dell'imposta principale*⁽¹²⁹⁾⁽¹³⁰⁾ non può essere in nessun caso inferiore alla misura

⁽¹²⁸⁾ In caso di decadenza da agevolazioni, l'imposta dovuta è di natura complementare: cfr. Comm. Trib. Centr., 3 dicembre 1983, n. 4401, in *Corr. Trib.*, 1984, n. 18, p. 813; Comm. Trib. Centr., 5 maggio 1987, n. 3698, in *Il fisco*, 1987, p. 4169; Cass., 13 novembre 1991, n. 12127, in *Foro it.*, Rep. 1991, *Registro (imposta)*, n. 253; Cass., 21 maggio 1999, n. 4944, in *Il fisco*, 1999, p. 12566; Cass., 29 settembre 1999, n. 10796, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 604; cfr. pure R.M. n. 251475 del 31 marzo 1977, R.M. n. 251347 del 1 giugno 1979, R.M. n. 310277 del 13 giugno 1983, R.M. n. 43/3153 dell'11 luglio 1986, R.M. n. 310650 del 13 marzo 1989, R.M. n. 260211 del 20 dicembre 1990.

Contra, cfr. Cass., 23 luglio 1981, n. 4730, in *Foro it.*, Rep. 1981, voce *Registro (imposta)*, n. 329, secondo cui «l'imposta dovuta a seguito della decadenza, per mancata realizzazione della costruzione sull'area compravenduta (fatta oggetto, nella specie di successivo trasferimento) o per altra causa, dall'agevolazione tributaria prevista, in materia d'imposta di registro, per i trasferimenti a titolo oneroso di aree per la costruzione di case di abitazione non di lusso non ha natura complementare, ma ordinaria e principale e al pagamento di essa (nonché dei relativi interessi, decorrenti non dal giorno in cui si è realizzata la decadenza bensì da quello in cui è avvenuta la registrazione agevolata) è tenuto, in forza del principio della solidarietà dell'obbligazione tributaria, non derogato dall'art. 1 d.l. 11 dicembre 1967, n. 1150, anche l'alienante, ancorché la decadenza del beneficio non sia a lui addebitabile; l'interpretazione della norma citata nel senso che essa non deroga al principio della solidarietà non pone la norma stessa in contrasto con i principi dell'uguaglianza e della necessaria corrispondenza del tributo alla capacità contributiva del cittadino (art. 3 e 53 Cost.); né, ad escludere la solidarietà dell'alienante nel caso di decadenza dall'agevolazione tributaria, può assumere rilievo la disposizione dell'art. 55 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, in quanto detta norma, che ha carattere innovativo, prevede la responsabilità di una sola delle parti, nel caso di fatto ad essa imputabile, in riferimento all'imposta avente natura complementare e non già principale».

⁽¹²⁹⁾ Pertanto, l'imposta complementare e quella suppletiva può essere liquidata anche in misura inferiore a 168 euro: cfr. Riunione degli Ispettori Compartimentali delle Tasse del 20-21 aprile 1983, nel cui verbale si legge che «per le annualità locative successive alla prima, l'imposta richiesta deve ritenersi complementare e, pertanto, [...] l'imposta stessa può essere assolta anche in misura inferiore a quella fissa».

⁽¹³⁰⁾ È di natura complementare l'imposta dovuta per i contratti di locazione e relativa alle annualità successive alla prima anche conseguenti a proroghe del contratto comunque disposte: secondo C.M. 16 novembre 2006, n. 33, «qualora il contribuente opti per il pagamento dell'imposta anno per anno, l'imposta è di natura complementare e deve essere versata anche se di importo inferiore a 67 euro; ciò in quanto il disposto dell'articolo 41 del testo unico dell'imposta di registro, ai sensi del quale "L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima...", non è estensibile all'imposta complementare (cfr. risoluzione ministeriale del 18 giugno 1990, n. 260193)».

fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima» (e quindi a 168 euro, importo stabilito per remunerare forfettariamente⁽¹³¹⁾ il costo del servizio di registrazione), fatta eccezione per:

a.1 - la cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione e sub-locazione di immobili urbani di durata pluriennale, cui si applica l'imposta fissa di euro 67 (Nota I all'articolo 5, TP1);

a.2 - l'importo minimo di euro 67 stabilito per le locazioni e gli affitti di beni immobili dalla Nota II all'articolo 5, TP1;

a.3 - l'importo minimo di euro 67 stabilito per la denuncia cumulativa (ai sensi dell'articolo 17, comma 3-bis, TUR) dei contratti di affitto di fondi rustici dalla Nota II-bis all'articolo 5, TP1;

a.4 - gli importi fissi dell'imposta di registro stabiliti per le unità da diporto⁽¹³²⁾ dall'articolo 7, TP1;

Pertanto, in caso di versamento in unica soluzione, l'imposta non può essere inferiore a 67 euro; nel caso di versamento anno per anno, nel primo anno l'imposta non può essere inferiore a euro 67 mentre, negli anni successivi, l'imposta può essere inferiore a euro 67. Detta imposta deve essere versata - o in via telematica o a mezzo dei concessionari della riscossione, degli sportelli bancari o degli uffici postali - senza effettuare alcuna denuncia ai sensi dell'articolo 12, comma 1, TUR; e, in caso di registrazione non effettuata in via telematica, l'attestato di versamento deve essere presentato all'Ufficio presso il quale venne registrato il contratto di locazione entro 20 giorni dal pagamento (articolo 17, commi 2 e 3, TUR).

Ha invece natura "principale" l'imposta dovuta in dipendenza della cessione, della proroga e della risoluzione dei contratti di locazione (cfr. R.M. n. 260193 del 18 giugno 1990); pertanto, in questo caso l'importo dell'imposta non può essere di misura inferiore a quella dell'imposta fissa.

⁽¹³¹⁾ Cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983, secondo cui quando vi siano da pagare due imposte proporzionali, una di importo superiore alla misura fissa, l'altra di importo inferiore, si paga la somma delle due e non si aumenta quella inferiore al livello del valore dell'imposta fissa. Nello stesso senso cfr. R.M. n. 250970 del 28 marzo 1983; e C.M. n. 44 del 7 maggio 2001.

⁽¹³²⁾ La navigazione da diporto è disciplinata dal d. lgs. 18 luglio 2005, n. 171 ("Codice della nautica da diporto ed attuazione della Direttiva 2003/44/CE, a norma dell'articolo 6 della L. 8 luglio 2003, n. 172"). Si «*intende per navigazione da diporto quella effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro*» (articolo 1, comma 2, d. lgs. 171/2005). «*Ai fini dell'applicazione delle norme del codice della navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle dieci tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle venticinque tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di ventiquattro metri*» (articolo 1, comma 2, d. lgs. 171/2005). Le costruzioni destinate alla navigazione da diporto sono denominate (articolo 3, d. lgs. 171/2005): *unità da diporto*, ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto; *nave da diporto*, ogni unità con scafo di lunghezza superiore a ventiquattro metri; *imbarcazione da diporto*, ogni unità con scafo di lunghezza superiore a dieci metri e fino a ventiquattro metri; *natante da diporto*, ogni unità da diporto a remi, o con scafo di lunghezza pari o inferiore a dieci metri.

b) sotto il profilo dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro, l'articolo 57, TUR, stabilisce:

b.1 - al comma 2⁽¹³³⁾, che *«la responsabilità dei pubblici ufficiali (i quali invero sono responsabili del pagamento dell'imposta principale: articolo 51, comma 1, TUR) non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive»* (e quindi, ad esempio, nel caso dell'imposta complementare dovuta a seguito della verifica della condizione sospensiva o della determinazione del corrispettivo ove fosse stato stipulato un atto con corrispettivo indeterminato: articolo 27, commi 1 e 2, e articolo 35, comma 1, TUR);

b.2 - al comma 4, che *«l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa»*⁽¹³⁴⁾;

c) sotto il profilo della riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione, l'articolo 55, TUR dispone che:

c.1 - *«il pagamento⁽¹³⁵⁾ dell'imposta complementare, dovuta in base all'accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art. 19⁽¹³⁶⁾, deve essere eseguito entro sessanta*

