

Nozioni di diritto Tributario

Gli atti Giudiziari - Parte I -

Monografia

a cura di:

Massimiliano Manni

Breve sommario:

1. Gli atti giudiziari generali –(nozione) - 2. Gli atti dell’autorità giudiziaria civile e penale - 3. Gli organi della magistratura - 4. Gli atti dell’autorità giudiziaria e l’imposta di registro - 5. La registrazione degli atti giudiziari - 6. Gli atti dell’autorità giudiziaria e l’imposta di bollo - 7. Gli atti dell’autorità giudiziaria e l’invim - 8. Il divieto di lettura dei dispositivi presso gli uffici fiscali - 9. La responsabilità solidale del tributo - 10. Alcuni casi concreti di tassazione - 11. Alcuni orientamenti giurisprudenziali brevi –12. Gli atti esenti del giudice di pace - 13. Pronunce di estinzione del giudizio e di incompetenza territoriale - 14. Prassi e Giurisprudenza integrali.

1. Gli atti giudiziari generali –(nozione).

Si indicano con questa impropria locuzione le citazioni, i ricorsi, le domande, le comparse, che si presentano all’autorità giudiziaria, nonché gli atti istruttori compiuti davanti ad essa e, più in generale, i provvedimenti della medesima emessi sotto forma di sentenza, ordinanza o decreto. Anche la legge sul bollo fornisce l’elenco degli atti soggetti alla relativa tassa.

2. Gli atti dell’autorità giudiziaria civile e penale.

Ai sensi dell’articolo 131 del codice di procedura civile viene disposto che: “La legge prescrive in quali casi il giudice pronuncia sentenza, ordinanza o decreto. In mancanza di tali prescrizioni, i provvedimenti sono dati in qualsiasi forma idonea al raggiungimento del loro scopo.....”.

Quindi, quando la legge non dispone nulla sulla forma del provvedimento, il giudice adotterà tra i tipici provvedimenti giurisdizionali quello più idoneo al raggiungimento dello scopo, applicando il principio di strumentalità delle forme.

L'articolo 121 del codice di procedura civile recita: "Gli atti del processo, per i quali la legge non richiede forme determinate, possono essere compiuti nella forma più idonea al raggiungimento del loro scopo", l'articolo 46 delle disposizioni di attuazione al codice di procedura civile recita: "I processi verbali e gli altri atti giudiziari debbono essere scritti in carattere chiaro e facilmente leggibile, in continuazione, senza spazi in bianco e senza alterazioni o abrasioni. Le aggiunte, soppressioni o modificazioni eventuali debbono essere fatte in calce all'atto, con nota di richiamo senza cancellare la parte soppressa o modificata.

Ai fini penali è l'articolo 125 a dettare disposizioni di forma per gli atti giudiziari, difatti, così recita: "La legge stabilisce i casi nei quali il provvedimento del giudice assume la forma della sentenza, dell'ordinanza o del decreto....."

3. Gli organi della magistratura.

Gli organi della magistratura ai fini civili sono:

Il Giudice di Pace, Il Tribunale – (all'interno c'è anche il Giudice Unico), la Corte d'Appello, la Corte Suprema di Cassazione. Ai fini penali invece: Il Giudice di Pace, Il Tribunale – (all'interno c'è anche il Giudice Unico), la Corte d'Appello, la Corte d'Assise, la Corte d'Assise d'appello, la Corte Suprema di Cassazione.

4. Gli atti dell'autorità giudiziaria e l'imposta di registro.

L'articolo 37 del DPR 26/04/1986 n°131 dispone che: "Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'Amministrazione dello Stato.

Il contribuente che ha diritto al rimborso deve chiederlo ai sensi dell'articolo 77 all'ufficio che ha riscosso l'imposta".

Secondo la RM n°260382 del 1990 per atto dell'autorità giudiziaria devono intendersi quegli atti che abbiano la concreta potenzialità di incidere sulla situazione giuridica dei soggetti, sia pure soltanto per il periodo di tempo in cui mantengono tale caratteristica.

L'articolo 8 dell'allegato A (della tariffa parte prima) al DPR 131/86 indica gli atti dell'autorità giudiziaria soggetti all'imposta di registro in termine fisso.

Gli stessi sono:

Tutti[1] gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, le sentenze che rendono efficaci nello stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali.

La misura dell'imposta varia a secondo dei provvedimenti ovvero:

- 1-Atti recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti.-(Stesse imposte corrispondenti per i presenti atti).
- 2-Atti recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura.-(3%)[2].
- 3-Atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale[3].-(1%).
- 4 – Atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.
- 5 –Atti che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di danaro o beni, o la risoluzione di un contratto.
- 6-Atti aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni.-(250.000)[4].
- 7-Atti di omologazione-(In base al contenuto per la tassazione).

NB: I decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci ai sensi dell'articolo 644 del cpc sono soggetti all'imposta in misura fissa in quanto hanno già scontato l'imposta in misura proporzionale o fissa.-(trattasi ovviamente di quelli provvisoriamente esecutivi).

L'articolo 2 dell'allegato B al DPR 131/86 elenca gli atti dell'autorità giudiziaria per i quali non vi è l'obbligo di richiedere la registrazione.

Gli stessi sono : tutti gli atti diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa, dell'autorità giudiziaria in sede civile e penale, della Corte Costituzionale, del Consiglio di Stato, della Corte dei Conti, dei Tribunali amministrativi regionali, delle Commissioni tributarie e degli organi di giurisdizione speciale e dei relativi procedimenti, atti del contenzioso in materia elettorale e dei procedimenti disciplinari; procedure alle liti.

Inoltre l'articolo 10 dello stesso allegato B prevede altri atti per i quali non vi è l'obbligo di richiedere la registrazione, quali:

le sentenze, i decreti ingiuntivi ed altri atti dei conciliatori – atti, documenti e provvedimenti previsti dalla legge 11/08/1973 n°533- atti, documenti e provvedimenti di cui all'articolo 57 della legge 27/07/1978 n°392- contratti di lavoro subordinato, collettivi e individuali, contratti di mezzadria, di colonia e di soccida, convenzioni per pascolo e per alimenti di animali.

5. La registrazione degli atti giudiziari

Per la registrazione dei decreti di trasferimento emessi a seguito di procedimenti esecutivi e per gli atti ricevuti dai cancellieri e dai segretari delle cancellerie giudiziarie si applicano le stesse regole previste per gli atti pubblici quanto a termini, modalità e responsabilità per il pagamento delle imposte.

Per tutti gli altri atti giudiziari, poiché il pagamento delle imposte-(in seguito al quale può avvenire la registrazione) non avviene contestualmente alla richiesta di registrazione, occorre distinguere due fasi: la prima, in cui si effettua la richiesta di registrazione; la seconda, in cui avviene il pagamento delle imposte ai fini della registrazione.

La richiesta di registrazione deve avvenire a cura dei cancellieri e segretari per le sentenze e gli atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni; presso l'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio giudiziario.

La richiesta di registrazione deve avvenire entro 5 giorni dalla data in cui il provvedimento è stato pubblicato o emanato. NB: la decorrenza del termine è rinviata ove occorra reperire i dati da indicare sul repertorio.

NB: per i decreti di trasferimento emessi nell'ambito di procedimenti esecutivi ovvero atti nei quali il cancelliere interviene come ufficiale rogante il termine è di 20 giorni.

Occorre presentare gli atti in originale, un elenco degli atti prodotti, la dichiarazione Invim ove previsto.

La nota di registrazione per gli atti giudiziari è costituita dal modello 263 quater.

Il pagamento delle imposte ai fini della registrazione deve avvenire a cura delle parti in causa ovvero da coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli art.633,796,800, e 825 cpc-(decreto ingiuntivo, esecutività del lodo arbitrale.....) ovvero i soggetti nel cui interesse si è richiesta la registrazione.

Il pagamento deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'Ufficio-(il ritardo è sanzionato).

E' possibile comunque pagare l'imposta anche prima di ricevere l'avviso di liquidazione.

Il pagamento dell'imposta deve avvenire con modello F/23 ed una copia del modello, che costituisce quietanza deve essere presentata o spedita all'Ufficio che provvederà alla successiva registrazione dell'atto.

I codici da indicare nel mod.F/23 in linea generale sono: a) Causale RG(Registrazione atti giudiziari) b)Codici tributo 456T(Imposta di bollo-tassa sui contratti di borsa) e 109T(Imposta di registro per atti, contratti verbali e denunce) 671T(Sanzione pecuniaria imposta di registro).

Se le parti vogliono assolvere l'obbligo di pagamento delle imposte prima di ricevere l'avviso di liquidazione, per conoscere l'ammontare, possono:

- 1)- recarsi presso l'Ufficio.
- 2)- collegarsi con il sito Internet del Ministero delle Finanze e selezionare la voce "tassazione on.line degli atti giudiziari" e successivamente "tassazione del provvedimento".

I dati richiesti per accedere al provvedimento sono:

- l'Ufficio competente per la registrazione
- l'anno del provvedimento
- l'autorità giudiziaria emittente
- il tipo del provvedimento
- il numero del provvedimento

Compariranno le seguenti informazioni:

- codice identificativo dell'Ufficio
- codici tributo
- causale del versamento
- estremi dell'atto
- importi da pagare

dal sito internet risulta anche, (se già avvenuta), la registrazione dell'atto con i relativi estremi.

6. Gli atti dell'autorità giudiziaria e l'imposta di bollo.

Secondo l'articolo 4 del DPR 25/06/1953 n° 492 e successive modificazioni: “ L' imposta di bollo si corrisponde, secondo la indicazione apposta per le singole voci nella tariffa, in tre modi:

1)-In modo ordinario:

a)- mediante impiego della apposita carta filigranata e bollata di cui all'articolo 5;

2)-In modo straordinario:

a)-mediante applicazione di marche da bollo.

b)-mediante applicazione di visto per bollo.

c)-mediante applicazione di bollo a punzone.

3)-In modo virtuale:

a)-senza materiale apposizione di bollo o visto per bollo, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio del registro o ad altri uffici debitamente autorizzati.

NB: (Particolari istruzioni furono diramate dalla Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari con circolare n°140210 del 01/06/1957).

1.1)– In modo speciale.

Secondo l'articolo 14 del DPR n°642/72-(sostituito dall'articolo 12 del DPR n°955/1982) determinate categorie di atti e documenti, che vengono stabilite con decreto del Ministro per le Finanze, l'imposta di bollo in qualsiasi modo dovuta può essere assolta mediante l'applicazione di una speciale impronta apposta da macchine elettriche bollatrici, le cui caratteristiche tecniche nonché i requisiti necessari per ottenere l'autorizzazione a farne uso, i termini e le modalità di applicazione sono predeterminati con lo stesso decreto.

Anche in questo caso, alla stregua del bollo assolto in modo virtuale, l'autorizzazione all'impiego delle macchine bollatrici è rilasciata su richiesta del contribuente e in conformità del summenzionato decreto.

In linea generale sono soggetti all'imposta di bollo:

- a) i certificati rilasciati e atti stragiudiziali compiuti da organi giurisdizionali-(art 19 co.1 allegato A – Tariffa –Parte Prima).
- b) Atti e provvedimenti dei procedimenti giurisdizionali civili e amministrativi; atti e provvedimenti dei procedimenti arbitrali: per ogni foglio-(art 20 co.1 allegato A – Tariffa – Parte Prima).
- c) Atti d'intimazione ai testimoni nei giudizi di qualsiasi grado e specie: per ogni foglio-(art 20 co.2 allegato A – Tariffa – Parte Prima).

- d) Provvedimento del tribunale che rende esecutivo il lodo arbitrale di cui all'art.825 c.p.c.-(art 20 co.3 allegato A – Tariffa – Parte Prima).
- e) Atti, processi verbali, sentenze e decreti in materia penale: a) cauzioni e costituzioni di parte civile per ogni foglio – b) sentenze e decreti penali di condanna; sentenze penali della Corte di Cassazione e del tribunale supremo militare che respingono o dichiarano inammissibile il ricorso di parte, sentenze di non doversi procedere per remissione anche tacita di querela: per ogni foglio-(art. 21 co.1 allegato A – Tariffa - Parte Prima).
- f) Atti e documenti inerenti all'azione civile promossa nel procedimento penale: per ogni foglio-(art. 21co.2 allegato A – Tariffa – Parte Prima).

7. Gli atti dell'autorità giudiziaria e l'invim

Nei contenuti degli atti giudiziari possono esserci dei trasferimenti di immobili per i quali può applicarsi l'INVIM – (imposta sull'incremento di valore degli immobili).

Il soggetto che cede il diritto reale deve avere avuto lo stesso prima del 01/01/1993, e, la cessione di tale diritto deve avvenire prima del 01/01/2003.

In pratica per gli immobili acquisiti (ovviamente a titolo reale) dopo il 31/12/1992 e poi ceduti (ovviamente a titolo reale) in data successiva non scontano l'INVIM.

Le regole valgono se tali trasferimenti siano avvenuti per successione, ovvero l'immobile del de Cuius deve essere stato acquisito dallo stesso prima del 01/01/1993 ed ereditato prima del 01/01/2003.

Analogo discorso concettuale vale per le donazioni.

L'INVIM colpisce la differenza tra valore iniziale e valore al 31/12/1992 con una procedura piuttosto arzigocolata.

Il valore iniziale è il valore che è stato definito ai fini dell'imposta di registro o di successione all'epoca dell'acquisto dell'immobile medesimo, se tale acquisto è avvenuto dopo il 01/01/1963 ovvero il valore venale dell'immobile alla data del 01/01/1963 [5]

NB: al valore iniziale vanno aggiunte le spese di acquisto.

Il valore finale è sempre quello che l'immobile aveva al 31/12/1992, identificandosi con il parametro catastale ovvero al maggior valore definitivamente accertato dall'Ufficio del Registro o delle Entrate ai fini dell'imposta di registro o di successione o donazione.

Per approfondimenti vedasi il DPR 26/10/1972 n°643.

8. Il divieto di lettura dei dispositivi presso gli uffici fiscali.

Premesso che, secondo quanto previsto dal codice di procedura civile il Cancelliere entro dei termini ben specifici deve comunicare il dispositivo alle parti costituite (vedi anche art.133 co.2 del cpc).

L'Utente, di conseguenza, ed in sede di richiesta degli importi da versare anticipatamente per la registrazione degli atti, dovrà astenersi dal leggere i dispositivi in quanto si potrebbero perdere gli interessi per la registrazione anticipata e, l'erario, non incasserà più le imposte in maniera veloce.

E' anche vero che, l'ufficio invierà gli avvisi di liquidazione, quindi, le imposte saranno comunque dovute in una fase successiva.

Il pagamento dovrà avvenire entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'Ufficio- (il ritardo sarà sanzionato).

9. La responsabilità solidale del tributo

L'art. 57 del DPR 26/04/1986 prevede disciplina i soggetti obbligati al pagamento ovvero così recita:

“[1] Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del Codice di procedura civile .

[2] La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive.

[3] Le parti interessate al verificarsi della condizione sospensiva apposta ad un atto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta dovuta quando si verifica la condizione o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa.

[4] L'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa.

[5] Per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e per quelli presentati volontariamente alla registrazione, obbligato al pagamento dell'imposta è esclusivamente chi ha richiesto la registrazione.

[6] 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.

[7] Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all' art. 8 della L. 27 luglio 1978, n. 392 , sempreché non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione delle amministrazioni dello Stato.

[8] Negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all' art. 8 della L. 27 luglio 1978, n. 392 ; l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato”.

La Bozza e relazione governativa per i soggetti obbligati al pagamento così recitava:

“1. Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del Codice di procedura civile.

2. La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive.

3. Le parti interessate al verificarsi della condizione sospensiva apposta ad un atto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta dovuta quando si verifica la condizione o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa.

4. L'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa.

5. Per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e per quelli presentati volontariamente alla registrazione, obbligato al pagamento dell'imposta è esclusivamente chi ha richiesto la registrazione.

6. 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.

7. Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all' art. 8 della legge 27-7-1978, n. 392 , sempreché non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente alla registrazione.

8. Negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all' art. 8 della legge 27-7-1978, n. 392 “.

10. Alcuni casi concreti di tassazione

1. Sentenze portanti condanna al risarcimento danni per incidenti stradali sono soggette al 3% o sé inferiore a tassa fissa di £ 250.000 + imposta di bollo ogni quattro facciate.

2. Sentenza che rigetta la domanda attrice sono soggette a tassa fissa di £ 250.000 + imposta di bollo ogni quattro facciate.

3. Sentenze che rigetta l'opposizione proposta avverso il decreto ingiuntivo sono soggette a tassa fissa.

4. Sentenza di separazione e divisione sono esenti-(anche i pignoramenti per il recupero degli alimenti).

5. Pignoramento presso terzi-(o assegnazione) sono soggetti allo 0.50%.

6. Rinunzia all'eredità sono soggetti a tassa fissa per ogni rinunziante.

7. Accettazione eredità con beneficio di inventario scontano la tassa fissa.

8. Sentenze e decreti ingiuntivi dei giudici di pace con condanna fino a € 1033,00 vanno registrati in esenzione.

9. Sentenze portanti condanna per risarcimento danni da incidente stradale, quando sono stati liquidati i danni morali patrimoniali scontano il 3% e la cancelleria ordina la registrazione a debito-(iscrizione art. mod.9).

10. Decreti ingiuntivi fondati su atti soggetti IVA scontano 2 tasse fisse.

11. Decreti ingiuntivi fondati su cambiali non pagate scontano il 3%.

12. Decreti ingiuntivi fondati su assegni non pagati scontano il 3%.

13. Decreti ingiuntivi fondati su canoni di locazione non pagati scontano il 3% sulla condanna - poi occorre controllare se il contenuto della locazione sia stato registrato: (sé non è stato registrato occorre tassare il canone annuale per il 2%).

14. Decreti ingiuntivi fondati su scritture private portanti riconoscimenti di debito e obbligazioni scontano il 3% sulla condanna e altro 3% sulla scrittura privata (l'obbligazione).
15. Decreti ingiuntivi fondati su quote condominiali non pagate scontano il 3% sulla condanna.
16. Cessione di provvisionale sconta il 3% sulla somma assegnata.
17. Vendita fallimentare – se sono soggetti IVA scontano la tassa fissa altrimenti il 3%.

11. Alcuni orientamenti giurisprudenziali brevi

- 1- Il riconoscimento del debito contenuto in un verbale di conciliazione è soggetto ad imposta proporzionale-(Cass. 6.5.1987 n°4193).
- 2- Sono responsabili per il pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione dei decreti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali tutte le parti in causa-(Cass. 21.08.1990 n°8533).
- 3- In caso di registrazione di un decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di una somma a carico del debitore principale e del fideiussore, l'imposta deve essere riscossa sull'unica somma dovuta da entrambi i debitori-(Cass. 27.7.1992 n°9007).
- 4 - Le garanzie prestate per l'omologazione del concordato preventivo, sono esenti da imposta-(Cass. 12.11.1991 n°12038).
- 5- L'ordinanza di riparto in esecuzione mobiliare è soggetta ad imposta in misura proporzionale-(Cass. 4.11.1992 n°11967).
- 6- La dichiarazione di postergazione non configura una rimissione di debito ed è soggetta a registrazione a tassa fissa-(C.T.P. 22.11.1988 n°7910).
- 7- Il decreto di riparto dell'attivo fallimentare non rientra tra gli atti giudiziari ed è soggetto a tassa in misura fissa-(Cass. 5.11.1990 n°9820).
- 8- La sentenza di accertamento è assoggettata a tassazione in misura fissa-(C.T.C. 23.4.1988 n°3653).
- 9- La sentenza dichiarativa del diritto di riscatto è soggetta a tassazione ordinaria-(C.T.C. 10.4.1989 n°1780).
- 10- Per la sentenza di condanna con la quale viene disposta la compensazione di due crediti che traggono origine dalla stessa vicenda giuridica, la base imponibile è costituita dal solo credito che sopravvive-(Cass. 17.7.1992 n°8700).

11- La sentenza di trasferimento immobiliare realizza gli stessi effetti del contatto non concluso-(C.T.C. 27.11.1989 n°7064).

12- La sentenza penale con la quale viene pronunciata condanna al risarcimento dei danni obbliga al pagamento del tributo il solo condannato con esclusione del coimputato assoluto-(C.T.C. 4.6.1991 n°4355).

13- Il principio della solidarietà non è applicabile ai coimputati assolti-(C.M. 10.06.1987 n°37).

14 - In caso di registrazione della sentenza di usucapione, non sono applicabili le agevolazioni per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina né quelle relative all'acquisto della prima casa-(C.M. 16.10.1997 n°267/E).

15- E' legittimo tassare gli atti enunciati nei provvedimenti giurisdizionali-(C.Cost. 18.1.1998 n°7).

16- Per la determinazione del regime fiscale del decreto ingiuntivo il fatto influente è il conseguimento da parte del creditore del titolo esecutivo per il soddisfacimento del proprio diritto, a prescindere dalla relativa fonte-(Cass. 14.5.1998 n°4862).

12. Gli atti esenti del giudice di pace

Il legislatore fiscale della L.374/91, in occasione della soppressione dell'ufficio del conciliatore con l'art.44 si è preoccupato di mantenere vigente per il giudice di pace quanto già previsto per il giudice conciliatore: non a caso l'articolo 46 mantiene il precedente limite, aggiornato a € 2.000.000 ora € 1033,00.

Pertanto, secondo il canone ermeneutico di cui all'articolo 15 delle preleggi, mancando un'abrogazione espressa, un'incompatibilità o una nuova disciplina esaustiva della materia, quanto già previsto dall'articolo 10 della tabella sull'imposta di registro per gli atti del conciliatore, in virtù dell'articolo 39, resta valido per quelli del giudice di pace.

In pratica, per gli atti e i provvedimenti relativi alle cause ovvero alle attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di due milioni di lire sono esenti da imposta di bollo e di registro e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura. Si ritiene peraltro in linea con quanto affermato dal Ministro della Giustizia con C.M. n°7 del 1997 che ai fini dell'esenzione dall'imposta di registro debba aversi riguardo al decisum della controversia; di fatti, l'imposta di registro, essendo un'imposta d'atto non può ignorare l'effettivo contenuto della sentenza e del verbale di conciliazione dei giudici di pace. (cfr C.M. 30/03/2001 n°34).

Naturalmente il limite fra esenzione e non esenzione non lo stabilisce la cancelleria, ma lo stabilisce l'attore con l'atto di citazione ai sensi dell'articolo 10 cpc.

Qui, ulteriori problemi sorgono al momento dell'iscrizione a ruolo poiché molti tentano di barare cercando di scrivere in regime di esenzione procedimenti in cui in effetti il petitum è di poco inferiore a lire due milioni, ma si inseriscono anche quelle clausole generiche tipo: "nella misura maggiore o minore che il giudice riterrà di Giustizia, e, comunque, nei limiti della competenza del giudice adito", facendo finta di dimenticare che la competenza del giudice adito è fino a lire cinque milioni e trenta per gli altri casi.

13. Pronuncie di estinzione del giudizio e di incompetenza territoriale

Non sono registrabili obbligatoriamente salvo interesse della parte, le pronuncie che dichiarano l'estinzione del giudizio-(RM n°310106 del 03/06/1991).

Risulta quindi influente ai fini fiscali distinguere le ipotesi in cui il provvedimento con il quale il giudice pronuncia l'incompetenza territoriale-(art.38 del cpc) abbia valore di sentenza, di ordinanza o di decreto; le declaratorie di "incompetenza per territorio pronunciate dal giudice, infatti, non sono da sottoporre alla formalità della registrazione in quanto non rilevano un contenuto definitorio analogo a quello riferibile alle fattispecie elencate all'articolo 8 della tariffa.

14. Prassi & Giurisprudenza integrali

Sommario della prassi:

1-Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 16-01-1978, n. 8/10034

Richieste di registrazione e relativi allegati.

2-Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Riscossione 17-03-1999, n. 64/E/1999/30304

Registrazione e liquidazione degli atti giudiziari. Liquidazione dell'imposta. Nuova procedura. Interrogazione via Internet. Istruzioni operative.

3-Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 16-10-1997, n. 267/E/IV-8-971

Sentenza dichiarativa di usucapione di beni immobili. Sentenza di accertamento di diritti patrimoniali. E' tale. Tassazione. Base imponibile.

4-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 07-10-1995, n. 250/E/IV-8-648

Atti giudiziari. Sentenze impugnabili al momento della registrazione. Imposta di registro. E' dovuta. Rimborso della maggiore imposta versata a seguito del passaggio in giudicato. Legittimità. Sussiste. Modalità.

5-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 17-11-1994, n. 8

Ordinanza di assegnazione del credito pignorato. Assegnazione del credito pignorato presso il terzo debitore. Precedente sentenza di risarcimento danni. Atti giudiziari diversi. Assoggettamento a separate imposte. Registrazione a debito. Inammissibilità. Specifica richiesta del cancelliere. Necessita.

6-Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 27-12-1993, n. 45-iv-8-134

Piano di riparto finale del fallimento

7-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-09-1992, n. 260221

Imposta di registro. Registrazione volontaria. Atti giudiziari. Controversie di lavoro. Sentenza di omologa di concordato preventivo o fallimentare. Crediti di natura tributaria, previdenziale o per prestazioni di lavoro. Obbligo di registrazione. Non sussiste.

8-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21-03-1992, n. 260786

Imposta di registro. registrazione in termine fisso. Atti giudiziari. Nullità o annullamento di atti. Sentenza dichiarativa della risoluzione di contratto di cessione di azioni. Imposta in misura fissa. Applicabilità.

9-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 31-07-1990, n. 260382

Atti giudiziari. Sentenza di condanna al pagamento di somme. Accertamento dell'obbligo contenuto in altro provvedimento giurisdizionale. Effetti tributari di quest' ultima sentenza. Non sussistono. Imposta di registro. E' dovuta in misura fissa.

10-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 15-12-1989, n. 220528

Imposta di registro. Atti giudiziari. Nullità della sentenza. Dichiarazione di nullità di sentenza di primo grado. Remissione della causa al primo giudice disposta in sede di appello. Passaggio in giudicato della sentenza di secondo grado. Equiparazione all'esaurimento del giudizio. Sussiste. Diritto al rimborso dell'imposta afferente alla prima sentenza affetta da nullità. Compete.

11-Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-04-1989, n. 17/12492

Procedure di controllo del repertorio

Procedure di registrazione via terminale degli atti. Codice fiscale dell'ufficiale rogante. Necessita. Controllo dei repertori. Utilizzo di prospetti meccanografici degli atti registrati.

12-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 09-07-1986, n. 201389

Atti giudiziari di aggiudicazione di beni a seguito di procedure esattoriali. Beni mobili. Verbali di vendita all'incanto. Prezzo di aggiudicazione. Atto formato per la riscossione delle imposte. Non è tale. Imposta di registro in misura proporzionale. E' dovuta.

13-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 06-02-1984, n. 240983

Atto transattivo esecutivo di lodo arbitrale. Dilazione di pagamento non implicante stipulazione di un nuovo e diverso negozio. Intassabilità. Riconoscimento di debito per adeguamento canoni locatizi. Intassabilità. Indennizzo. Tassabilità con aliquota 3%.

14-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 14-11-1977, n. 251084

Rinuncia parziale di reciproci diritti derivante da transazione.

15-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 07-02-1974, n. 302279

Decreti ingiuntivi contenenti enunciazione di operazioni di credito. Registrazione di decreto ingiuntivo recante enunciazione di un contratto di conto corrente bancario. Assoggettamento a IVA, in regime di esenzione, dell'operazione di credito. Rilevanza. Imposta fissa. Applicabilità. Distinzione tra atti esibiti per la registrazione ed atti enunciati. Inammissibilità.

Enunciazione di operazioni già effettuate

16-Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-01-1973, n. 7/302692

Sommario della giurisprudenza

1-Decisione Commissione tributaria di I grado Macerata, sez. IV, 21-02-1989, n. 233 - Pres. De Sanctis - Rel. De Sanctis

Omologazione di concordato preventivo Natura dei crediti regolati dal concordato. Pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti a IVA. Imposta di registro. E' dovuta in misura fissa

2-Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 24-06-2000, n. 8607 - Pres. Carnevale - Rel. Paolini

3-Ordinanza Commissione tributaria regionale Milano 28-06-1999 - Pres. Zevola - Est. Adelchi Piria

Ricorso proposto dall'ufficio del registro di Milano contro F.M. (Reg. ord. n. 743, 1999)

Imposta di registro - Sottoposizione ad imposta delle enunciazioni contenute in atti dell'autorità giudiziaria - Mancata esclusione delle enunciazioni aventi ad oggetto disposizioni, atti o contratti per i quali la legge non impone la registrazione in termine fisso o per i quali la produzione in giudizio non costituisce caso d'uso - Incidenza sulla libera esplicazione del diritto di difesa - Violazione della legge delega - Violazione del principio di capacità contributiva.

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, art. 21; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22.

Costituzione, artt. 24, 53, 76 e 77.

4-Sentenza Corte costituzionale 21-01-1999, n. 7

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale.

Imposte in genere - imposta di registro - assoggettamento di quanto disposto in atti dell' autorità giudiziaria - riferimento alle sentenze della Corte numeri 100/1964, 45/1963 e 157/1969 - assicurazione alle parti dei mezzi di difesa nelle sedi competenti contro eventuali illegittime tassazioni - non fondatezza.

(DPR 26-10-1972, n. 634, art. 21 riprodotto nell' art. 22 del DPR 26-4-1986, n. 131).

(Cost., artt. 76, 77, 24 e 53).

5-Sentenza Commissione tributaria provinciale Milano, sez. XI, 11-11-1998, n. 382 - Pres. Antonioli - Rel. Antonioli

Condanna al risarcimento di danni - Solidarietà nel pagamento dell'imposta -Condebitori solidali - Sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro. Registrazione. Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta. Parte nei cui confronti è pronunciata la sentenza di condanna.E' tale.

6-Sentenza Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. II, 25-05-1998, n. 91 - Pres. Loi - Rel. Angi

Motivi dell'impugnazione. Atto d'impugnazione. Specificazione dei motivi. Necessità. Impugnazione dei motivi generici. Ammissibilità. Non sussiste

7-Sentenza Cassazione civile, sez. I, 17-04-1998, n. 3917 - Pres. Sgroi - Rel. Ferro

Omologazione di concordato preventivo - Sentenza di omologazione di concordato preventivo. Imposta proporzionale. Applicabilità. Garanzia prestata per l'omologazione. Esenzione. Sussiste.

8-Sentenza Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. LVII, 21-01-1998, n. 165 - Pres. Cicala - Rel. Spano

Atti giudiziari - Sentenze dell'Autorità giudiziaria. Atti impugnati o impugnabili. Tassabilità. Sussiste.

