

Consiglio Nazionale del Notariato

PG.GM – 23 dicembre 1999 – Studio 85/99/T

IMPOSTE FISSE DI REGISTRO IPOTECARIE E CATASTALI

Approvato dalla Commissione studi tributari il 17 dicembre 1999.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 13 gennaio 2000.

I testi unici delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e leggi speciali prevedono per alcune fattispecie che tali imposte siano scontate in misura fissa.

In linea di massima non vi sono problemi d'applicazione delle imposte in misura fissa, se l'atto contenga un solo negozio, assoggettato ad una tassazione uniforme, mentre sorgono difficoltà interpretative se l'atto contenga più convenzioni ovvero si tratti di un contratto il cui corrispettivo è sottoposto a diverse tassazioni.

Nella pratica contrattuale, inoltre, si presentano di frequente problemi di competenza sulla riscossione dell'imposta e difficoltà di coordinamento fra le varie norme e che disciplinano la applicazione delle imposte in oggetto, quando soggetti passivi siano particolari enti.

Possiamo così identificare le questioni che seguono, alle quali cerchiamo di dare soluzione, avendo riscontrato uno scarso interesse della dottrina al riguardo, dovuto forse all'originaria esiguità dell'ammontare della misura fissa di tali tributi, che negli ultimi anni ha subito invece notevoli e frequenti incrementi.

1. Se siano dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale anche in misura fissa allorché la fattispecie negoziale comporta un unico corrispettivo ancorché indicato partitamente con riferimento ai vari beni dedotti in contratto.

2. Quali siano i criteri da adottarsi in ordine all'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, allorché un atto contenga più convenzioni.

3. Se l'ufficio dei registri immobiliari possa pretendere di percepire la imposta ipotecaria, la cui riscossione è di competenza dell'ufficio del registro, allorché tale imposta non sia stata o non sia stata ancora da questo percetta al momento della presentazione della formalità.

1. Atto contenente trasferimento immobiliare il cui corrispettivo è suddiviso fra i beni che ne sono oggetto

Per ragioni non solo fiscali è spesso necessario, nell'atto che porta il trasferimento immobiliare da un'unica parte alienante ad un'unica parte acquirente, suddividere il corrispettivo complessivo convenuto fra i vari beni oggetto del contratto ovvero imputare il corrispettivo a diversi soggetti.

Qualora la fattispecie dedotta in contratto sia assoggettata al pagamento delle relative imposte in misura proporzionale, esse saranno scontate separatamente sulle singole frazioni di corrispettivo, secondo le norme che ne regolano la misura e l'arrotondamento, fatto salvo quanto di seguito precisato.

Incertezze per una corretta tassazione emergono invece per la liquidazione delle imposte ipotecarie, catastali e di registro se queste siano dovute parte in misura proporzionale e parte in misura fissa: ci si chiede cioè se oltre alla imposta proporzionale da scontarsi su frazione del corrispettivo si debba corrispondere anche l'imposta fissa¹.

Per la soluzione del problema è opportuno esaminare separatamente la struttura della imposta di registro e quella delle imposte ipotecarie e catastali.

Il testo unico della imposta di registro e le leggi speciali che stabiliscono la corresponsione della imposta di registro in misura fissa fanno di regola riferimento agli "atti" o ai "trasferimenti" da assoggettarsi a tale tassazione.

Il legislatore ha fissato il principio per il quale il trasferimento è assoggettato comunque alla imposizione fiscale, determinata in via generale attraverso una imposta proporzionale; ha altresì individuato particolari trasferimenti che ha considerato meritevoli di un trattamento di favore, per i quali ha concesso il pagamento della imposta in misura fissa anziché di quella proporzionale, non ritenendo tuttavia di agevolare la tassazione del trasferimento al punto tale da stabilire la esenzione dalla imposizione.

Nelle ipotesi di atti e trasferimenti per i quali è dovuta l'imposta in misura fissa, il valore dei beni che ne sono oggetto è del tutto irrilevante, prescindendo la *ratio* dell'imposizione dal trasferimento di ricchezza², connesso invece al tributo dovuto in misura proporzionale.

Non trovano quindi applicazione le norme dirette a determinare la base imponibile per la liquidazione dell'imposta.

¹ Si ipotizzi una compravendita avente ad oggetto due unità immobiliari per una sola delle quali l'acquirente usufruisca del trattamento agevolato per l'acquisto della abitazione.

² Sui rapporti intercorrenti fra il contenuto patrimoniale dell'atto, la manifestazione di capacità contributiva e l'imposta di registro vedasi: F. FORMICA, *Le attribuzioni dei beni nella separazione e nel divorzio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1989.

