

■ Studi Tributari

Studio n. 238-2008/T

La natura di "tassa d'atto" dell'imposta di registro dovuta in misura fissa

Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 21 novembre 2008.

Lo studio in sintesi (Abstract).

Nella risoluzione n. 225/E del 5 giugno 2008 l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che l'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/1986 vada interpretato alla luce dell'art. 21 del TUR, sicché debbano corrisondersi tante imposte fisse quanti sono i negozi contenuti nell'atto.

Invero, negli ultimi tempi si assiste a comportamenti contrastanti dei locali uffici dell'Agenzia delle entrate che, in ragione della registrazione di un unico documento avente ad oggetto, a titolo esemplificativo, procure conferite a e/o da più soggetti, accettazioni o rinunce di eredità, ovvero cessioni di quote sociali, richiedono a volte una sola imposta fissa, a volte una pluralità di imposte fisse, sulla base delle indicazioni fornite nella risoluzione n. 225/E sopra citata.

In realtà, l'utilizzo dei medesimi criteri di individuazione della base imponibile vevoli nell'ambito dell'imposizione in misura proporzionale, si dimostra irragionevole e arbitrario in relazione ad un tributo stabilito in misura fissa. Si osserva inoltre che ogni qualvolta il legislatore ha voluto sottoporre ad imposizione gli atti in ragione della loro potenzialità economica, ha ricondotto gli stessi nell'ambito applicativo di norme che prevedono l'imposizione in misura proporzionale (si pensi ad esempio all'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, che stabilisce l'imposizione nella misura del 3 % degli atti diversi da quelli altrove indicati "aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"), ovviamente sulla base di un congruo e coerente parametro (come può essere, nell'ipotesi della cessione di quote, quello del valore nominale delle quote).

Sotto il profilo della coerenza interna al tributo, il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. richiede che a livello legislativo la determinazione della base imponibile sia individuata sulla base di giudizi economici e di estimazione rispettosi dell'esigenza costituzionale di corrispondenza tra il fatto-presupposto del tributo e il fatto da cui si desume il parametro o la base imponibile. In altri termini, la capacità contributiva colpita attraverso la base imponibile deve corrispondere a quella e-

spressa dal presupposto del tributo.

La tesi secondo cui l'imposta in misura fissa colpirebbe il negozio giuridico, al pari di quanto avviene in caso di imposizione in misura proporzionale, oltre a comportare inevitabili violazioni degli artt. 3 e 53 Cost., genera perplessità anche in relazione al sistema tributario nel suo complesso, ogni qualvolta soggiacciono ad imposizione fattispecie rientranti nell'ambito applicativo di altri tributi in ragione del medesimo presupposto (come avviene nel caso dell'Iva).

Si conferma quindi che l'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità della registrazione e, pertanto, è unica e di ammontare predeterminato, in quanto tassa richiesta quale remunerazione del servizio di registrazione del documento reso dallo Stato (in tal senso peraltro si è espressa la stessa Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 272/E del 3 luglio 2008, nel caso di atto avente ad oggetto affitto di PAC e affitto di terreni agricoli).

L'evoluzione storica della disciplina normativa del tributo, dal Regio Decreto del 1923 al Testo Unico attualmente vigente e la nuova procedura telematica del c.d. adempimento unico, che sostituisce la registrazione ordinaria, sembrano militare in questo senso. L'obbligo di registrazione, infatti, non deve essere inteso come strumento di prelievo, bensì come strumento di controllo e di rilevazione delle movimentazioni delle ricchezze private. Il servizio di registrazione quindi deve essere ricostruito come attività amministrativa tout court, con efficacia di pubblicità notoria, non avente carattere propriamente tributario, ma con finalità indirettamente fiscali ogni qualvolta, attraverso tale controllo, il fisco abbia modo di arginare eventuali evasioni di imposta.