9-Sentenza Commissione tributaria provinciale Macerata, sez. IV, 19-05-1997, n. 92 - Pres. Ciotti - Rel. Ciotti

Decreto ingiuntivo esecutivo

Operazioni garantite da fideiussione. Decreto ingiuntivo. Condanna al pagamento del debitore principale. Assoggettamento ad imposta fissa. Sussiste. Condanna solidale dei fideiussori. Imposta di registro in misura fissa. Applicabilita'.

10-Sentenza Commissione tributaria regionale Lazio, sez. XX, 28-04-1997, n. 89 - Pres. Picozza - Est. Picozza

Atti giudiziari. Giudizio di rinvio. Decorrenza dei termini per la riassunzione. Estinzione del processo. Imposta di registro. Non è dovuta

11-Ordinanza Commissione tributaria provinciale Milano 08-04-1997

Ricorso proposto da Bezzecchi Sergio ed altra contro l'Ufficio del registro, atti giudiziari e ammende di Milano (Reg. ord. n. 503, 1997) [1]

Tributi in genere - imposte di registro, bollo, trascrizione, catasto e INVIM relative a trasferimenti effettuati in relazione al procedimento di separazione personale dei coniugi - mancata previsione della esenzione di tali tributi - disparità di trattamento rispetto a quanto previsto dalla disciplina del divorzio - irragionevolezza - disparità di trattamento di situazioni omogenee con incidenza sui principi della tutela del matrimonio e della famiglia nonché sul principio della capacità contributiva - riferimento alla sentenza della Corte costituzionale n. 176/1992.

[Legge 6-3-1987, n. 84, (recte: n. 74), art. 19, in relazione al DPR 26-4-1986, n. 131, art. 8, lett. f); DPR 26-10-1972, n. 642, artt. 2, comma primo, 2, 15 e 25; DLgs 31-10-1990, n. 347, artt. 2, 10 e 5]. (Cost., artt. 3, 29, 31 e 53).

12-Ordinanza Commissione tributaria regionale Lombardia 06-03-1997 - Pres. Zevola

Ricorso proposto dall' Ufficio del registro di Milano - giudiziari ammende - contro Fadini Mario. (Reg. ord. n. 807, 1997) [1]

Imposta di registro - applicabilita' alle disposizioni enunciate negli atti dell' Autorita' giudiziaria - violazione dei principi contenuti nella legge di delega - lesione del diritto di difesa - incidenza sul principio della capacita' contributiva.

(DPR 26-10-1972, n. 634, artt. 21 e 22)

(Cost., artt. 24, 53, 76 e 77)

13-Sentenza Cassazione civile, sez. I, 01-08-1996, n. 6952 - Pres. Rossi - Rel. Criscuolo

Atti giudiziari

Sentenza che definisce parzialmente il .giudizio. Tassabilità. Sussiste. Riforma della sentenza. Autonomo diritto al rimborso. Sussiste

14-Decisione Commissione tributaria centrale, sez. XXVII, 27-11-1989, n. 7064 - Pres. Barbato - Rel. Arnone

Atti di estinzione di precedente obbligazione Estinzione di precedente obbligazione

Sentenza di accertamento di debito. Trasferimento della proprietà di immobili in favore del creditore in adempimento di specifico obbligo assunto dai proprietari a scopo di garanzia. Atto estintivo di precedente obbligazione. E' tale. Base imponibile. Ammontare dell' obbligazione estinta. Rilevanza. Valore del bene trasferito. Rileva solo in caso di estinzione di obbligazione non pecuniaria. Aliquota applicabile nel caso di trasferimento di beni soggetti ad aliquote diverse. E' quella più elevata.

15-Decisione Commissione tributaria centrale, sez. XXIV, 26-05-1989, n. 3695 - Pres. Felici - Rel. Mastropasqua

Disciplina degli atti giudiziari

Termine per la stipulazione del contratto

Inadempienza dell'obbligo di stipulare una compravendita immobiliare. Sentenza carente degli elementi identificativi dell'immobile che disponga l'assegnazione di un termine per l'adempimento. Effetto traslativo. Non sussiste. Imposta di registro. Inapplicabilità.

16-Decisione Commissione tributaria di I grado Pistoia, sez. III, 02-05-1987, n. 276 - Pres. Testa - Rel. Turco

Sentenze di omologazione di concordato preventivo. Sentenza di condanna. Non è tale. Atto di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale. E' tale. Aliquota dell' 1 per cento. Applicabilità. Soppressione della prima parte della lettera c) dell' art. 8 del DPR n. 634/1972. Rilevanza. Retroattività. Sussiste.

17-Sentenza Cassazione civile, sez. I, 24-11-1986, n. 4391 - Pres. Granata - Rel. Grieco

Atti giudiziari di ripartizione di somme fra creditori

Prassi

1-Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 16-01-1978, n. 8/10034

Richieste di registrazione e relativi allegati.

Il DPR 2-11-1976, n. 784, modificato con DPR 23-12-1977, n. 955, reca le nuove disposizioni relative all' Anagrafe tributaria ed al codice fiscale dei contribuenti.

L' art. 6 del citato DPR n. 784 e successive integrazioni, stabilisce che ogni singolo atto presentato agli Uffici per la registrazione sia accompagnato da apposita «richiesta di registrazione», nella quale vanno indicati i codici fiscali dei soggetti destinatari degli effetti giuridici immediati dell' atto.

Anche le dichiarazioni di successione e le dichiarazioni decennali INVIM devono essere corredate da appositi modelli su cui vanno indicati i codici fiscali dei soggetti interessati.

Sono stati pertanto predisposti e forniti agli Uffici i sottoindicati modelli, approvati con DM 15-12-1977 pubblicato nel supplemento ordinario alla GU n. 349 del 23-12-1977:

- 1) richiesta di registrazione mod. 69 da allegare ad ogni atto pubblico o privato autenticato;
- 2) richiesta di registrazione mod. 70 da allegare ad ogni scrittura privata non autenticata;
- 3) mod. 4-bis da allegare ad ogni dichiarazione di successione;
- 4) mod. 71 da allegare ad ogni dichiarazione decennale INVIM.

La richiesta di registrazione non deve essere allegata:

- agli atti degli organi giurisdizionali (ultimo comma dell' art. 6 del DPR n. 784, nella nuova formulazione introdotta dal DPR n. 955);

- alle denunce che non assumono, agli effetti dell' imposta di registro, la qualità di atto come ad esempio, le denunce di riunione di usufrutto, le denunce di avveramento di condizione ecc.

Dalla formulazione del citato art. 6, ultimo comma, nonché in base a quanto disposto dal terzo comma dell' art. 16 del DPR 26-10-1972, n. 634, modificato dall' art. 1 del DPR 23-12-1977, n. 953, devesi dedurre che gli Uffici non possono effettuare la registrazione se gli atti, per i quali sia prescritta la richiesta, non sono accompagnati da tale documento.

Per le denunce di successione e per le dichiarazioni decennali INVIM, esibite senza gli allegati di cui innanzi è cenno, nessuna norma abilita l' Ufficio a ricusarne l' accettazione, pertanto, in tali casi, salva ovviamente l' applicazione della relativa sanzione, gli allegati stessi dovranno essere compilati dall' impiegato addetto alla liquidazione delle relative imposte e successivamente trasmessi al Centro informativo tasse.

Indicazione del numero di codice fiscale - Nelle richieste di registrazione modd. 69 e 70, devono essere indicati, come già accennato, i numeri di codice fiscale dei soggetti destinatari degli effetti giuridici immediati dell' atto.

Tale obbligo non sussiste per le richieste relative a:

- atti non indicativi di capacità contributiva elencati nella tabella allegata al DPR 23-12-1977, n. 955;
- atti sottoposti a registrazione volontaria (art. 7 della legge di registro);
- atti pubblici formati e scritture private autenticate prima del 1-1-1978.

Devono ritenersi escluse dall' obbligo anche le richieste di registrazione relative ad atti pubblici da prodursi al pubblico registro automobilistico per le formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione. Infatti, i codici fiscali relativi a tali atti vanno indicati nelle note di trascrizione, come prescritto dall' art. 4, quarto comma, della legge 23-12-1977, n. 952 e saranno trasmessi al Centro informativo tasse dal PRA come previsto dall' art. 6, secondo comma, della stessa legge.

Per gli atti esenti dall' imposta di registro, i codici fiscali debbono egualmente essere indicati nei modd. 69 e 70, sempreché tali atti non abbiano lo stesso contenuto di quelli indicati nella tabella allegata al DPR n. 955, tenendo conto della base imponibile che sarebbe stata determinata in mancanza dell' esenzione, nei casi in cui l' ammontare di tale elemento (lire 1.500.000) assume rilevanza.

Negli allegati alle dichiarazioni di successione mod. 4-bis non vi è obbligo di indicare il codice fiscale del dante causa se il decesso è avvenuto anteriormente al 1-1-1978, mentre vanno indicati in ogni caso quelli degli aventi causa.

Le copie per il servizio meccanografico delle richieste di registrazione devono essere inviate al Centro informativo tasse.

Non vanno trasmesse al Centro le richieste di registrazione per le quali non è obbligatoria l' indicazione dei codici fiscali.

La richiesta va però trasmessa regolarmente:

- se contiene almeno un negozio per il quale è obbligatoria l' indicazione dei codici fiscali;
- se il richiedente, pur essendo obbligato ad indicare i codici, li ha omessi.

In questo ultimo caso l' Ufficio porrà particolare attenzione nel controllare la completezza dei dati anagrafici che consentiranno al Centro, nella maggior parte dei casi, di determinare i codici fiscali.

Le copie per il servizio meccanografico dei modd. 4-bis e 71 devono in ogni caso essere inviate al Centro informativo.

Compilazione dei modelli - I quattro modelli suddetti vanno compilati in duplice copia, e sono già predisposti con la carta carbone inserita tra la prima e la seconda copia; in occasione della ristampa, il mod. 69 è stato fornito in tre copie, di cui la terza deve essere trattenuta dal richiedente per memoria, prima della consegna all' ufficio del modello, di cui, come precisato all' art. 3 del richiamato DM 15-12-1977 vanno presentate solo le prime due copie.

Le richieste di registrazione non sostituiscono i modd. A/8 e A/9, che restano in uso.

Le richieste di registrazione riguardanti atti pubblici o scritture private autenticate sono compilate, tranne nella parte riservata all' Ufficio, dai pubblici ufficiali che hanno rogato o autenticato gli atti, seguendo le istruzioni riportate nel retro dei modelli.

Nel caso di atto pubblico o scrittura privata, rispettivamente, stipulato o autenticata all' estero da un pubblico ufficiale straniero e presentati per la registrazione in Italia, la richiesta va compilata dal richiedente la registrazione.

Ove tali atti siano stati depositati presso un notaio esercente nello Stato, la richiesta va compilata dal notaio che ha ricevuto il deposito.

Nella richiesta vanno indicati anche i numeri di codice fiscale dei soggetti stranieri e dei cittadini residenti all' estero destinatari degli effetti giuridici immediati dell' atto, i quali dovranno farne richiesta agli Uffici indicati nell' art. 3 del DM 23-12-1976, pubblicato nel supplemento ordinario alla GU n. 345 del 29-12-1976 con le modalità prescritte nello stesso articolo.

Qualora i soggetti obbligati non provvedano a comunicare al pubblico ufficiale il proprio numero di codice fiscale questi dovrà farne menzione sotto la casella riservata al codice con la dicitura «non comunicato».

Le richieste degli atti privati non autenticati sono compilate dal richiedente seguendo le istruzioni riportate nel retro dei modelli. L' Ufficio, sia per gli atti pubblici e privati autenticati sia per gli atti privati non autenticati, deve indicare nei quadri della richiesta ad esso riservati i dati, previsti dallo stampato, riguardanti la tassazione nonché la data e il numero della registrazione.

Gli allegati da unire alle dichiarazioni di successione e alle dichiarazioni INVIM decennali vanno compilati (ad eccezione delle parti riservate all' Ufficio) dai dichiaranti.

Per gli atti trasmessi dai cancellieri, segretari ed arbitri ai sensi dall' art. 63 della legge di registro nonché per quelli da registrarsi d' ufficio in virtù dell' art. 15 della stessa legge, i quali sono sprovvisti della richiesta di registrazione, l' Ufficio la compila annotandovi «compilato d' ufficio» con apposito timbro.

Infatti ai sensi dell' art. 16 del DPR 26-10-1972, n. 634, come sostituito dall' art. 1 del DPR 23-12-1977, n. 953, la formalità di registrazione consiste, oltre che nell' annotazione in appositi registri di alcuni dati riguardanti l' atto, anche nella conservazione delle richieste di registrazione in appositi volumi rilegati.

Delle due copie della richiesta, la prima verrà inserita nell' apposito volume come previsto dall' art. 16 della suddetta legge, e la seconda trasmessa al Centro informativo, se ne ricorrono gli estremi.

Come prescritto nell' Allegato 5 al DM 15-12-1977 pubblicato nel supplemento ordinario alla GU n. 349 del 23-12-1977, nella richiesta di registrazione va indicato il codice fiscale anche delle parti contraenti di negozi giuridici enunciati nell' atto da registrare, sempreché questi debbano essere assoggettati all' imposta di registro ai sensi dell' art. 21 del DPR n. 634.

Tale obbligo, ovviamente, non sussiste se l' enunciazione è contenuta in un atto dell' autorità giudiziaria, non essendo prescritta per gli atti giudiziari la richiesta di registrazione.

Al momento della presentazione l' Ufficio accerta che agli atti siano allegati i relativi modelli debitamente compilati in doppio e firmati dal richiedente la formalità di registrazione, nonché la sufficiente leggibilità della seconda copia destinata al Centro informativo.

Nella prima casella del quadro A vanno indicati il nome e cognome, il luogo, la data di nascita nonché il domicilio fiscale di coloro che, ai sensi degli artt. 8 e 10 del DPR n. 634 richiedono la registrazione.

Ove trattisi di pubblico ufficiale sarà sufficiente il nome e cognome.

Qualora il richiedente la registrazione sia una persona non fisica, vanno indicati, anche mediante timbro, la ragione sociale e il domicilio fiscale.

La richiesta di registrazione per gli atti pubblici e le scritture private autenticate va sottoscritta dal pubblico ufficiale che ha rogato o autenticato l' atto; per gli altri atti soggetti a registrazione e da annotarsi a repertorio ai sensi dell' art. 65 della legge di registro, la richiesta di registrazione può essere sottoscritta dal funzionario delegato alla tenuta del repertorio; per gli atti emanati dalla pubblica Amministrazione, non compresi fra quelli sopra indicati e soggetti a registrazione, la richiesta può essere sottoscritta da un funzionario a ciò delegato.

L' Ufficio nel convalidare dette indicazioni ne attesta solo l' esistenza e la completezza, salvo l' adozione, per le scritture private non autenticate, delle consuete cautele dirette a rendere possibile la successiva notifica degli eventuali atti d' accertamento e sanzionatori.

Al momento della tassazione, l' Ufficio controlla la corrispondenza dei dati indicati nei modelli con quelli contenuti nell' atto e completa le parti ad esso riservate con i dati necessari.

In particolare verifica la corrispondenza dei seguenti elementi:

- 1) dati indicati nel quadro A;
- 2) numero dei soggetti indicati nel quadro B;
- 3) valore riportato nel quadro C per gli atti pubblici e privati autenticati.

Verifica, altresì, che nel quadro B, per ogni soggetto, siano stati indicati i numeri d' ordine in stretta sequenza e riportati tutti i dati anagrafici richiesti.

Inoltre deve essere verificata la corretta compilazione del quadro C, accertando anche se i numeri d' ordine dei soggetti indicati nel quadro B siano stati tutti e correttamente riportati come danti e aventi causa nel quadro C. Ove si riscontrassero errori o mancanza di dati, l' Ufficio procede alla correzione e integrazione solo sulla copia del documento destinato al servizio meccanografico, lasciando inalterata la copia che rimane in Ufficio e annotandovi sul retro gli estremi dell' eventuale verbale elevato nonché le correzioni apportate.

Da tenere presente che il quadro C non deve essere compilato quando non vi è obbligo di indicare il codice fiscale dei soggetti indicati nel quadro B.

Nelle richieste di registrazione delle scritture private non autenticate detto quadro C deve essere integralmente compilato dall' Ufficio, sempreché si tratti di atti da trasmettere al Centro informativo tasse.

Nella parte riservata all' Ufficio va riportato il totale (in lettere e in cifre) delle somme riscosse; l' importo delle singole imposte di registro e INVIM è riportato invece in cifre.

Gli impiegati addetti alla tassazione e alla registrazione appongono la loro firma nella parte di propria competenza.

E' compito dell' addetto alla tassazione indicare sulla richiesta, barrando l' apposita casella, se il modello sia da inviare al Centro informativo.

Codifica - Le norme per la codifica dei negozi giuridici, da seguire nella compilazione delle richieste di registrazione, sono indicate nell' Allegato 5 al DM 15-12-1977, pubblicato nel supplemento alla GU n. 349 del 23-12-1977.

Torna qui opportuno chiarire che il codice meccanografico composto di quattro cifre, da indicare nella richiesta di registrazione prima della denominazione dell' Ufficio, non ha valore di codice fiscale ma serve solo ad identificare l' Ufficio nei rapporti con il Centro informativo.

Pertanto, nelle richieste di registrazione relative ad atti in cui l' Ufficio del registro interviene quale destinatario degli effetti giuridici immediati dell' atto stesso, deve essere indicato il numero di codice

fiscale dell' Ufficio, da richiedere al locale Ufficio distrettuale delle imposte dirette mediante il mod. AA 5/1.

Nei casi in cui l' Ufficio interviene nell' atto in rappresentanza di altri Organi o Uffici pubblici deve essere indicato il numero di codice fiscale dell' Amministrazione rappresentata, la quale lo dovrà fornire a norma del secondo comma dell' art. 6 del DPR n. 784.

Allegati alle dichiarazioni di successione e decennali - All' atto della presentazione delle dichiarazioni l' Ufficio accerta che i modd. 4-bis e 71 siano stati debitamente compilati e firmati dal dichiarante.

Successivamente:

- compila la parte riservata all' Ufficio;
- procede al controllo dalla rispondenza tra i dati indicati dal dichiarante negli allegati e quelli riportati nelle dichiarazioni;
- provvede alla correzione di eventuali errori, procedendo analogamente a quanto prescritto per le richieste di registrazione.

Sanzioni - Nel caso in cui i dati riportati dal richiedente o dal dichiarante in una richiesta di registrazione o in un allegato siano errati o mancanti, l' Ufficio provvede ad irrogare le pene pecuniarie previste dall' art. 13 del richiamato DPR n. 784 e successive modificazioni, con le modalità prescritte dall' art. 14 del DPR n. 784 nel testo sostituito dall' art. 1 del DPR 23-12-1977, n. 955.

Nell' applicare le sanzioni gli Uffici, almeno per l' anno corrente, useranno criteri di moderazione, avendo riguardo alle difficoltà ed incertezze che, inevitabilmente, la prima applicazione pratica del sistema di codificazione comporterà.

Predisposizione dei pacchi e compilazione del giornale di carico e delle bolle di consegna - Gli Uffici predisporranno in pacchi, comprendenti non più di 100 formalità ciascuno, le copie delle richieste di registrazione, ordinate progressivamente secondo il numero di registrazione e degli allegati alle dichiarazioni, ordinati secondo il numero attribuito nell' indice.

Tali pacchi saranno inseriti nelle buste mod. 149/tasse, sulle quali dovrà essere indicato il tipo dei modelli contenuti.

I pacchi devono essere formati distintamente a seconda che contengano:

- richiesta di registrazione di atti pubblici o privati autenticati (mod. 69);
- richiesta di registrazione di atti privati non autenticati (mod. 70);
- allegati alle dichiarazioni di successione (mod. 4-bis);
- allegati alle dichiarazioni INVIM decennali (mod. 71).

Naturalmente, poiché non tutte le richieste vengono inviate al Centro informativo, il pacco presenterà una numerazione discontinua rispetto a quella di registrazione.

Saranno confezionati pacchi diversi per richieste di atti registrati su serie di registrazione differenti, o allegati di dichiarazioni classificate in volumi differenti.

Tali pacchi dovranno essere consegnati agli incaricati del Consorzio nazionale esattori che ne curerà il ritiro presso ciascun Ufficio del registro con frequenza che sarà precisata con successiva comunicazione.

Per ogni pacco è compilata una bolla di consegna a ricalco in duplice copia, firmata dall' incaricato alla formazione del pacco, nella quale vanno indicati:

- il tipo di modello;
- la data;
- il numero del primo ed ultimo modello;
- l' eventuale serie di registrazione per gli atti;
- il numero di volume per le dichiarazioni;
- il numero delle formalità cui si riferiscono i modelli contenuti nel pacco.

Ogni pacco va registrato su una riga del registro di carico, compilato a ricalco in duplice copia e contenente gli stessi elementi della bolla di consegna.

Ad ogni pacco si attribuisce all' atto della registrazione sul registro un numero identificativo, strettamente progressivo nell' ambito dell' anno solare, che va riportato anche sulla relativa bolla.

La seconda copia della pagina del registro di carico sarà trasmessa per posta al Centro informativo, ad ogni consegna al CNE.

Consegna dei documenti al CNE - Il CNE, con la frequenza che verrà stabilita, ritirerà presso gli uffici i pacchi e le relative bolle di consegna.

L' incaricato del CNE deve controllare la corrispondenza dei dati riportati sulla bolla con quelli del registro di carico.

In caso di discordanza deve essere sostituita la bolla e/o corretto il registro.

Sul registro di carico va apposta la firma dell' incaricato al ritiro.

Un' eventuale discordanza nel numero di documenti che si riscontrasse successivamente al ritiro, verrà immediatamente segnalata dal CNE all' Ufficio, il quale provvederà a predisporre e a consegnare, in occasione del successivo ritiro, gli eventuali fogli mancanti (anche in copia) ovvero a correggere la bolla e il registro di carico.

Se le copie del registro di carico sono già state inviate al Centro informativo tasse, la correzione è riportata comunque sull' originale rimasto in Ufficio, e una copia dell' originale così corretto viene trasmessa al Centro informativo stesso.

Prospetti inviati dal Centro informativo agli uffici - Dal Centro verranno inviati ad ogni Ufficio vari elaborati da utilizzarsi a fini operativi.

Per il momento sono previsti i seguenti prospetti:

- elenco dei pacchi pervenuti;
- elenco dei documenti elaborati;
- elenco dei codici fiscali errati o mancanti, per l' applicazione delle sanzioni;
- tabulati per effettuare le correzioni dei documenti errati.

2-Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Riscossione 17-03-1999, n. 64/E/1999/30304

Registrazione e liquidazione degli atti giudiziari. Liquidazione dell' imposta. Nuova procedura. Interrogazione via Internet. Istruzioni operative.

1. Premessa

2. Analisi della procedura

2.1. Comunicazione all'anagrafe tributaria delle autorità giudiziarie emittenti

2.2. Tassazione degli atti giudiziari

2.3. Registrazione del provvedimento

3. Interrogazioni via Internet

1. PREMESSA

L'attuale procedura di liquidazione e registrazione dei provvedimenti giudiziari prevede che l'Ufficio del registro o delle entrate avvisi le parti della liquidazione effettuata sui provvedimenti giudiziari trasmessi dalla cancelleria giudiziaria.

Se le parti (o, generalmente, l'avvocato che le rappresenta) vogliono assolvere l'obbligo della registrazione prima di ricevere l'avviso di liquidazione, devono necessariamente recarsi presso il suddetto ufficio finanziario per conoscere l'esatto ammontare dell'importo da versare presso il concessionario della riscossione, banca o agenzia postale utilizzando il modello di pagamento F23. Una copia di tale modello, rilasciato a seguito del pagamento dai suddetti agenti riscuotitori, deve essere presentato dal contribuente all'ufficio finanziario, che provvede così alla registrazione del provvedimento giudiziario ed invia con procedura informatica all'anagrafe tributaria i dati relativi sia alla liquidazione sia alla registrazione effettuata.

Allo scopo di snellire le suddette attività con conseguente semplificazione dei rapporti tra cancellerie giudiziarie, uffici finanziari e avvocati, si è predisposta una nuova procedura, di seguito illustrata, per la liquidazione e registrazione degli atti giudiziari, utilizzabile dagli Uffici del registro o delle entrate dotati di nuovi personal computer.

La nuova procedura distingue la fase della trasmissione dei dati relativi alla tassazione, da quella relativa alla registrazione, permettendo così di semplificare gli adempimenti a carico dell'ufficio finanziario e del contribuente.

L'Ufficio finanziario, con apposite funzioni aggiunte al menù principale, cura l'acquisizione nel sistema informativo degli estremi identificativi del provvedimento giudiziario, nonché gli importi della relativa tassazione effettuata; ciò consente all'anagrafe tributaria di inserire, a sua volta, tali dati nel sito Internet di questo Ministero.

In tal modo il contribuente, con le informazioni rilevate dal suddetto sito, potrà recarsi direttamente presso il concessionario, la banca o l'agenzia postale per pagare il dovuto senza più andare, quindi, preventivamente all'ufficio per conoscere l'ammontare delle imposte.

Tenuto conto che i provvedimenti giudiziari continueranno ad essere trasmessi dalle cancellerie agli Uffici finanziari con le attuali modalità, cioè racchiusi in fascicoli cartacei, si invitano le cancellerie, al fine di consentire una più celere individuazione dei dati identificativi del provvedimento necessari per una precisa acquisizione delle informazioni, ad evidenziare sulla parte superiore di ciascun fascicolo i seguenti estremi:

- anno;
- numero del provvedimento;

- autorità giudiziaria emittente;
- tipologia del provvedimento (vedi allegato 1).

2. ANALISI DELLA PROCEDURA

Le funzioni a disposizione dell'ufficio del registro o delle entrate sono:

1. Comunicazione all'anagrafe tributaria delle autorità giudiziarie emittenti;
2. Tassazione degli atti giudiziari;
3. Registrazione del provvedimento.

Nell'allegato 2 alla presente circolare si forniscono le istruzioni operative necessarie per la gestione della nuova procedura; di seguito, invece, si riporta una sintesi delle tre fasi in cui la procedura stessa si compendia.

2.1. Comunicazione all'anagrafe tributaria delle autorità giudiziarie emittenti

Nel menù principale, alla linea di lavoro "Operazioni di Servizio", è stata aggiunta una nuova linea operativa "Autorità Giudiziaria Emittente" che, una volta selezionata, consente di acquisire i dati con tutta la nuova procedura d'acquisizione, tassazione e registrazione degli atti giudiziari.

La nuova transazione in oggetto permette di identificare l'autorità giudiziaria emittente (scegliendo l'opzione di Inserimento), che successivamente l'Ufficio finanziario utilizzerà per indicare quale ente ha emesso il provvedimento giudiziario.

Le autorità giudiziarie emittenti sono note all'Ufficio e non variano nel corso dell'anno: pertanto, è ipotizzabile che l'operazione in oggetto sia effettuata solo una volta.

E' anche possibile eliminare un'autorità giudiziaria emittente (scegliendo l'opzione di cancellazione). La transazione è ammessa solo se l'Ufficio non abbia ancora trasmesso alcun provvedimento giudiziario con la nuova linea procedurale.

E' pertanto necessario controllare le autorità giudiziarie emittenti fornite all'anagrafe tributaria, prima di iniziare a trasmettere gli atti provenienti dalla cancelleria.

2.2. Tassazione degli atti giudiziari

Identificati gli estremi del provvedimento, l'Ufficio procede alla relativa acquisizione di quelli inerenti la tassazione.

Devono essere utilizzate le seguenti nuove funzioni disponibili nel menù principale, sulla nuova linea di lavoro atti giudiziari, alla voce tassazione:

- A) Acquisizione e tassazione degli atti giudiziari;
- B) Rettifica/annullamento della tassazione di atti giudiziari;
- C) Interrogazione sulla tassazione degli atti giudiziari.

A) Acquisizione e tassazione degli atti giudiziari

La procedura si svolge attraverso le seguenti fasi:

- Ricezione delle sentenze dalla cancelleria. La nuova procedura anticipa la liquidazione del provvedimento giudiziario al momento della ricezione dello stesso dalla cancelleria.
- Liquidazione delle sentenze. L'Ufficio esamina e liquida il provvedimento in conformità a quanto riportato dalla cancelleria in termini di dati identificativi del provvedimento e trasmette al sistema sia gli estremi dello stesso sia quelli relativi alla tassazione, anche in assenza di collegamento con il sistema centrale.

Le informazioni da trasmettere sono le seguenti:

- Estremi del documento:

Autorità giudiziaria emittente (compariranno quelle già comunicate dall'Ufficio con la funzione d'Inserimento dell'autorità giudiziaria emittente: queste, pertanto, dovranno semplicemente essere selezionate);

Anno del provvedimento;

Natura del provvedimento (comparirà un elenco che identifica la natura dell'atto giudiziario: la tipologia del provvedimento dovrà semplicemente essere selezionata);

Numero del provvedimento

- Dati della liquidazione:

Tributi e importi (gli importi possono essere forniti in Lire - i campi sono già impostati in questa valuta - o in Euro)

- Ulteriori informazioni:

Richiedente (dato facoltativo)

Data sentenza

Indicazioni (debbono essere riportati i cognomi delle parti separati da una barra).

B) Rettifica/Annullamento della tassazione di atti giudiziari

Nel caso in cui l'Ufficio abbia necessità di rettificare ovvero annullare i dati trasmessi, può effettuare tali funzioni attraverso specifiche transazioni che prevedono:

- Rettifica

Le informazioni da trasmettere sono le seguenti:

- Estremi del documento:

Autorità giudiziaria emittente

Anno del provvedimento

Natura del provvedimento

Numero del provvedimento

Dopo aver fornito gli estremi, sono visualizzati tutti i dati relativi alle liquidazioni o alle ulteriori informazioni, già precedentemente acquisiti a sistema, che possono così essere modificati dall'operatore.

- Annullamento

Analogamente alla funzione di rettifica, si devono comunque digitare:

- Estremi del documento:

Autorità giudiziaria emittente

Anno del provvedimento

Natura del provvedimento

Numero del provvedimento

L'operazione d'annullamento comporta l'effettiva cancellazione del provvedimento dagli archivi.

In ogni caso le operazioni di rettifica e annullamento, di cui ai punti A e B, possono essere effettuate solo dopo che è stata completata la fase di trasmissione dei dati al centro.

C) Interrogazione sulla tassazione degli atti giudiziari

L'interrogazione dei dati acquisiti avviene trasmettendo gli estremi del documento, e cioè:

Autorità giudiziaria emittente

Anno del provvedimento

Natura del provvedimento

Numero del provvedimento

Tutti gli estremi sono obbligatori, salvo l'indicazione del numero del provvedimento; ove questo non fosse disponibile, sarà visualizzato un elenco sintetico di provvedimenti dal quale selezionare il prescelto e successivamente averlo a disposizione sul video.