Tale principio è testualmente riportato dalla legge di registro che, all'art. 43, comma 1, lettera i), stabilisce che la base imponibile è costituita «per i contratti relativi ad operazioni soggette e ad operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, dal valore delle cessioni e delle prestazioni non soggette a tale imposta».

Ove pertanto l'atto abbia scontato l'imposta proporzionale, la pretesa dell'ulteriore pagamento di quella fissa non troverebbe collocazione logica nel sistema della imposta di registro³, non potendosi dare ad essa alcuna giustificazione impositiva.

L'affermazione che tale imposta sia dovuta "a copertura" del valore non sottoposto a tassazione proporzionale, contrasta con la constatazione che la imposta fissa prescinde dalla base imponibile per cui non è commisurata al valore del bene, che, come tale, il legislatore non ha voluto assoggettare all'imposta di registro o per evitare duplicazione di imposizione (atto soggetto ad imposta sul valore aggiunto) o perché ha ritenuto meritevoli certe fattispecie di un particolare trattamento di favore.

Sia in un'ipotesi come nell'altra, l'applicazione dell'imposta fissa si connota come alternativa all'imposta proporzionale ed assume la qualità di tributo richiesto in luogo di questa ma non connesso ad una base imponibile.

Peraltro la previsione dell'imposta in misura fissa non si esaurisce nelle ipotesi considerate; il legislatore, infatti, utilizza l'imposizione in esame anche in tutti i casi nei quali per l'atto che si sottopone a registrazione non è prevista l'applicazione dell'imposta proporzionale, per gli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione e per certi atti in ragione della loro forma.

La corretta collocazione dell'imposta in misura fissa nella struttura dell'imposta di registro non può prescindere dall'accertare se ricorrano nelle diverse fattispecie impositive elementi che permettano di pervenire ad una definizione univoca della sua natura.

In questa direzione si osserva che oggetto dell'imposizione nella legge, nella tariffa e nella tabella sono, testualmente, gli atti.

Non rileva l'esistenza di alcune disposizioni che si riferiscono al negozio o all'oggetto della singola fattispecie imponibile per sostenere che tale sia l'oggetto della tassazione; è, infatti, ovvio che il criterio che determina la qualità dell'imposizione non può ignorare il negozio che viene in considerazione come contenuto dell'atto.

Di tale metodo assunto dal legislatore vi sono innumerevoli esempi⁴; fra gli altri

³ Anche qualora il trasferimento sia assoggettato a più trattamenti fiscali, che importino il pagamento dell'imposta fissa; ad esempio ove si tratti di trasferimento di terreno in parte edificabile e soggetto ad imposta sul valore aggiunto ed in parte agricolo in territorio montano.

⁴ Si veda anche la tariffa parte seconda, che identifica gli *atti soggetti a registrazione in caso d'uso*, la cui definizione (articolo 6 della legge) è incentrata sull'atto; la indicazione in alcuni articoli della tariffa di

citiamo l'articolo 4 della tariffa parte prima, che, inserito fra “*gli atti soggetti a registrazione in termine fisso*”, al primo capoverso conferma come fattispecie impositiva “*gli atti*”, che poi elenca in ragione del loro contenuto, prevedendo alle lettere b) c) e d) l'applicazione della imposta fissa.

Sembrano quindi convivere nella struttura della imposta di registro due diverse ragioni di imposizione⁵: una che colpisce la manifestazione della capacità contributiva e quindi connessa al valore del bene oggetto dell'atto ed un'altra che colpisce l'atto in quanto oggetto della registrazione.

Quest'ultima imposizione non rinviene quindi la sua giustificazione nella natura e negli effetti degli atti presentati alla registrazione ma nella esecuzione della formalità⁶, rendendola più simile ad una tassa che non ad una imposta⁷: un corrispettivo del servizio reso dallo Stato⁸, piuttosto che un'aliquota dell'imposta proporzionale⁹.

Sembra, infatti, arduo riconoscere natura d'imposta, nella sua accezione tradizionale, al tributo allorquando sia richiesto indipendentemente dal valore del bene e dalla manifestazione di capacità contributiva, anche in assenza di una base imponibile, per fattispecie di per sé escluse dalla tassazione¹⁰ e addirittura in ragione della forma che assume l'atto¹¹.

Tanto più se si consideri che la sottoposizione dell'atto alla formalità di

contratti, concessioni ecc. è resa necessaria al fine di identificare la fattispecie, che viene quindi a sovrapporsi all'atto, al documento relativi; non si vede, ad esempio, come potesse indicarsi con il termine “atto” il documento (libretto di conto corrente e di risparmio) di cui all'articolo 9 della tabella stessa.