Attesa la natura di tassa, l'entità del tributo deve essere rapportato al "costo" del servizio, che è l'unico parametro economico direttamente riferibile all'attività pubblica, stante l'irrilevanza dell'utilità in concreto arrecata al contribuente.

La misura della tassa non può ragionevolmente superare il costo del servizio, a prescindere dall'applicabilità o meno dell'art. 53 Cost. Infatti, dall'art. 2 Cost. si ricava che la solidarietà, oltre a fondare i tributi redistributivi-solidaristici, permea l'intero assetto costituzionale e deve essere armonizzata con altri fondamentali principi ed, in primo luogo, con il principio di uguaglianza, per cui anche al di fuori del tributo redistributivo, a prescindere dalla tipologia dei meccanismi di finanziamento delle spese pubbliche, qualsiasi prelievo appare autonoma e diretta espressione dei principi di solidarietà ed uguaglianza.

In conclusione, da una lettura logico-sistematica delle disposizioni normative attualmente in vigore, si evince la possibilità di omogeneizzare i comportamenti concretamente tenuti a livello locale dagli Uffici periferici, senza necessità di un precipuo intervento del legislatore in materia.

La ricostruzione dell'imposta in misura fissa quale "tassa d'atto", oltre ad apparire sostenibile in via interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, avrebbe il pregio di confermare la coerenza interna della disciplina del singolo tributo, nonché del sistema tributario nel suo complesso, evitando violazioni dei principi costituzionali, nonché possibili e irragionevoli duplicazioni impositive.

SOMMARIO: 1. Premessa. I diversi orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria in merito alla natura dell'imposta fissa di registro. – 2. Evoluzione storica della c.d. tassa d'atto: il Regio Decreto del 1923. – 2.1. Segue. La riforma tributaria degli anni settanta e il Testo unico del 1986. – 2.2. Il "servizio di registrazione": la registrazione ordinaria e l'adempimento unico. – 3. Il tributo di registro dovuto in misura fissa quale imposta dovuta sul negozio giuridico: critica della tesi. – 4. Un tentativo di ricostruzione della natura del tributo di registro dovuto in misura fissa. – 5. Ambito oggettivo di applicazione della tassa d'atto. Ipotesi specifiche.

1. Premessa. I diversi orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria in merito alla natura dell'imposta fissa di registro.

Oggetto del presente studio è l'analisi dell'imposizione in misura fissa prevista nell'ambito dell'imposta di registro.

In particolare lo studio origina da alcune recenti prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria sulla natura dell'imposta fissa di registro che appaiono, agli occhi degli operatori giuridici, perpetuare antiche incertezze interpretative tornate di grande attualità.

In merito alla valenza dei recenti e contrastanti orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria in occasione dell'interpretazione dell'art. 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al DPR n. 131/1986, si fa presente in primo luogo la risoluzione n. 225/E del 5 giugno 2008, nella quale l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che l'art. 11 della Tariffa vada interpretato alla luce dell'art. 21 del TUR, sicché debbano corrispondersi tante imposte fisse quanti sono i negozi contenuti nell'atto ⁽¹⁾.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che *"le cessioni di più quote sociali da parte di più alienanti, benché per motivi di tecnica redazionale dell'atto di trasferimento siano contenute in un unico documento, conservano una propria ed autonoma rilevanza giuridica in quanto si tratta di distinte disposizioni negoziali non necessariamente derivanti le une dalle altre. Ne consegue che ognuna di esse rileva, ai sensi dell'articolo 21, primo comma, del TUR, autonomamente ai*

fini dell'applicazione dell'imposta di registro."