⁽¹³³⁾ Questa norma, tradizionalmente "dedicata" ai pubblici ufficiali, è ora estesa (ai sensi dell' articolo 16, comma 10-bis, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2) anche gli intermediari (abilitati ai sensi dell'articolo 31, comma 2-quater, legge 24 novembre 2000, n. 340, vale a dire gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, muniti della firma digitale) incaricati di depositare presso il Registro delle Imprese (ai sensi dell'articolo 36, comma 1-bis, d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito in legge 6 agosto 2008, n. 113) gli atti di trasferimento di quote di società a responsabilità limitata sottoscritti dai contraenti con firma digitale: costoro (ai sensi dell' articolo 16, comma 10-bis, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2), oltre che l'obbligo di provvedere al deposito presso il Registro delle Imprese, hanno anche l'obbligo della registrazione e sono pure responsabili dell'assolvimento dell' imposta dovuta per l'atto presentato alla registrazione.

⁽¹³⁴⁾ Si pensi alla decadenza dall'agevolazione per l'acquisto della abitazione "principale" dovuta al mancato trasferimento della residenza, da parte dell'acquirente, entro un anno dalla data del contratto di acquisto, nel Comune ove è situata l'abitazione oggetto dell'acquisto agevolato (Nota II-bis, comma 1, lett. a), all'articolo 1, TP1).

⁽¹³⁵⁾ Secondo l'articolo 55, comma 3, TUR *«il pagamento delle imposte e delle sanzioni amministrative eseguito successivamente alla registrazione deve risultare da apposita quietanza indicante gli estremi di registrazione dell'atto e le generalità del soggetto che ha eseguito il pagamento»*: peraltro, attualmente, detta "apposita quietanza" è rappresentata dal modello F23 utilizzato per il pagamento presso gli sportelli bancari, postali o del Concessionario della riscossione.

⁽¹³⁶⁾ Come detto, essendo "complementare" *«l'imposta applicata in ogni altro caso»*, va ritenuta impropria l'espressione recata dall' articolo 55, comma 1, ove pare limitarsi l'imposta complementare al solo caso in cui essa sia *«dovuta in base all' accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art. 19»*. Invece, l'espressione dell'articolo 55, comma 1, va riferita a ogni tipo di riscossione di imposta,

giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione» (comma 1);

c.2 - «il pagamento delle imposte suppletive deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione» (comma 2)⁽¹³⁷⁾;

- d) sotto il profilo della riscossione in pendenza di giudizio, l'articolo 56, comma 1, TUR⁽¹³⁸⁾, dispone che il ricorso del contribuente non sospende la riscossione⁽¹³⁹⁾, a meno che si tratti⁽¹⁴⁰⁾:

diversa da quella suppletiva, effettuata dopo la registrazione e quindi anche per l'imposta dovuta in caso di decadenza da agevolazioni.

⁽¹³⁷⁾ In caso di pagamento di imposta di registro effettuato tardivamente, è irrogabile la sanzione (di cui all'articolo 13, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) pari al 30 per cento dell'importo non versato (trattandosi di un importo fisso, e non da determinare tra un minimo e un massimo, diviene irrilevante qualsiasi valutazione in ordine, ad esempio, alla personalità dell'autore, alle circostanze in cui si sono svolti i fatti, all'entità del ritardo nel versamento dell'imposta); ai sensi del comma 2, detta sanzione si «*applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto*».

Ovviamente, se in ritardo sia pagata solo una frazione dell'imposta dovuta, la sanzione concerne l'importo non versato.