2.3. Registrazione del provvedimento

Una volta pagati gli importi per la tassazione e presentato all'Ufficio il modello di pagamento, il provvedimento giudiziario deve essere registrato.

Le transazioni per la registrazione degli atti rimangono perciò immutate nelle loro funzionalità.

Inoltre, è sufficiente comunicare solo gli estremi identificativi dell'atto giudiziario (per precisione solo anno e numero, in quanto la tipologia dell'atto e l'autorità emittente è già preimpostata in una finestra di dialogo con l'utente e deve essere solo selezionata), mentre i tributi con i relativi importi non andranno più comunicati in quanto già pervenuti a sistema al momento dell'acquisizione dei dati per la tassazione. E' utile ribadire che le nuove transazioni saranno installate unicamente sulle nuove apparecchiature personal computer.

E' bene ricordare che, in fase di registrazione della nota, per il transitorio, si possono individuare due situazioni tipo:

1. l'Ufficio non ha ancora fornito all'anagrafe tributaria indicazioni circa le autorità giudiziarie emittenti e non ha iniziato a tassare i provvedimenti giudiziari con la nuova procedura: in tal caso, non esiste alcun cambiamento negli schermi visualizzati per l'emissione della nota, né tantomeno nelle funzionalità di emissione della stessa, che avverrà pertanto con le consuete modalità;

2. l'Ufficio ha iniziato a trasmettere informazioni in questione ma non ha ancora tassato alcun provvedimento giudiziario con la nuova procedura: in tal caso, al momento dell'emissione della nota sono solo visualizzati i campi degli estremi identificativi del provvedimento giudiziario, che non

devono essere digitati in quanto l'ufficio non ha ancora trasmesso i dati con la nuova procedura di tassazione. Anche in quest'ipotesi, pertanto, le funzionalità di emissione della nota avverranno con le consuete modalità.

3. INTERROGAZIONI VIA INTERNET

Una volta effettuate le operazioni di liquidazione delle sentenze, i dati relativi sono messi a disposizione degli interessati sul sito INTERNET del Ministero delle finanze. L'utente interessato, generalmente l'avvocato, deve digitare il nome del sito del Ministero delle Finanze (www.finanze.it), da qui selezionare la voce "Tassazione on-line degli Atti Giudiziari" e, successivamente, "Tassazione del Provvedimento". Inserendo i dati identificativi del provvedimento giudiziario (autorità giudiziaria emittente, tipologia del provvedimento - vedi allegato 1 - numero e anno), saranno visualizzati, se presenti al sistema centrale dell'anagrafe tributaria, il codice identificativo dell'ufficio finanziario, i codici-tributo, la causale del versamento, gli estremi dell'atto e gli importi da pagare con il modello F23 per quel provvedimento; come già visto, un esemplare di tale modello, con le indicazioni dell'eseguito pagamento, deve essere consegnato all'Ufficio affinché questo possa ! procedere alla registrazione dell'atto.

3-Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 16-10-1997, n. 267/E/IV-8-971

Sentenza dichiarativa di usucapione di beni immobili. Sentenza di accertamento di diritti patrimoniali. E' tale. Tassazione. Base imponibile.

Sono stati da più parti richiesti chiarimenti circa il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, delle sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento.

Al fine di evitare una disomogenea applicazione del tributo da parte degli Uffici, si ritiene opportuno impartire le seguenti direttive sulle problematiche sottoposte all'attenzione del Ministero delle finanze.

Com'è noto il legislatore con l'art. 23, comma 2 del DL 2-3-1989, n. 69, convertito dalla legge 27-4-1989, n. 154 ha introdotto la nota II-bis) all'art. 8 della Tariffa, parte prima del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR 26-4-1986, n. 131.

Detta previsione normativa recita: «I provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della Tariffa».

Fra tali «provvedimenti» si evidenziano per la loro particolare rilevanza economica le sentenze con le quali il giudice dichiara l'avvenuta usucapione della proprietà di beni immobili; queste, sono da qualificarsi come «sentenze di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale», in quanto accertano una proprietà che trae origine dal possesso pluriennale ed incontestato dell'immobile.

L'assoggettamento delle predette sentenze all'imposta di registro, secondo le disposizioni contenute nell'art. 1 della citata Tariffa, ha indotto numerosi Uffici a ritenere realizzata ex lege una forma di equiparazione dei provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione alle fattispecie negoziali contemplate nell'art. 1 in parola (atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi).

Tale convinzione ha fatto sorgere, in sede di applicazione concreta dell'imposta di registro, difficoltà interpretative in ordine alla determinazione della base imponibile per la registrazione di sentenze di usucapione di terreni, sui quali il giudice abbia accertato anche l'avvenuta costruzione di un fabbricato da parte dell'usucapiente.

Infatti, ricorrendo questa fattispecie, qualche Ufficio ha chiesto se trovi applicazione nella determinazione della base imponibile - anche in presenza di un acquisto a titolo originario, quale l'usucapione - la particolare disciplina di cui all'art. 24 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR 26-4-1986, n. 131, che consiste nella presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze in occasione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso.

E' stato, inoltre, chiesto di conoscere se sui «provvedimenti» previsti dalla richiamata disciplina introdotta con la nota II-bis) all'art. 8 della Tariffa in parola, siano applicabili, ove naturalmente ne ricorrano i presupposti specifici, le agevolazioni fiscali riservate agli atti di trasferimento, come quelle concernenti la piccola proprietà contadina (legge 6-8-1954, n. 604), ovvero quelle concernenti l'acquisto della prima casa (DL 20-5-1993, n. 155, convertito dalla legge 19-7-1993, n. 243).

Interpellata sulla questione l'Avvocatura generale dello Stato, precisa quanto segue.

Per ciò che concerne il primo problema sollevato, va rilevato che le disposizioni contenute nell'art. 24 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR 26-4-1986, n. 131, non hanno natura impositiva, ma assolvono una peculiare funzione consistente nell'eliminazione di effetti elusivi che potrebbero manifestarsi nei trasferimenti a titolo oneroso. In ipotesi, il contribuente, simulando la cessione del solo bene principale, potrebbe evitare la tassazione delle accessioni e delle pertinenze, che pure andranno ad aggiungersi al patrimonio del cessionario in forza degli istituti che disciplinano la proprietà immobiliare.

Detta norma, secondo il Generale Organo legale, non può che riferirsi ai trasferimenti a titolo derivativo espressamente contemplati nel più volte citato art. 24 e non anche ai provvedimenti che accertano l'acquisto della proprietà per usucapione, regolati, invece, dal sopravvenuto art. 23, comma 2 del DL 2-3-1989, n. 69, convertito dalla legge 27-4-1989, n. 154.

Fa, inoltre, rilevare il suddetto Organo legale, che la tassazione delle accessioni dei frutti e delle pertinenze non deriva dalle previsioni dell'art. 24 del più volte richiamato Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR n. 131 del 1986, bensì è già insita nei principi generali che disciplinano l'imposta di registro.

Si evince, quindi, che nella fattispecie prospettata della tassazione delle sentenze dichiarative dell'usucapione, la base imponibile è costituita dal valore complessivo dell'immobile inclusi accessioni, frutti e pertinenze in virtù non già del richiamato art. 24, ma della forza attrattiva esercitata dal «suolo» secondo i principi dell'incorporazione stabiliti dall'art. 934 del codice civile per i quali tutto quello che si incorpora con il fondo, ancorché per unione meccanica (come nella costruzione) diviene parte integrante del fondo medesimo.

In esito, poi, ai problemi posti in ordine alla tassazione delle sentenze dichiarative dell'usucapione, con riferimento alle disposizioni agevolative per la piccola proprietà contadina, l'Avvocatura generale dello Stato evidenzia che l'autonomia della fonte legislativa non significa di per sé che la tassazione delle sentenze in argomento sia soggetta ad una disciplina speciale e derogatoria, infatti l'art. 23, comma 2 del DL 2-3-1989, n. 69, convertito dalla legge 27-4-1989, n. 154, si limita ad aggiungere la nota II-bis) all'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR 26-4-1986, n. 131.

Sottolinea, inoltre, il Generale Organo legale, che con tale previsione il legislatore si è limitato ad aggiungere un nuovo tipo alla categoria degli atti contemplati dalla più volte citata Tariffa, da regolare secondo i principi generali e le norme sostanziali che disciplinano l'imposta di registro ed ha soddisfatto un evidente scopo antielusivo, sottoponendo i provvedimenti che accertano l'acquisto di immobili per usucapione alle medesime aliquote previste per i normali atti di trasferimento.

Conclude la citata Avvocatura generale che le suesposte argomentazioni non conducono, comunque, ad una automatica applicazione di qualunque legge o norma, anche di carattere speciale, che regola gli atti di trasferimento a titolo oneroso, dal momento che è necessario sempre verificare quale sia l'effettivo significato e la concreta portata di ogni legge o norma di carattere sostanziale emanata in materia e controllare se essa sia riferibile o meno alla specie di atti presi in considerazione.

In altri termini si tratta di risolvere i problemi caso per caso, tenendo all'uopo presente l'analisi delle compatibilità tra le singole disposizioni - in particolare tra quelle speciali ed agevolative - e la fattispecie in esame.

Da tali considerazioni emerge che le agevolazioni fiscali previste dalla legge 6-8-1954, n. 604 e successive modifiche (piccola proprietà contadina), non possono essere applicate in caso di acquisto per usucapione tenuto conto della specialità della disciplina e del carattere essenziale delle formalità previste dalla stessa legge per l'applicazione delle agevolazioni stesse.

Ed invero, l'art. 1 della citata legge n. 604, nel prevedere la casistica cui torna applicabile il regime fiscale agevolato, fa espressamente riferimento a fattispecie negoziali inter vivos che, per la loro natura giuridica di normali atti di trasferimento, sono, sotto un profilo civilistico, distinte dalle sentenze dichiarative dell'usucapione del fondo. Queste ultime, infatti, «accertano» l'acquisto di immobili per usucapione e vanno ricondotte nei modi di acquisto «originario» del diritto di proprietà.

Anche le condizioni soggettive ed oggettive previste dall'art. 2, della legge in argomento e le dichiarazioni, nonché le certificazioni da produrre nelle forme e nei termini tassativamente indicate nel successivo art. 3, costituiscono ulteriori elementi ostativi per la concessione dei benefici fiscali alle sentenze dichiarative di usucapione.

Per ciò che concerne, infine, l'ultima problematica sottoposta all'attenzione della Scrivente, va sottolineato che, in tema di usucapione di un immobile ad uso abitativo per il quale viene richiesta l'applicazione delle agevolazioni «prima casa», valgono le medesime considerazioni suesposte in materia di agevolazioni riguardanti la piccola proprietà contadina.

Ne consegue che - nella vigenza della previsione contenuta nell'art. 2 del DL 7-2-1985, n. 12, convertito dalla legge 5-4-1985, n. 118, più volte prorogata ed integrata da successive disposizioni legislative - l'agevolazione prevista non poteva essere applicata alle sentenze di cui si tratta; infatti, la norma, che stabiliva agevolazioni per l'acquisto della «prima casa», aveva senza alcun dubbio carattere di assoluta specialità e non poteva quindi essere applicata al di fuori dei casi espressamente previsti (trasferimenti a titolo oneroso).

Il quadro normativo, relativo alla agevolazione «prima casa», è radicalmente mutato dopo l'entrata in vigore del DL 20-5-1993, n. 155, convertito dalla legge 19-7-1993, n. 243.

Ed invero il legislatore, con la previsione di cui all'art. 16 del citato decreto, ha integrato l'art. 1, comma 1 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR 26-4-1986, n. 131 prevedendo espressamente che se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2-8-1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27-8-1969, si applica l'aliquota del 4 per cento ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis).

Con tale previsione, il legislatore ha quindi inserito nella casistica di cui all'art. 1 della più volte citata Tariffa, gli atti aventi ad oggetto il trasferimento della «prima casa».

Il suddetto quadro normativo è stato ulteriormente modificato dall'art. 3, comma 131, della legge 28-12-1995, n. 549 che ha sostituito la nota II-bis) all'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al già citato Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR n. 131 del 1986.

Tale nota prevede le condizioni sia di carattere soggettivo che oggettivo necessarie per l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento.

Nella formulazione attualmente vigente, tra l'altro, viene espressamente previsto: «Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 4 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni...».

Ciò posto, poiché la nota II-bis) all'art. 8 della Tariffa parte prima, rinvia espressamente - per ciò che concerne il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, delle sentenze che accertano l'acquisto per usucapione dei beni immobili - alle disposizioni dell'art. 1 della citata Tariffa, conseguiva, in vigenza del DL 20-5-1993, n. 155, sopra richiamato, che le sentenze dichiarative dell'avvenuta usucapione della «prima casa» scontavano l'imposta di registro nella misura ridotta del 4 per cento

secondo le previsioni del quarto periodo del comma 1 del medesimo articolo, in presenza delle condizioni dettate dalla relativa nota II-bis).

E' appena il caso di ricordare che la richiesta di agevolazione doveva essere contenuta, a pena di decadenza, nello stesso atto ovvero, nel caso in cui tale dichiarazione era stata omessa, veniva consentito al contribuente di conseguire il trattamento agevolato sulla «prima casa», mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, stilata ed allegata al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione.

In tal senso, in vigenza della pregressa normativa, si erano infatti già espressi gli ex Ispettori compartimentali delle tasse e imposte indirette sugli affari nella riunione tenutasi nei giorni 11, 12 e 13-12-1990 per quanto concerne gli atti giudiziari.

Per quel che concerne poi la disposizione attualmente vigente in materia della c.d. «prima casa» (modificata dall'art. 3, comma 131 della legge 28-12-1995, n. 549) come precedentemente evidenziato, non si può pervenire alle medesime conclusioni.

Tenuto conto, infatti, dei già richiamati canoni interpretativi individuati dall'Avvocatura generale dello Stato che impongono a carico dell'Amministrazione finanziaria l'obbligo di verificare sempre quale sia l'effettivo significato e la concreta portata di ogni legge o norma di carattere sostanziale, si ritiene che allo stato attuale della normativa non sia possibile estendere le agevolazioni relative all'acquisto della c.d. «prima casa» nel caso in cui il trasferimento dell'immobile sia conseguente ad una sentenza dichiarativa dell'avvenuta usucapione.

Si perviene a tale conclusione in quanto nella nota II-bis) sopra riportata sono espressamente individuate le fattispecie alle quali torna applicabile l'aliquota del 4 per cento e quindi non è possibile ritenere che la stessa possa essere applicata a fattispecie diverse da quelle previste dal legislatore.

4-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 07-10-1995, n. 250/E/IV-8-648

Atti giudiziari. Sentenze impugnabili al momento della registrazione. Imposta di registro. E' dovuta. Rimborso della maggiore imposta versata a seguito del passaggio in giudicato. Legittimità. Sussiste. Modalità.

La sezione staccata di una Direzione regionale, ha chiesto di conoscere il parere della Scrivente in ordine alla possibilità di procedere al rimborso della imposta di registro nel caso in cui una sentenza già sottoposta a tassazione ex art. 37 del DPR 26-4-1986, n. 131 nella misura stabilita dall' art. 8 della Tariffa, parte I allegata allo stesso decreto, venga ad essere modificata nel successivo grado di giudizio.

In particolare la Direzione regionale ... ha manifestato perplessità sia in ordine alla possibilità di applicare, nel caso concreto, l' art. 38 del DPR n. 131 del 1986, sia in ordine alla misura del rimborso.

Al riguardo la Scrivente ritiene di dovere osservare come, per quanto attiene la possibilità di addivenire al rimborso della maggiore imposta versata dal contribuente, occorra attenersi alle disposizioni di cui agli artt. 37 e 77 del già richiamato Testo unico 26-4-1986, n. 131. Occorre, cioè, procedere al rimborso nel caso in cui la sentenza passata in giudicato comporti, all' atto della registrazione, un minore onere tributario per gli obbligati rispetto a quello assolto sulla sentenza emessa nel precedente grado di giudizio.

Quanto precede sempreché il rimborso venga richiesto, a termini dell' art. 77 del decreto in argomento, entro i tre anni dal momento in cui è sorto il diritto della restituzione.

Per quanto attiene poi la misura del rimborso, ferma restando comunque la corresponsione della imposta fissa sul primo titolo portato alla registrazione, occorrerà, in tutta evidenza, esaminare la sentenza passata in giudicato nei suoi contenuti, al fine di individuare gli effetti prodotti dalla stessa nella sfera giuridico-patrimoniale delle parti e così procedere a determinare il definitivo ammontare dell' obbligazione tributaria a carico del contribuente.

E' appena il caso, infine, di rammentare come sull' argomento possa trovare applicazione la circolare ministeriale n. 37/22039 del 10-6-1986, nonché come, in presenza di più soggetti cointeressati al rimborso, siano tutt' ora vigenti le direttive già fornite con la circolare n. 58/250721 del 15-12-1989, emanata dalla Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari.

Ordinanza di assegnazione del credito pignorato. Assegnazione del credito pignorato presso il terzo debitore. Precedente sentenza di risarcimento danni. Atti giudiziari diversi. Assoggettamento a separate imposte. Registrazione a debito. Inammissibilità. Specifica richiesta del cancelliere. Necessita.

Con istanza del ..., la signora F.V. si rivolgeva al competente Ufficio del registro di ..., per chiedere la restituzione dell' imposta di registro di lire 11.805.500, assolta ai sensi dell' art. 8, lettera b), della tariffa parte prima allegata al DPR n. 131 del 26-4-1986, per la registrazione del decreto pretorile di assegnazione di somma, registrato a P. il 6-5-1991, al n. 2308/IV.

A sostegno del chiesto rimborso, la parte evidenziava la sussistenza di una duplicazione di imposizione a fronte di un' unica attribuzione patrimoniale, dal momento che il precedente atto giudiziario e cioè la sentenza con la quale il Tribunale civile di P. condannava il convenuto signor L.I. autore del reato, al risarcimento dei danni patrimoniali e morali subiti dall' istante, era stato già oggetto di imposizione da parte del medesimo Ufficio del registro in data 14-11-1989, con l' applicazione della aliquota del tre per cento, ai sensi dell' art. 8, lettera b), della tariffa allegata al summenzionato decreto e contestuale assolvimento dell' imposta in ragione di lire 2.878.000.

Con successiva istanza del ..., integrativa della prima, la signora F. richiedeva la restituzione delle suddette due somme già corrisposte, oltre i relativi interessi maturati e maturandi, ai sensi del combinato disposto degli artt. 59, lettera d) e 60, comma 2, del DPR 26-4-1986, n. 131.

L' Ufficio del registro di ..., con nota ..., manifestava l' avviso che sia la sentenza del 1989, sia il decreto pretorile del 1990, fossero da considerare attratti nella sfera applicativa dell' istituto della registrazione a debito, trattandosi di condanna a risarcimento di danni prodotti da fatti costituenti reato e, pertanto, riteneva degna di accoglimento la formulata richiesta di parte.

L' ex Ispettorato compartimentale tasse e imposte indirette sugli affari di L., interessato al riguardo, con nota ..., contrariamente a quanto affermato dall' istante e ribadito dall' Ufficio del registro, esprimeva parere sfavorevole ai chiesti rimborsi sostenendo di dover annoverare la sentenza del 1989, portante condanna al pagamento della somma di lire 95.622.866, tra gli atti del processo di cognizione ed il decreto di assegnazione della somma di lire 393.509.022, a seguito di pignoramento presso terzi, tra quelli del processo di esecuzione.

In altri termini, riteneva i testè cennati provvedimenti, di natura ed effetti diversi e, pertanto, assoggettabili a distinte imposte ai sensi del più volte menzionato art. 88 della Tariffa.

Inoltre, per quanto concerne la registrazione a debito precisava che l' art. 59, lettera d), del DPR n. 131 del 1986 ha riguardo soltanto delle «sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato», e, non anche, degli altri provvedimenti.

Infine, faceva altresì presente che, in ogni caso, la «registrazione a debito» sarebbe dovuta essere specificatamente richiesta.

L' ex Intendenza di finanza, in ordine alla tesi sostenuta dal citato ex Ispettorato manifestava dubbi e perplessità ritenendo che nella prospettata fattispecie, tornasse applicabile, per la sentenza registrata il 14-11-1989, l' art. 59, lettera d), del DPR n. 131 del 1986, e, per l' ordinanza pretorile di assegnazione, l' art. 8, lettera d), della tariffa parte prima allegata al DPR n. 131/1986.

Pertanto, la stessa ex Intendenza di finanza esprimeva parere favorevole sia alla restituzione dell' intera somma percetta dall' Ufficio sulla sentenza de qua, sia alla restituzione della somma pagata sull' ordinanza del pretore, depurata dell' importo dell' imposta fissa di registro.

Tuttavia, prima di qualsiasi decisione in proposito l' ex Intendenza di finanza ha chiesto di conoscere il parere dell' allora Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari.

Posto quanto sopra ed esaminati i termini della delicata questione la Scrivente ritiene di dover condividere in linea di diritto il parere manifestato, a suo tempo, dall' Organo ispettivo.

E' fuor di dubbio, invero, che nel caso in esame non possa parlarsi di duplicazione di imposta essendo la sentenza e l' ordinanza del pretore rientranti la prima nel processo di merito e la seconda nel processo di esecuzione promosso dalla parte sul presupposto di un diritto ormai certo, al fine di assicurarne la soddisfazione.

Essendo, quindi, gli atti giudiziari in discorso due atti distinti e diversi tra loro, va da sè che gli stessi, andavano sottoposti così come, peraltro, è stato fatto in sede di registrazione dal competente Ufficio del registro di ..., a separate imposte.

Per quanto concerne, allo stato, la tassazione dell' ordinanza di assegnazione del credito pignorato presso il terzo debitore, sarà opportuno che codesta Direzione regionale esamini il richiesto rimborso anche alla luce delle disposizioni emanate da questo Dipartimento con circolare n. 45/IV-8-134 del 27-12-1993 e provveda alla restituzione della maggiore imposta versata dall' istante sull' ordinanza di assegnazione del credito pignorato, applicando l' aliquota dello 0,50 per cento prevista dall' art. 6 della Tariffa parte prima del vigente testo unico n. 131 del 1986, anziché quella del 3 per cento riscossa ai sensi dell' art. 8, lettera b), della medesima Tariffa.

Per quanto concerne poi, l' applicabilità della registrazione a debito, ai sensi dell' art. 59, lettera d), del DPR n. 131 del 1986, cioè senza pagamento delle imposte dovute sulle sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato, la Scrivente è del parere che la stessa poteva essere legittimamente attivata soltanto in presenza della formale richiesta dell' organo designato e cioè dal cancelliere giudiziario.

Ad avviso di questa Direzione centrale, è quest' ultimo, invero, il solo legittimato alla richiesta della «prenotazione a debito» dell' imposta di registro qualora ravvisi dal contesto delle sentenze in esame, i presupposti per poter accedere alla procedura della registrazione a debito, in osservanza alle direttive della circolare emanata dal Ministero di grazia e giustizia del 18-10-1989 - prot. n. 8/2152/17/Quesito 87/11, in sintonia con la circolare dell' ex Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari n. 33 del 4-7-1989.

In tal senso, si è altresì pronunciato l' ex UIC della tasse e delle imposte indirette sugli affari con nota n. 750471/93 del 4-6-1993 (che riporta qui di seguito):

«Riscontrando il foglio ..., presa visione della documentazione allo stesso allegata, questo Servizio ritiene opportuno in primo luogo acquisire la conoscenza dell' attuale stadio della procedura attivata, relativamente al caso rappresentato e, in particolare, chiede di sapere se il Ministro di grazia e giustizia, a suo tempo interessato della fattispecie, abbia o meno rassegnato le proprie determinazioni.

Ciò premesso, lo Scrivente non può tuttavia esimersi dal rilevare come non esattamente in linea con le disposizioni vigenti si sia dimostrata la procedura intrapresa dal competente Ufficio del registro che, pur in assenza di formale richiesta in tal senso promanante dall' organo designato, ha provveduto automaticamente a registrare a debito la sentenza che ne occupa.

Ora, se da un verso l' art. 59 del DPR 26-4-1986, n. 131 fissa le previsioni la cui sussistenza concreta determina l' applicazione della particolare procedura della registrazione a debito, è altrettanto indiscutibile che detta procedura, *ratione materiae*, per poter aver luogo debba essere promossa dall' Organo specifico e cioè dal cancelliere giudiziario. Questi, infatti, secondo le disposizioni recate dalla Tariffa civile, recepite dalle Istruzioni sulla contabilità demaniale, ha l' obbligo di trasmettere - come è risaputo - agli Uffici la «nota» delle spese, tasse e diritti annotati a debito, insieme agli atti di causa allo scopo di fare esercitare agli stessi Uffici del registro, appunto, un controllo sulle operazioni delle Cancellerie, onde accertare se sono state regolarmente iscritte a campione tutte le somme che debbono essere recuperate.

Nel caso in trattazione, viceversa, è dato riscontrare come la Cancelleria interessata non abbia ritenuto di dover includere la sentenza di cui trattasi tra quelle la cui registrazione sarebbe dovuta intervenire a debito, in quanto non ricadente nella previsione di cui alla lettera d) dell' art. 59 del DPR n. 131/1986.

Quest' ultima disposizione prevede, in effetti, la registrazione a debito per le sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato, includendo nel termine generico di «danno» sia quello patrimoniale che quello non patrimoniale, ossia morale.

Tale «sintonia» che sembra privilegiare la norma e che viene in sostanza recepita nella richiamata circolare ministeriale n. 33/310333 del 4-7-1989 , non è dato riscontrare viceversa nella parte dispositiva della sentenza che interessa laddove il risarcimento dei danni non patrimoniali viene demandato «in separata sede».

Mancherebbero, quindi, una volta accertata la mancata contestualità del doppio «genere» di risarcimento e così come asserito dall' Ufficio del campione civile di Roma, i presupposti per poter accedere alla procedura di registrazione a debito.

Indubbiamente la problematica indicata offre fondati motivi di incertezza per poter accedere *funditus* all' una o all' altra tesi di merito; lo Scrivente è comunque del parere, riservandosi senz' altro di approfondire convenientemente la problematica nei suoi termini essenziali, previ le opportune intese e contatti con il Ministero di grazia e giustizia, che si debbano, all' atto pratico, privilegiare e salvaguardare gli interessi erariali. Di conseguenza - in assenza all' attualità di una formale richiesta da parte della Cancelleria competente ad accedere alla procedura di registrazione a debito - l' Ufficio del registro interessato è opportuno che si attivi concretamente per il recupero dell' imposta nei modi ordinari, tralasciando ossia la procedura della registrazione a debito che, tra l' altro come esattamente fatto notare, non può allo stato degli atti, così come conosciuti dallo Scrivente, essere coltivata per mancanza di legittimazione attiva da parte dell' organo deputato, appunto, al recupero dell' imposta stessa».

Pertanto, nella consapevolezza che, allo stato degli atti, non esiste una esplicita richiesta di registrazione a debito da parte della cancelleria competente, questa Direzione centrale conviene di privilegiare e salvaguardare gli interessi erariali esprimendo parere sfavorevole alla summenzionata registrazione.

Infine, è appena il caso di evidenziare che, a conferma della ritenuta legittimazione attiva del cancelliere a dover specificatamente richiedere la registrazione a debito delle sentenze in trattazione, è stato interpellato il Dicastero di grazia e giustizia con nota n. IV-8-027/94, diretta, tra l' altro, anche a codesta Direzione regionale delle entrate.

6-Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 27-12-1993, n. 45-iv-8-134

Piano di riparto finale del fallimento

La problematica relativa al criterio di tassazione dei decreti, che rendono esecutivi i piani di riparto dell'attivo fallimentare e delle ordinanze di distribuzione di somme ricavate dalla espropriazione immobiliare e mobiliare, è stata affrontata dalla Direzione Generale delle Tasse con precedente Circolare n. 58 del 30 luglio 1990 e successivo telegramma dell'11/10/1990, recependo al riguardo, l'interpretazione alquanto consolidata della Suprema Corte di Cassazione (Sentenze n. 4284 del 25/6/1988, n. 3336 del 15/7/1989 e n. 3525 del 27/7/1989).

Tuttavia, nonostante il manifesto orientamento alcuni dipendenti Uffici e altri operatori, non hanno mancato di formulare richieste di chiarimenti in ordine ai principi interpretativi enunciati nella cennata circolare e successivo telegramma.

In particolare, hanno chiesto di conoscere quale sia il trattamento tributario da adottare:

- 1) per le ordinanze di distribuzione delle somme ricavate da procedure esecutive;
- 2) per i provvedimenti che comportano la conversione del pignoramento;
- 3) per le ordinanze di assegnazione di beni mobili o immobili pignorati e di crediti pignorati presso terzi.

Per quanto concerne il primo punto delle sollevate questioni, la Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari ha già avuto modo di precisare, con Risoluzione n. 260689/91 del 13 luglio 1992 - peraltro, in aderenza al parere manifestato al riguardo dall'Avvocatura Generale dello Stato con consultazione n. 2721/86/289 del 30/10/1990 -, che i provvedimenti di approvazione del

piano di riparto debbono di regola andare esenti dall'imposta di registro, fatta eccezione per quei casi, già evidenziati dalla Cassazione con Sentenza n. 4277/87, nei quali il Cancelliere dovrà provvedere all'invio dell'atto all'Ufficio del Registro. Quest'ultimo adempimento, invece, è del tutto superfluo quando si tratti di ordinanza di distribuzione delle somme ricavate da esecuzione forzata individuale; in tal caso, infatti, l'atto di aggiudicazione - come precisa il predetto Organo Legale - ha già formato oggetto di imposizione tributaria. Per quanto concerne poi la tematica relativa ! ai provvedimenti di conversione adottati ai sensi dell'articolo 495 Cod. Proc. Civ. lo Scrivente attesa la natura meramente ordinatoria degli atti in discorso, ritiene di poter ribadire quanto già precisato con Risoluzione n. 260131/92 del 13/7/1992 nel senso che i menzionati atti giudiziari non sono collocabili tra quelli da registrare in termine fisso ai sensi dell'articolo 8 della tariffa parte prima, del D.P.R. 131/86.

Questo orientamento è stato sottoposto all'esame dell'Avvocatura Generale che con consultazione n. 4043/1991 del 13/5/1992 ne ha condiviso l'impostazione.

Con riferimento al punto tre, ossia alla tassazione relativa "ai provvedimenti di assegnazione non preceduti da vendita di beni mobili e immobili pignorati e di crediti pignorati presso terzi", si è ravvisata la necessità di interpellare il suddetto Organo Legale che, definitivamente pronunciatosi sulle particolari fattispecie, con consultazione n. 4049/91 del 19/10/1992, ha osservato quanto segue.