⁵ Cfr. E. POTITO *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, il quale rileva come la locuzione “imposta” sia utilizzata dal legislatore per “ovvi motivi di semplicità”, essendo in essa ricompresi sia il concetto di imposta che di tassa e attribuendole quindi natura “promiscua”

⁶ Come acutamente osservato da E. POTITO, op. cit. il quale afferma che «un collegamento tra la percezione del tributo ed il servizio della registrazione prestato dallo Stato esiste anche nelle ipotesi in cui l'atto soggiaccia ad imposta proporzionale» e che tale collegamento è provato, ad esempio, dalla ritenzione della imposta in misura fissa in ipotesi di rimborso della imposta pagata per gli atti nulli o annullabili e dall'assoggettamento ad imposta fissa degli atti sottoposti a condizione sospensiva. Cfr. anche D. FILIPPI, *Interpretazione degli atti*, in *Imposta di registro e questioni controverse*, Milano 1986.

⁷ Pur ritenendo la *querelle* irrilevante, anche G. DONNAMARIA, in *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987 ritiene che la imposta possa assumere qualità di tassa, almeno nell'ipotesi di registrazione volontaria.

⁸ In tal senso cfr. SANTARCANGELO, *Elementi di diritto tributario*, Roma, 1996, il quale attribuisce la natura di tassa al tributo predisposto nella sua entità, quale corrispettivo preteso dallo Stato per «ottenere i benefici della registrazione (data certa, conservazione, possibilità di ottenere copie)».

Vedasi anche, P. PENCO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1986

⁹ Il tributo di registro ha sempre sofferto di una sorta di “schizofrenia nominalistica” e sin da quando la imposizione era denominata *tassa di registro*, pur presentandosi come proporzionale, graduale e progressiva, se ne rilevava la sua qualità di imposta, ma solo *ogni qualvolta l'oggetto rileva capacità contributiva*: D. JARACH, *Principi per l'applicazione della tassa di registro*, Padova, 1937

¹⁰ Articolo 7 della legge di registro, che prevede l'imposta in misura fissa per gli atti di cui alla tabella ad essa allegata.

¹¹ Articoli 11, 11 *bis* e 11 *ter* della Tariffa parte I.

registrazione comporta il pagamento dell'imposta fissa anche in ipotesi nelle quali è intrinseca l'assenza dei presupposti che sorreggono l'applicazione di un'aliquota dell'imposta proporzionale; come, ad esempio, l'atto portante trasferimento a favore dello Stato o di un'organizzazione non lucrativa di utilità sociale.

Se si respinga la particolare natura del tributo in esame cui si è accennato, questo deve essere qualificato come un'"imposta" la cui aliquota è predeterminata nel suo ammontare, quale che sia il valore del bene: ma la "forfetizzazione" dell'aliquota non può prescindere da tale valore o addirittura dalla sua esistenza, se non si prefiguri un *tertium genus* che tragga la sua ragione da presupposti diversi da quelli discendenti dalla rilevanza della capacità contributiva o dalla esecuzione della formalità¹².

Ipotesi che non trova supporto normativo; quando, infatti, il legislatore ha voluto applicare un'aliquota "forfettizzata" dell'imposta proporzionale ha correttamente scelto la graduazione dell'imposta riconnettendola al valore del bene, desunto dalle sue caratteristiche¹³.

La scelta di unificare le fattispecie soggette a tassazione sotto la denominazione di *atti* sembra quindi rispondere alla duplice natura dell'imposizione, assumendo la imposta fissa anche la funzione di prelievo ove per l'atto manchi il presupposto di applicazione dell'imposta proporzionale.

Il pagamento dell'imposta fissa è dunque connaturato alla registrazione dell'atto.

Coerentemente, la struttura dell'imposta di registro importa l'esistenza di una tabella degli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione e non degli atti esenti dall'imposizione.

Per tali atti, infatti, non è prevista la registrazione in esenzione di imposta: sebbene riconosciuti di per sé meritevoli di essere esclusi dalla tassazione, essi sono attratti nell'ambito dell'imposizione (fissa) nel momento in cui vengano presentati per la registrazione¹⁴.