Questa sanzione può essere irrogata anche senza previa contestazione, e cioè mediante iscrizione a ruolo (articolo 17, comma 3, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Ai sensi dell'articolo 17, comma 3, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non può applicarsi alla sanzione in commento la procedura di "definizione agevolata" di cui all'articolo 16, comma 3, e all'articolo 17, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

È invece ammesso il "ravvedimento" di cui all'articolo 13, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e cioè:

a) la possibilità di pagare una sanzione pari a un ottavo del minimo (importo ridotto a un dodicesimo del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2) «*nei casi di mancato pagamento del tributo [...], se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della [...] commissione*» della violazione (articolo 13, comma 1, lett. a), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);

b) la possibilità di pagare una sanzione pari a un quinto del minimo (importo ridotto a un decimo del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2), «*se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene [...] entro un anno dall'omissione o dall'errore*» (articolo 13, comma 1, lett. b), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) (pertanto, il pagamento tardivo dell'imposta, punito con la sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, si sana entro 30 giorni pagando 1/12 del 30 per cento o entro un anno pagando 1/10 del 30 per cento).

⁽¹³⁸⁾ Da integrare con quanto disposto dall'articolo 68, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale, infatti, dispone che la normativa da esso recata si applica «*in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni*».

⁽¹³⁹⁾ Il ricorso non sospende la riscossione dell'imposta principale, in base al principio per il quale «*la registrazione è eseguita, previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio*» (articolo 16, comma 1, TUR).

d.1 - di «*imposta complementare per il maggior valore accertato*»⁽¹⁴¹⁾: in tal caso «*la maggior imposta deve essere pagata*»⁽¹⁴²⁾ ⁽¹⁴³⁾ unitamente agli interessi di mora:

- «*per un terzo*»⁽¹⁴⁴⁾ entro il termine» di sessanta giorni da quello di

⁽¹⁴⁰⁾ Cfr. R.M. n. 1/264 del 27 febbraio 1987, secondo la quale «non sussiste disparità di trattamento nella difformità dei criteri di riscossione dell'imposta complementare e dell'imposta suppletiva, in quanto la riscossione immediata, seppure parziale, dell'imposta complementare ha un fondamento razionale nella finalità di scoraggiare comportamenti maliziosi dei contribuenti».

⁽¹⁴¹⁾ Pertanto, il ricorso sospende la riscossione dell'imposta complementare dovuta per ogni altra ragione diversa dall'accertamento di maggior valore, e quindi, ad esempio, l'imposta complementare dovuta per decadenza da agevolazioni o a seguito di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR.

⁽¹⁴²⁾ Con evidenti finalità dissuasive per ricorsi meramente dilatori: cfr. C.M. n. 37/220391 del 10 giugno 1986.

⁽¹⁴³⁾ In caso di pagamento di imposta di registro effettuato tardivamente, è irrogabile la sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato (trattandosi di un importo fisso, e non da determinare tra un minimo e un massimo, diviene irrilevante qualsiasi valutazione in ordine, ad esempio, alla personalità dell'autore, alle circostanze in cui si sono svolti i fatti, all'entità del ritardo nel versamento dell'imposta), di cui all'articolo 13, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (ai sensi del comma 2, detta sanzione si «*appla applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto*»).

Ovviamente, se in ritardo sia pagata solo una frazione dell'imposta dovuta, la sanzione concerne solo l'importo non versato.

Questa sanzione può essere irrogata anche senza previa contestazione, e cioè mediante iscrizione a ruolo (articolo 17, comma 3, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Ai sensi dell'articolo 17, comma 3, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non può applicarsi alla sanzione in commento la procedura di "definizione agevolata" di cui all'articolo 16, comma 3, e all'articolo 17, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

È invece ammesso il "ravvedimento" di cui all'articolo 13, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e cioè:

a) la possibilità di pagare una sanzione pari a un ottavo del minimo (importo ridotto a un dodicesimo del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2) «*nei casi di mancato pagamento del tributo [...], se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della [...] commissione*» della violazione (articolo 13, comma 1, lett. a), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);

b) la possibilità di pagare una sanzione pari a un quinto del minimo (importo ridotto a un decimo del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2), «*se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene [...] entro un anno dall'omissione o dall'errore*» (articolo 13, comma 1, lett. b), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) (pertanto, il pagamento tardivo dell'imposta, punito con la sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, si sana entro 30 giorni pagando 1/12 del 30 per cento o entro un anno pagando 1/10 del 30 per cento).