L'indirizzo giurisprudenziale formatosi in base alle Sentenze della Suprema Corte del 22/6/1983, n. 4277 (con riguardo ai sensi di riparto fallimentare) e del 13/5/1987 n. 4391 (con riguardo alle distribuzioni delle somme ricavate dall'espropriazione) non deve indurre a ritenere che tutti i provvedimenti conclusivi dei procedimenti esecutivi individuali o concorsuali siano da ritenere esenti dalla imposta di registro.

Sostiene invero l'Organo legale che tale esenzione sia ascrivibile soltanto agli atti di contenuto "meramente esecutivo", ovvero a quegli atti che si limitano a realizzare coattivamente il pagamento della somma già spettante al creditore (o a più creditori) in forza di un preesistente titolo.

In altri termini, tutti quegli atti per i quali non è ravvisabile il presupposto della imposizione tributaria in quanto realizzano soltanto l'esecuzione coattiva della prestazione di pagamento dovuta dal debitore esecutato.

A questa categoria appartengono non solo i decreti di approvazione dei piani di riparto fallimentare e i decreti di distribuzione delle somme ricavate dalle vendite immobiliari, che sono espressamente presi in esame dalla giurisprudenza, ma anche le ordinanze che si limitano ad attribuire al creditore le somme che spettano loro in virtù del precetto di pagamento o dell'atto di intervento e che siano state ricavate a seguito del pignoramento (ove siano state pignorate direttamente somme di denaro) ovvero in conseguenza della vendita o della conversione dei beni mobili o immobili pignorati.

Tra gli atti "meramente esecutivi" una particolare riflessione va dedicata all'ipotesi della distribuzione della somma di denaro in conseguenza della vendita o della conversione dei beni mobili e immobili pignorati.

E invero al fine di evitare l'insorgere di ulteriori dubbi interpretativi, è bene precisare che in tal caso la locuzione "della vendita o della conversione di beni mobili o immobili pignorati" vuole significare non

un trasferimento delle cose ma la possibilità per il debitore di liberare da pignoramento i suddetti beni in cambio di una equivalente somma di denaro.

In altre parole altro non è che un pignoramento di denaro. Tuttavia, sostiene sempre l'Avvocatura che da questi provvedimenti "meramente esecutivi" vadano distinti quelli che definiscono la procedura esecutiva e realizzano la pretesa creditoria mediante un atto che trasferisca la proprietà di un bene o la titolarità di un altro diritto patrimoniale e che può definirsi di assegnazione in senso proprio.

Questi provvedimenti possono distinguersi in due tipi:

1) le ordinanze di assegnazione dei beni mobili o immobili pignorati che siano adottate, entro i limiti e secondo le regole previste per le singole procedure, in base a espressa istanza avanzata dal creditore procedente o da un creditore intervenuto, ai sensi degli artt. 505 (per i mobili) e 588 ss. Cod. Proc. Civ. (per gli immobili).

Si tratta della così detta assegnazione aggiudicazione, sostitutiva della vendita, che è disciplinata negli aspetti sostanziali dall'articolo 2925 ss. C.C.;

2) le ordinanze di assegnazione dei crediti pignorati presso il terzo debitore emesse ai sensi dell'articolo 553 Cod. Proc. Civ. nei casi in cui non sia stata disposta la vendita del credito. Si tratta di un provvedimento che opera la traslazione della titolarità del credito, con gli effetti previsti dall'articolo 2928 C.C..

In altri termini, nella prima ipotesi l'assegnazione aggiudicazione del bene pignorato (sia esso mobile che immobile), si ha ai sensi dell'articolo 505 Cod. Proc. Civ. e ss. del Cod. Proc. Civ., allorchè il creditore pignorante chiede al giudice dell'esecuzione l'assegnazione del bene pignorato (mobile); e ai sensi dell'articolo 588 e ss. Cod. Proc. Civ., allorchè il creditore, fallito l'esperimento dell'incanto, può dietro corresponsione di un prezzo non inferiore a quello di base dell'incanto non riuscito, chiedere l'assegnazione dell'immobile.

Nella seconda ipotesi, l'assegnazione del credito pignorato si ha allorquando - accertata l'esistenza di crediti del debitore escusso verso il terzo - il giudice ai sensi dell'articolo 553 Cod. Proc. Civ., nei casi in cui non sia stata disposta la vendita del credito, procede all'assegnazione del credito pignorato al creditore precedente, determinandone così la traslazione della titolarità del credito.

In entrambe queste ipotesi, sostiene ancora, il predetto Organo Generale Legale, non si realizza soltanto la pretesa creditoria posta a fondamento dell'esecuzione, ma si registra un effetto ulteriore e diverso (il trasferimento del bene o del credito) che potrebbe legittimare l'applicazione dell'imposta di registro: e invero, per un verso non sembra ostativa la giurisprudenza sopra richiamata che riguarda -come si è già detto - i "meri atti esecutivi"; per un altro verso può ritenersi significativo il disposto dell'articolo 8 della tariffa annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che ricomprende espressamente tra gli atti tassabili "i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione", equiparando così i trasferimenti a favore dello stesso creditore ai trasferimenti eseguiti a favore di terzi in seguito a ordinanza di vendita dei beni pignorati.

Tanto premesso i dipendenti Uffici dovranno attenersi ai criteri impositivi di cui sopra applicando secondo quanto disposto alla lettera a) dell'articolo 8 della tariffa allegata al D.P.R. 131/86, le aliquote previste dall'articolo 1 della tariffa nel caso di assegnazione di immobili o diritti immobiliari disposta

ex artt. 588 ss. Cod. Proc. Civ.; le aliquote previste dall'articolo 2 o le imposte fisse previste dall'articolo 7 nel caso di assegnazione di beni mobili; l'aliquota prevista dall'articolo 6, nel caso di assegnazione di crediti pignorati presso il debitore.

Si ravvisa infine l'opportunità di precisare che le cancellerie giudiziarie hanno l'obbligo di trasmettere ai competenti Uffici del Registro tutte le ordinanze che comportano gli effetti traslativi sopra richiamati con esclusione, di quei provvedimenti che si limitano ad attribuire e distribuire le somme di denaro spettanti ai creditori precedenti.

Si pregano, pertanto, gli Uffici di attenersi alle suesposte direttive, provvedendo, a eventuali recuperi d'imposta per gli atti già regolarmente registrati e per i quali siano stati adottati difformi criteri di liquidazione.

7-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-09-1992, n. 260221

Imposta di registro. Registrazione volontaria. Atti giudiziari. Controversie di lavoro. Sentenza di omologa di concordato preventivo o fallimentare. Crediti di natura tributaria, previdenziale o per prestazioni di lavoro. Obbligo di registrazione. Non sussiste.

Con nota sopraindicata codesto Ispettorato, previa osservazione che - in forza della circolare ministeriale n. 35 del 05.07.91, è stata già chiarita la non assoggettabilità ad imposta proporzionale di registro dei crediti originati da operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA in materia di tassazione di sentenze omologative di concordati preventivi o fallimentari - ha chiesto di conoscere il parere della Scrivente circa la possibilità che analogo trattamento vada riservato anche ai crediti di natura tributaria o previdenziale nonché ai crediti per prestazioni di lavoro dipendente.

Codesto Organo Ispettivo sarebbe, infatti, del parere che, rientrando detti crediti nelle previsioni di cui agli artt. 5 e 10 della tabella allegata al D.P.R. n. 131/86, potrebbe assumere concreta fondatezza l'ipotesi della loro esclusione dall'obbligo della registrazione per l'imposta di registro.

Al riguardo la Scrivente, ritiene di poter condividere il pensiero di codesto Organo in quanto l'art. 10 della legge 11.08.73, n. 53, prevede espressamente, nel secondo comma, l'esclusione dell'imposta di registro, sia per gli atti e documenti inerenti all'esecuzione immobiliare e mobiliare delle sentenze ed ordinanze emesse nei giudizi relativi alle cause per controversie individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego, sia per quelli riferentesi a "recupero dei crediti per prestazioni di lavoro nelle procedure di fallimento di concordato preventivo e di liquidazione coatta amministrativa".

Per quanto concerne, poi, il richiamo all'art. 5 della già menzionata tabella, la Scrivente ritiene che il tenore letterale dello stesso articolo, non lascia adito ad altra soluzione se non quella di considerare i crediti di "natura tributaria" - come è nella specie il credito IVA di cui alla sentenza di omologa n. 6562 del 20.09.90 - esenti dall'obbligo della registrazione.

La stessa norma precisa, inoltre, che fra gli atti ivi compresi debbano rientrare anche quelli relativi al "rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute, comprese le relative sentenze ..." quale può essere, nel caso in disamina, l'atto giudiziario sottoposto all'esame della Scrivente.

E' appena il caso di ricordare che, comportando la sentenza de qua anche fattispecie diverse da quelle innanzi esaminate e rientranti nella sfera applicativa dell'IVA, l'imposta di registro si renderà dovuta in misura fissa come già precisato nella richiamata circolare n. 35 del 5 luglio 1991.

8-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21-03-1992, n. 260786

Imposta di registro. registrazione in termine fisso. Atti giudiziari. Nullità o annullamento di atti. Sentenza dichiarativa della risoluzione di contratto di cessione di azioni. Imposta in misura fissa. Applicabilità.

Con nota sopraindicata codesto Ispettorato compartimentale ha chiesto di conoscere il parere della Scrivente in ordine al trattamento tributario in materia di imposta di registro cui dovrebbero essere sottoposte le disposizioni rilevabili nella sentenza in oggetto indicata.

Dette disposizioni, per quanto concerne gli aspetti con riflessi di ordine tributario, possono ricondursi alla declaratoria di risoluzione di diritto del contratto di cessione di azioni in forza della riconosciuta per sentenza operatività della clausola risolutiva espressa. Nella stessa sentenza, si riconosce l'efficacia, ex art. 2901 del codice civile, del trasferimento delle azioni a terzi operato da parte del soggetto a carico del quale viene fatta valere la clausola risolutiva, e si condanna in solido il primo acquirente e il terzo possessore delle azioni a restituire le medesime al primo venditore.

Al riguardo la Scrivente, preso atto che codesto Ispettorato ha ritenuto di dover sottoporre la sentenza de qua a tassazione in misura fissa, salvo eventuali diverse determinazioni di questa Direzione generale, ritiene di poter condividere le modalità ed i criteri di tassazione seguiti da codesto organo ispettivo.

Invero, appare corretta la sottoposizione ad imposta fissa delle citate disposizioni, sia alla luce dell'art. 28 del D.P.R. n. 131/1986, che regola il trattamento fiscale in materia di imposta di registro per il caso

in cui si addivenga alla risoluzione del contratto in forza di clausola risolutiva espressa, sia alla luce dell'art. 8, lettera e) della tariffa parte prima dello stesso D.P.R. n. 131/1986, che, a sua volta, prevede espressamente per l'ipotesi della risoluzione del contratto in via giudiziale e per quella della condanna alla restituzione di beni o denaro, l'applicabilità in misura fissa dell'imposta.

Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 05-07-1991, n. 35/221085

Imposta di registro. Registrazione in termine fisso. Atti giudiziari. Atti di omologazione. Sentenza di omologazione di concordato fallimentare. Atto autoritativo costitutivo di diritti. E' tale. Effetto vincolante per l'imprenditore e per tutti i creditori. Sussiste. Imposta proporzionale. E' dovuta. Disposizioni della sentenza di omologa concernenti il pagamento di corrispettivi di operazioni soggette a IVA. Imposta di registro. E' dovuta in misura fissa.

Alcuni Ispettorati compartimentali hanno formulato diversi quesiti in tema di imposizione, agli effetti dell'imposta di registro delle sentenze di omologazione di concordati preventivi e fallimentari. Dal momento che ciascuno dei detti ispettorati ha affrontato la questione sotto profili diversi, la Scrivente ritiene opportuno trattare unitariamente l'intera problematica, connessa al trattamento tributario dei predetti atti, anche allo scopo di indirizzare l'attività degli uffici interessati verso una uniforme applicazione della normativa.

Al fine di individuare il criterio impositivo cui vanno assoggettati gli atti in discorso è necessario muovere da una esatta qualificazione della natura del concordato fallimentare dal punto di vista civilistico.

Con la sentenza n. 681 del 4-2-1986, la Suprema Corte, confermando quanto già sostanzialmente anticipato con le sentenze n. 119 del 1981; n. 4520 dell'11-8-1982, n. 4044 del 10-7-1984, ha fornito una completa e soddisfacente elaborazione dell'istituto, trovando peraltro un punto di incontro con una parte della dottrina civilistica più accreditata, nel considerare il controllo del giudice una attività che investe oltre la legittimità, anche il merito della proposta approvata dai creditori, sotto il profilo della convenienza della stessa, in base alla serietà delle garanzie offerte e della congruità della percentuale concordataria. Sostanzialmente tale orientamento ravvisa nel concordato un atto a formazione successiva che presuppone la proposta come atto iniziale della serie procedimentale e l'omologazione come atto conclusivo della stessa e nella sentenza «non un mero momento di controllo rispetto all'autonomia espressa nel patto concordatario», ma un atto giurisdizionale autoritativo, che concludendo una complessa procedura, realizza per forza propria l'effetto generale dell'obbligatorietà del concordato, in quanto trasforma in obbligo giuridico, vincolante per l'imprenditore e tutti i creditori - anche quelli dissenzienti - la proposta originaria.

Considerato il carattere pubblicistico attribuito al concordato, la sentenza omologativa, secondo la Corte di cassazione, deve essere inquadrata, per gli effetti che produce, nell'ambito della previsione di cui all'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986.

Conclusivamente, il presupposto per l'assoggettamento dell'atto de quo a imposta proporzionale di registro va ricercato non tanto in relazione all'effetto economico del medesimo, quanto a quello giuridico, avendo, cioè, riguardo alla sua natura, quale titolo idoneo a produrre delle modificazioni ai diritti delle parti cui l'atto stesso è destinato.

Più precisamente, oggetto della tassazione, nel caso considerato, non è l'aggancio a generici trasferimenti di ricchezze, ma soltanto e unicamente l'effetto giuridico dell'atto presentato alla registrazione.

In questo senso si è espressa sostanzialmente la Suprema Corte nella riportata sentenza n. 681 del 1986, precisando cioè che negli atti in parola si costituisce «un peculiare diritto al pagamento, nella struttura sostanziale non diverso dal diritto originariamente spettante al creditore, ma tuttavia costitutivamente, in senso negativo, dalla riduzione che esso autoritativamente subisce in termini di quantità (falcidia concordataria) e, in senso positivo, dal fatto che il suo soddisfacimento si svolge sotto la sorveglianza degli organi della procedura (artt. 136 e 185, legge fallimentare) e con il corredo di una sanzione (la risoluzione del concordato:

artt. 137 e 186 stessa legge) che, per la sua officialità, si rileva posta a presidio non tanto degli originari diritti sostanziali di credito quanto piuttosto di una «situazione soggettiva attiva di massa», creata dal procedimento concordatario e dalla sentenza che, chiudendolo, determina la obbligatorietà dei suoi effetti».

Da tali precisazioni, consegue che, sebbene i precedenti rapporti obbligatori tra l'imprenditore ed i creditori abbiano generato il presupposto impositivo ai fini dell'imposta di registro, la sentenza di omologa, costituisce una nuova situazione soggettiva attiva di natura patrimoniale che dà luogo all'applicazione del tributo di registro nella misura proporzionale del 3 per cento, una volta che il debitore o il terzo assuntore abbiano assunto l'obbligo di ottemperare a quanto definito nel concordato preventivo.

E' appena il caso di evidenziare che l'imposta di registro sulla menzionata sentenza si renderà dovuta invece nella sola misura fissa relativamente alle disposizioni del provvedimento concernente il pagamento di corrispettivi per cessioni di beni o prestazioni di servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ciò in ossequio al noto e generale principio dell'alternatività dei due tributi, anche in tale fattispecie applicabile, trattandosi di disposizioni «relative» ad operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Si ravvisa, infine, l'opportunità di precisare che, per le cessioni di beni conseguenti alle disposizioni concordatarie contenute nella sentenza di omologazione, si renderà dovuta (escluse le ipotesi in cui l'operazione stessa debba essere sottoposta a imposta di registro es. terreni agricoli, aziende) l'imposta sul valore aggiunto, realizzandosi in tale caso, entrambi i requisiti, soggettivo ed oggettivo, per l'applicazione di quest' ultimo tributo.

Sia nel concordato preventivo che in quello fallimentare l'imprenditore conserva, infatti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la soggettività tributaria.

Per completezza di trattazione, si sottolinea, da ultimo, che la Corte di Cassazione, recentemente con la sentenza n. 4665 del 23-5-1990, ha altresì affermato che le garanzie richieste dagli articoli 124 e 130 della legge fallimentare, per la omologazione della proposta di concordato, non sono imponibili, ai fini

del tributo di registro in quanto rese obbligatorie dalla legge, precisando che non ha rilevanza a tale riguardo il tipo stesso di garanzia (il che comporta che tutte le garanzie reali, personali, offerte dal debitore o da un terzo, sono assimilabili) nè la circostanza che il giudizio sulla congruità della garanzia offerta sia devoluto al giudice.

Si pregano, pertanto, i dipendenti Uffici di attenersi alle direttive suesposte, provvedendo, ove non sia maturato il termine di decadenza, ad elevare i relativi supplementi per gli atti già registrati con criteri di liquidazione difformi.

9-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 31-07-1990, n. 260382

Atti giudiziari. Sentenza di condanna al pagamento di somme. Accertamento dell'obbligo contenuto in altro provvedimento giurisdizionale. Effetti tributari di quest' ultima sentenza. Non sussistono. Imposta di registro. E' dovuta in misura fissa.

Con istanza del 21-5-1990 l'Istituto ... ha rinnovato, con ulteriori argomentazioni, la sua precedente richiesta di riesame dell'operato dell'Ufficio del registro successioni-atti giudiziari di ... in ordine alla tassazione, da questo operata, su di una sentenza che condannava l'Istituto stesso al pagamento di una somma dovuta in relazione ad un obbligo il cui accertamento era stato demandato ad altro giudice.

Si è verificata, infatti, nel caso di specie, una divaricazione del procedimento con conseguente differenziazione della fase di determinazione dell'an debeatur rispetto a quella volta ad individuare il quantum.

Con pregevoli argomentazioni l'istante rileva - tra l'altro - come, dal punto di vista processuale, la sentenza oggetto della contestata tassazione - vertente sulla determinazione del quantum debeatur - sia stata in realtà travolta e resa giuridicamente infondata dall'accoglimento con rinvio, da parte della Suprema Corte, del ricorso proposto avverso la sentenza non definitiva sull'an debeatur e che, quindi, tale circostanza rende in realtà improduttiva di effetti la sentenza sulla quale l'Ufficio ha ravvisato il verificarsi del presupposto impositivo alla luce dell'art. 37 del DPR n. 131 del 26-4-1986.

L'Istituto ... nel rilevare, inoltre, come la ratio che assiste l'imposta di registro va ricercata anche nell'ambito del citato art. 37 del DPR n. 131/1986, nell'assoggettamento ad imposizione degli atti produttivi di effetti sostanziali, anche se potenziali o modificabili per effetto di successivi provvedimenti, conclude che mancando, per effetto della cassazione con rinvio della sentenza relativa all'an debeatur, tale potenzialità, nel caso specifico viene a mancare lo stesso presupposto logico-giuridico della imposizione.

Interpellato sull'argomento codesto Ispettorato, oltre al suo apprezzato parere, ha ritenuto utile trasmettere la nota n. ... del 20-6-1990, redatta dal competente Ufficio del registro successioni-atti giudiziari, nella quale viene evidenziato come al momento in cui la sentenza relativa al quantum debeatur (n. 5904/89) è stata trasmessa dalla cancelleria dell'organo giurisdizionale, essa era da considerarsi tassabile, essendo di norma l'indagine del tassatore circoscritta all'atto giudiziario trasmesso per la registrazione, al suo contenuto ed alla data della sua emanazione.

Ove, tuttavia, tale indagine venga estesa (anche alla luce degli eventi rappresentati dall'Istituto ...) all'aspetto processualistico relativo agli effetti della cassazione con rinvio della sentenza relativa all'an debeatur lo stesso Ufficio manifesta, in detta nota, la possibilità di giungere a due soluzioni opposte; la prima che tiene conto della interpretazione letterale della disposizione di cui all'art. 37 del Testo Unico dell'imposta di registro secondo la quale, fintanto che non intervenga il passaggio in cosa giudicata della sentenza definitiva l'imposta è comunque dovuta e non può conseguentemente configurarsi un eventuale diritto al rimborso della stessa; la seconda soluzione, invece, che tiene conto del principio secondo il quale la caducazione degli effetti sostanziali del giudizio, preclusiva per l'imposizione, comporta che l'esazione del tributo dovrebbe essere rinviata al momento della pronuncia della Corte d'appello sul rinvio operato dalla Suprema Corte.

Per quanto concerne il contributo esegetico apportato da codesto organo ispettivo, sembra di poter rilevare una sostanziale concordanza di principio sulla imponibilità della sentenza in questione in forza dell'art. 37 del Testo Unico n. 131/1986 temperata dalla particolare circostanza connessa al rinvio operato dalla Suprema Corte in ordine all'an debeatur: tale rinvio, che a parere di codesto Ispettorato, non escluderebbe, tuttavia, una residua possibilità che si addivenga, pur seguendo i principi di diritto indicati dalla Cassazione, ad una nuova sentenza ancora sfavorevole alla parte.

Attesa, tuttavia, l'incertezza processuale ancora esistente anche codesto organo ispettivo non sarebbe alieno dal rinviare l'esazione del tributo al momento del passaggio in giudicato della pronuncia di merito, sempreché la pretesa tributaria risulti formalmente contestata nei termini innanzi l'organo giurisdizionale competente.

In quest' ultimo caso, tuttavia, viene osservato che dovendosi ritenere esigibile il tributo sin dalla registrazione della sentenza di primo grado si renderebbero comunque dovuti gli interessi per omesso pagamento, dal momento che l'eventuale diritto al rimborso sorgerebbe solo con la futura decisione che crea il giudicato.

Esaminata la questione, la Scrivente ritiene di dover rilevare come la soluzione della questione vada ricercata in più ambiti e che occorre, quindi, coordinare l'ottica tributaria con quella processualistica di guisa che venga ad essere rispettata la ratio che il legislatore ha ritenuto di dover evidenziare nell'ambito dell'art. 20 del Testo Unico dell'imposta di registro.

L'esame coordinato delle fonti normative, conduce, infatti, a ricercare negli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, la giustificazione razionale dell'imposizione indiretta; imposizione che per sua natura è rivolta a colpire manifestazioni ed effetti di fatti reali o potenziali scaturenti dall'atto portato a registrazione.

In tale ottica allargata occorrerà, quindi, avere riguardo, sia alla prevalente giurisprudenza della Suprema Corte secondo la quale la cassazione della sentenza non definitiva sull'an debeatur comporta, ai sensi dell'art. 336, secondo comma, CPC la caducazione della sentenza definitiva contenente la

pronuncia sul quantum, stante la dipendenza di questa dalla decisione cassata (vedi sent. n. 3894 del 10-8-1978, Sez. I; sent. n. 600 del 30-1-1985, Sez. I; sent. n. 5644 del 17-10-1988, Sez. I; sent. n. 2362 del 18-5-1989, Sez. I; nonché SS.UU. n. 5781 del 3-11-1981 e 451 del 25-1-1990, Sez. I), sia ai già richiamati canoni interpretativi sanciti dall'art. 20 del DPR n. 131/1986, secondo i quali, come già detto, l'imposta va applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente. Ove si tenga conto dei richiamati elementi, si può dedurre che il disposto dell'art. 37 del DPR !

131/1986 deve essere inteso nel senso che atti, dell'Autorità giudiziaria che definiscono anche parzialmente il giudizio debbono essere considerati solo quelli che abbiano la concreta potenzialità di incidere sulla situazione giuridica dei soggetti sia pure soltanto per il periodo di tempo in cui mantengono tale caratteristica.

Detto presupposto non appare, tuttavia, sussistere nel caso concreto, poiché la determinazione del quantum debeatur in carenza di individuazione del soggetto obbligato, non appare produttiva di effetti obbligatori in capo alle parti del rapporto processuale. Ciò posto, si ritiene che nel caso di specie il formarsi dell'obbligazione tributaria e, quindi, la sua quantificazione non possa essere rilevata se non al momento in cui si manifesti la concreta idoneità del provvedimento giurisdizionale a produrre effetti nei confronti delle parti.

Ciò premesso, consegue che la sentenza de qua va assoggettata alla sola imposta fissa.

10-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 15-12-1989, n. 220528

Imposta di registro. Atti giudiziari. Nullità della sentenza. Dichiarazione di nullità di sentenza di primo grado. Rimessione della causa al primo giudice disposta in sede di appello. Passaggio in giudicato della sentenza di secondo grado. Equiparazione all'esaurimento del giudizio. Sussiste. Diritto al rimborso dell'imposta afferente alla prima sentenza affetta da nullità. Compete.

Codesta Intendenza ha chiesto di conoscere il pensiero della scrivente nel merito delle istanze prodotte dall'Avv. ... in data 26 maggio 1983, 8 giugno 1984 e 22 marzo 1985 per la restituzione dell'imposta di registro di L. 1.278.000 pagata sulla sentenza del tribunale di Rieti n. 174 del 29 ottobre 1980, successivamente dichiarata nulla dalla Corte di Appello di Roma, con sentenza n. 2228/82 del 12 ottobre 1982, passata in giudicato.

Codesto direttivo ufficio ha fatto, inoltre, presente che l'Ispettorato Compartimentale delle Tasse e II.II. sugli Affari per la Regione Lazio ha espresso il proprio parere negativo al rimborso, invocando a tal fine l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634. Argomentando dalla circostanza che il giudizio è stato

riassunto, a seguito della precitata sentenza della Corte di Appello, dinnanzi al tribunale di Rieti - pronunciata con una seconda sentenza (n. 14 del 23 novembre 1984) anch'essa registrata con l'assolvimento dell'imposta proporzionale di L. 949.000 - il predetto organo ispettivo sostiene che sarebbe d'ostacolo alla restituzione dell'imposta l'espresso disposto dell'art. 35 citato, il quale, affermando il principio della tassazione definitiva unica dei provvedimenti giudiziari, vale a dire di una sola imposta di registro sui singoli provvedimenti che definiscono i vari gradi del giudizio, dispone che soltanto con il provvedimento che chiude il giudizio, assumendo !
l'imposta un chiaro carattere di definitività, può procedersi al rimborso di quanto percepito in più in relazione alle pronunzie di grado inferiore.

Codesta Intendenza, pur condividendo in linea di massima il parere dell'Organo ispettivo, manifesta qualche perplessità circa la definitività o meno del primo procedimento giudiziario conclusosi con la citata sentenza della Corte d'Appello e, quindi, circa la interdipendenza con il successivo giudizio.

Esaminata la questione la Scrivente, non ritenendo di poter condividere il parere manifestato dal locale Ispettorato Compartimentale, esprime il convincimento che l'istanza in parola sia meritevole di accoglimento.

Si rileva al riguardo che la soluzione della questione dipende da una corretta interpretazione del richiamato art. 35 del D.P.R. n. 634 del 1972, la cui previsione normativa non contempla espressamente la situazione processuale di cui al caso concreto in rassegna, l'ipotesi cioè in cui il giudice di secondo grado, dichiarata la nullità della sentenza di prima istanza, per mancanza di sottoscrizione, (art. 161 c.p.c.) rimette la causa al primo giudice, ai sensi del combinato disposto degli artt. 353 e 354 dello stesso codice di rito. La regola procedurale costituisce soltanto una apparente eccezione al principio generale del doppio grado di giurisdizione - inteso nel senso che non solo una causa dispone di due gradi di giurisdizione, ma in due gradi di giurisdizione deve esaurirsi completamente - perchè si riferisce a un caso in cui il giudizio di primo grado in relata non c'è stato e il processo non ha conseguito alcun risultato. La sottoscrizione di un giudice diverso da quello che ha emesso la sentenza si risolve in un difetto di un elemento costitutivo di quest'ultima, indispensabile per la sua stessa esistenza, tanto è vero che l'art. 161 c.p.c., considerando la nullità della sentenza sotto tale profilo, la sottrae alla regola dell'attrazione nei normali mezzi di gravame.

Dal momento che l'art. 35 del D.P.R. n. 634 del 1972 non prevede, come innanzi detto, tale specifica ipotesi occorre ricorrere, attraverso i normali canoni ermeneutici a una interpretazione razionale della disposizione, per ricavare la disciplina cui assoggettare il caso concreto.

Ebbene, il principio cui si ispira la norma è quello dell'imposizione sulla sentenza anche se impugnata o impugnabile al momento della registrazione.

L'applicazione dell'imposta è considerata, peraltro, provvisoria essendo espressamente ammessa la possibilità del conguaglio o del rimborso in base alle risultanze dell'eventuale sentenza emessa in sede di impugnazione e passata in giudicato.

Si tratta allora di stabilire se, con il passaggio in giudicato della sentenza di secondo grado che dichiara la nullità e rimette la causa al primo giudice, possa considerarsi esaurito il giudizio e, conseguentemente legittimata la restituzione dell'imposta sulla sentenza nulla, ovvero se attraverso la successiva riassunzione si verifica la prosecuzione dello stesso giudizio fino alla sentenza che decide definitivamente nel merito.

Delle due ipotesi delineate, comunque, una soltanto può essere eseguita: o si procede alla restituzione dell'imposta sulla sentenza di primo grado con il passaggio in giudicato della sentenza che ne dichiara la nullità, rimandando l'imposizione all'emissione della sentenza nella fase di riassunzione del giudizio ovvero, in tale nuovo giudizio, considerato prosecuzione del primo, si tiene conto dell'imposta già pagata sulla sentenza nulla e si acquisisce solo l'eventuale conguaglio.

Non sarebbe, infatti, possibile l'imposizione con imposta proporzionale sullo stesso presupposto, sulle due successive sentenze di primo grado (la prima dichiarata nulla e la successiva emanata in sede di riassunzione del giudizio) - come è in realtà accaduto nel caso concreto - se non a condizione di incorrere in una evidente duplicazione d'imposta.

Considerata la "ratio" dell'art. 35 la scrivente propende per la prima soluzione - quella cioè della restituzione dell'imposta a seguito del passaggio in giudicato della sentenza dichiarativa della nullità della pronuncia di prima istanza - per l'assorbente rilievo che, diversamente opinando, considerando cioè il giudizio riassunto come prosecuzione del primo, si verrebbe a colpire con l'imposizione la sentenza in realtà nulla, mentre si escluderebbe dalla tassazione la successiva sentenza di primo grado, quella cioè che esplica effetti giuridici sostanziali.