¹² Non si condivide quindi la tesi per la quale l'imposta fissa possa qualificarsi come tassa solo allorché non si presenti come imposizione *sostitutiva di quella normale*, come avviene quando l'imposta in misura fissa dipenda da un beneficio fiscale (F.S. GENTILE, *L'imposta di registro*, Volume I, *Commentario alla legge organica*, Tomo I, Roma, 1970), giacché la qualità di imposta non può prescindere dal variare del tributo secondo il valore dell'oggetto dell'imposizione (cfr. JARACH, *Principi* cit., pag. 31).

Nel senso che la imposizione non si configuri come riduzione dell'imposta normale: Appello Palermo del 22 giugno 1963, in *Vita Notarile*, 1963, 342.

¹³ Vedasi l'articolo 7 della tariffa parte prima, sia per la parte che riguarda gli autoveicoli (ora abrogata) che i natanti.

¹⁴ Tale funzione traspare evidentemente esaminando il trattamento ai fini della imposta di registro dei verbali di gara o d'incanto e per la dichiarazione di nomina di cui all'articolo 583 del codice di procedura civile e relativi depositi, redatti o ricevuti dai notai delegati: la legge 13 maggio 1999 n. 133 stabilisce la loro esclusione dalla tassazione di cui all'articolo 11 della tariffa pt. I e li inserisce fra gli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione (articolo 11 *ter* della Tabella).

Le osservazioni che precedono non pretendono di eliminare gli elementi d'ambiguità, che l'uso dell'allocuzione "imposta" può indurre nella lettura delle norme che riguardano il tributo, ma sono dirette ad identificare un parametro di lettura per una corretta applicazione dell'imposizione.

Sarebbe dunque semplicistico, in ossequio ad un criterio di lettura puramente nominalistico, sostenere che ove è scritto "imposta in misura fissa" si debba leggere "tassa", permanendo pur sempre la parola "imposta" come previsione astratta di tassazione indipendentemente dalla qualificazione del tributo e sostanziosamente l'imposta in misura fissa in una sorta di "pedaggio" connesso all'esecuzione della formalità.

Se pertanto la norma stabilisca, ad esempio, l'esenzione dalla imposta di registro, ciò non significa che sia dovuta l'imposta in misura fissa, in quanto assimilata ad una tassa¹⁵.

Appare quindi coerente con i principi esposti ritenere che, allorché il valore del bene sia assoggettato anche solo in parte all'imposta proporzionale di registro, non sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa.

La novella non modifica, tuttavia, l'articolo 7 della legge di registro (*Atti non soggetti a registrazione*), il quale stabilisce che «per gli atti indicati nella tabella allegata al presente testo unico non vi è obbligo di richiedere la registrazione neanche in caso d'uso; se presentati per la registrazione, l'imposta è dovuta in misura fissa. La disposizione si applica anche agli atti indicati negli artt. 4, 5, 11 e 11 bis della stessa tabella anche se autenticati o redatti in forma pubblica.»

Ciò significa che tali atti non devono essere sottoposti a registrazione, anche se ricevuti da notaio, ma che la loro presentazione per la registrazione comporta l'applicazione dell'imposta fissa.

¹⁵ A titolo esemplificativo: articolo 15 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 601, che prevede l'esenzione dall'imposta di registro per le operazioni di credito a medio e lungo termine; il trattamento di favore per il trasferimento di terreni in territorio montano; l'articolo 19 della legge 6 marzo 1987 n. 74.

In relazione a tale ultima legge la Direzione regionale delle entrate del Piemonte (Circolare 2 settembre 1999 n. 2), ritiene spettante *la concessione* dell'imposta di registro in misura fissa agli atti di trasferimento "attuativi" di accordi stipulati dai coniugi in sede di separazione personale "alla luce degli interventi della Corte costituzionale".

Senza entrare nel merito della limitazione della concessione del trattamento di favore ai soli atti "attuativi" (e non anche agli atti notarili, relativi al procedimento), sembra che l'opinione della citata Direzione regionale incorra nell'equivoco che si è paventato.

Il citato articolo 19 della legge n. 74/1987 (che la sentenza della Corte costituzionale n. 154 del 10 maggio 1999 estende anche agli atti relativi ai procedimenti di separazione) comporta la esenzione di ogni e qualsiasi imposta e tassa e quindi di qualsivoglia imposizione gravante in astratto sull'atto, per cui non vi è ragione per la quale dovrebbe corrispondersi la imposta di registro, nemmeno in misura fissa: quale che sia, infatti, il presupposto impositivo previsto dall'articolo 11 della tariffa parte prima della legge di registro, si tratta pur sempre di un tributo come tale non dovuto. Cfr. anche: A. e C. CASALINI, *Atti notarili stipulati tra coniugi in sede di separazione*, in *Corriere Tributario* n. 40/1999.