⁽¹⁴⁴⁾ Salvo sospensione accordata «*fino alla decisione della commissione tributaria di*

notifica dell'avviso di accertamento e liquidazione (nel quale l'Ufficio deve indicare la circostanza che, in caso di ricorso, occorre provvedere al versamento di questo 1/3);

- *«per due terzi dell'imposta liquidata sul valore risultante dalla decisione della commissione tributaria di primo grado»*⁽¹⁴⁵⁾ se (articolo 68, comma 1, lett. a), d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) la Commissione *«respinge il ricorso»* e comunque al netto *«di quanto già corrisposto»* (articolo 68, comma 1, lett. a), d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);

oppure:

- *«per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso»*⁽¹⁴⁵⁾ (articolo 68, comma 1, lett. a), d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e salvo rimborso⁽¹⁴⁶⁾ se *«l'imposta*

primo grado», ai sensi dell'articolo 56, comma 1, lett. a), TUR), dalla *«direzione regionale delle entrate, se ricorrono gravi motivi»* quali sono il ricorrere di evidenti errori materiali o di fatto o l'effettuazione di valutazioni abnormi; *«non sembra opportuno, invece, che vengano presi in considerazione, ai fini della concessione della sospensione, motivi personali che non permettono al contribuente di assolvere il proprio obbligo tributario, come ad esempio quelli relativi alla sua momentanea difficoltà finanziaria»* (cfr. C.M. n. 37/220391 del 10 giugno 1986).

La sospensione può essere richiesta anche alla Commissione Provinciale, ai sensi dell'articolo 47, comma 1, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per il quale *«il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria [...]»*. A tal riguardo, cfr. C.M. n. 98/E/II-3-1011 del 23 aprile 1996, secondo cui le *«condizioni per la concedibilità della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato sono:*

- a) il *fumus boni iuris*: il ricorso, anche a seguito di una cognizione necessariamente sommaria, deve apparire ammissibile e fondato;
- b) il pericolo di danno grave ed irreparabile: l'esecuzione del provvedimento può essere sospesa solo se cagionasse concretamente all'istante un danno grave e non più riparabile anche in presenza di una decisione definitiva a lui favorevole».

Sulla sospensione contro il ruolo, cfr. l'articolo 39, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

⁽¹⁴⁵⁾ Il pagamento va eseguito dal contribuente una volta ricevuta la notifica dell'avviso di liquidazione emanato dall'Ufficio, ai sensi dell'articolo 56, comma 2, TUR, per il quale *«il pagamento delle imposte [...] richieste in relazione alle decisioni delle commissioni tributarie, deve essere effettuato, con gli interessi di mora, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione»*.

⁽¹⁴⁶⁾ Da effettuarsi d'ufficio *«entro sessanta giorni dalla notifica della decisione, che deve essere eseguita anche su richiesta del contribuente»*: articolo 56, comma 1, lett. a), TUR. È però da verificare la compatibilità di questa norma (che pare avere autonoma dignità, in quanto riferibile anche all'esito del giudizio di primo grado) al cospetto del disposto dell'articolo 68, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (*«se il ricorso viene*

riscuotibile in base alla decisione della commissione tributaria è inferiore a quella già riscossa» (articolo 56, comma 1, lett. a), TUR);

- *«per il resto dopo la decisione della commissione di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già riscosse»⁽¹⁴⁷⁾⁽¹⁴⁸⁾ fermo restando che «se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio⁽¹⁴⁹⁾ entro novanta*

accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza») il quale evidentemente si riferisce solo alla decisione di secondo grado.

⁽¹⁴⁷⁾ Il pagamento va eseguito dal contribuente una volta ricevuta la notifica dell'avviso di liquidazione emanato dall' Ufficio, ai sensi dell'articolo 56, comma 2, TUR, per il quale *«il pagamento delle imposte [...] richieste in relazione alle decisioni delle commissioni tributarie, deve essere effettuato, con gli interessi di mora, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione».*