Date le suddette premesse e, considerato che attraverso la documentazione pervenuta alla scrivente è possibile evincere il passaggio in giudicato della sentenza della Corte di Appello richiamata in premessa, la Scrivente esprime il convincimento che possa farsi luogo alla restituzione dell'imposta pagata sulla sentenza del Tribunale di Rieti dichiarata nulla.

11-Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-04-1989, n. 17/12492

Procedure di controllo del repertorio

Procedure di registrazione via terminale degli atti. Codice fiscale dell'ufficiale rogante. Necessita. Controllo dei repertori. Utilizzo di prospetti meccanografici degli atti registrati.

Come è noto, l'art. 68 del DPR n. 131 del 26-4-1986 dispone che gli Uffici del registro devono controllare la regolare tenuta del repertorio e la registrazione degli atti in esso iscritti da parte dei soggetti indicati nell'art. 67 dello stesso DPR n. 131.

Allo scopo di agevolare tale controllo, sono state apportate delle variazioni alle procedure di registrazione via terminale degli atti pubblici, atti privati autenticati e atti giudiziari al fine di acquisire, oltre alla data di stipula e al numero di repertorio, anche il codice fiscale dell'ufficiale rogante per l'identificazione dello stesso.

Ad alcuni ufficiali roganti (enti pubblici), per motivi di correttezza, sono stati attribuiti appositi codici da utilizzare in alternativa al codice fiscale.

Per reperire il codice fiscale dell'ufficiale rogante, gli Uffici potranno avvalersi della procedura meccanografica d'interrogazione dell'archivio anagrafico mediante la digitazione a terminale dei dati anagrafici dell'ufficiale rogante stesso.

I codici fiscali di tutti gli ufficiali roganti di competenza di ciascun Ufficio del registro dovranno essere preventivamente comunicati al sistema centrale con l'apposita transazione di «Comunicazione dell'avente diritto mod. 69 o dell'ufficiale rogante» riportata nelle allegate norme operative.

L'elenco di tutti gli ufficiali roganti comunicati al sistema potrà essere richiesto, via terminale, con l'apposita transazione. Tale elenco, unitamente alla tabella degli ufficiali roganti precodificati annessa alle norme operative, rende disponibile agli impiegati addetti alla tassazione l'elenco completo dei codici degli ufficiali roganti (codici identificativi o codici fiscali).

L'indicazione del codice identificativo dell'ufficiale rogante dovrà essere apposto, a cura dell'impiegato addetto alla tassazione, o sull'elenco degli atti da registrare oppure a margine di ciascun atto prima che gli atti stessi vengano trasmessi al servizio trasmissione dati.

Il codice, così evidenziato, dovrà essere digitato al terminale al momento dell'emissione della nota di registrazione, così come specificato nelle norme operative allegate.

Per agevolare il controllo dei repertori, gli Uffici possono avvalersi di due prospetti meccanografici di ausilio: il primo è prodotto dal Centro sotto forma di tabulato e viene inviato agli Uffici del registro tramite corriere; il secondo è costituito da un elenco da richiedere giornalmente via terminale.

Il primo prospetto contiene per ciascun ufficiale rogante l'elenco, ordinato per numero di repertorio, degli atti registrati nel corso dei primi tre mesi di ciascun quadrimestre solare e trasmessi al sistema centrale alla data di produzione del tabulato stesso.

Il prospetto in parola viene prodotto dal Centro entro la prima metà del quarto mese di ciascun quadrimestre (aprile, agosto e dicembre) e, successivamente, spedito agli uffici; la data di produzione del suddetto prospetto verrà indicata sullo stesso.

Il secondo prospetto è costituito da un elenco che, per ciascuna data di registrazione, riporta tutti gli atti registrati e trasmessi al sistema centrale, distinti per ufficiale rogante e ordinati per numero di repertorio.

In entrambi i prospetti sono riportati anche gli estremi di registrazione dei singoli atti, l'importo riscosso e le date di stipula e di registrazione.

Gli Uffici, pertanto, utilizzando i prospetti sopradescritti potranno confrontare i dati in essi contenuti con quelli riportati nei repertori degli Ufficiali roganti, e ciò al fine di avere un ausilio nel controllo previsto dall'art. 68 del citato DPR n. 131/1986.

L'eventuale mancata ricezione dei suddetti prospetti meccanografici non esime, ovviamente, gli Uffici del registro dall'effettuare i controlli dei repertori così come previsto dallo stesso art. 68 del citato DPR n. 131.

Agli Ispettorati compartimentali, quale elemento di controllo per gli Ispettori incaricati delle verifiche presso gli ufficiali roganti, sarà inviato, successivamente alla operazione di validazione della contabilità dell'ultimo mese di ciascun quadrimestre da parte di tutti gli Uffici del registro dipendenti, un unico tabulato.

Detto tabulato, distinto per ufficiale rogante, contiene i dati di tutti gli atti registrati nel quadrimestre stesso con l'indicazione del codice dell'Ufficio del registro presso cui l'atto è stato registrato.

La procedura oggetto della presente circolare sarà operativa dal 2-5-1989.

12-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 09-07-1986, n. 201389

Atti giudiziari di aggiudicazione di beni a seguito di procedure esattoriali. Beni mobili. Verbali di vendita all'incanto. Prezzo di aggiudicazione. Atto formato per la riscossione delle imposte. Non è tale. Imposta di registro in misura proporzionale. E' dovuta.

Un'Intendenza ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in ordine a quanto prospettato dall'Associazione provinciale degli esattori e ricercatori delle imposte dirette circa i problemi di ordine tecnico-pratico conseguenti ai criteri di tassazione adottati, agli effetti dell'imposta di registro, per i verbali di vendita all'incanto di beni mobili.

L'Associazione istante evidenziava che frequentemente l'ammontare dell'imposta di registro dovuta sui verbali di specie superava il valore dei beni posti all'incanto vanificando, conseguentemente, per mancanza di offerenti, l'intento dell'esattore di portare a termine l'esecuzione.

Ciò premesso, la medesima Associazione chiedeva che venisse esaminata l'opportunità di considerare detti atti, finalizzati alla riscossione dei tributi, fra le categorie per le quali non esisteva l'obbligo della registrazione ai sensi dell'art. 5 della tabella allegata al DPR 26-10-1972, n. 634. In subordine veniva poi richiesto che l'imposta applicabile ai ripetuti atti fosse liquidata in misura percentuale all'importo di aggiudicazione.

Esaminata la questione, la scrivente, nel rilevare che sull'argomento ha già avuto modo di pronunciarsi con la risoluzione 250735 del 4-6-1979, il cui contenuto è peraltro noto sia a codesta Intendenza che all'Associazione istante, non ritiene che sussistano validi motivi per modificare l'indirizzo a suo tempo assunto.

Si conferma, quindi, che gli atti in questione, per la loro natura e gli effetti giuridici che ne conseguono, non possono farsi rientrare nelle previsioni legislative di cui all'art. 5 della tabella allegata al TU 26-4-1986, n. 131, corrispondente all'art. 5 della tabella allegata al DPR n. 634/1972.

I verbali di aggiudicazione di cui trattasi sono soggetti quindi alle normali imposte di registro nella misura proporzionale del 3 per cento da liquidare sul prezzo di aggiudicazione dei singoli beni mobili. Devesi, peraltro, precisare che l'ammontare complessivo dell'imposta di registro dovuta in relazione ad un verbale contenente diverse aggiudicazioni non potrà mai essere inferiore alla misura fissa di lire 50.000 giusta l'inderogabile disposizione recata dall'art. 41, secondo comma, del citato TU n. 131.

Si suggerisce, inoltre, agli uffici del registro di organizzarsi con il necessario anticipo, al fine di poter ricevere le dichiarazioni integrative e svolgere le conseguenti incombenze con la massima efficienza e nei tempi più brevi. Si evidenzia, infatti, che la cennata norma prevede che il competente ufficio, previo accertamento della conformità dei due esemplari di dichiarazione integrativa e apposizione del timbro a calendario ne restituisce una al contribuente, provvedendo al recupero della differenza di imposta complementare dovuta sulla base della dichiarazione stessa.

In proposito, peraltro, si sottolinea come non sia ammessa la presentazione della dichiarazione integrativa tramite il servizio postale (come del resto specificato nelle avvertenze al cennato modello di dichiarazione pubblicato nella Gazzetta Ufficiale). La norma in discorso, invero, nel disporre che l'ufficio deve accertare - contestualmente alla ricezione della dichiarazione - la conformità dei due esemplari di quest'ultima, apponendovi il timbro a calendario e restituendo uno dei due esemplari ai contribuenti, fa riferimento ad una serie di adempimenti che presuppongono un diretto rapporto tra contribuenti ed ufficio. Del resto, allorché il legislatore tributario ha voluto concedere la possibilità ai contribuenti di spedire per posta le loro dichiarazioni lo ha espressamente stabilito con apposite norme (vedi, ad esempio, l'articolo 37 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Si fa, poi, presente agli uffici stessi che, ove dovesse essere prodotta dichiarazione integrativa, senza l'uso dell'apposito modello anche prima dell'entrata in vigore del testo unico, essi non potranno tenere conto di tali dichiarazioni ai fini della liquidazione del tributo. Sarebbe, però, in tali casi opportuno invitare i contribuenti interessati a riprodurre le dichiarazioni prescritte nei modi e termini di legge.

E' doveroso richiamare l'attenzione dei dipendenti uffici sulla circostanza che ai fini, sia di una più rapida riscossione delle somme da percepire a titolo di imposta complementare per il maggior valore integrato, sia al fine di evitare possibili contestazioni da parte dei contribuenti, si dovrà prestare la massima attenzione nel riscontrare i dati da questi ultimi indicati nella dichiarazione integrativa con quelli desumibili dagli atti in possesso degli uffici stessi ovvero dai certificati catastali che dovranno essere presentati dagli interessati - così come previsto dalle avvertenze al modello in argomento - nel caso in cui tali dati non sono rilevabili dall'atto.

Al fine di un rapido rilevamento statistico si pregano, infine, gli uffici di comunicare mensilmente al competente Ispettorato Compartimentale, sia il numero delle dichiarazioni presentate, sia l'ammontare delle liquidazioni di imposta effettuate, sia il gettito conseguito. Gli Ispettorati Compartimentali, a loro volta, dopo aver raccolto i dati provenienti da tutti gli uffici del registro della loro circoscrizione, li dovranno comunicare alla Direzione Generale per via terminale, entro il 5 del mese successivo.

L'ultima parte del secondo comma dell'articolo 79 stabilisce poi che per gli atti, le scritture e le denunce relative ai beni o ai diritti per i quali è possibile presentare denuncia integrativa di valore, i termini di decadenza per l'accertamento del maggior valore da parte dell'ufficio, scadenti tra la data di pubblicazione del testo unico nella Gazzetta Ufficiale (30 aprile 1986) ed il 1° luglio 1986 sono prorogati di sei mesi da quest'ultima e cioè fino al 31 dicembre 1986.

Per ciò che concerne la disposizione contenuta nel terzo comma dell'articolo 79, nel richiamare quanto già illustrato a commento dell'articolo 12 circa il nuovo obbligo di registrazione dei contratti verbali di locazione e di affitto di beni immobili e la conseguente abrogazione del previgente articolo 16 bis del D.P.R. n. 634 del 1972, si evidenzia che con la disposizione in parola il legislatore ha compiutamente regolato - con una norma transitoria - la nuova modalità di registrazione dei contratti stessi.

E' stato dunque stabilito che per la prima proroga, anche tacita, intervenuta dopo il 1 luglio 1986, dei contratti in argomento registrati a norma del richiamato articolo 16 bis del D.P.R. n. 634 del 1972, deve essere presentata all'ufficio del registro richiesta di registrazione, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 12, mediante denuncia compilata sui moduli messi a disposizione dallo stesso ufficio del registro.

Tale norma ha lo scopo di riattribuire ai singoli uffici del registro la competenza in materia di tassazione dei contratti in argomento sia per quanto riguarda l'eventuale richiesta di imposte complementari, sia per la eventuale gestione delle pratiche di contenzioso o di rimborso.

Particolare attenzione merita la norma transitoria di cui al quarto comma dello stesso articolo 79. Posto, infatti, che a norma del testo unico il momento impositivo della tassazione delle obbligazioni convertibili in azioni è quello in cui la obbligazione viene convertita e viene effettuato l'aumento di capitale, mentre in vigore del D.P.R. n. 634 del 1972 le obbligazioni venivano tassate fin dal momento della loro emissione, il legislatore, al fine di evitare una duplicazione nel pagamento del tributo, nei casi in cui il prestito obbligazionario sia stato collocato prima dell'entrata in vigore del testo unico, ma la conversione sia avvenuta dopo tale data, ha stabilito che l'imposta per l'aumento di capitale non è dovuta fino a concorrenza di quella pagata, anteriormente al 1 luglio 1986, in dipendenza del collocamento delle obbligazioni.

Il primo comma dell'articolo 80 prevede che la disposizione del terzo comma dell'articolo 21, relativa agli accolti di debiti e oneri, ha effetto dal 1 gennaio 1973 per gli atti pubblici formati, per atti giudiziari pubblicati o emanati e per le scritture private autenticate o presentate per la registrazione anteriormente alla data di entrata in vigore del testo unico, relativamente ai quali alla data stessa sia pendente controversia o non sia ancora decorso il termine di decadenza dell'azione della Finanza o quello dell'azione del contribuente per il rimborso.

Pertanto si invitano i dipendenti uffici a sospendere ogni eventuale richiesta di imposta suppletiva relativa agli atti di compravendita per i quali il corrispettivo sia determinato mediante accollo di mutuo e a non coltivare ulteriormente i relativi procedimenti contenziosi già in corso.

Il secondo comma dell'articolo 80 dispone che l'imposta relativa alla riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà trasferita a titolo oneroso con atti posti in essere quando era in vigore il Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, si applica solo se la consolidazione dell'usufrutto si è verificata anteriormente alla data di entrata in vigore del D.P.R. n. 634 del 1972.

Per effetto della citata disposizione, che riporta il contenuto dell'articolo 6 del decreto-legge 6 gennaio 1986, n. 2, convertito, con modificazioni, nella legge 7 marzo 1986, n. 60, rimangono superate le istruzioni di cui alla circolare ministeriale del 10 gennaio 1973, n. 7/3026972/72, con le quali si era precisato che la cosiddetta "tassa di consolidazione" dell'usufrutto alla nuda proprietà, come parte residua dell'imposta ancora dovuta a complemento di quella già pagata sull'atto contenente il distacco della nuda proprietà dall'usufrutto, doveva essere corrisposta anche per le consolidazioni avvenute dopo il 31 dicembre 1972, qualora i "distacchi" si fossero verificati entro tale data.

Il superamento in via legislativa dell'orientamento espresso in materia dall'amministrazione finanziaria pone fine ad una lunga vicenda interpretativa.

È indubbio, comunque, che la nuova disposizione avrà come effetto un alleggerimento del carico di lavoro dei dipendenti uffici che non saranno più tenuti né a liquidare, con il macchinoso congegno previsto dal R.D. n. 3269 del 1923, la cosiddetta tassa di consolidazione, né a seguire, in via contenziosa, le numerose vertenze che l'applicazione di questa particolare imposta aveva fatto nascere fin dall'entrata in vigore del D.P.R. n. 634 del 1972.

Sembra, però, opportuno richiamare l'attenzione dei dipendenti uffici sull'esatto ambito di applicazione della disposizione in argomento: ciò al fine di meglio individuare i compiti degli uffici stessi.

Con l'espressione "l'imposta relativa alla riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà trasferita a titolo oneroso" il legislatore si è riferito - adottando la stessa formulazione letterale - alla fattispecie prevista dal primo comma dell'articolo 21 del R.D. n. 3269 del 1923, il quale stabiliva: "Nella riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà trasferita a titolo oneroso l'imposta si applica sulla differenza tra il prezzo o corrispettivo tassato al tempo dell'alienazione ed il valore della piena proprietà al momento della riunione".

Il procedimento di imposizione del trasferimento alla nuda proprietà di un immobile si divideva in due fasi temporalmente distinte.

La prima, che era quella della registrazione dell'atto di vendita del diritto in parola, si sostanziava nel pagamento dell'imposta sul prezzo o corrispettivo dichiarato e nell'iscrizione da parte dell'ufficio di un articolo di memoria, sul campione tasse in sospeso, per la successiva liquidazione dell'imposta di consolidazione.

La seconda fase, che seguiva alla denuncia da parte del nudo proprietario dell'avvenuta consolidazione con l'indicazione del valore della piena proprietà, si sostanziava nel pagamento dell'imposta su tale ultimo valore denunciato, detratto il valore già dichiarato per la nuda proprietà, nel giudizio di stima dell'immobile e nel pagamento dell'eventuale imposta dovuta a seguito della rettifica del valore dichiarato per la piena proprietà.

È a tale seconda fase del procedimento di imposizione che fa dunque riferimento il secondo comma dell'articolo 80 statuendo che l'imposta dovuta al momento della registrazione della denuncia della

consolidazione dell'usufrutto può essere richiesta dagli uffici del registro solo se la consolidazione stessa si è verificata anteriormente al 1° gennaio 1973.

Ne deriva che per le consolidazioni di usufrutto verificatesi a decorrere da tale data e non essendo più le medesime consolidazioni presupposti per l'integrazione del tributo già pagato, gli uffici non dovranno più porre in essere i sopraindicati adempimenti.

E' da rilevare, incidentalmente, come non assuma alcuna importanza, ai fini dell'applicazione della norma in commento, la causa della consolidazione dell'usufrutto (sia essa la morte o la rinuncia dell'usufruttuario, sia essa il trasferimento a titolo oneroso o a titolo gratuito dell'usufrutto a nudo proprietario sia essa la scadenza del termine convenuto per la durata dell'usufrutto, ecc.).

Anche in considerazione di tale ultima circostanza è stata rappresentata, da parte di alcuni dipendenti uffici, la possibilità che alla chiusura dei summenzionati articoli di memoria si possa procedere d'ufficio.

Poichè il tributo non è più dovuto in seguito all'entrata in vigore della nuova disciplina e tenuto conto che la estinzione del diritto di usufrutto non comporta trascrizione, ma semplicemente l'annotazione da richiedere presso la competente conservatoria dei registri immobiliari, si ritiene che i summenzionati articoli di memoria possano essere chiusi.

Deve, però, rilevarsi che, se è dovuta, relativamente alla consolidazione dell'usufrutto, l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, in tali casi, dovrà essere presentata la relativa denuncia, e dovrà essere liquidato quest'ultimo tributo.

L'ultima parte del secondo comma dell'articolo 80 sancisce, poi, che non si può far luogo al rimborso delle imposte già pagate dai contribuenti per la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, a meno che alla data del 20 novembre 1985, non risulti presentato dai contribuenti stessi ricorso a prova della preesistente volontà dei medesimi di ottenere il rimborso delle imposte già pagate.

Per completezza di trattazione ed al fine di eliminare dubbi che potrebbero sorgere circa l'effettiva portata del testo unico, si ricorda che non è stata prevista alcuna norma, nemmeno fra quelle transitorie, in materia di agevolazioni ed esenzioni ai fini dell'imposta di registro. Ciò non significa, peraltro, che debbano intendersi abrogate le agevolazioni attualmente in vigore, sia quelle previste dal secondo comma dell'articolo 80 del D.P.R. n. 634 del 1972 e sia quelle stabilite con leggi successive al 1° gennaio 1973, data di entrata in vigore del ripetuto D.P.R. n. 634 del 1972.

Invero, tutta la complessa materia delle esenzioni e delle agevolazioni, non regolata dal testo unico in esame, formerà oggetto di apposito testo unico in corso di preparazione.

Tariffa Parte Prima - Atti soggetti a registrazione in termine fisso

La tariffa allegata al testo unico in esame conserva in sostanza la stessa impostazione e la stessa numerazione di articoli della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, quindi nella prima parte sono stati compresi gli atti soggetti a registrazione in termine fisso e nella seconda quelli soggetti a registrazione in caso d'uso.

Nella parte prima della tariffa è stato soppresso l'articolo 1 - bis, riguardante gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, e la norma che lo sostanzialmente è stata riportata integralmente nel corrispondente articolo 1 del testo unico. Tale articolo, prevedendo ora anche gli atti concernenti il trasferimento di immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, nonché gli atti di trasferimento di immobili situati all'estero o di diritti reali di godimento sugli stessi, presenta una sistematica più organica di tutte le fattispecie relative agli atti di trasferimento di beni o diritti immobiliari, consentendo in tal modo una migliore lettura delle disposizioni in esso contenute.

Nella prima parte del suddetto articolo, sono riprodotte le norme di cui al primo comma dell'articolo 1 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, con la sola esclusione degli atti di concessione di miniere compresi nel successivo articolo 5.

Giova, infine, porre in rilievo che nell'articolo 1 in argomento non è stata confermata la disposizione prevista nel D.P.R. n. 634 del 1972, che stabiliva l'applicazione dell'aliquota ridotta al 6% (o all'11,25% per i trasferimenti di terreni agricoli per gli atti traslativi posti in essere entro cinque anni da altro trasferimento a titolo oneroso dello stesso immobile o diritto immobiliare già assoggettato all'imposta normale.

Tale soppressione è dovuta, da un lato, al fatto che la norma non trovava più, a differenza di quanto accadeva all'epoca della sua formulazione, una congrua motivazione socio - economica e, dell'altro, alla circostanza che la norma stessa risultava mal coordinata con il sistema normativo di altri tributi (vedi, ad esempio, il disposto dell'articolo 76 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597).

Con la seconda parte dell'articolo 1 in esame si è rielaborato, mediante l'assorbimento, come già precisato, dell'articolo 1 bis del D.P.R. n. 634 del 1972, la disposizione introdotta dall'articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 36, secondo cui gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari sui medesimi e la rinuncia pura e semplice agli stessi, scontano la aliquota del 15%. Con l'attuale formulazione della norma in parola sono stati compresi tutti i tipi di trasferimenti (anche coattivi) a titolo oneroso aventi per oggetto sia la proprietà, sia i diritti reali immobiliari di godimento relativamente a terreni agricoli (e relative pertinenze).

Dato che la disposizione in disamina esclude dall'applicazione della citata aliquota del 15% gli atti stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, numero 153, si deve affermare che per detti atti si applica in genere l'aliquota dell'8% (come, d'altra parte, chiarito dalla nota I), salvo quanto disposto dalle norme agevolative per la cooperazione.

Nella ricordata nota I) è stato confermato quanto previsto nella nota aggiuntiva al previgente articolo 1 bis circa gli obblighi degli acquirenti che in ordine alla certificazione della sussistenza dei requisiti di cui ai menzionati articoli 12 e 13 della legge n. 153 del 1975, con l'ulteriore precisazione secondo la quale, nelle ipotesi in cui si procede al recupero della differenza di imposta (per mancata presentazione della documentazione prescritta) sono dovuti gli interessi di mora di cui al quarto comma dell'articolo 55 del testo unico e, quindi, nella misura del 6% semestrali.

Viene altresì precisato nella nota in commento che i citati interessi decorrono dal momento del pagamento dell'imposta principale oppure, nell'ipotesi di mutamento della destinazione, da tale ultimo momento.

Da rilevare che la terza parte dell'articolo 1 e la nota seconda riguardano i trasferimenti che hanno per oggetto immobili di interesse storico, artistico ed archeologico soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089. Tali disposizioni sono state recepite dall'articolo 5 della legge 2 agosto 1982, n. 512.

Nella quarta parte dell'articolo in esame, rispetto al testo del 1972, è stato precisato che sconta l'imposta in misura fissa il trasferimento immobiliare posto in essere a favore non soltanto dello Stato o degli enti pubblici territoriali (Regioni, Province e Comuni), ma anche quello effettuato a favore dei consorzi costituiti tra detti enti e quello a favore delle comunità montane.

Per quanto riguarda i consorzi, la previsione dell'estensione agli stessi del trattamento di favore sopraindicato ha recepito l'orientamento in tal senso seguito dall'amministrazione finanziaria, la quale aveva già avuto modo di affermare in diverse risoluzioni che la norma agevolativa "de qua" doveva trovare applicazione anche nei confronti dei consorzi costituiti tra enti pubblici territoriali, dato che pure in quest'ultima ipotesi, trattasi, in definitiva, degli stessi soggetti destinatari, considerati non più singolarmente ma riuniti in una particolare organizzazione.

Si deve però ribadire in questa sede che l'applicazione dell'imposta fissa dovrà ammettersi nei rigorosi limiti soggettivi innanzi indicati, e cioè nei soli confronti dei consorzi costituiti esclusivamente tra enti pubblici territoriali, con la conseguenza che deve negarsi il trattamento di favore ad analoghi organismi in cui partecipino, ai sensi dell'articolo 172 del R.D. 3 marzo 1934, n. 383 (legge comunale e provinciale), anche enti pubblici diversi da quelli sopra specificati.

Per quanto concerne le comunità montane, la disposizione in esame non fa che confermare quanto già stabilito dall'articolo 5 della legge 23 marzo 1981, n. 93, secondo cui ai trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo a favore delle comunità montane si applicano le disposizioni fiscali in vigore per i comuni.

L'articolo 2 è stato, rispetto alla precedente formulazione dell'articolo 2 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, ampiamente ristrutturato e modificato.

Lo stesso, infatti, suddiviso in due commi, dette disposizioni che, in parte, non erano previste dal decreto del 1972.

Se la prima norma del primo comma riproduce la previgente disposizione, specificando però, per maggiore chiarezza, che non rientrano in essa oltre che i beni immobili ed i diritti reali immobiliari, anche gli autoveicoli, la cui tassazione è regolata dal successivo articolo 7, con la seconda parte del suddetto articolo è stata prevista l'imposta fissa nei casi in cui il trasferimento dei beni avviene a favore dello Stato ovvero di altri enti pubblici meritevoli di un particolare trattamento fiscale.

Con tale norma è stato uniformato il trattamento dei trasferimenti agli enti suddetti dei beni mobili a quello già previsto per i beni immobili, la cui tassazione in misura fissa era contemplata dall'articolo 1 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972.

La diversità non solo non trovava giustificazioni sul piano giuridico, ma creava difficoltà pratiche e interpretative su quello tecnico amministrativo.

Sembra opportuno, poi, richiamare l'attenzione sul secondo comma dell'articolo in parola.

È stata, invero, prevista una autonoma tassazione dei contratti di associazione in partecipazione, con apporto di beni diversi da immobili e da autoveicoli. Poichè, infatti, come si è già fatto presente, la norma relativa alla base imponibile delle associazioni in partecipazione è stata più correttamente collocata nell'articolo 43 del testo unico, e cioè fra quelle concernenti i contratti di scambio in genere, è stata conseguentemente prevista l'aliquota, sebbene in misura autonoma, per la tassazione dei contratti in parola nell'ambito dell'articolo 2 in argomento.

Poichè la norma indica quali apporti devono essere tassati ai sensi dell'articolo in parola, gli uffici dovranno percepire la imposta di cui agli articoli 1 e 7 della parte prima della tariffa qualora i contratti contemplino gli apporti previsti da questi ultimi articoli.

Peraltro, poichè il secondo comma stabilisce che l'aliquota dell'1% è applicabile in presenza di "apporto di beni", se il contratto prevede anche apporto di lavoro per un valore distinto, su questo ultimo è applicabile l'imposta fissa di cui all'articolo 10 della parte seconda della tariffa. Qualora, invece, il valore dell'apporto di beni e quello dello apporto di lavoro non fossero indicati distintamente, sarebbe applicabile l'aliquota dell'1% sull'intero imponibile a norma del primo comma dell'articolo 23 del testo unico.

Per completezza di trattazione si fa presente che ove i contratti della specie dovessero essere stipulati per corrispondenza gli stessi dovranno essere presentati per la registrazione entro 20 giorni dalla data della loro conclusione, non essendo tali ipotesi considerate dall'articolo 1 della parte seconda della tariffa che indica, fra gli atti da registrare in caso d'uso, espressamente quelli di cui al primo comma dell'articolo in trattazione.

L'art. 3 rispetto all'articolo corrispondente del D.P.R. 634/72 indica che la norma si applica a tutti gli atti di natura dichiarativa tranne quelli aventi per oggetto gli autoveicoli.

Molto opportunamente il legislatore ha riportato nel corpo della norma una disposizione già esistente in precedenza ma che compariva nella nota al citato art. 3 del D.P.R. 634.

La nota è stata eliminata, in quanto, per ciò che concerne l'assegnazione ed ogni eventuale atto di natura dichiarativa derivanti da atti sociali, il richiamo si appalesa pleonastico essendo già la fattispecie puntualmente prevista dalla lett. d) del successivo art.4.

L'articolo 4 nella nuova formulazione prevede le aliquote applicabili agli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Relativamente agli atti delle società ed enti di cui trattasi lo articolo precisa che deve aversi riguardo agli "atti propri", con evidente riferimento agli atti tipici delle società e degli altri enti suindicati che, nella loro specifica qualità, solo essi possono porre in essere.

Nell'ambito degli "atti propri" sono individuati, in modo esaustivo, quelli che per natura e contenuto economico (ad esempio, conferimento) sono rilevanti agli effetti dell'imposta di registro.

Coordinando tale disposizione con quella di cui all'articolo 9 della tabella che elimina l'obbligo di chiedere la registrazione per gli "atti propri" dei soggetti di cui sopra "diversi" da quelli indicati nell'articolo 4 in commento, se ne ricava una conseguenza destinata a risolvere i dubbi interpretativi sorti in relazione alla previgente disciplina, dubbi che si fondavano sul dilemma se un atto societario non previsto nell'articolo 4 della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972 dovesse soggiacere alla diversa tassazione proporzionale di cui all'articolo 9 di tale ultima tariffa o andare invece esente dall'obbligo della registrazione. E' appunto a quest'ultima conclusione che è pervenuto il legislatore delegato per gli atti tipici delle società e degli enti non espressamente indicati nell'articolo 4.

Rimanendo, dunque, soggetti all'imposta i conferimenti eseguiti in sede di costituzione o di aumento di capitale della società, al numero 1) della lettera a) del primo comma dell'articolo 4 è stato precisato che se il conferimento ha per oggetto la proprietà o un diritto reali di godimento su beni immobili, si applicano le aliquote previste per i trasferimenti di immobili dal precedente articolo 1. Ne consegue che ove fossero conferiti beni di interesse storico, artistico e archeologico, soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, tale conferimento dovrà scontare l'aliquota del 4% prevista dalla terza parte dell'articolo 1 della tariffa in esame. Resta inteso che le condizioni stabilite a carico dei contribuenti dalla nota II) apposta al cennato articolo 1 dovranno essere vagliate dall'ufficio anche relativamente agli atti di conferimento in parola.