Nel senso indicato nel testo vedasi: Direzione regionale delle entrate per la Regione Lombardia, la quale ritiene non dovuta "la imposta in misura fissa quando il credito di imposta di cui all'art. 7 della legge n. 448/1998 sia uguale o superiore alla imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto che le determina" (prot. 17316/99 del 15 marzo 1999) e che non è dovuta l'imposta di cui all'articolo 11 parte prima della tariffa sugli atti aventi ad oggetto la cessione di partecipazioni sociali soggette all'applicazione della tassa di borsa di cui al r.d. 30 dicembre 1923 n. 3278 (prot. 270/I/99 del 30 giugno 1999).

Ulteriore riprova dell'esattezza di tale assunto si desume dalla lettura dell'articolo 40 del testo unico, che al primo comma stabilisce che agli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette ad imposta sul valore aggiunto, l'imposta (di registro) si applica in misura fissa.

Il secondo comma di tale articolo, infatti, stabilisce che per le operazioni indicate all'articolo 11 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633¹⁶, *l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta ad imposta sul valore aggiunto*, il che significa che alle cessioni o prestazioni soggette ad imposta (sul valore aggiunto) non si applica alcuna imposta di registro, nemmeno in misura fissa.

La *ratio* di tale norma si rinviene proprio nella considerazione che l'atto portante, ad esempio, la permuta fra un bene soggetto ad imposta di registro ed uno soggetto ad imposta sul valore aggiunto sconta il "corrispettivo della registrazione" con il pagamento della imposta (fissa o proporzionale) dovuta per la convenzione ad essa soggetta, per cui nessun'altra imposizione è dovuta per la cessione soggetta ad imposta sul valore aggiunto.

La stessa Amministrazione finanziaria ha chiarito, come si vedrà meglio in seguito, che *un atto contenente convenzioni plurime assoggettabili di per sé ciascuna ad un ammontare di imposta inferiore a quella fissa deve scontare una sola imposta fissa qualora la liquidazione del tributo (complessivo) - relativamente alla varie summenzionate convenzioni - risulti inferiore a quest'ultima, per la prevalente considerazione che unica è la formalità della registrazione*¹⁷.

L'Amministrazione, quindi, ritiene correttamente che *la copertura del servizio della registrazione* sia assicurata, nelle ipotesi prefigurate, dalla percezione o della somma degli importi delle varie imposte proporzionali o di una sola imposta fissa.

Se tali conclusioni devono trarsi per un atto contenente più convenzioni, a maggior ragione ad esse ci si deve attenere in relazione ad un atto contenente un'unica convenzione, come nella fattispecie che ci occupa.

Alla medesima conclusione e per le stesse motivazioni deve pervenirsi in ordine alle imposte ipotecarie e catastali.

Senonché per tali imposte esiste un ulteriore elemento che ancor meglio chiarisce lo svolgersi del ragionamento; l'oggetto di esse infatti non è costituito dall'atto, dal trasferimento ma dalle *formalità* che da esso scaturiscono¹⁸.

¹⁶ *Operazioni permutative e dazioni in pagamento.*

¹⁷ Circolare 14 ottobre 1983 n. 88/240858 e risoluzione Min. n. 250529 del 4 febbraio 1982.

¹⁸ Le formalità di trascrizione, iscrizione ... eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette alla imposta ipotecaria (art. 1 del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347); le volture catastali sono soggette all'imposta catastale (art. 10 del citato d.lgs.).

Tali formalità sono assoggettate ad imposta in misura fissa nei casi previsti dal testo unico relativo o da leggi speciali.

Il testo unico prevede il pagamento dell'imposta ipotecaria in misura fissa nelle ipotesi indicate nella tariffa ad esso allegata e di quella catastale nelle ipotesi elencate all'articolo 10 comma 2.

In particolare tale ultima norma stabilisce che *la imposta è dovuta in misura fissa ... per le volture eseguite in dipendenza* degli atti ivi indicati, mentre il comma 1 dello stesso articolo 10 assoggetta le volture catastali ad imposta proporzionale sul valore degli immobili.

L'imposta quindi deve essere scontata sul valore degli immobili ove si tratti di imposta proporzionale ed in misura fissa ove essa assuma la precipua qualifica di corrispettivo di un servizio, che in tal misura deve essere retribuito solo se il contribuente non sia assoggettato anche a tassazione proporzionale.