In tale sede l'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che *"la ratio sottesa all'articolo 11 della tariffa, tesa ad assoggettare a tassazione l'atto di trasferimento delle quote sociali indipendentemente da ogni valutazione in ordine all'effettiva capacità contributiva delle parti contraenti - con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa - non legittima una deroga ai principi generali dettati in materia di interpretazione degli atti che contengono più disposizioni, la cui disciplina si ricava dal combinato disposto degli articoli 20 e 21 del TUR, non compatibile con la tesi prospettata nell'interpello, incentrata sull'unicità dello strumento giuridico utilizzato."*

Tuttavia, in altre occasioni, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che dovesse corrispondersi una sola imposta fissa in ragione dell'unico atto (documento) sottoposto a registrazione: nella risoluzione n. 272/E del 3 luglio 2008 ⁽²⁾, l'Agenzia delle Entrate si è espressa nel senso che, qualora per ciascuna delle disposizioni negoziali contenute nel medesimo atto l'imposta di registro, dovuta in misura proporzionale, sia inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, l'imposta sia dovuta in misura fissa e una sola volta. Infatti, secondo l'amministrazione *"qualora l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo di legge ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione (ad esempio: 50 euro) l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa una sola volta, in quanto la formalità della registrazione, alla quale va sottoposto il contratto contenente più disposizioni e per l'esecuzione della quale il legislatore ha previsto un importo minimo, è unica (nell'esempio: 168 euro)"*.

Qual è la *ratio* sottesa alle due contrastanti pronunce rese dall'Amministrazione in relazione all'applicabilità dell'identica norma di cui all'art. 11 della Tariffa? All'imposta fissa infatti viene riconosciuta la natura di imposta sul negozio giuridico nel primo caso e di "tassa d'atto", collegata al servizio di registrazione, nel secondo.

In verità, sembra che l'Amministrazione conferisca valore di tassa all'imposta in misura fissa solo allorché per il *gestum* esista comunque una forma di imposizione proporzionale che, tuttavia, ai sensi dell'art. 41 del TUR, risulti in concreto di importo inferiore alla misura fissa. Viceversa, in tutti i casi in cui il legislatore non ha previsto una specifica imposizione in misura proporzionale per il negozio giuridico che il documento rappresenta, la logica pare quella di "trasformare" l'imposta fissa da tassa in imposta, così da colpire direttamente il negozio altrimenti non soggetto ad alcuna imposizione.

A noi sembra che delle due l'una: o si tratta in ogni caso di una tassa dovuta in ragione della registrazione del documento, ovvero ci troviamo di fronte ad un'imposta che è stabilita in misura fissa anziché proporzionale, ma che colpisce in

ogni caso il negozio giuridico.

Le incertezze sulla natura dell'imposizione in misura fissa sembrano quindi destinate ad alimentare un vivace dibattito che probabilmente non troverà soluzione in tempi brevi. Per questo motivo, è ancora utile svolgere alcune riflessioni e ricordare l'evoluzione della normativa di riferimento, al fine di segnalare le argomentazioni che – a parere della Commissione Studi Tributarî – a tutt'oggi militano in favore dell'applicazione di una sola imposta fissa per ogni documento presentato alla registrazione, a prescindere dalla pluralità di disposizioni ivi contenute.

2. Evoluzione storica della c.d. taxa d'atto: il Regio Decreto del 1923.

Il tema che ci accingiamo a trattare è stato oggetto di studi, anche recenti, da parte della Commissione Studi Tributarî ⁽³⁾.

Nella vigenza del RD n. 3269 del 30 dicembre 1923 era unanimemente riconosciuto in dottrina che la registrazione non fosse principalmente finalizzata ad accertare la legale esistenza degli atti e ad imprimere alle scritture private la data certa di fronte a terzi, se non nell'ipotesi di riscossione della c.d. imposta fissa, dovuta quale "corrispettivo" del servizio di registrazione reso dallo Stato.

La migliore dottrina dell'epoca sosteneva che, contrariamente a quanto affermato solennemente nell'art. 3 del Regio Decreto, la registrazione non costituisca "un requisito essenziale per la *validità* dell'atto, il quale è perfetto anche se non registrato; la mancanza della formalità sospende soltanto l'*efficacia* dell'atto (art. 106 l.) il quale acquista l'intero valore, sin dal momento della sua creazione, non appena sia registrato" ⁽⁴⁾.