E' da sottolineare che la lettera a) in discorso ha compreso nell'imposizione qualsiasi conferimento che comporti un aumento del patrimonio nella considerazione che anche tali conferimenti realizzano un trasferimento da un soggetto ad un altro al pari di quelli fatti in sede di aumento di capitali. Per tali aumenti di patrimonio la tassazione viene operata sulla base della denuncia prevista dalla nota I) all'articolo in esame.

In merito al conferimento di fabbricati destinati specificamente ad attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione si segnala che l'aliquota del 4% riguarda, con la nuova formulazione della norma, anche le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione di fabbricati commerciali non suscettibili di diversa destinazione o come loro pertinenze.

La norma in sostanza tende a perequare l'onere tributario in sede di conferimento, sia per l'ipotesi in cui l'apporto ha per oggetto direttamente un fabbricato commerciale, che nell'ipotesi in cui abbia per oggetto un'area da utilizzare per la costruzione di un fabbricato della stessa natura.

La nuova disposizione opera anche per le aree pertinenziali dei fabbricati commerciali da edificare con le suddette caratteristiche.

Peraltro, al fine di evitare abusi, la legge prevede la condizione che i fabbricati devono essere ultimati, con le indicate caratteristiche, entro cinque anni dal conferimento del terreno.

Gli uffici del registro, nel procedere alla tassazione di atti portanti il conferimento di terreni di cui sopra, dovranno iscrivere articolo a campione unico ai fini dell'accertamento della verificata condizione di legge e dei requisiti, nonchè, eventualmente, ai fini del recupero della differenza d'imposta.

In relazione al conferimento di proprietà o diritto reali di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa si rinvia, in ordine alla configurazione del "complesso aziendale" conformemente all'espressione adottata dall'articolo 7 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, a quanto già chiarito in sede di commento dell'articolo 50 del testo unico.

Inoltre, la nuova espressione di cui al punto 3) dell'art. 4 in commento - in luogo di quella "conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, fatti da una società ad altra società esistente o da costituire", che esisteva nella corrispondente norma del D.P.R. n. 634 del 1972, recepisce le innovazioni apportate dall'art. 7 della succitata legge n. 904 del 1977, confermando l'applicazione dell'unica aliquota dell'1% per qualunque tipo di conferimento (e quindi anche da parte di un imprenditore individuale) ferma restando la condizione che il soggetto destinatario sia uno di quelli contemplati dalla parte introduttiva del ricordato art. 4 in commento.

L'articolo in parola ha previsto anche, con il n. 4), che, nel caso di conferimento di proprietà o di diritto reali di godimento su autoveicoli, devono essere corrisposte le stesse imposte di cui al successivo art. 7. L'inserimento di tale specifica disposizione dirime i dubbi sorti nel vigore del D.P.R. n. 634 del 1972 in quanto, in mancanza di una espressa disposizione di legge, da parte di molti uffici si riteneva che l'imposta prevista per il conferimento di tali beni o diritti fosse quella dell'1% indicata dal n. 3) dell'art. 4 della parte prima della tariffa allegata al decreto da ultimo citato.

La tassazione dell'aumento di capitale mediante la conversione di obbligazioni in azioni, espressamente disciplinata dall'articolo 2420 - bis del codice civile, è stata prevista esplicitamente dalla prima parte del n. 6) della lettera a) delle norme in commento, con riferimento a quanto disposto dal sesto comma dell'art. 27 del testo unico al cui commento si fa rinvio.

Sembra opportuno far presente che, non avendo l'art. 4 riprodotto la disposizione di cui alla lettera e) del corrispondente art. 4 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, non è più prevista la tassazione delle delibere di emissione di obbligazioni o di altri titoli di credito emessi in serie.

Il legislatore ha, infatti, ritenuto opportuno adeguarsi alle disposizioni contenute nell'art. 11 della direttiva già richiamata della Comunità Economica Europea del 1969, n. 335, che dispone l'esenzione, dalla cosiddetta imposta sulla raccolta dei capitali, dell'emissione dei predetti titoli.

Altra espressa previsione di cui al punto 6) lettera a) dell'art. 4 in discorso è quella relativa alla tassazione del passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sopraprezzi o con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto e da quelle iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria.

Appare opportuno a questo proposito precisare che la norma prende in considerazione il "passaggio a capitale di riserve" e non anche l'utilizzazione delle riserve stesse nell'ipotesi in cui l'operazione venisse effettuata per coprire le perdite di esercizio. In quest'ultima ipotesi, invero, l'applicazione del tributo non sarebbe giustificata in quanto non si verificherebbe alcuna modifica statutaria, rimanendo il capitale sempre dello stesso ammontare. Conseguentemente gli atti della specie devono ritenersi compresi fra quelli di cui all'art. 9 della tabella.

Nel caso di passaggio a capitale di riserve costituite con sopraprezzi la ragione dell'inapplicabilità del tributo risiede nella considerazione che, essendo il sopraprezzo costituito dal maggior onere a carico

dell'azionista o partecipante nell'ipotesi di scarto tra valore nominale e valore venale delle azioni o quote, la relativa tassazione è già avvenuta in sede di tassazione dell'aumento di capitale.

Altra disposizione contenuta nel predetto punto 6) dell'art. 4 è quella relativa alla non tassabilità del passaggio a capitale delle riserve costituite con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto. A proposito di tali versamenti la prima nota all'art. 4 in rassegna dispone che "per conferimenti si intendono anche i versamenti in conto capitale o a fondo perduto fatto dai soci, associati o partecipanti", dettando, peraltro, le modalità per l'applicazione dell'imposta. Risulta evidente, pertanto, come non sia imponibile il passaggio a capitale delle riserve formate con tali conferimenti già tassati.

Il ripetuto punto 6) prevede, infine, l'esenzione di imposta per i passaggi a capitale di riserve iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria. Viene così superato l'orientamento espresso dall'Amministrazione con la nota del 14 febbraio 1983, n. 250967, tendente a considerare tassabili gli atti del genere.

Per completezza d'argomento si richiama l'attenzione dei dipendenti uffici sulla seconda nota all'art. 4 in esame, che, in caso di riduzione del capitale per perdite, esenta dall'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione, i conferimenti in danaro relativi all'aumento di capitale contemporaneamente deliberato.

Gli esempi più evidenti di operazioni del genere sono rappresentati dalle ipotesi contemplate dagli artt. 2446 e 2447 del codice civile (adeguamento del capitale di società per azioni diminuito di oltre un terzo per perdite al fine, rispettivamente, di integrarlo o di riportarlo ad un ammontare non inferiore al minimo legale), ipotesi per le quali l'assenza di una disciplina specifica nel D.P.R. n. 634 del 1972, non poteva che comportare la tassazione proporzionale delle operazioni stesse.

La norma in esame dispone, ora, l'inapplicabilità dell'imposta per i conferimenti necessari per riportare il capitale alla misura preesistente alla riduzione per perdite. L'inapplicabilità del tributo, peraltro, è subordinata alla condizione che la delibera con la quale è reintegrato il capitale fino al suo precedente ammontare sia adottata nel corso della stessa assemblea che ha deliberato la riduzione per perdite e che il conferimento sia in danaro.

Il regime più favorevole introdotto con la citata nota rappresenta un limitato adeguamento alla direttiva della Comunità Economica Europea del 1969, n. 335, la quale, all'art. 7, paragrafo 3 - come modificato dall'art. 1 della direttiva 10 giugno 1985 -, con riferimento all'aumento del capitale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, semprechè tale aumento faccia seguito ad una riduzione del capitale effettuato a causa di perdite subite ed avvenga nei quattro anni successivi alla riduzione del capitale, consente l'esenzione per la parte dell'aumento corrispondente alla riduzione del capitale. Si richiama l'attenzione dei dipendenti uffici sulla quarta nota all'art. 4 riferentesi alla lettera a), dello stesso articolo fin qui commentata, ed alla lettera b), che in sostanza riproduce la precedente disposizione relativa alle fusioni fra società, ma che prevede anche le analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società.

Tale nota contempla un trattamento di favore consistente nell'applicazione della sola imposta fissa quando la società destinataria del conferimento o la società risultante dalla fusione o incorporante ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro della Comunità Economica Europea. Detta nota riproduce in parte la nota al corrispondente articolo del D.P.R. n. 634 del 1972, la quale, poichè era posta dopo la lettera b) dello stesso articolo, che riguardava, oltre le fusioni, i conferimenti di aziende o

complessi aziendali relativa a singoli rami dell'impresa, si riferiva soltanto a detti conferimenti e non a tutti quelli previsti dalla lettera a) del ripetuto articolo.

Ne consegue che per effetto della nuova nota, il beneficio dell'imposta fissa si applica altresì a qualsiasi tipo di conferimento in società, semprechè sussista il cennato requisito della sede comunitaria della società stessa.

Collegando detta nuova quarta nota con la disposizione - non prevista nel D.P.R. n. 634 del 1972 - di cui alla lettera f) dell'art. 4, in argomento, che comporta l'aliquota proporzionale dell'1% per le operazioni di società ed enti esteri di cui all'art. 4 del testo unico, ne risulta una disciplina complessiva degli atti ed operazioni di società ed enti esteri più chiara e maggiormente informata allo spirito comunitario, tendente a livellare l'imposizione sulla raccolta dei capitali nell'area del Mercato Comune Europeo in modo da non turbare la libera circolazione dei capitali stessi.

Per quanto riguarda la regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa, la lettera e) del ricordato art. 4, recependo l'art. 3, secondo comma, della legge 23 dicembre 1982, n. 947, stabilisce la aliquota dell'imposta proporzionale nella misura dell'1%. Tale aliquota, però, si applica - come precisa la quinta nota all'art. 4 in commento - solo se l'atto di regolarizzazione è registrato entro un anno dall'apertura della successione. La ratio della norma di cui alla lettera e) dell'articolo in esame appare essere quella di consentire agli eredi, entro un ragionevole lasso di tempo fissato in un anno, di valutare l'opportunità di continuare o meno in comune l'attività dell'impresa, senza dover corrispondere, dopo aver assolto di regola l'imposta di successione, anche l'imposta di registro per la costituzione della società.

Diversamente si renderanno applicabili le normali imposte proporzionali, secondo la natura dei beni, sull'enunciazione della costituzione di società, fatta in sede di regolarizzazione, come avverte la quinta nota all'articolo in argomento, la quale al riguardo richiama l'art. 22 del testo unico.

La normativa di cui all'art. 4 in rassegna non ha riprodotto la disposizione contenuta nella prima parte della nota al corrispondente articolo del D.P.R. n. 634 del 1972 che, con riferimento alle società ed altri enti menzionati nello stesso articolo, preveda l'assimilazione alle costituzioni delle proroghe deliberate dopo la scadenza.

Pertanto non essendo stata riprodotta tale norma, le proroghe di qualsiasi tipo di società, siano esse di capitali, che di persone, anche se deliberate dopo la scadenza daranno luogo non ad una nuova tassazione, come nuova costituzione di società, ma saranno soggette all'imposta fissa.

La nuova norma elimina una disarmonia della legislazione precedente con le disposizioni di diritto comune, nonchè con l'art. 4, punto 3, lettera d) della direttiva della Comunità Economica Europea del 1969, n. 335, il quale, non distinguendo fra proroghe di società deliberate anteriormente e quelle deliberate successivamente alla scadenza, tende ad equiparare, sotto un'unica disciplina, sia le prime, che le seconde.

L'art. 5 è stato ristrutturato in quattro commi, il primo dei quali identico alla precedente formulazione, è relativo agli affitti e locazioni di beni immobili.

Si coglie l'occasione per chiarire, al riguardo, che pur nel silenzio della legge che non li indica espressamente, debbono considerarsi inclusi nella previsione legislativa anche i subaffitti e le

sublocazioni, in quanto in entrambe le fattispecie il conduttore, nel concedere il bene in subaffitto od in sublocazione, assume la veste propria del concedente.

Il secondo comma regola l'imposizione delle concessioni sui beni demaniali e delle relative cessioni e surrogazioni.

La norma pone fine ad un lungo periodo di incertezze interpretative in ordine ai criteri di tassazione di tali atti prevedendo l'aliquota del 2% per tutte le concessioni su beni demaniali.

Il terzo comma conserva la previgente aliquota dello 0,50% per le concessioni di diritti d'acqua. Tale comma non comprende, come la precedente normativa, i contratti di soccida e le convenzioni per pascolo e per alimento degli animali.

Detti contratti, invero, sono stati inseriti dal legislatore nell'articolo 10 della tabella e quindi sono esenti dall'obbligo della registrazione.

Tale inserimento e l'aver concesso agli stessi atti il medesimo trattamento di favore previsto per quelli di mezzadria e colonia trovano fondamento nell'opportunità di non gravare di imposte negozi di rilievo sociale, relativamente, peraltro, ad un settore, quale quello agricolo, meritevole di considerazione.

Con il quarto comma è stato previsto che i comodati di beni immobili devono essere tassati in misura fissa; con tale disposizione è stato codificato un principio già riconosciuto dall'Amministrazione con la circolare dell'8 ottobre 1976, n. 3/250873.

Infine, i contratti di comodato aventi per oggetto beni mobili, ove vengano redatti per scrittura privata non autenticata, devono essere assoggettati a registrazione soltanto in caso d'uso. Tale specifica norma è ora contenuta nell'art. 3 della parte seconda della tariffa.

Con l'art. 6, da un lato, è stata prevista l'aliquota dello 0,50% per le cessioni di credito prescindendo dalla qualità dei soggetti partecipanti alla operazione e, dall'altro, è stato chiarito che l'articolo stesso non riguarda le quietanze rilasciate mediante scrittura privata non autenticata, le quali sono soggette all'imposta solo in caso d'uso, ai sensi dell'art. 5 della parte seconda della tariffa.

La nota all'articolo in argomento riesamina, poi, i criteri di tassazione degli atti portanti garanzie personali prestate in solido da più soggetti disponendo che gli stessi atti sono soggetti ad una sola imposta fissa, salva l'applicazione delle imposte fisse per le garanzie prestate sempre in solido, ma con atto separato.

Come è noto l'amministrazione finanziaria sottolineando che l'obbligazione solidale determina, per costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, una pluralità di vincoli e che il creditore ottiene una ben più consistente garanzia per effetto della pluralità dei fideiussori, sosteneva che l'unica fideiussione prestata in un unico atto (o in più atti contemporanei e collegati) da più garanti a favore del medesimo debitore e per l'identica obbligazione principale dovesse essere tassata tante volte quanti erano i fideiussori, cioè come se si fosse trattato di tante distinte fideiussioni (cfr. la risoluzione del 25 aprile 1978, n. 250054 e, da ultima, la risoluzione del 1 agosto 1984, n. 240891).

Tale principio, pur confortato dalla decisione emessa dalla commissione tributaria centrale, a sezioni unite, il 27 gennaio 1984, n. 797, è stato tuttavia, disatteso dalle commissioni di merito, nonchè

successivamente dalla stessa commissione tributaria centrale con le decisioni del 22 maggio 1984, numeri 5491 e 5492.

Il legislatore, ponendo fine alle divergenze negli orientamenti giurisprudenziali, con il testo unico in argomento ha inteso dare una soluzione definitiva alla delicata questione, adottando, nella specie, il criterio della tassazione unica.

Ne consegue che deve applicarsi la sola imposta nella misura dello 0,50% sulla somma garantita allorchè più persone prestino garanzie per un medesimo debitore e per uno stesso debito, congiuntamente in uno stesso atto o anche in atti diversi; in tale ultimo caso, peraltro, gli atti posti in essere sono soggetti all'imposta fissa (in aggiunta all'imposta proporzionale pagata sull'atto di garanzia cui si collegano) semprechè dal loro contenuto risulti l'assunzione della garanzia in solido con altri.

Gli uffici in indirizzo dovranno porre la propria attenzione sulle caratteristiche della cofideiussione o fideiussione cumulativa nei termini dianzi esposti, non dimenticando che quest'ultima garanzia si differenzia dalla pluralità di fideiussioni rilasciate da diversi garanti ognuno per suo conto.

Gli uffici, dunque, dovranno porre attenzione alle seguenti tre ipotesi:

- a) quando più soggetti prestano in solido garanzia personale per un medesimo debitore e per uno stesso debito, congiuntamente in uno stesso atto, si applica una sola imposta nella misura dello 0,50% da commisurarsi, a norma dell'art. 43, lettera f), del testo unico, sulla somma garantita;
- b) quando vengono prestate in solido garanzie personali da più soggetti per un medesimo debitore e per uno stesso debito, mediante la stipula di atti separati e non contestuali, (ma collegati sotto l'aspetto della garanzia) si applica una sola volta l'imposta proporzionale dello 0,50% sulla somma garantita e, inoltre, sono dovute tante imposte fisse quanti sono gli altri atti;
- c) allorchè vengono prestate garanzie personali autonome per un medesimo debitore e per uno stesso debito da più fideiussori, divenuti tali con contratti distinti, non si concreta l'ipotesi della cofideiussione, ma si realizza una semplice pluralità di fideiussioni autonome e separate: in tal caso sono dovute tante imposte proporzionali nella misura suaccennata quanti sono i contratti.

L'articolo 8 della parte prima della tariffa, che regola la tassazione degli atti giudiziari in stretta connessione con l'articolo 37 del testo unico in argomento, presenta solo alcune novità degne di notazione mentre si appalesa notevole sforzo compiuto dal legislatore di condensare sempre più sinteticamente, in un unico articolato, in precedenza già abbastanza coinciso, le disposizioni di legge e quelle della tariffa che si ripercuotono sugli atti di specie.

Rispetto alla formulazione dell'articolo 8 del D.P.R. n. 634 del 1972 sono state unificate nella nuova lettera a), le lettere a), a bis) e b) nonchè la prima parte della lettera c), cioè la locuzione "aventi per oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati nelle lettera a) e b)", in modo da rendere possibile, con apposito richiamo a margine, l'integrale applicazione delle stesse aliquote previste dalla tariffa per le corrispondenti fattispecie contrattuali. Si richiama, peraltro, l'attenzione degli uffici sulla disposizione, in precedenza non prevista, che con il dettato della lettera e) dell'articolo in esame chiarisce che sono soggette all'imposta fissa le sentenze che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorchè portanti condanna alla restituzione di danaro o di beni, o la risoluzione di un contratto.

La disposizione in parola fornisce un definitivo chiarimento nella soggetta materia, eliminando le perplessità, sovente manifestatesi nella vigenza del D.P.R. n. 634 del 1972, circa la possibilità di applicare per i provvedimenti giudiziari di specie la cosiddetta imposta di retrocessione.

E' stato poi, recepito alla lettera f) dell'articolo, con la previsione dell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, il criterio impositivo previsto dalla legge 10 maggio 1976, n. 260, per le sentenze di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e quelle di separazione personale ancorchè recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra coniugi. Trattamento che è stato esteso anche agli atti modificativi di tali condanne o attribuzioni.

Degne di rilievo appaiono poi le due note dell'articolo 8 in discorso.

La prima nota, nello stabilire che i decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci ai sensi dell'articolo 644 del codice di procedura civile sono soggetti all'imposta in misura fissa, tende ad evitare che - come in effetti avveniva vigente il D.P.R. n. 634 del 1972 - vengano liquidate due imposte proporzionali relativamente alla stessa vertenza, la prima sul decreto ingiuntivo divenuto inefficace ai sensi del citato articolo 644 e la seconda sul successivo decreto eventualmente emesso in sostituzione del precedente.

La seconda nota in esame, innovando parzialmente la nota al previgente articolo 8 della parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, prevede che gli atti recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 40.

L'attuale formulazione dell'articolo 9 appare del tutto identica alla corrispondente disposizione del D.P.R. n. 634 del 1972.

La norma in esame conserva, dunque, un carattere residuale; in essa cioè affluiscono le fattispecie assoggettabili all'imposta di registro, non espressamente considerate in altre disposizioni.

Relativamente, peraltro, ai dubbi interpretativi sorti nel vigore del precedente decreto e legati alla possibilità di collocare in detta norma residuale gli atti societari, non espressamente previsti dal precedente articolo 4, si evidenzia che gli stessi dubbi sono stati risolti, come specificato dall'articolo 9 della tabella, nel senso che gli atti societari non specificatamente indicati nel citato articolo 4, non sono soggetti, quali atti interni delle società, ad alcuna tassazione.

Si invitano, quindi, i dipendenti uffici a ritenere superate, considerate le intervenute modifiche legislative, le direttive in senso contrario impartite in precedenza da questo Ministero.

L'articolo 10 nel regolare i contratti preliminari, risolve, nella nota non presente nella precedente normativa, il problema attinente al trattamento tributario applicabile alle disposizioni, contenute nel preliminare di compravendita, diverse dall'obbligo di concludere il contratto definitivo.

La norma dispone, infatti, che se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si rende applicabile l'articolo 6 della parte prima della tariffa in commento; se in tale contratto è stabilito il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto

ai sensi degli articolo 5, secondo comma, e 40 del testo unico, si applica l'articolo 9 della parte prima della stessa tariffa.

L'ultima parte della nota all'articolo 10 in commento, poi, è stata dettata dall'esigenza di evitare, quando al contratto preliminare la relativa compravendita, una duplicazione di imposta. E' stato, infatti, previsto che l'ammontare dell'imposta principale dovuta per la registrazione dell'atto definitivo, dovrà essere detratta l'imposta pagata al momento della registrazione del contratto preliminare. Naturalmente nel caso in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, le somme riscosse in sede di registrazione di quello preliminare rimarranno definitivamente acquisite all'Erario.

L'articolo 11, oltre a prevedere diverse fattispecie non contemplate negli articoli precedenti assolve una funzione residuale.

La disposizione, rispetto a quella del D.P.R. n. 634 del 1972, presenta un più organico collegamento con gli atti della tabella e con quelli di cui all'articolo 6 della parte seconda della tariffa.

L'articolo, nel confermare che gli atti pubblici e le scritture private autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale devono scontare la sola imposta fissa di registro, precisa che le procure, di cui all'articolo 6 della parte seconda della tariffa, anche se redatte per atto pubblico o scrittura privata autenticata, sono soggette a registrazione soltanto in caso d'uso. Tale espressa precisazione, non presente nell'articolo 11 del cennato D.P.R. n. 634, risolve, pertanto, i dubbi sorti in vigenza della pregressa normativa circa la possibilità di considerare o meno le procure redatte per atto pubblico o scrittura privata autenticata una deroga non espressa, ma implicita, alla norma di carattere generale dell'articolo 11 dello stesso decreto.

Altra deroga, del tutto in sintonia con la natura degli atti in questione, è contenuta nella norma in esame laddove, nell'indicare che tutti gli atti della tabella stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata devono essere registrati in termine fisso e scontare l'imposta nella misura fissa, esclude, gli atti di cui agli articoli 4, 5 e 10, i quali, pertanto, pur se stipulati nelle forme suddette non dovranno comunque essere assoggettati alla registrazione in termine fisso.

La norma conferma, inoltre, che gli atti di negazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente articolo 4 o di titoli di cui all'articolo 8 della tabella, sono soggetti all'imposta fissa anche se redatti per scrittura privata autenticata o per atto pubblico, e ciò in ossequio ai principi stabiliti dalla direttiva della Comunità Economica Europea del 17 luglio 1969, n. 335.

Tariffa Parte Seconda - Atti soggetti a registrazione in caso d'uso

Questa parte della tariffa individua, come è noto, la categoria degli atti per i quali è prevista la registrazione solo in caso d'uso e, benchè non siano numerose le modifiche legislative apportate alla corrispondente parte seconda della tariffa allegata al pregresso dpr 634/72, si reputa opportuno evidenziarne le caratteristiche peculiari.

L'art.1 innova il corrispondente articolo del decreto da ultimo citato conservando la possibilità della registrazione in caso d'uso solo agli atti indicati nel I comma dell'art.2 della parte prima della tariffa: in altri termini, come già si è avuto modo di rilevare in sede d'esame del suddetto art.2, è stata esclusa la

possibilità di registrare in caso d'uso i contratti di associazione in partecipazione con apporto di beni redatti per corrispondenza. Si richiama l'attenzione degli uffici, poi, su quanto dispone la prima parte dell'articolo 2 in cui è stata sostanzialmente trasfusa la norma dell'articolo 3 della parte seconda della tariffa allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, che prevedeva la registrazione in caso d'uso per i contratti di locazione, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, con un canone inferiore a lire 1.200.000.

Tali fattispecie contrattuali rientrano, ora, nella categoria delle scritture private non autenticate soggette a registrazione solo in caso d'uso qualora l'ammontare dell'imposta sia inferiore a lire 50.000.

Dal raffronto con l'aliquota normalmente applicabile ai contratti di locazione di immobili (2%) si deduce che i medesimi saranno soggetti a registrazione in caso d'uso qualora venga pattuito un canone inferiore a lire 2.500.000.

Da segnalare, inoltre, sempre nell'articolo 2 la previsione della registrazione in caso d'uso anche dei lodi arbitrali non dichiarati esecutivi.

Tale disposizione, in precedenza non prevista, rappresenta un correttivo diretto ad adeguare l'attuale disciplina tributaria alle nuove disposizioni, intervenute dopo l'emanazione del D.P.R. n. 634 del 1972, in materia di lodi arbitrali.

Degno di rilievo è il correttivo apportato dall'art.10 della parte seconda della tariffa rispetto alla formulazione del corrispondente art.10 della parte seconda della tariffa allegata al dpr 634/72.

L'attuale norma individua più analiticamente i tipi di contratto relativi a prestazioni di lavoro per i quali è prevista la registrazione in caso d'uso.

Sembra opportuno richiamare l'attenzione degli uffici sul fatto che tali contratti devono riguardare prestazioni di lavoro autonomo non soggette all'IVA; infatti i contratti relativi a prestazioni di lavoro subordinato non sono sottoposti all'obbligo della registrazione ai sensi dell'art.10 della tabella.

Nell'articolo 11, infine, resta ferma l'individuazione degli atti formati all'estero soggetti a registrazione solo in caso d'uso negli atti diversi da quelli concernenti il trasferimento della proprietà o la costituzione di altri diritti reali su beni immobili o aziende e, comunque, dagli atti di cui all'articolo 2, lettera d), del testo unico.

Viene altresì confermato il principio secondo il quale si applicano agli indicati nell'articolo 11 in parola, nell'ipotesi in cui si verifichi il caso d'uso o vengano volontariamente assoggettati alla formalità di registrazione, le stesse imposte previste per i corrispondenti atti formati nello Stato (lettera b).

L'articolo, però, come riformulato dal legislatore delegato, prevede due diverse categorie di atti: nella lettera a), gli atti che, se formati nello Stato, sarebbero stati soggetti all'imposta fissa in quanto contenenti cessioni o prestazioni di servizio che, agli effetti del testo unico, sono considerati soggetti all'imposta sul valore aggiunto (logicamente tali atti, se registrati in caso d'uso o portati volontariamente alla registrazione, saranno assoggettati a imposta fissa); nella lettera b), tutti gli altri atti prima indicati.

Tabella - Atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione

Anche nella tabella allegata al testo unico in esame è rimasto invariato il numero degli articoli, rispetto a quelli contenuti nella analoga tabella allegata al D.P.R. n. 634 del 1972, che indicano gli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione.

Ferma restando la sinteticità delle singole disposizioni, si deve evidenziare che nella nuova tabella è stata data una migliore individuazione e collocazione, dal punto di vista sistematico, alle varie categorie di atti che beneficiano di una tale esclusione ed, inoltre, che sono stati risolti molti dubbi, sorti in precedenza, con l'inserimento nella legge di alcune fattispecie non chiaramente indicate nella tabella allegata al D.P.R. n. 634 del 1972.

Appare opportuno richiamare in via preliminare l'attenzione dei dipendenti uffici su quanto evidenziato nella presente circolare a commento dell'articolo 11 della parte prima della tariffa nell'ipotesi in cui gli atti indicati nella tabella di disamina, tranne quelli di cui agli articoli 4, 5 e 11, vengano stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata.

L'articolo 5 della tabella, proprio al fine di dirimere dubbi sorti nella vigenza del D.P.R. n. 634 del 1972, completa il discorso del corrispondente articolo 5 di tale decreto con l'indicazione degli atti e documenti formati per la rateazione ed il rimborso delle imposte e delle tasse nonché delle sentenze relative a tutti gli atti indicati nel detto articolo e aventi natura fiscale.

Più circostanziato appare anche il richiamo agli atti di garanzia richiesti dalle leggi. Infatti, per uniformità di trattamento tributario, sono stati indicati gli atti eventualmente richiesti da leggi provinciali, nonché quelli relativi alla cancellazione della garanzie stesse.

La citata previsione legislativa, peraltro, assume particolare rilievo per quanto concerne i decreti di cancellazione dell'ipoteca iscritta a garanzia dell'atto di dilazione dell'imposta di successione. Relativamente a tale fattispecie, infatti, erano sorte in passato molte perplessità in ordine al trattamento tributario agli effetti della imposta di registro, in quanto, causa la loro mancata indicazione nella legge, molti dipendenti uffici ritenevano che gli atti stessi dovessero essere sottoposti a registrazione, previo pagamento della relativa imposta.

Infine, nell'indicare gli atti e i documenti formati in relazione al servizio militare obbligatorio, il legislatore, soddisfacendo la esigenza di una logica equiparazione ai fini fiscali fra atti di analoga natura, ha ricompreso anche quelli relativi al servizio civile sostitutivo.

Rispetto alla formulazione dell'art. 7 della corrispondente tabella allegata al D.P.R. 634/72, l'art. 7 della tabella in esame precisa le fattispecie relative ai contratti di assicurazione e riassicurazione, nonché di rendita vitalizia che non debbono essere sottoposti alla registrazione.

Degna di attenzione appare la seconda parte dell'articolo in parola con la quale è stato chiarito che l'imposta sostitutiva di cui alla legge n.77/83, assorbe anche l'imposta di registro per gli atti relativi ai fondi comuni di investimento mobiliare autorizzati, alla sottoscrizione e al rimborso delle quote, anche in sede di liquidazione, e all'emissione ed estinzione dei relativi certificati, comprese le quote ed i certificati di analoghi fondi esteri autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato. Ne deriva che tali atti non sono soggetti all'obbligo della registrazione.

L'art. 9 della tabella è stato riformulato dal legislatore delegato prevedendo nella prima parte la non registrabilità degli atti propri delle società e degli enti di cui all'art.4 della parte prima della tariffa, diversi da quelli ivi indicati.

Fra tali atti sono comprese le delibere relative all'approvazione del bilancio, all'utilizzo di riserve, ad esempio per copertura di perdite, che non comportano aumento di capitale, le delibere di nomina ed accettazione di degli organi di amministrazione, controllo e liquidazione, nonché quelle conseguenziali ad essi relative ai compensi ai soggetti che rivestono tali cariche.