⁽¹⁴⁸⁾ Ad esempio (cfr. C.M. n. 137/E/6-116 del 20 luglio 1996), se il valore dichiarato è di 30mila euro, l'aliquota applicabile è il 10 per cento (3mila) e il valore accertato è di 180mila euro:

a) qualora sia proposto ricorso alla Commissione Provinciale, il contribuente deve versare 5mila euro (cioè un terzo di 15mila euro) in quanto l'imposta corrispondente al valore accertato è di 18.000 euro e l'importo pagato come imposta principale è di 3mila euro;

b) se la sentenza della Commissione Provinciale conferma l'accertamento di 180mila euro, il contribuente deve versare altri 5mila euro, in quanto l'imposta corrispondente al valore accertato è di 18.000 euro, sono stati pagati 3 mila euro come imposta principale, l'importo dell'imposta oggetto del giudizio è pertanto di 15.000 euro, i due terzi dell' importo di 15.000 euro ammontano a 10 mila euro, dai quali vanno sottratti i 5mila euro versati dal contribuente all'atto della presentazione del ricorso;

c) se la sentenza della Commissione Provinciale accoglie parzialmente il ricorso, e determina in 150mila euro il maggior valore accertato, il contribuente dovrebbe versare 7mila euro, in quanto l'imposta corrispondente al maggior valore determinato dalla Commissione Provinciale è di 15.000 euro, sono già stati versati in sede di tassazione principale 3mila euro e sono già stati versati all'atto della presentazione del ricorso 5mila euro; tuttavia, poiché 7mila euro è importo superiore ai due terzi dell'imposta che sarebbe dovuta se si dovesse effettuare il calcolo sopra riportato alla lettera b) (e cioè euro 5mila euro), l'importo da versare è pari appunto a 5mila euro;

d) se infine la Commissione Regionale fissa definitivamente in 150mila euro il maggior valore accertato, il contribuente deve versare 2mila euro e cioè la differenza tra 15mila euro (imposta dovuta), 3mila euro (imposta versata in sede principale), 5mila euro (imposta versata in sede di presentazione del ricorso) e altri 5mila euro (imposta versata dopo la decisione di primo grado).

⁽¹⁴⁹⁾ Ciò significherebbe, come previsto ottimisticamente da C.M. n. 98/E/II-3-1011 del 23 aprile 1996, che, per il rimborso in questione, il contribuente non dovrebbe produrre alcuna istanza.

giorni dalla notificazione della sentenza» (articolo 68, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);

d.2 - di *«imposte suppletive, che sono riscosse per intero dopo la decisione della commissione tributaria centrale o della corte d'appello o dell'ultima decisione non impugnata»*⁽¹⁵⁰⁾ ⁽¹⁵¹⁾;

- e) sotto il profilo del termine di decadenza prescritto per la richiesta di pagamento da parte dell'Ufficio, in quanto, ai sensi dell'articolo 76, comma 2, TUR, *«l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica»:*

e.1 - *«dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale»* (articolo 76, comma 2, lett. a), TUR);

e.2 - *«dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare»* fermo restando che *«nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all'articolo 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell'atto»* (articolo 76, comma 2, lett. b), TUR);

e.3 - *«dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta suppletiva»* (articolo 76, comma 2, lett. c), TUR).

1.3. Gli effetti della registrazione

Oltre a perseguire lo *scopo* di fruttare un gettito all'erario statale, la registrazione permette il conseguimento di alcuni *«effetti»* notevoli⁽¹⁵²⁾, descritti nell'articolo 18 TUR:

- a) l'effetto della attribuzione della “data certa” agli atti registrati (e,

⁽¹⁵⁰⁾ Anche questa norma è superata, in quanto, in suo luogo, deve leggersi quella di cui all'articolo 68, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui *«le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione»*, vale a dire dopo la sentenza della Commissione Provinciale che non sia stata impugnata oppure dopo la pubblicazione della sentenza della Commissione Regionale.

⁽¹⁵¹⁾ Il pagamento va eseguito dal contribuente una volta ricevuta la notifica dell'avviso di liquidazione emanato dall'Ufficio, ai sensi dell'articolo 56, comma 2, TUR, per il quale *«il pagamento delle imposte [...] richieste in relazione alle decisioni delle commissioni tributarie, deve essere effettuato, con gli interessi di mora, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione»*.