In tale ottica si affermava che "*la registrazione ben pochi vantaggi arreca alle parti od ai terzi, e serve soprattutto al Fisco, sia perché procura una ragguardevole entrata, sia perché per suo mezzo l'Amministrazione finanziaria può seguire i vari movimenti delle ricchezze private*" ⁽⁵⁾.

Pertanto, le "tasse di registro" di cui al Regio Decreto avevano la natura di vera e propria imposta, non essendo poste in correlazione né con il costo del pubblico servizio di registrazione, né col vantaggio che il contribuente ricavava dalla formalità: la registrazione non poteva essere qualificata come controprestazione dello Stato in rapporto al diritto riscosso, ma doveva ritenersi l'occasione che lo Stato coglieva "*per colpire con un'imposta indiretta la ricchezza che si manifesta attraverso gli atti sottoposti a formalità*" ⁽⁶⁾.

Ciò posto, nessuno poneva in dubbio che i diritti riscossi in misura fissa, le c.d. tasse d'atto, avessero mantenuto, nell'evoluzione storica del tributo, il carattere di vera e propria taxa dovuta quale "corrispettivo" del servizio di registrazione reso dallo Stato ⁽⁷⁾.

Infatti, nella vigenza del Regio Decreto del 1923 era nitida la distinzione tra "tassa di mutazione", che veniva riscossa in misura proporzionale, progressiva o graduale e colpiva la convenzione (*actum* o *gestum*), ovverosia la ricchezza oggetto della convenzione, avente carattere di imposta e "tassa d'atto" che veniva riscossa in misura fissa e colpiva lo scritto nella sua materialità (*strumentum*). Solo quest'ultima quindi rilevava la sua natura di vera e propria tassa, costituendo "*il corrispettivo per il servizio della registrazione, tanto più che gli atti da essa colpiti non contengono né trasferimento né attribuzione di ricchezza*" ⁽⁸⁾.

L'ultimo comma dell'art. 4 del predetto testo normativo stabiliva che la tassa fissa si applicava a tutti gli atti che potevano servire di titolo o documento legale. La dottrina riteneva che la tariffa non contenesse un'elencazione tassativa degli atti soggetti ad imposizione, sicché la tassa fissa doveva considerarsi operante in via residuale ogni qualvolta non ricorresse l'applicazione dell'imposta proporzionale, progressiva o graduale ⁽⁹⁾ ed era dovuta in una determinata misura stabilita dalla legge, "*indipendentemente dal valore dell'atto*" perché "*non varia al variare di questo*" ⁽¹⁰⁾.

2.1. Segue. La riforma tributaria degli anni settanta e il Testo unico del 1986.

All'indomani dell'entrata in vigore della nuova disciplina dell'imposta di registro, contenuta nel DPR n. 634 del 26 ottobre 1972 ⁽¹¹⁾, la natura e la funzione della "tassa d'atto" non apparivano mutate.

Invero, nonostante lo sforzo di "semplificazione" e di "ammodernamento" della configurazione del tributo compiuto dal legislatore, il carattere di tassa d'atto dell'imposta riscossa in misura fissa veniva semmai rafforzato e reso ancora più evidente rispetto al passato ⁽¹²⁾. In particolare, veniva evidenziata l'intima connessione del tributo con lo svolgimento del servizio di registrazione. L'attività di registrazione veniva ricostruita come servizio pubblico e le si assegnava efficacia di pubblicità notiziale cui si riconnetteva inesorabilmente – stante l'abrogazione del previgente istituto di registrazione "gratuita" – l'applicazione di due forme alternative e non cumulative di prelievo: la tassa ovvero l'imposta.