Se, nel caso in esame, alle uniche formalità di voltura o trascrizione scaturenti dal trasferimento si applicassero sia la imposta proporzionale che quella fissa, si avrebbe una ingiustificata duplicazione di tassazione per le medesime fattispecie fiscali e cioè per le esecuzioni delle formalità, che costituiscono, esse sole, l'oggetto della imposizione.

2. Atti contenenti più disposizioni.

Le considerazioni esposte per la soluzione del precedente quesito offrono lo spunto per affrontare più in generale le questioni nascenti dalla applicazione delle imposte in misura fissa allorché si tratti di atti contenenti più convenzioni e, in particolare, di atti plurimi ovvero allorché l'imposta dovuta in misura proporzionale non raggiunga la misura della imposta fissa, ove si tratti di atti contenenti più convenzioni

2.1 Imposta di registro in misura fissa.

Come si è superiormente evidenziato, l'imposta di registro in misura fissa è dovuta per quelle fattispecie negoziali che la legge e la relativa tariffa o leggi speciali contemplano espressamente; colpisce inoltre una certa categoria di documenti (atti pubblici e scritture private autenticate) in ragione della loro forma quando abbiano per oggetto *atti* non aventi contenuto patrimoniale o aventi per oggetto le negoziazioni di quote di partecipazione in società e titoli (non soggette alla tassa sui contratti di borsa) o aventi per oggetto *atti* per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione; colpisce infine gli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione, se presentati per la registrazione.

L'ammontare della imposta fissa, ove non espressamente indicato dalla legge in misura diversa, è attualmente pari a lire duecentocinquantomila (art. 11 tariffa parte prima).

2.1.1 Atto contenente più disposizioni tutte o in parte soggette ad imposta fissa di registrazione.

La fattispecie è regolata, in via generale e senza specifico riferimento all'imposta fissa, dall'articolo 21 del testo unico¹⁹ dell'imposta di registro, il quale stabilisce che ove l'atto contenga 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 e che, nella ipotesi inversa, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa.

Il linguaggio usato dal legislatore è ambiguo allorché statuisce la tassazione di ciascuna delle disposizioni contenute nell'unico atto e non necessariamente connesse *come se fosse un atto distinto*, non distinguendo da un punto di vista semantico fra contenitore e contenuto.

L'osservazione non è di poco conto: allorché l'atto contenente la disposizione, è assoggettato all'imposta fissa di registro, intesa come tributo connesso alla esecuzione della formalità, non esiste giustificazione sistematica per sottoporre ad una ulteriore imposta fissa le diverse disposizioni che esso contiene, se per esse in astratto è dalla legge previsto tale tipo di tributo, sostitutivo della imposta proporzionale e che viene soddisfatto con l'assolvimento di un'unica imposizione²⁰.

Si ribadisce che nel corpo del testo unico il legislatore definisce le fattispecie che intende sottoporre ad imposta in misura fissa usando il termine *atto*²¹, con ciò confermando la natura di corrispettivo di tale tributo e quindi la volontà di sottoporre a tassazione l'atto portante la disposizione e non la disposizione di per sé.

Tale intento appare evidente non solo con riguardo agli atti pubblici e alle scritture private, che vengano sottoposti all'imposizione anche allorché le disposizioni che contengono non sono contemplate fra le fattispecie tassabili, ma anche in riferimento agli atti contenenti cessioni o prestazioni soggette ad imposta sul valore aggiunto che, per il principio di alternatività, non possono scontare l'imposta di registro.

¹⁹ Tale disposizione ripete quella portata dall'art. 20 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634.

²⁰ In conformità a tale principio e al fine di evitare due imposizioni allo stesso titolo, il regio decreto 30 dicembre 1923 n. 3269, che statuiva la tassazione in misura fissa dei documenti allegati all'atto, prevedeva, in tale ipotesi che *la imposta fissa di registro è trasformata in tassa di bollo* (art. 62) e che la tassa fissa dovuta per le sentenze soggette a tale tipo di imposizione fosse unica *qualunque sia il numero dei provvedimenti contenuti nella stessa sentenza* (art. 68).

²¹ Cfr.: Atti sottoposti a condizione sospensiva (art. 27); atti relativi a cessione di beni e prestazioni di servizi soggetti ad imposta sul valore aggiunto (art. 40); atti traslativi a titolo oneroso (art. 1 n.1 della tariffa p.I); atti pubblici e scritture private autenticate ed atti di ogni specie per i quali è prevista la applicazione della imposta in misura fissa (art. 11 della tariffa p.I).

Oggetto dell'imposizione non è quindi la disposizione contenuta nell'atto, ma l'atto stesso.