Pertanto i dipendenti uffici adegueranno il loro operato ai criteri di cui sopra anche per quanto concerne i rapporti pendenti, secondo i chiarimenti forniti in sede di commento dell'art.79 del testo unico.

Nell'art. 10 è stata fatta infine opportuna menzione dei decreti ingiuntivi emessi dal giudice conciliatore, recependo l'indirizzo assunto in proposito dall'amministrazione finanziaria con la circolare del 10 maggio 1985, n.37.

Degne di attenzione sono le ultime disposizioni contenute nell'articolo in esame ove si indicano i contratti di lavoro subordinato, collettivi ed individuali, già sottoposti dall'art. 10 della parte seconda della tariffa allegata al D.P.R. 634/72, alla registrazione in caso d'uso ed i contratti agrari (mezzadria, colonia e soccida, nonché le convenzioni per pascolo e per alimento di animali) già sottoposti a registrazione in termine fisso.

E' appena il caso di rilevare che, anche per questi ultimi contratti, è necessario tener presente la disposizione transitoria del richiamato primo comma dell'art. 79 del testo unico.

13-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 06-02-1984, n. 240983

Atto transattivo esecutivo di lodo arbitrale. Dilazione di pagamento non implicante stipulazione di un nuovo e diverso negozio. Intassabilità. Riconoscimento di debito per adeguamento canoni locatizi. Intassabilità. Indennizzo. Tassabilità con aliquota 3%.

Un Ente, con atto del 5-4-1963, registrato a Veroli il 14-6-1963, al n. 1180, rilevava in locazione alcuni stabilimenti per l'estrazione e l'imbottigliamento di acque minerali. Tale contratto, in base a successivi rinnovi, verrà a scadere nel 1990.

Essendo sorta controversia sulla misura del canone di locazione da corrispondersi al Comune, in virtù di clausola compromissoria contenuta in contratto, sia il Comune suddetto, sia l'Ente, ricorrevano ad un Collegio arbitrale, il cui lodo veniva registrato dall'Ente in parola il 27-8-1982 previo pagamento di lire 328.215.000 presso l'Ufficio del registro, Atti giudiziari, di Roma.

In conseguenza e per gli effetti del ricordato lodo arbitrale veniva stipulato un atto, denominato «contratto transazione esecuzione lodo arbitrale», rogato il 28-3-1983.

In tale atto, premesso che con apposita delibera consiliare era stata approvata la transazione per la soluzione bonaria dell'esecuzione del lodo di cui sopra autorizzando nel contempo il Sindaco del Comune in parola alla stipula dell'atto stesso, l'Ente, fra l'altro, faceva acquiescenza al menzionato lodo arbitrale e, contestualmente, riconosceva che, tenendo anche conto di ciò che era stato già versato anticipatamente in conto, le somme dallo stesso dovute al Comune ammontavano a lire 15.283.657.933.

L'Ente in oggetto si impegnava, poi, a pagare in contanti una piccola parte della somma sopra specificata ed a versare la somma residua in 14 rate semestrali costanti entro il novembre 1989.

Presentato l'atto in questione il 28-3-1983 per la registrazione, l'Ufficio del registro riteneva che, in forza del combinato disposto degli artt. 19, 20 e 27, terzo comma, del DPR 26-10-1972, n. 634, si rendesse applicabile l'imposta:

- a) dello 0,50 per cento su lire 2.774.080.371 (quietanza in atto) ai sensi dell'art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata alla detta legge;
- b) del 3 per cento su lire 15.280.000.000 (dilazione di pagamento) ai sensi dell'art. 9 della Tariffa succitata.

L'Ufficio competente, infatti, era dell'avviso che l'atto registrato contenesse convenzioni autonomamente tassabili in quanto non necessariamente connesse con il predetto lodo del quale le convenzioni stesse rappresentavano la esecuzione transattiva.

Con istanza diretta alla scrivente l'Ente in oggetto faceva presente di ritenere infondato il criterio di tassazione adottato dall'Ufficio succitato.

Precisato preliminarmente che l'atto in discorso non poteva qualificarsi come «transazione», contenendo solo l'esecuzione, per gli effetti, del lodo arbitrale summenzionato, l'Ente istante eccepiva, invero che:

- a) non esisteva in tale atto una quietanza delle somme già versate bensì un semplice conteggio delle stesse da dedurre da quanto dovuto in totale;
- b) la dilazione di pagamento prevista nell'atto in oggetto, peraltro nascente da un atto già assoggettato all'imposta di registro (lodo arbitrale), non poteva considerarsi come un'autonoma disposizione avente contenuto patrimoniale ai sensi e per gli effetti dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegato A al DPR 26-10-1972, n. 634.

Al riguardo codesto Ispettorato, interpellato in merito, esprimeva l'avviso che le osservazioni formulate dalla parte istante potevano accogliersi limitatamente a quanto dalla stessa sostenuto in ordine alla tassazione della dilazione del pagamento prevista nell'atto in questione.

Codesto Ufficio ispettivo, invero, sottolineava come la semplice dilazione di un debito già sottoposto a tassazione in base al suo titolo (nel caso di specie: rapporto di locazione, indennizzo, interessi ecc.) non potesse ritenersi disposizione autonomamente tassabile, ai sensi del primo comma dell'art. 20 della legge di registro, costituendo una semplice modalità di pagamento del debito stesso.

In merito la scrivente conviene con quanto sostenuto da codesto Ispettorato in relazione alla esclusione dalla tassazione della dilazione di pagamento del residuo debito a carico dell'Ente istante.

E' invero da rilevare come la giurisprudenza, in presenza dell'ipotesi più frequente di dilazione di pagamento di una somma, nel caso cioè di rateazione del prezzo pattuito per la compravendita di un bene, abbia ripetutamente affermato, nel vigore dell'abrogata legge di registro, che «è dovuta l'imposta, di obbligo, oltre quella di trasferimento, solo quando l'obbligazione di pagare il prezzo residuo (del bene) si trasformi in negozio a sè stante, pienamente autonomo da quello di compravendita, non quando venga regolato in diverso modo l'obbligo del pagamento del prezzo» (Commissione tributaria centrale, Sez. V, 1-7-1957, n. 95522).

Il riportato principio, che si ritiene valido ancora oggi, appare applicabile anche nel caso in trattazione, nel quale la pattuizione di dilazionare la somma dovuta dall'Ente in oggetto è solo un modo di estinzione del debito.

Quanto ritenuto con riferimento alla dilazione di pagamento, in via generale, sembra, tra l'altro, un corollario del principio informatore della recente legge 28-2-1983, n. 53 (art. 5, settimo comma) in base al quale è prevista la non imponibilità dell'accollo di debiti perché collegato e contestuale ad altre disposizioni contenute nell'atto che lo prevede.

Corretto, poi, appare a questa Direzione generale il criterio di tassazione proposto da codesto Ufficio ispettivo nei confronti delle altre disposizioni presenti nell'atto di transazione del quale si tratta, criterio in parte difforme da quello adottato dal competente Ufficio del registro.

Con l'atto da ultimo detto, infatti, le parti convenute hanno in sostanza, in primo luogo, provveduto a presentare acquiescenza al lodo arbitrale prima ricordato. Tale acquiescenza pura e semplice ad un atto che avrebbe potuto essere impugnato dinanzi all'Autorità giudiziaria si ritiene assoggettabile alla sola imposta fissa di registro in virtù dell'ultimo comma dell'art. 27 del citato DPR n. 634, nella cui previsione rientrano anche le transazioni concluse senza corrispettivo.

L'atto di transazione contiene, inoltre, un riconoscimento di debito di tutte le somme maturatesi, a sei mesi dalla decisione, consistenti in adeguamenti dei canoni locatizi ed in indennizzi per un totale di lire 18.057.738.179.

In merito la scrivente, al pari di codesto Ispettorato, è dell'avviso che le somme dovute per gli adeguamenti del canone di locazione cui si è fatto cenno all'inizio della presente nota, per il quale risultano aperti presso l'Ufficio del registro due articoli a C.U. per la riscossione dell'imposta di registro dovuta a seguito delle dichiarazioni annuali dei corrispettivi liquidati, non possano assoggettarsi ad

imposta qualora l'Ente comprovi l'avvenuto pagamento del tributo sugli stessi a titolo, appunto, di adeguamento del canone originario di locazione.

L'indennizzo previsto nell'atto in esame, ammontante a lire 854.241.955, non trovando fondamento nel predetto rapporto locatizio, appare invece assoggettabile ad autonoma tassazione con l'aliquota del 3 per cento di cui al surricordato art. 9 della Tariffa allegata alla legge di registro.

Sempre nel suddetto contratto di transazione, infine, viene dato atto da parte dell'Ente istante di somme «versate anticipatamente in conto» e di somme dovute dal Comune ed estinte per compensazione.

Condividendo la tesi in merito di codesto Ispettorato, la scrivente è dell'avviso che detta disposizione contrattuale configuri una quietanza ai sensi e per gli effetti dell'art. 6 della Tariffa, parte prima, allegato A al menzionato DPR n. 634, e come tale tassabile con l'aliquota dello 0,50 per cento.

14-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 14-11-1977, n. 251084

Rinuncia parziale di reciproci diritti derivante da transazione.

Codesto Dicastero premesso che con lodo arbitrale del 6-2-1975 l'Amministrazione dei trasporti è stata condannata a pagare lire 1.987.379.659 a favore di una Società, fa presente che con atto di transazione in corso di stipulazione l'Amministrazione stessa, al fine di dirimere la controversia ancora in atto, si impegna a corrispondere alla citata Società la somma di lire 1.600.000.000.

Chiede, pertanto, di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'imposta di registro, relativo al redigendo atto di transazione.

L' Ispettore compartimentale delle tasse e II.II. sugli affari, che legge per opportuna conoscenza e norma, interpellato da questo Ministero, ha espresso l' avviso che l' atto in questione debba essere assoggettato all' imposta di registro, prevista dall' art. 9 -parte I - della tariffa allegato A al DPR 26-10-1972, n. 634, da liquidarsi sulla intera somma che l' Amministrazione si impegna a pagare a favore della Società, in quanto sostiene che tale somma rappresenti il corrispettivo della transazione in disamina.

L' organo ispettivo precisa, peraltro, che data la natura dell' atto di transazione non può trovare applicazione il disposto dell' art. 35 del decreto n. 634 che regola esclusivamente le modalità di tassazione degli atti giudiziari per cui, a nulla influisce, nella fattispecie, la circostanza che il lodo arbitrale sia stato regolarmente assoggettato - a suo tempo - all' imposta prevista dall' art. 8 - lettera c) - della tariffa in precedenza citata.

Esaminati gli atti, va anzitutto osservato che in effetti non assume alcuna rilevanza, ai fini della presente trattazione, la considerazione che il lodo arbitrale cui si dà esecuzione con l' atto transattivo, abbia scontato regolarmente l' imposta di registro.

Trattasi infatti di due atti di natura diversa, l' uno giudiziale, l' altro negoziale, che sotto il profilo tributario trovano autonoma disciplina senza possibilità, pertanto, di eventuali compensazioni o rimborsi, tra le imposte da liquidare.

Questa Direzione generale, pertanto, conviene nel parere manifestato dall' organo ispettivo nel senso cioè che la base imponibile per l' applicazione dell' imposta di registro al redigendo atto di transazione sia da individuare nella somma di lire 1.600.000.000 concordata tra le parti, al fine di non continuare la lite in corso.

Detta somma, infatti, quantifica, in termini di corrispettivo, la rinuncia che le parti fanno di parte dei propri reciproci diritti.

15-Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 07-02-1974, n. 302279

Decreti ingiuntivi contenenti enunciazione di operazioni di credito. Registrazione di decreto ingiuntivo recante enunciazione di un contratto di conto corrente bancario. Assoggettamento a IVA, in regime di esenzione, dell'operazione di credito. Rilevanza. Imposta fissa. Applicabilità. Distinzione tra atti esibiti per la registrazione ed atti enunciati. Inammissibilità.

Enunciazione di operazioni già effettuate

Un Istituto di credito ha chiesto che la scrivente si pronunzi sul trattamento tributario, agli effetti dell'imposta di registro, dei decreti ingiuntivi, disciplinati dagli artt. 633 e seguenti del Codice di procedura civile, nei quali vengono enunciate le operazioni di credito previste dall'art. 10 del DPR 26-10-1972, n. 633 istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Al predetto Istituto non sembra, infatti, conforme a legge il criterio di tassazione seguito dall'Ufficio atti giudiziari che, in sede di registrazione di un decreto ingiuntivo, portante l'enunciazione di un saldo debitore di conto corrente bancario, ha preteso - fra l'altro - l'imposta proporzionale dell'1,50 per cento sull'enunciazione medesima.

In proposito, l'istante sostiene invece che il disposto dell'art. 38 del DPR 26-10-1972, n. 634, debba trovare applicazione non solo nei casi in cui venga esibito, per la registrazione, un atto relativo alle operazioni ivi previste, ma anche nelle ipotesi di enunciazione, in altri atti, delle medesime operazioni.

Ciò posto, poiché il contratto di conto corrente bancario rientra tra le operazioni di cui al citato art. 10 del DPR n. 633, dovrebbe concludersi, secondo l'Istituto, che l'enunciazione di tale contratto sia soggetta alla sola imposta fissa di registro.

Al riguardo, premesso che l'enunciazione di disposizioni di atti scritti o di contratti verbali non registrati, anche se contenuta in provvedimenti dell'autorità giudiziaria, trova la sua disciplina nell'art. 21 del citato DPR n. 634, si osserva che alle disposizioni enunciate non possono non applicarsi, integralmente, tutte le norme del predetto decreto riguardanti i criteri di applicazione dell'imposta.

Conseguentemente, ai sensi del successivo art. 38 del decreto stesso, qualora l'enunciazione si riferisca a cessioni di beni o a prestazioni di servizi soggette ad IVA, o che tali siano considerate dalla norma medesima, l'enunciazione stessa è soggetta all'imposta di registro nella misura fissa.

Peraltro, nella materia di cui trattasi, deve anche tenersi conto della norma contenuta nel quarto comma dell'art. 77 del DPR 26-10-1972, n. 634, in base alla quale, se l'enunciazione riguarda un'operazione che deve considerarsi effettuata, secondo i criteri fissati dall'art. 6 del DPR 26-10-1972, n. 633, prima del 31-12-1972, la disposizione enunciata dovrà scontare l'imposta proporzionale di registro nella misura fissata nella Tariffa allegata al DPR n. 634.

16-Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-01-1973, n. 7/302692

Contratti verbali di appalto

Atti delle società estere soggetti a registrazione

Caso d' uso

Uffici competenti per la registrazione

Sottoscrizione delle denunce delle operazioni sociali

Termini per la registrazione

Presunzione di trasferimento immobiliare

Registrazione d' ufficio

Tassazione degli allegati

Termini per la denuncia di avveramento della condizione

Natura ed effetti dell' atto da registrare

Permuta. Rapporto di derivazione necessaria tra le disposizioni dell' atto. Sussiste. Imposta di registro. Si applica sulla disposizione che dà luogo all' imposizione più onerosa.

Enunciazione di atti non registrati

Beni soggetti ad aliquote diverse

Trasferimento presunto di accessioni e pertinenze

Trasferimenti immobiliari fra parenti

Effetti retroattivi della condizione

Disciplina della risoluzione contrattuale

Enunciazione di convenzione in atto di ratifica, convalida, conferma. Imposta fissa di registro. E' dovuta. Imposta sul rapporto enunciato.

Dichiarazione di nomina mediante scrittura privata autenticata

Conguagli nelle divisioni

Contratti a corrispettivo presunto

Disciplina degli atti giudiziari

Registrazione degli atti nulli o annullabili

Atto generatore dell' imposta per caso d' uso

Alternatività dell' IVA con l' imposta di registro Operazioni soggette a IVA. Esonero da imposta proporzionale delle operazioni di cui al sesto comma dell' art. 21 DPR n. 633/1972. Vendita rientrante nel campo di applicazione dell' IVA. Assunzione dell' obbligo di pagamento del prezzo. Imposta proporzionale. Non è dovuta.

Classificazione dell' imposta

Momento della determinazione dell' imponibile

Base imponibile

Atti concernenti l' affrancazione dei canoni enfiteutici

Base imponibile per diritti immobiliari parziari

Base imponibile per costituzione o cessione dei crediti

Base imponibile per gli atti delle società

Differenza tra prezzo e valore venale

Riscossione di imposta in pendenza di giudizio

Privilegio dello Stato

Solidarietà nel pagamento dell' imposta

Divieti per i pubblici ufficiali

Passaggio dalla vecchia alla nuova legge

Recupero dell' imposta

Agevolazioni permanenti

Il supplemento ordinario n. 1 alla Gazzetta Ufficiale n. 292 dell'11 novembre 1972 ha pubblicato il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634, recante la disciplina dell'imposta di registro, della quale si forniscono i chiarimenti che seguono, al fine di assicurarne la uniforme interpretazione ed applicazione.

Con l'introduzione dell'I.V.A., l'applicazione dell'imposta di registro è stata posta in alternativa con quel tributo, nel senso che non è più operante per le operazioni commerciali ed industriali che sono soggette all'I.V.A.

Tale criterio di alternatività postulava, tuttavia, la necessità di una norma specifica che sottraesse dette operazioni al tributo negoziale del registro, al quale sarebbero state altrimenti soggette per loro natura e gli effetti giuridici che sono idonee a produrre: a tanto provvedono appositi articoli del nuovo testo, nei quali si è stabilito che gli atti pubblici e le scritture private autenticate, i cui corrispettivi o valori sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto, devono scontare, in sede di registrazione, la sola imposta fissa (rivate non autentartt. 38 del decreto e 11 della tariffa, allegato A, parte prima), mentre le scritture picate sono da registrare anch'esse con l'imposta fissa, ma soltanto in caso d'uso (art. 5 del decreto).

Fatta questa necessaria premessa, va detto che l'intera normativa del tributo è stata ristrutturata nell'ambito di una più coerente sistemica e sulla scorta di un valido criterio di semplificazione che trova diretto riscontro nel diminuito numero degli articoli del decreto e dei suoi allegati.

L'esame più dettagliato delle varie disposizioni, nelle quali si articola il nuovo testo, consentirà anche di chiarire i motivi che hanno portato al ridimensionamento del tributo del registro nel quadro della imposizione indiretta.

Titolo Primo

Comprende le "disposizioni generali" regolate dagli articoli da 1 a 8

Meritano rilievo, in questi primi articoli, la mancata previsione dell'obbligo della registrazione dei contratti verbali di appalto (art. 3) e la nuova disciplina sulle società.

Mentre per gli appalti è da dire soltanto che, quando interessano la sfera di applicazione dell'I.V.A., rientrano nella norma generica di cui all'art. 38 del decreto (e, a proposito degli appalti a corrispettivo presunto, si richiama qui la disposizione transitoria del penultimo comma dell'art. 77 del decreto in esame)

L'inserimento nel testo di legge della nuova e speciale disciplina delle società aventi scopo di lucro si giustifica con la necessità di dare attuazione alla direttiva della C.E.E. del 17 luglio 1969, nell'ambito dell'armonizzazione dei regimi tributari dei paesi della C.E.E..

Tale direttiva, nell'intento di favorire la libera circolazione dei capitali, come una delle condizioni necessarie per il raggiungimento della effettiva unione economica a livello di mercato comune con le caratteristiche di mercato interno fra tutti gli Stati membri, stabilisce che l'imposizione sulla raccolta di capitali non può aver luogo che una sola volta nell'area del mercato comune e che tale imposizione deve essere di pari livello in tutti gli Stati membri, in modo da non turbare la libera circolazione dei capitali.

La stessa direttiva precisa pure quali sono i tipi di società ed enti tassabili, nonché i tempi e le modalità di applicazione dell'imposta, dando rilievo alla sede amministrativa dell'ente o della società (intendendosi per sede amministrativa la sede della direzione effettiva dell'ente o della società) come dato di riferimento ai fini dell'applicazione del tributo.

In applicazione di questi indirizzi di massima, l'art. 4 del nuovo decreto, alla lettera a), stabilisce che società, associazioni ed enti (come meglio precisati nello stesso articolo), già costituiti all'estero, devono scontare l'imposta se istituiscono la sede amministrativa nel territorio dello Stato.

In linea col principio della libera circolazione dei capitali nell'ambito del mercato comune, la nuova disciplina regola l'applicazione del tributo a seconda che si tratti di Stati membri o di Stati terzi (cioè fuori di detto ambito) in quanto, per questi ultimi (gli Stati terzi) la lettera b) dell'art 4 in esame prevede l'assoggettamento al tributo di una società la cui sede amministrativa sia, appunto, in uno Stato terzo in occasione e per effetto della istituzione in Italia della sua sede legale.

Il trasferimento in Italia della sede legale oppure di quella amministrativa di uno dei soggetti elencati nella lettera a) dello stesso articolo trova, nelle successive lettere c), d) ed e), su cui non occorre qui soffermarsi, la sua disciplina normativa diversificata a seconda che esso avvenga da un altro Stato della Comunità Economica Europea oppure da uno Stato terzo.

Gli stessi principi di massima valgono anche per le istituzioni e i trasferimenti di sedi secondarie dei soggetti tassabili, tenendosi però presente che, per i trasferimenti, dovrà considerarsi la eventualità che la tassazione sia stata già effettuata in un altro Stato membro (lettera f).

La lettera g) dell'articolo, infine, trova giustificazione nella necessità di colpire il capitale nel momento e nel luogo in cui se ne effettua l'aumento da parte della sede secondaria.

Significativa, agli effetti della migliore intelligenza della tecnica di applicazione del tributo, è la norma contenuta nell'ultimo comma del successivo art. 47 del decreto, là dove precisa la determinazione della base imponibile per i vari casi di imposizione, con espresso richiamo all'articolo ora esaminato.

L'art. 4 della tariffa, parte prima, traduce poi in concreto le ipotesi tassabili e l'entità del tributo.

Particolare rilievo merita pure l'art 6 del decreto, che disciplina il caso d'uso con criterio sostanzialmente diverso dalla precedente normativa del corrispondente art. 2 del testo del 1923.

Precisato che l'ipotesi di "caso d'uso" si identifica col "deposito di un atto, per essere acquisito agli atti" l'articolo ne schematizza due distinti tipi: quello presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di una attività amministrativa e quello presso le Amministrazioni dello Stato, enti pubblici territoriali e rispettivi organi di controllo, che non sia però motivato dall'adempimento di un'obbligazione delle stesse Amministrazioni o degli stessi enti.

La precisazione del campo di attività amministrativa, nella prima ipotesi, sta ad indicare che non costituisce più caso d'uso la produzione in giudizio degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso, e ciò corrisponde alla direttiva della legge delega di facilitare l'esercizio dell'azione del cittadino a tutela dei propri diritti, come meglio si dirà in seguito, a proposito degli artt. 21 e 35.

Nella seconda ipotesi, l'esclusione del caso d'uso si giustifica tutte le volte che il deposito è motivato da necessità di adempimenti di obbligazioni assunte dalle Amministrazioni o dagli enti.

Titolo secondo

Riguarda la registrazione degli atti regolata dagli articoli da 9 a 18

L' art. 9 del DPR 26-10-1972, n. 634, disciplina la competenza dell' Ufficio con un criterio più pratico di quello del corrispondente art. 89 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 in quanto - fuori dall' ipotesi degli atti stipulati dai notai cancellieri ed altri pubblici ufficiali, per i quali è competente alla registrazione l' Ufficio della relativa circoscrizione - autorizza l' esecuzione della formalità presso qualsiasi Ufficio del registro.

L' art. 12 del DPR 26-10-1972, n. 634, riproducendo in termini essenziali le disposizioni dell' art. 79 del RD 30-12-1923, n. 3269 precisa particolarmente da chi devono essere firmate le denunce delle operazioni delle società, in relazione alla nuova materia contenuta nell' art. 4 del decreto n. 634.

Per l' art. 13 del DPR 26-10-1972, n. 634, vanno segnalati il più breve termine per la richiesta di registrazione degli atti formati all' estero (60 giorni e non 6 e 18 mesi di cui all' art. 82 del RD 30-12-1923, n. 3269) ed i due specifici termini per la denuncia delle operazioni di società di cui al secondo comma dell' art. 12.

Particolare attenzione merita l' art. 15 del DPR 26-10-1972, n. 634, che modifica sensibilmente la corrispondente normativa dell' art. 18 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269.

Nel presupposto che per i trasferimenti degli immobili a titolo di proprietà o di usufrutto è necessario, a pena di nullità (art. 1350 Codice civile) l' atto scritto, nel nuovo testo non è più prevista la possibilità di registrare d' ufficio i trasferimenti del genere, sulla base di quelle presunzioni gravi, precise e concordanti, che, invece, continuano ad essere operanti - in difetto di prova diretta - per le locazioni e gli affitti degli immobili e per le cessioni ed affitti di aziende.

Col riconoscimento del diritto dell' Amministrazione a registrare d' ufficio le scritture private non autenticate, soggette a registrazione in termine fisso, quando vengono depositate presso pubblici uffici ed in tutte le ipotesi in cui l' Amministrazione ne venga in legittimo possesso, viene altresì stabilito che la registrazione d' ufficio è possibile anche per gli atti pubblici e le scritture private autenticate - sulla

base degli elementi desumibili dal repertorio del pubblico ufficiale, che ha rogato o autenticato l'atto materialmente non rinvenuto.

L'art. 16 del DPR 26-10-1972, n. 634, riproduce sostanzialmente le disposizioni dell'art. 73 del RD 30-12-1923, n. 3269 introducendo ulteriori obblighi per gli Uffici, tra cui quello di dover precisare il motivo della percezione della sola imposta fissa per gli atti sottoposti a condizione sospensiva.

L'art. 18 del DPR 26-10-1972, n. 634, conserva il termine dei 20 giorni per le denunce di avveramento della condizione (art. 83 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269), elevandolo a 60 giorni nei soli casi in cui l'evento dedotto in condizione sia connesso alla nascita o alla sopravvivenza di una persona.

Titolo terzo

Riguarda l'applicazione dell'imposta, regolata dagli articoli da 19 a 40

Nel titolo terzo del DPR 26-10-1972, n. 634, sono state poste alcune delle più significative modifiche che caratterizzano il nuovo decreto.

La prima riguarda l'interpretazione degli atti (art. 19) che non va condotta più con il ricorso al principio della analogia (secondo comma del corrispondente art. 8 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269), stante la diversa impostazione della nuova tariffa che non reca più l'indicazione analitica delle varie voci.

L'art. 20 del DPR 26-10-1972, n. 634 riproduce il contenuto dell'art. 9 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 senza, però, fare salvo il principio, sancito dal terzo comma dell'art. 68 dello stesso testo, dell'applicazione di una sola tassa fissa, quale che sia il numero dei provvedimenti contenuti nella stessa sentenza. In più stabilisce la intassabilità delle quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui esse si riferiscono, generalizzando così la norma che già il testo del 1923 prevedeva espressamente all'ultimo comma dell'art. 43 per l'obbligazione o la quietanza del prezzo nei trasferimenti immobiliari.

Infine, è utile precisare ancora che nel secondo comma dell'art. 20 in esame deve ritenersi compresa anche la permuta: su ciò si ritiene di dover richiamare l'attenzione, dato che il nuovo decreto non riporta più la specifica norma dell'art. 51 del testo del 1923 e si limita a considerare la permuta soltanto agli effetti della particolare base imponibile (art. 41, n. 2).

L' art. 21 del DPR 26-10-1972, n. 634, trattando della enunciazione di atti non registrati, riprende le disposizioni degli artt. 62 e 72 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 con formulazione nuova, in aderenza ai criteri di ammodernamento del tributo.

Significativa in tal senso è la norma, che subordina la validità della enunciazione alla condizione che la disposizione enunciata sia intercorsa tra le stesse parti intervenute nell' atto che contiene l' enunciazione (primo comma).

Mentre il secondo comma riporta, in sostanza, il contenuto della corrispondente norma dell' art. 62 del decreto del 1923, il terzo comma introduce, invece, un nuovo e diverso criterio di tassazione per le enunciazioni degli atti, non soggetti a registrazione in termine fisso, contenute nei provvedimenti dell' autorità giudiziaria, stabilendo che, nei casi del genere, l' imposta si applica «sulla parte dell' atto enunciato non ancora eseguita». Tale disposizione attenua sensibilmente l' onere fiscale nei casi ipotizzati e concorre così a dare attuazione a quella direttiva della legge delega (punto 7 dell' art. 7 della legge 9-10-1971, n. 825) intesa a facilitare l' azione in giudizio dei cittadini a tutela dei propri diritti.

Gli artt. 22 e 23 del DPR 26-10-1972, n. 634, compendiano, in linea di massima, le disposizioni degli artt. 46 e 47 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 anche se con alcune sostanziali modifiche dirette a renderle più conformi ai canoni della disciplina civilistica.

All' ultimo comma dell' art. 22, in conformità alla giurisprudenza affermatasi in proposito, è stata espressamente prevista la detrazione delle passività nelle cessioni di aziende che comprendono anche beni immobili.

Con l' art. 23 del DPR 26-10-1972, n. 634, è stato attenuato il rigore della norma contenuta nel primo comma dell' art. 47 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 disponendosi che la presunzione di trasferimento delle accessioni non è operante in caso di diversa pattuizione delle parti.

E' stata, altresì, eliminata la presunzione iuris et de iure del quinto comma dello stesso art. 47, soprattutto in considerazione del fatto che per i macchinari è di regola previsto l' assoggettamento all' IVA ed è stata diversamente regolata la previsione di assoggettare le pertinenze all' aliquota immobiliare, stabilendosi anche che il termine di tre anni per tale tassazione decorre dalla data di registrazione dell' atto di trasferimento degli immobili al cui servizio od ornamento le pertinenze sono destinate.

L' art. 25 del DPR 26-10-1972, n. 634, riporta la disciplina della presunzione di liberalità per gli atti di trasferimento immobiliare tra parenti (già introdotta fino al terzo grado, dell' art. 5 del D.Lgs.Lgt. 8-3-1945, n. 90), modificandola, tuttavia, radicalmente, sia perché limita la presunzione ai soli trasferimenti tra parenti in linea retta e sia perché la rende più rigorosa, cioè assoluta, senza ammissione di prova

contraria; l'ultimo comma dell'art. 25 esclude dalla presunzione soltanto i conguagli divisionali e le vendite ai pubblici incanti.

A proposito della seconda parte del secondo comma dell'art. 25, si raccomanda ai dipendenti Uffici di controllare, al momento della richiesta della formalità, che l'atto contenga la contestuale dichiarazione del rapporto di parentela. Comunque, ad evitare inutile aggravio di lavoro per le conseguenti pratiche di rimborso, gli stessi Uffici sono autorizzati a consentire che la documentazione del grado di parentela sia prodotta, anche con separata dichiarazione, entro e non oltre il termine utile alla registrazione.