In dottrina si sottolineava che, nonostante il legislatore utilizzasse il termine di imposta in misura fissa e non di tassa, il prelievo aveva indubbiamente "*per giustificazione lo svolgimento di un'attività amministrativa e non un'attività privata esprimente capacità contributiva*" ⁽¹³⁾.

In tale ottica, veniva affermato che quando l'atto è assunto dal legislatore come indice di capacità contributiva, il legislatore "*impone incondizionatamente l'obbligo della registrazione e di corresponsione d'una imposta, ovvero, se impone l'obbligo di registrazione ma non considera l'atto come indice di capacità contributi-*

va, *l'unica imposizione giustificata è quella fissa*" ⁽¹⁴⁾.

Quindi, la corresponsione di un'imposta in misura fissa trovava la sua giustificazione logica e giuridico-costituzionale nell'espletamento di un servizio amministrativo. Per contro, l'applicazione di un'imposta proporzionale era dovuta in ragione della assunzione della stipulazione di un atto come fatto indice di capacità contributiva.

L'entrata in vigore del Testo unico dell'imposta di registro non apportava rilevanti modifiche sotto tale profilo, sicché l'assetto normativo rimaneva sostanzialmente immutato.

Il DPR n. 131 del 26 aprile 1986 conferma l'imposizione in misura fissa per alcune tipologie di atti. L'art. 41 del TUR stabilisce che *"l'imposta, quando non è dovuta in misura fissa, è liquidata dall'ufficio mediante applicazione dell'aliquota indicata nella tariffa alla base imponibile"*.

In particolare, l'art. 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, nella sua attuale formulazione, prevede espressamente l'imposizione in misura fissa per gli atti pubblici e le scritture autenticate *"non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"*, per quelli *"aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4 o di titoli di cui all'art. 8 della tabella"* o per quelli *"aventi per oggetto gli atti previsti nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli articoli 4, 5, 11, 11-bis e 11-ter"* ovvero *"atti di ogni specie per i quali è prevista la applicazione dell'imposta in misura fissa"*.

L'art. 38 del TUR statuisce al secondo comma che l'accertamento della nullità o dell'annullabilità dell'atto sottoposto a registrazione e per il quale è stata pagata l'imposta comporta la possibilità di ripetere quanto pagato *"per la parte eccedente la misura fissa"* ⁽¹⁵⁾, confermando implicitamente l'esistenza di una duplice forma di prelievo sottesa al meccanismo operativo del tributo, per cui solo l'imposizione in misura proporzionale sembra connettersi all'atto giuridico in quanto produttivo di una modificazione giuridica e, quindi, di un evento economico espressivo di attitudine contributiva. In altri termini, l'art. 38 citato confermerebbe che l'imposta in misura fissa non può essere restituita, in quanto collegata al servizio di registrazione del documento, sicché la stessa rivelerebbe in qualità di "tassa" percetta in ragione dello svolgimento dell'attività pubblica.

Dunque, dall'analisi del quadro normativo di riferimento, potrebbe ancora ragionevolmente affermarsi che l'imposizione in misura fissa prevista dall'art. 11 del TUR perpetui le caratteristiche proprie della originaria tassa d'atto prevista nelle tasse di registro del 1923. Il dato legislativo lascia comunque all'interprete la possibilità di indagare la *ratio* di questa forma di prelievo, che sembra inscindibilmente collegata al "servizio di registrazione" dell'atto ⁽¹⁶⁾.

2.2. Il "servizio di registrazione": la registrazione ordinaria e l'adempimento unico.

Come sopra rilevato, pacificamente la dottrina ammetteva, per ragioni storiche, la "coesistenza" della tassa e dell'imposta nell'ambito della disciplina del tributo del registro.

Intendiamoci. Non si vuole dire che le tasse cambino natura, divenendo imposte, quando eccedano un determinato ammontare, superando il costo del servizio. Invero, deve disconoscersi la possibilità che la tassa si tramuti, oltre un certo limite, in un'imposta, in quanto *"la tassa e l'imposta sono il prodotto di due differenti processi formativi e corrispondono costantemente a diverse esigenze finanziarie ed amministrative"* ⁽¹⁷⁾.