Ciò induce a leggere l'articolo 21 suddetto (atti che contengono più disposizioni) nel senso che ove l'atto contenga più disposizioni non necessariamente connesse fra loro, ciascuna di esse verrà sottoposta a tassazione *come se fosse un atto distinto* e cioè ad essa l'imposta verrà applicata, ai sensi dell'articolo 20, *secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici* che le sono propri, fermo restando che ove siano scontate una o più imposte proporzionali o una sola imposta fissa non potrà farsi luogo a riscossione di altra imposta fissa, giacché il corrispettivo della formalità risulta già soddisfatto.

L'articolo de quo conferma che l'atto comunque deve essere assoggettato ad imposizione, ma anche che la tassazione di questo non deve sovrapporsi alla sua tassazione quale contenitore di un negozio assoggettato ad imposta proporzionale.

Se a tale norma si desse una diversa lettura, si dovrebbe concludere anche che ove un atto pubblico o una scrittura privata autenticata contengano una disposizione soggetta ad imposta (fissa o proporzionale), l'atto dovrebbe comunque scontare l'imposta in misura fissa oltre all'imposta propria della disposizione che contiene.

Si è visto, tuttavia, che l'Amministrazione finanziaria ha condiviso la qui proposta lettura dell'articolo 21.

Le relative decisioni risalgono, in effetti, ad un periodo antecedente l'emanazione del testo unico; più recentemente²² la stessa Amministrazione ha modificando il suo orientamento, ritenendo che l'atto plurimo contenente più convenzioni assoggettate ad imposta fissa di registro, debba scontare tante imposte fisse quanto sono le convenzioni contenute nell'atto.

Tale mutamento di posizione, che non trova giustificazione nell'emanazione del testo unico (che porta una norma sostanzialmente identica a quella del d.p.r. n. 634/1972) non viene sorretto da motivazione alcuna.

2.1.2 Atti contenenti disposizioni soggette ad imposta proporzionale il cui ammontare non raggiunge quello dell'imposta in misura fissa

L'articolo 41 del testo unico stabilisce che «l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella tariffa.»

La norma è chiaramente espressa e non dà luogo a dubbi interpretativi se si applichi ad un atto contenente un'unica disposizione per la quale l'ammontare dell'imposta proporzionale risulti inferiore all'ammontare dell'imposta in misura fissa.

²² Risoluzioni Min. 15 ottobre 1992 n. 260511 e 27 marzo 1991 n. 350115.

Può tuttavia accadere che l'atto contenga due (o più) disposizioni, una comportante un'imposta di registro proporzionale superiore a quella fissa ed una comportante un'imposta proporzionale inferiore a quella fissa .

In tale ipotesi entrambe le imposte (proporzionali) dovranno essere scontate.

Va rilevato, tuttavia, che la norma di cui al citato articolo 41 è stata posta con l'evidente scopo di evitare che l'ammontare dell'imposta proporzionale risulti inferiore a quella fissa, vale a dire al corrispettivo dovuto per la formalità di registrazione; a riprova di ciò è sufficiente osservare che il dettato normativo si riferisce alla sola imposta principale.

Allorquando tale corrispettivo sia soddisfatto dal pagamento dell'imposta proporzionale, di ammontare superiore a quello dell'imposta fissa (anche se raggiunto per più convenzioni), viene meno la ragione di aumentare l'importo dell'imposta proporzionale fino all'ammontare di quella fissa.

L'Amministrazione finanziaria si è più volte espressa, sia pure per diverse fattispecie, nel senso su indicato, affermando che, pur in presenza della norma che stabilisce che la imposta di registro non può essere comunque inferiore alla misura fissa, ove lo stesso atto comporti la liquidazione di una imposta proporzionale superiore a quella fissa e di una imposta proporzionale inferiore a quella fissa, *l'Ufficio competente debba sommare l'importo delle due imposte proporzionali, liquidando il totale*²³.

2.2 Imposte ipotecaria e catastale dovute in misura fissa in dipendenza di più disposizioni contenute nello stesso atto

Quanto esposto in ordine all'imposta fissa di registrazione, non può invece trovare applicazione per le imposte ipotecarie e catastali dovute in misura fissa per più convenzioni contenute nel medesimo atto.

Si è visto che le imposizioni in misura fissa di registro, ipotecaria e catastale colpiscono, rispettivamente, la formalità di registrazione, quella di trascrizione e di voltura catastale.

L'atto che contenga più disposizioni è sottoposto ad un'unica formalità di registrazione ed a tante formalità di trascrizione e voltura quante sono le disposizioni che esso contiene.