⁽¹⁵²⁾ Peraltro, gli effetti che la legge attribuisce alla registrazione (attestazione dell'esistenza dell'atto, data certa, conservazione dell'atto e rilascio di copie) rappresentano una mera ed evidente duplicazione nel caso in cui sottoposti alla registrazione siano atti pubblici o scritture autenticate, in quanto, in questi casi, gli indicati effetti discendono primariamente dall'intervento del pubblico ufficiale da cui l'atto proviene.

ancor prima, l'effetto di attestare la «esistenza» stessa degli atti) (articolo 18, comma 1, TUR);

- b) l'effetto della conservazione della documentazione presentata all'Ufficio per effettuare la registrazione (articolo 18, comma 2, TUR);
- c) l'effetto della rilasciabilità di copie degli atti registrati (articolo 18, comma 3, TUR).

Per attribuzione della «data certa» (articolo 2704 del codice civile) si intende l'indicazione, da parte dell'Ufficio, di un riferimento temporale che «fa piena prova fino a querela di falso», e cioè un riferimento che è sottratto alla libera valutazione del giudice, il quale deve appunto considerarlo come provato. Per l'articolo 2704 del codice civile la data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione⁽¹⁵³⁾ non è certa e opponibile a terzi se non dal giorno della registrazione o dal giorno della morte o della sopravvenuta impossibilità fisica di colui che l'ha sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o «si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'antiorità della formazione del documento».

Quanto all'effetto di conservazione, l'articolo 18, comma 2, TUR, dispone che l'Ufficio «conserva gli originali e le copie trattenute [...] ed i modelli» di richiesta di registrazione e, «trascorsi dieci anni, li trasmette all'archivio notarile, ad eccezione delle denunce di contratti verbali e dei modelli che vengono distrutti».

La predetta funzione di conservazione serve anche al fine del rilascio di copie da parte dell'Ufficio. Sotto questo profilo (articolo 18, comma 3, TUR), l'Ufficio deve infatti rilasciare copia (se ne è ancora in possesso):

- a) delle scritture private⁽¹⁵⁴⁾;
- b) delle denunce;
- c) degli atti formati all'estero;
- d) delle note e delle richieste di registrazione di qualunque atto pubblico o privato;
- e) degli attestati di versamento nelle ipotesi di cui all'articolo 17, comma 2, TUR.

⁽¹⁵³⁾ La data dell'atto pubblico è invece certa per definizione, trattandosi di un fatto che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuto in sua presenza: articolo 2700 del codice civile.

⁽¹⁵⁴⁾ Se oggetto di registrazione sia stato un atto pubblico o una scrittura privata autenticata conservata agli atti del pubblico ufficiale autenticante, l'Ufficio non può rilasciarne copia (si tratterebbe di una copia della copia) in quanto unico soggetto abilitato al rilascio di dette copie è l'ufficiale rogante o autenticante.

La legge altresì prescrive che la richiesta delle predette copie non può pervenire da chiunque, ma solo:

- a) dalle parti contraenti;
- b) dagli aventi causa delle parti contraenti (ad esempio: gli eredi di un contraente defunto);
- c) da «*coloro nel cui interesse la registrazione è stata eseguita*»⁽¹⁵⁵⁾.

Il rilascio di copie a soggetti diversi da quelli sopra elencati «*può avvenire soltanto su autorizzazione del pretore*»⁽¹⁵⁶⁾ «*competente*»⁽¹⁵⁷⁾.

⁽¹⁵⁵⁾ In questo ambito rientrano i pubblici ufficiali che abbiano autenticato e rilasciato in originale (e quindi non conservato) la scrittura privata da essi autenticata: cfr. R.M. n. 301264 del 7 gennaio 1976. Cfr. pure R.M. n. 300506 del 10 giugno 1975.

⁽¹⁵⁶⁾ L'espressione "pretore" va oggi (e cioè dopo il d. lgs. 19 febbraio 1998, n. 51) intesa come sostituita con l'espressione "Tribunale".

⁽¹⁵⁷⁾ Cfr. R.M. n. 301264 del 7 gennaio 1976.