D'altro canto appare in ogni caso illegittimo il prelevamento di una tassa senza la prestazione di alcun particolare servizio, ovvero di una tassa il cui ammontare sia sproporzionato all'entità del costo del servizio che fa sorgere l'obbligo di corresponsione.

Come rilevato da autorevole dottrina, *«la stessa qualificazione del tributo come tassa presuppone una nozione di "servizio pubblico" idonea allo scopo»* ⁽¹⁸⁾.

Con precipuo riferimento al servizio di registrazione, si rileva che già nella vigenza del R.D. 3269/1923 alcuni Autori evidenziavano che *"(...) la legge di registro mira a conseguire due distinti scopi: un servizio pubblico nell'interesse dei contraenti, dei terzi, delle parti litiganti, e della società; il conseguimento di una entrata nell'interesse dello Stato, che la società riassume"* ⁽¹⁹⁾.

Con la Riforma degli anni settanta veniva ulteriormente precisata la funzione dell'obbligo di registrazione, inteso non come strumento di prelievo, bensì come *"strumento di controllo e di rilevazione del commercio giuridico privato a contenuto patrimoniale"* ⁽²⁰⁾. Il servizio di registrazione veniva ricostruito come un'attività amministrativa *tout court*, con efficacia di pubblicità notiziale, non avente carattere propriamente tributario, ma con finalità indirettamente fiscale ogni qualvolta, attraverso tale controllo, il fisco avesse avuto modo di arginare eventuali evasioni di imposta.

Il terzo comma dell'art. 18 del TUR espressamente dispone che *"su richiesta delle parti contraenti, dei loro aventi causa o di coloro nel cui interesse la registrazione è stata eseguita, l'ufficio del registro rilascia copia delle scritture private, delle denunce e degli atti formati all'estero dei quali è ancora in possesso nonché delle note e delle richieste di registrazione di qualunque atto pubblico o privato. Il rilascio di copie ad altre persone può avvenire soltanto su autorizzazione del pretore competente."* ⁽²¹⁾. In tale prospettiva, oggetto di registrazione dovrebbe considerarsi il documento inteso nella sua materialità: il registro assicura una pubblicità di fatto e fornisce una prova, almeno indiretta, della redazione di un documento, in cui è rap-

presentato un atto ⁽²²⁾.

Ai fini dell'indagine che ci occupa appare opportuno verificare se l'introduzione della modalità telematica di registrazione, il c.d. adempimento unico, abbia o meno influito sul servizio di registrazione: infatti, l'art. 3bis del D.Lgs. n. 463/1997 come modificato dal D.Lgs. del 18 gennaio 2000, n. 9 prevede la trasmissione per via telematica di una sorta di "dichiarazione" (il MUI, modello unico informatico). A seguito dell'introduzione della procedura telematica di autoliquidazione del tributo, la registrazione "*si considera effettuata*" al momento in cui i dati giungono a destinazione ⁽²³⁾.

In altri termini, con l'adempimento unico si ottiene una forma alternativa di esecuzione della formalità della registrazione e, quindi, un diverso procedimento applicativo del tributo, consistente nella preventiva autoliquidazione, relativo versamento e conseguente trasmissione del MUI insieme agli ulteriori dati e documenti richiesti dalla normativa ⁽²⁴⁾.

Alla stregua delle precedenti osservazioni, potrebbe ipotizzarsi che la fase della registrazione, seppure eseguita con modalità difformi da quelle ordinarie, sussista comunque, ma abbia ad oggetto l'atto (*gestum*) e non il documento, in quanto la finalità della registrazione consisterebbe esclusivamente nella possibilità da parte dell'amministrazione di espletare il controllo generalizzato sull'atto al fine di verificare se il notaio abbia esattamente adempiuto agli obblighi di legge ⁽²⁵⁾.