Con la percezione di un'unica imposta fissa di registrazione viene quindi definitivamente soddisfatto il costo della formalità di registrazione, mentre ciascuna formalità di trascrizione e di voltura dovrà essere assoggettata alla relativa imposta nella

²³ Risoluzione Min. n. 250970 del 28 marzo 1983; Circolare Min. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983.

misura stabilita dalla legge²⁴.

2.3. Quadro della liquidazione delle imposta di registro, ipotecarie e catastali nelle fattispecie esaminate

| ATTO CONTENENTE | REGISTRO | IPOTECARIA CATASTALE |
|--|--|--|
| Più disposizioni soggette ad imposta fissa | una sola imposta | Tante imposte fisse quante sono le disposizioni |
| Più disposizioni soggette ad imposte proporzionali superiori o inferiori alla imposta fissa | somma delle imposte proporzionali, purché non inferiore alla fissa | Imposte proporzionali ed imposte fisse |
| Unica disposizione in parte soggetta ad imposta proporzionale ed in parte ad imposta fissa | imposta proporzionale | imposte proporzionali |

3 Competenza per la riscossione dell'imposta ipotecaria

L'articolo 12 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali identifica i soggetti delegati alla riscossione della imposta ipotecaria, stabilendo, fra l'altro:

- A. la competenza dell'Ufficio del registro per la imposta ipotecaria relativa:
- ad atti che importano trasferimenti di beni immobili;
 - ad atti che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di

²⁴ La particolare natura della imposta catastale (ed analogamente di quella ipotecaria) è esattamente analizzata da Cass. 23 febbraio 1991 n.1963, la quale evidenzia la sua vicinanza alla categoria delle tasse (*Verrebbe fatto di pensare ad una sorte di "tassa", al corrispettivo di un servizio che la Amministrazione rende operando le annotazioni*) ed afferma che *esiste una correlazione perfetta fra effettuazione della voltura catastale e corresponsione della imposta catastale*.

Questa equazione "voltura = imposta" chiarisce la affermazione che nella permuta immobiliare (che dà luogo a due volture) siano dovute le imposte catastali da commisurarsi sul valore di ciascuno degli immobili dedotti in contratto (sull'argomento vedi *Imposta catastale - permuta - base imponibile*, C.N.N. Commissione Studi tributari, Studio n. 519/A bis del 6 dicembre 1996, estensori Paolo Giunchi - Giampiero Monteleone).

godimento;

B. la competenza degli uffici dei registri immobiliari per la imposta ipotecaria sulle altre formalità che vi sono soggette.

In vigenza della precedente normativa erano sorti dubbi circa la competenza dei due uffici per alcune particolari fattispecie e nella prassi si tendeva a considerare competente l'ufficio del registro per la riscossione della imposta fissa e gli uffici dei registri immobiliari per la riscossione della imposta proporzionale.

Il legislatore del testo unico ha ritenuto di adottare criteri per stabilire la competenza dei due uffici diversi da quelli che regolano la misura della imposta.

Mentre nella tariffa sono comprese formalità dipendenti da trasferimenti di beni immobili o da costituzione di diritti reali di godimento soggette ad imposta a volte in misura fissa ed a volte in misura proporzionale, la competenza per la riscossione della imposta dipendente da tali trasferimenti e costituzioni è sempre e comunque dell'ufficio del registro, quale che sia la misura dell'imposta dovuta.

Così chiariti i rispettivi ambiti di competenza, è ovvio che ove in un unico atto (documento) siano ricomprese più convenzioni, la competenza per la riscossione delle imposte ipotecarie deve determinarsi in base al disposto normativo e che gli uffici riscuoteranno la imposta *di loro competenza* al momento della registrazione dell'atto se trattasi dell'ufficio del registro ed al momento della richiesta della formalità, *in qualunque momento essa avvenga*, se trattasi di uffici dei registri immobiliari.

La pretesa della percezione da parte di questi ultimi uffici di una imposta non di loro competenza, ancorché giustificata dalla circostanza che tale imposta non sia stata (per omissione in sede di registrazione) o non sia stata ancora (perché l'atto è trascritto prima della registrazione) percetta dall'ufficio del registro competente alla sua riscossione, appare quindi illegittima, non potendo gli uffici dei registri immobiliari sostituirsi nella tassazione a quelli del registro.

Né al Conservatore è riconosciuto alcun potere di ingerenza per l'accertamento della effettiva percezione dell'imposta da parte dell'ufficio del registro, il quale rimane unico responsabile della corretta applicazione della tassazione di sua competenza.

Paolo Giunchi - Giampiero Monteleone