L'art. 26 del DPR 26-10-1972, n. 634, che si occupa degli atti sottoposti a condizione sospensiva, si differenzia dall'art. 17 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 perché accoglie il principio della disciplina civilistica secondo la quale la condizione retroagisce: infatti stabilisce che per tali atti sono applicabili le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e non quelle vigenti al momento del verificarsi della condizione (vedasi anche il terzo comma dell'art. 77). L'ultimo comma dell'art. 26 tratta degli aumenti di capitale alla stessa stregua dell'art. 7 della legge 15-2-1949, n. 33 e va collegato all'ultimo comma del precedente art. 18, riguardante il termine per la denuncia degli stessi

L'art. 27 del DPR 26-10-1972, n. 634, riporta le disposizioni dell'art. 64 del RD 30-12-1923, n. 3269 con alcune importanti modifiche. Al primo comma attenua il rigore della precedente norma, in quanto, mentre da una parte non richiede più che la condizione risolutiva espressa dalle parti sia «non dipendente dalla sola volontà dei contraenti», dall'altra ammette che la risoluzione può essere contenuta in un atto pubblico o scrittura privata autenticata stipulati entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto, concedendo così un più ampio margine di tempo per questa ipotesi di risoluzione.

La precisazione fatta nella seconda parte del secondo comma, evita la doppia tassazione che, per il disposto dell'art. 20, avrebbe dovuto interessare tanto il corrispettivo della risoluzione quanto gli effetti da essa derivanti. E, sempre nell'intento di semplificare l'applicazione del tributo, il terzo comma dispone ancora che lo stesso criterio di unicità di tassazione deve essere seguito per le transazioni.

L'art. 28 del DPR 26-10-1972, n. 634 riguardante le figure giuridiche della ratifica, convalida e conferma, stabilisce nel primo comma che è dovuta l'imposta in misura fissa indipendentemente da quella che si renda dovuta in relazione ad una eventuale enunciazione del rapporto.

Nei successivi secondo e terzo comma, come altro elemento di novità, è prevista una differenziata disciplina della tassazione, a seconda che le parti abbiano pattuito un corrispettivo a carico dell'acquirente oppure dell'alienante.

L'art. 30 del DPR 26-10-1972, n. 634 ha recepito legislativamente il criterio della equiparazione della scrittura privata autenticata all'atto pubblico nella dichiarazione di nomina della persona per la quale l'atto è stato stipulato.

L' art. 32 del DPR 26-10-1972, n. 634 riproduce i criteri generali già stabiliti per le divisioni dagli artt. 48 e 49 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269, apportandovi alcune innovazioni.

Per le comunicazioni ereditarie, da un lato, stabilisce che l' imponibile deve corrispondere al valore dei beni, riferito alla data della divisione, depurato delle passività determinate a norma dell' imposta sulle successioni e, dall' altro, esclude che le comunioni derivanti da più titoli successori siano considerate masse plurime.

Inoltre, attenua l' onere tributario dei conguagli, giacché prevede che sono soggetti alle maggiori aliquote dei trasferimenti mobiliari ed immobiliari solo quando vengano a risultare superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto.

L' art. 33 del DPR 26-10-1972, n. 634, al primo comma, conferma il criterio di tassazione dei contratti a prezzo presunto previsto dall' art. 32, del testo del RD 30-12-1923, n. 3269, ma, oltre a generalizzarlo, non condiziona più la restituzione della maggiore imposta all' esistenza di una causa di forza maggiore che abbia impedito l' esecuzione del contratto, sia che si tratti di appalti o di altri negozi giuridici.

Il secondo comma dello stesso art. 33, che riguarda i contratti a corrispettivo variabile tra un minimo ed un massimo, si ricollega all' art. 57 del decreto del 1923 modificandone, però, la disposizione, in quanto stabilisce che l' imponibile da dichiarare non deve essere inferiore al minimo.

L'art. 34 disciplina in modo organico le varie ipotesi dei contratti a tempo indeterminato e dei contratti con patto di proroga tacita o di recesso anticipato.

L' art. 35 del DPR 26-10-1972, n. 634 sintetizza nel suo unico comma tutte le disposizioni dei corrispondenti artt. 68, 69, 70 e 71, del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 . Nel quadro della direttiva della legge delega, la materia degli atti giudiziari viene disciplinata con la massima semplicità, stabilendosi che il tributo del registro applicato sul provvedimento del giudice, anche se ancora impugnabile, vale per tutti i gradi del giudizio, salvo conguaglio o rimborso in base alla sentenza definitiva. Nella normativa vanno ricompresi, per l' espresso richiamo contenuto nell' articolo, anche i decreti ingiuntivi, sopprimendosi così la complessa procedura della doppia tassazione di cui all' art. 28 del RDL 7-8-1936, n. 1531.

L' art. 36 del DPR 26-10-1972, n. 634 riproduce con alcune modificazioni le norme degli artt. 11 e 14 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269, seppure in una più concisa formulazione. Mentre conferma l' obbligo di richiedere la registrazione e pagare il relativo tributo anche per gli atti nulli o annullabili, prevede il diritto ad ottenere la restituzione del tributo, per la parte eccedente la misura fissa, tutte le volte che l' atto venga dichiarato nullo o annullato per causa non imputabile alle parti, con sentenza definitiva emessa in contraddittorio anche con l' Amministrazione finanziaria.

L' art. 37 del DPR 26-10-1972, n. 634 stabilisce espressamente che agli atti soggetti a registrazione in caso d' uso si applica la disciplina vigente all' epoca della richiesta della formalità, in quanto si è voluto dare rilevanza, non alla stipula dell' atto, ma all' uso che se ne fa, come fatto generatore dell' obbligo della registrazione.

Collegata a tale disposizione è la norma contenuta nel successivo art. 55, quinto comma, che, in deroga al principio generale della solidarietà in materia di imposta di registro, pone l' obbligo del pagamento dell' imposta esclusivamente a carico del soggetto che chiede la formalità.

L' art. 38 del DPR 26-10-1972, n. 634 stabilisce l' applicazione del tributo in misura per le operazioni soggette all' IVA.

Si richiama l' attenzione sulla seconda parte dell' articolo, secondo cui le cessioni e le prestazioni previste nel sesto comma dell' art. 21 del decreto delegato sull' IVA, si considerano come se avessero scontato tale tributo e quindi vanno soggette all' imposta di registro in misura fissa.

Ciò perché, trattandosi di operazioni che non vengono assoggettate all' IVA in base ad una espressa norma di deroga, giustamente il legislatore ha ritenuto di doverle equiparare alle cessioni ed alle prestazioni che tale tributo scontano. Altrimenti l' applicazione del normale tributo di registro avrebbe vanificato la norma che ne prevede la non assoggettabilità all' IVA.

Tale criterio però non vale per le locazioni non finanziarie e per gli affitti di cui all' art. 10, primo comma, n. 1 del decreto sull' IVA, i quali debbono sottostare alle imposte proporzionali di registro.

In relazione al principio dell' alternatività in esame va altresì precisato che un atto di trasferimento di immobile, che sconta la sola imposta fissa di registro perché rientrante nella sfera di applicazione dell' IVA, non è soggetto ad alcuna imposta proporzionale di registro riferita all' obbligo di pagamento del prezzo che il compratore si assume contestualmente nell' atto di vendita, in quanto deve ritenersi che il suddetto principio dell' alternatività riguarda non soltanto la disposizione concernente il trasferimento del bene, ma tutto quanto il negozio di vendita nell' interezza delle sue disposizioni necessariamente connesse.

L'art. 39 conferma la disciplina anteriore al decreto delegato che qui si va illustrando

L' art. 40 del DPR 26-10-1972, n. 634 riprende dall' art. 7 del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 parzialmente modificandola, la classica distinzione dell' imposta in principale, suppletiva e complementare, avendo cura, tuttavia, di renderne più semplice l' interpretazione per quanto riguarda l' imposta complementare, nel senso di ritenere tale, per esclusione, e quindi di assumerne il concetto in termini di residualità, quell' imposta che non è né principale né suppletiva.

In ordine alla disciplina che si commenta, l' articolo ha apportato una sostanziale modifica per quanto riguarda l' imposta principale nel senso di classificare tale quella che si richiede soltanto in sede di registrazione, per cui l' imposta che viene richiesta successivamente su un atto registrato gratuitamente per errore non può ritenersi, alla stregua della nuova disciplina, di natura principale, contrariamente a quanto disponeva l' ultimo comma dell' art. 7 del testo del 1923.

Titolo quarto

Riguarda la determinazione della base imponibile regolata dagli articoli dal 41 al 51.

Caratterizzano questo titolo, oltre alla migliore sistematica delle disposizioni, l'eliminazione della valutazione automatica per i terreni agricoli (leggi 20 ottobre 1954, n. 1044 e 27 maggio 1959, n. 355), la diversa disciplina dell'usufrutto e dell' enfiteusi e la specifica regolamentazione in materia di di società.

Il titolo comincia col dettare i criteri di determinazione della base imponibile per i più ricorrenti tipi di contratto (art. 41), per passare poi a trattare di quegli istituti e di quelle materie che nella tecnica del tributo hanno una propria distinta regolamentazione (rendite, enfiteusi, usufrutto, raccolta di capitali)

A proposito dell' art. 41, del DPR 26-10-1972, n. 634, che riprende con migliore dettaglio il contenuto degli artt. 30 e 43 del RD 30-12-1923, n. 3269 e successive modifiche ed integrazioni, merita di essere segnalato al punto 1) del primo comma, là dove, dando rilevanza alla data di stipula dell' atto per la determinazione del valore venale, conferma, nella soggetta materia, quell' allineamento alla regolamentazione civilistica già evidenziato trattando degli atti soggetti a condizione sospensiva nel precedente art. 26 del DPR 634/1972.

Per gli atti soggetti ad approvazione o ad omologazione, la valutazione va riferita alla data della loro approvazione od omologazione, perché è soltanto da questa data che tali atti, perfezionandosi, entrano nell' orbita tributaria. Questa precisazione si rende necessaria, perché la corrispondente norma dell' art. 81 del decreto del 1923 faceva riferimento al giorno in cui la notizia dell' avvenuta approvazione od omologazione veniva portata a conoscenza della persona obbligata alla registrazione degli atti, cioè allo stesso termine dal quale decorrono i venti giorni utili per la registrazione. Il nuovo testo, invece, più correttamente, come già detto, rapporta la valutazione di tali atti alla data della loro approvazione od omologazione, affidando ad altra distinta norma la regolamentazione del modo e del tempo della loro registrazione.

L'art. 42, condensando la materia degli articoli 50 e 52, ultimo comma, del testo del 1923, stabilisce in termini rigorosi che nelle vendite all'incanto e nelle espropriazioni la base imponibile è costituita, rispettivamente, dal prezzo di aggiudicazione e dall'ammontare dell'indennizzo, escludendo ogni possibilità di revisione dei valori nei casi del genere.

L' art. 43 del DPR 26-10-1972, n. 634 riprende il contenuto degli artt. 23, 24 e 25 del RD 30-12-1923, n. 3269 disciplinando i vari casi di costituzione di rendite e pensioni ed avendo anche cura di ammoderarne il calcolo della base imponibile mediante la predisposizione di apposita tabella di coefficienti (allegato C al DPR 634/72) stabiliti in relazione alla probabile durata di vita del beneficiario.

L' art. 44 del DPR 26-10-1972, n. 634 riguarda il trattamento dell' enfiteusi con criterio diverso dalla precedente normativa dell' art. 28 del RD 30-12-1923, n. 3269 . L' aspetto più saliente dell' articolo è offerto dalla norma secondo la quale gli atti di costituzione del diritto seguiti da quelli di affrancazione sono assoggettati ad un onere d' imposta che, nel totale, equivale a quello cui è sottoposto il trasferimento della piena proprietà dell' immobile.

L' art. 45 del DPR 26-10-1972, n. 634, disciplinando in modo nuovo ed autonomo l' usufrutto, l' uso e l' abitazione, recepisce l' istanza di abolizione dell' imposta sulla riunione dell' usufrutto alla nuda proprietà da più parti avanzata, e per la macchinosità del congegno che presiedeva alla liquidazione della cosiddetta imposta di consolidazione e per la discussa legittimità di applicazione di questa particolare imposta, rendendo ancora un notevole vantaggio agli Uffici che non saranno più tenuti a tutte le incombenze, che la precedente normativa degli artt. 20 e 21 del RD 30-12-1923, n. 3269 richiedeva.

Il valore dell' usufrutto, dell' uso e dell' abitazione va determinato sulla base di una tabella di sopravvivenza, cioè adottando lo stesso sistema introdotto per le rendite o pensioni (cfr. allegato C al DPR n. 634) evitando così la rigidità del precedente metodo di determinazione dell' imponibile.

Ovviamente, la nuova normativa interessa gli atti stipulati dal 1-1-1973 in poi, (art. 80 del decreto), mentre per gli atti formati prima di tale data e per quelli specificati nel secondo comma dell' art. 77 del decreto, continuano ad avere vigore le precedenti norme del testo del 1923. Tanto si ritiene di precisare, soprattutto in riferimento alla cosiddetta tassa di consolidazione dell' usufrutto alla nuda proprietà per ricordare agli Uffici la natura particolare di questo tributo che, nella tecnica del testo del 1923, si pone come parte residua della imposta ancora dovuta a complemento di quella già pagata sull' atto contenente il distacco della nuda proprietà dall' usufrutto.

Nel quadro di una più aderente determinazione del carico tributario, l' art. 46 del DPR 26-10-1972, n. 634, disciplina il valore imponibile dei crediti con criterio diverso dai corrispondenti artt. 26 e 52 del Regio decreto del 30-12-1923, n. 3269

, in quanto stabilisce che per i crediti infruttiferi, con scadenza oltre l' anno dalla data dell' atto con il quale sono stati costituiti o ceduti, bisogna tassare il loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse.

Viene così evidenziata in questo articolo l' introduzione del criterio della tassazione al netto.

L' art. 47 del DPR 26-10-1972, n. 634, specifica la base imponibile per gli atti costitutivi e gli aumenti di capitale a seconda che si tratti di società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata, comprese le cooperative, o per altra ipotesi, di società diverse da quelle prima indicate, oppure di enti, consorzi o altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica aventi per oggetto esclusivo o principale l' esercizio di attività commerciali o agricole, facendo riferimento, nel primo caso, al valore nominale delle azioni o delle quote sociali sottoscritte, compreso l' eventuale sovrapprezzo e dedotte le spese e gli oneri nella misura forfettaria dell' 1 per cento (primo comma) e, nel secondo caso, al valore degli apporti al netto delle obbligazioni e degli oneri accollati (quarto comma).

Per i conferimenti di immobili e altri diritti reali immobiliari e aziende, l' imponibile resta ancorato alla base del proprio valore venale.

Questo articolo stabilisce anche la non tassabilità del passaggio di riserve a capitale già assoggettate ad imposta (terzo comma) e la limitazione della base imponibile al solo valore degli apporti dell' associato negli atti di associazione in partecipazione (quinto comma).

Per le fusioni di società di ogni tipo, il penultimo comma dispone che l' imponibile è dato dall' ammontare dei capitali e delle riserve della società, così come risulta dalla situazione patrimoniale ex art. 2502 del Codice civile, mentre per le fusioni eseguite mediante incorporazione si ha riguardo soltanto al capitale ed alle riserve della società incorporata.

L' ultimo comma, nel disciplinare la base imponibile per le varie ipotesi di tassazione dell' art. 4 del DPR n. 634, si ispira agli stessi criteri di massima già evidenziati in quell' articolo, tenendo conto del patrimonio del soggetto tassabile nella sua consistenza netta al momento in cui detto soggetto istituisce o trasferisce nel territorio dello Stato la sua sede legale o amministrativa, oppure, nelle ipotesi di cui alle lettere f) e g) del suddetto art. 4, colpendo l' ammontare dei capitali che il soggetto destina alle operazioni nel territorio dello Stato, istituendovi o trasferendovi una sede secondaria o incrementando con nuovi aumenti il capitale a tale scopo già impiegato.

Gli artt. 48 e 49 del DPR 26-10-1972, n. 634, riportano la disciplina del testo del RD 30-12-1923, n. 3269 e successive modificazioni e integrazioni. Torna utile, comunque, ricordare che la nuova normativa prevede che, qualora le parti omettano di dichiarare nell' atto il valore venale dei beni o dei diritti, per tale si assume il corrispettivo pattuito (primo comma dell' art. 48), mentre, in materia di aziende, dispone che il valore venale deve essere determinato al netto delle passività debitamente documentate (terzo comma art. 48).

Il 2° comma dell'art. 49 stabilisce che l'avviso di accertamento deve essere motivato, mentre l'articolo 50 esige un formale rigore nella stipulazione dell' atto di adesione.

L'art. 51 assume rilievo soprattutto per il contenuto del 2° comma, che disciplina espressamente l'ipotesi dell'atto carente di data, colmando una lacuna del testo del 1923.

Titolo quinto

Contempla la riscossione dell'imposta regolata dagli articoli dal 52 al 59.

Questo titolo, in linea di massima riproduce la normativa già nota del testo del 1923, anche se non mancano, pure in questa materia, motivi di utili rilievi.

Innanzitutto fuori dalle ipotesi del pagamento o del deposito da effettuarsi all'atto della registrazione, ai sensi del 1° comma dell'art. 52, in ogni caso, l'ufficio deve sempre notificare al contribuente apposito avviso di liquidazione del tributo e delle penalità eventualmente dovute. È previsto, a modifica parziale della norma di cui all' art. 4 del RDL 5-3-1942, n. 186, il diritto dell' Ufficio di riscuotere il tributo complementare - nella misura della sola metà - dopo la decisione della Commissione di primo grado; mentre, per le imposte suppletive, ne è rinviata la riscossione dopo che la Commissione centrale o la Corte d' appello si siano pronunciate, sempre previo avviso di liquidazione.

L' ultimo comma dell' art. 54 del DPR 26-10-1972, n. 634, nel riprodurre la normativa dell' art. 97 del RD 30-12-1923, n. 3269 estende a 5 anni il termine di decadenza del privilegio dello Stato, precisando anche che esso decorre dalla data di registrazione dell' atto.

L' art. 55 del DPR 26-10-1972, n. 634, disciplina la responsabilità dei soggetti obbligati al pagamento dei tributi.

Dal combinato disposto dei primi due commi si evince chiaramente che - mentre i pubblici ufficiali sono chiamati a rispondere, in via solidale con le parti, soltanto del pagamento dell' imposta principale - tutti gli altri soggetti indicati nel primo comma sono tenuti solidalmente al pagamento delle imposte, siano esse principali, complementari o suppletive. Per quanto concerne le parti contraenti, qualora trattasi di un atto contenente più disposizioni non necessariamente connesse, va precisato che ciascuna di esse deve rispondere nei limiti dell' imposta - s' intende complementare e suppletiva - afferente la sola convenzione cui ha effettivamente partecipato.

La norma del terzo comma è sostanzialmente conforme a quella contenuta nell' art. 93, n. 4, del RD 30-12-1923, n. 3269 e, quindi, non occorre alcuna delucidazione.

Il quarto comma introduce una deroga al principio generale della solidarietà in materia di obbligazione per imposta complementare, quando questa sia dovuta per un fatto imputabile unicamente ad una delle parti e stabilisce che è soltanto questa ad esserne responsabile.

Il penultimo comma, in tema di contratti in cui è parte lo Stato, innova al disposto dell' art. 94 del testo del 1923, in quanto, prescindendo dalle varie ipotesi in detto articolo considerate, stabilisce che l' imposta fa sempre carico all' altra parte contraente.

Altra deroga al principio della solidarietà è contenuta nell' ultimo comma per il pagamento dell' imposta relativa agli atti di espropriazione per pubblica utilità e di trasferimento coattivo della proprietà o di altri diritti reali di godimento.

Titolo sesto

Esso contiene negli articoli dal 60 al 66 disposizioni varie, tra cui le norme regolanti gli obblighi delle parti contraenti, dei dirigenti dei pubblici uffici o dei pubblici ufficiali in ordine agli adempimenti fiscali connessi agli atti stipulati ed alla tenuta dei repertori. Il testo è quanto mai chiaro e tassativo e non abbisogna, perciò di particolari delucidazioni.

Il terzo comma dell' art. 63 del DPR 26-10-1972, n. 634, si inquadra nella direttiva di rimuovere le attuali remore di ordine tributario al libero svolgimento dei procedimenti giudiziari.

Merita pure di essere segnalato che il nuovo decreto non riporta più la norma dell' art. 118 del RD 30-12-1923, n. 3269, nel punto che sanzionava la responsabilità fiscale del giudice.

Tranne le due ipotesi di rilascio di copie di atti, di note di registrazione e di certificati, previste dal secondo comma dell' art. 17 e dal primo comma dell' art. 56, il nuovo decreto non contiene una specifica disciplina che regoli i rapporti Ufficio- contribuente per tutto quanto concerne richieste di notizie, certificati e documentazioni varie. A tale proposito, il Ministero ritiene di dover fare una raccomandazione di carattere generale a tutti i dipendenti Uffici, affinché si adoperino con la miglior predisposizione possibile nell' espletamento di questo servizio, senza, ovviamente, contrastare con le regole che devono accompagnare la riservatezza del loro lavoro. E ciò, non soltanto per corrispondere alle aspettative di un clima sempre migliore tra contribuente e Uffici, ma anche - e soprattutto - in vista delle nuove esigenze connesse alla riforma tributaria.

L' introduzione delle nuove discipline fiscali, con particolare riguardo all' imposta sull' incremento di valore degli immobili, richiederà sempre più frequenti contatti tra Uffici, contribuenti e professionisti, per ricerche, certificati di valutazione e documenti vari e si rende perciò più che mai opportuna da parte degli Uffici la maggiore possibile comprensione delle esigenze dei contribuenti e di chi li rappresenta fiscalmente.

Titolo settimo

Riguarda le sanzioni regolate dagli articoli dal 67 al 73

Anche questo titolo non richiede particolari chiarimenti. Tuttavia giova rilevare che - ad eccezione della ipotesi del ritardato pagamento dell'imposta complementare e suppletiva (art. 68), che nel nuovo sistema sanzionatorio costituisce l'unico caso, per il quale è comminata la sanzione della soprattassa - ogni altra trasgressione è colpita dalla pena pecuniaria, la cui irrogazione, a modifica delle norme di cui alla legge 7 gennaio 1929, n.4, è affidata direttamente agli uffici del registro.

In relazione a questo titolo, si fa notare che nel nuovo decreto non è prevista l'ipotesi della decadenza dai benefici fiscali per tardiva registrazione dell'atto, già regolata dall'art. 110 del testo del 1923.

Titolo ottavo

Questo titolo - che per materia corrisponde agli articoli dal 136 al 139 del testo del 1923 - assume particolare rilievo per la sua rigorosa disciplina, in quanto inquadra l'esercizio dei diritti rispettivamente della Finanza e del contribuente nell'ambito dell'istituto della decadenza, rispetto al quale, non essendo applicabile per sua natura e struttura l'interruzione e, di regola, la sospensione, non si pone più alcun problema riguardante l'efficacia e i limiti dell'interruzione dei termini che gli articoli 140e 141 dal testo del 1923 hanno posto, in sede dottrina e giurisprudenziale, particolarmente in relazione alla possibilità di riesaminare tutta la materia tassabile.

Ne deriva, quindi, che una volta che la Finanza o il contribuente abbia, attraverso l'esercizio del suo diritto, impedito il verificarsi della decadenza, rispetto al diritto stesso, quest'ultimo non potrà esser fatto valere nelle competenti sedi contenziose se non nei precisi limiti del petitum e della causa petendi

Titolo nono

Riguarda le disposizioni transitorie regolate dagli articoli dal 77 all'81.

L' art. 77 del DPR 26-10-1972, n. 634 detta le norme di applicazione del tributo con riguardo alla successione delle leggi nel tempo.

Nel suo primo comma stabilisce che sono soggetti al nuovo regime, sia gli atti formati a decorrere dal 1-1-1973, sia quelli stipulati prima, per i quali l' approvazione, l' omologazione e l' eseguibilità, di cui essi abbisognano ai fini della nascita dell' obbligazione tributaria, intervenga dopo la suddetta data. Il secondo comma, poi, dispone che sono soggetti alle norme anteriori, gli atti formati in data precedente al 1-1-1973, sempreché, a questa data, non sia già scaduto il termine utile per la registrazione, per cui dette norme trovano applicazione a prescindere dalla tempestività o meno della richiesta di registrazione degli atti stessi.

Dal combinato disposto dei due suddetti commi, quindi, si ricava che agli atti formati anteriormente al 1-1-1973 e per i quali, alla stessa data, è già scaduto il termine utile per la richiesta della registrazione, si applicano le nuove norme.

Il terzo comma, considerando gli atti sottoposti a condizione sospensiva, registrati anteriormente al 1-1-1973 e per i quali la condizione si verifichi dopo la detta data, stabilisce che in tale ipotesi si rendono applicabili le disposizioni vigenti prima del nuovo decreto che, come è noto, sono contenute nell' art. 17 del RD 30-12-1923, n. 3269.

Il quarto e il quinto comma si ricollegano al principio dell' alternatività del tributo con quello dell' IVA.

Il primo di essi riguarda gli atti assoggettabili all' IVA che, pur formati prima dell' entrata in vigore del decreto in discorso, vengono registrati a decorrere dal 1973; ad essi, quindi, si applica la sola tassa fissa di registro, indipendentemente dalla circostanza che, al 1-1-1973, sia scaduto o meno il termine utile per la richiesta della formalità.

E' ovvio che l' interpretazione del detto quarto comma dell' art. 77 va posta in connessione con l' art. 6 del decreto delegato istitutivo dell' IVA, con la conseguenza che il comma stesso, in tanto è operante, in quanto il presupposto per l' applicazione del nuovo tributo si verifichi successivamente alla entrata in vigore del decreto stesso.

Ne deriva che la norma in disamina non può evidentemente riguardare le vendite di immobili, i cui effetti si producano prima del 1-1-1973, dato che per i detti rapporti il presupposto si verifica con la stipula dei relativi atti (art. 6, DPR 26-10-1972, n. 633).

Il quinto comma, sempre in armonia al ripetuto principio dell' alternatività, stabilisce che per i contratti di cui all' art. 33, registrati prima del 1973, la parte del corrispettivo assoggettata all' IVA non soggiace all' imposta proporzionale di registro.

L' ultimo comma dell' art. 77 in esame detta disposizioni per il regolamento transitorio dei contratti pluriennali di locazione registrati sotto l' impero della legge 29-12-1962, n. 1744, e prevede che le annualità che cominciano a decorrere dal 1973 sono assoggettate alla nuova disciplina, sia per quanto concerne l' imponibile costituito soltanto dai corrispettivi pattuiti, sia per l' aliquota e sia per le modalità di pagamento del tributo, che deve essere eseguito in un' unica soluzione per tutta la restante durata del contratto.

L' art. 79 del DPR 26-10-1972, n. 634 si giustifica con l' intento di consentire ai soggetti interessati di poter recuperare l' imposta o quella parte d' imposta che non avrebbero certamente pagato, se la riforma tributaria - e, nel caso specifico, l' introduzione della nuova disciplina sulla raccolta dei capitali - avesse avuto esecuzione col 1-1-1972, così come previsto dalla direttiva della CEE 17-7-1969, n. 335.

Norme di agevolazione

Ai sensi del secondo comma dell' art. 80 del DPR 26-10-1972, n. 634, si confermano in via permanente le agevolazioni già vigenti «alla data del 31-12-1972 a favore della società di mutuo soccorso, delle cooperative e loro consorzi e per i trasferimenti di terreni destinati alla formazione di imprese agricole diretto-coltivatrici e all' arrotondamento dei fondi da esse posseduti».

Tariffa e tabella

La tariffa e la tabella, nella loro schematica impostazione, e le relative annotazioni non presentano difficoltà di interpretazione.

Eliminata, in linea di principio, l'indicazione analitica dei singoli tipi di negozi, assurge a rilievo della tassazione l'individuazione della categorie o del gruppo, in cui far rientrare l'atto per l'applicazione della corrispondente imposta.

Sono previsti soltanto due tipi d'imposta, quella proporzionale e quella fissa, in quanto il nuovo decreto non prevede più l'imposta graduale.

La particolare configurazione della nuova tariffa con le sue svariate ipotesi di tassazione, esime dal dare istruzioni dettagliate per la sua migliore applicazione.

E, pertanto, qui appresso verrà evidenziato soltanto qualche caso di rilievo.

L'art. 1 della tariffa assogetta ad imposta proporzionale la rinuncia abdicativa al pari di quella traslativa, e ciò a differenza della precedente normativa del testo del 1923.

Il legislatore ha accomunato il trattamento tributario dei due tipi di rinuncia, in quanto in entrambi esistono dei comuni denominatori, assunti a presupposti di imposizione: un soggetto si spoglia di un diritto, non importa se nella forma dell'abbandono o del trasferimento, e un altro ne diviene titolare, subito o successivamente.

Questa essendo la ratio della norma, non può rientrare nella previsione della rinuncia abdicativa la rinuncia alla chiamata all'eredità da parte del soggetto che non ha ancora accettato, in quanto in tale ipotesi, non avendo il rinunziante la titolarità dei beni dell'eredità, non può evidentemente spogliarsi di un diritto che non ha, ma si limita a rinunciare a farlo entrare nel suo patrimonio giuridico.

Pertanto, la rinuncia in discorso va soggetta ad imposta fissa.

Nell'art. 6 risalta l'elemento innovativo, in base al quale le garanzie sono sottoposte al tributo proporzionale, anche se prestate dall'obbligato principale.

Di particolare rilievo - non solo per i contribuenti, ma anche per gli stessi uffici, che si vedranno alleggeriti da un non indifferente carico di lavoro - è pure la norma contenuta nell'art. 3 della parte seconda della tariffa, che esclude dall'obbligo della registrazione, salvo il caso d'uso, le locazioni e gli affitti di immobili, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, quando il corrispettivo annuo, o ragguagliato ad anno, non superi le 600.000 lire.

Il nuovo decreto non prevede alcun imposta per le autentiche notarili, a differenza dell'art. 110 alleg. A) al decreto del 1923.

La tassazione degli allegati agli atti presentati alla registrazione si ricava dal combinato disposto dall'art. 4, parte seconda, della tariffa e dal penultimo comma dell'art. 16 del decreto, il quale stabilisce che sugli allegati deve essere anche apposta l'annotazione della registrazione con l'indicazione della relativa somma riscossa.

Con le presenti istruzioni il Ministero ha inteso dare una prima, sommaria guida agli uffici, che sono chiamati ad applicare le nuove norme e, poichè non è stato possibile prevedere tutte le ipotesi di dubbia interpretazione, si fa riserva di emanare altre note illustrative o circolari, tutte le volte che se ne presenterà l'occasione