Tuttavia, in base al disposto contenuto nell'art. 2 del DPR 308/2000, all'amministrazione finanziaria viene comunque trasmesso un documento, ovvero la copia informatica dell'atto ⁽²⁶⁾. Inoltre, lo stesso articolo ai commi successivi prevede espressamente che "i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria rendono disponibile, per via telematica, una ricevuta che tiene luogo delle annotazioni di cui all'articolo 16, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131; la data, il numero della registrazione e la somma dovuta e versata, indicati nella ricevuta, vengono immediatamente annotati in calce o a margine dell'originale dell'atto.

A richiesta del pubblico ufficiale che ha eseguito la procedura di trasmissione per via telematica, i competenti uffici dell'amministrazione finanziaria rendono disponibili, con lo stesso mezzo, le informazioni sulle imposte principali e sullo stato di esecuzione delle formalità.

Gli atti pervenuti per via telematica sono conservati dall'amministrazione finanziaria e i competenti uffici ne rilasciano copia su richiesta degli aventi diritto."

Dunque, è ancora lecito parlare di servizio di registrazione, anche alla luce delle profonde modifiche intervenute in seguito all'introduzione del c.d. adempimento unico.

3. Il tributo di registro dovuto in misura fissa quale imposta dovuta sul negozio giuridico: critica della tesi.

Verificata la possibilità di ritenere ancora esistente un servizio di registrazione cui ricollegare la percezione della c.d. tassa d'atto e posto che l'ordinaria attività di qualificazione dell'atto propria dell'ufficio appare ricompresa nella liquidazione, occorre ancora valutare se sussistano validi motivi per considerare l'imposta in misura fissa come una vera e propria imposta ed in caso di risposta affermativa, chiarire perché il legislatore ha diversamente determinato la misura dell'imposta, a volte proporzionale, a volte fissa.

Nella vigenza del DPR 131/1986 autorevole dottrina ⁽²⁷⁾ sottolineò come la registrazione non avesse in realtà la funzione di accertare l'esistenza materiale del documento. Invero, partendo dal dato testuale contenuto nell'art. 18, ai sensi del quale *"la registrazione (...) attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 del codice civile"*, si evidenziò che in realtà il legislatore aveva propriamente sostituito l'espressione "accertare", contenuta nel Regio Decreto del 1923, con quella più consona di "attestare", ma che la differenza fra i due termini non avesse grande rilevanza ai fini dell'individuazione dell'oggetto della registrazione. In tale ottica, oggetto della registrazione veniva considerato l'atto come unità giuridica e l'attività di attestazione veniva intesa come limitata al complesso di clausole connesse fra loro sotto il profilo della necessaria derivazione le une dalle altre, che formano l'unità giuridica (atto), posta a base del procedimento di registrazione ⁽²⁸⁾. Dunque, per semplificare, la registrazione avrebbe per oggetto il negozio giuridico e non il documento, non rivestendo quest'ultimo nella disciplina dell'imposta di registro alcuna autonoma rilevanza.

Così argomentando, si arriva a sostenere che la registrazione non è un servizio pubblico, in quanto è, proprio in ragione del suo oggetto, esclusivamente esplicazione di pubbliche funzioni e strumentalmente volta all'esercizio di poteri dello Stato, in particolare al potere di accertamento e controllo della movimentazione delle ricchezze private. Seguendo tale filone di pensiero, dovrebbe ritenersi che quella che viene definita tassa d'atto sia in realtà una vera e propria imposta, non essendo correlata in alcun modo al costo del pubblico servizio.

Sulla scorta delle precedenti argomentazioni, non sembra possa escludersi a priori che sussistano due diverse tipologie di imposta nell'ambito del medesimo tributo di registro ⁽²⁹⁾.

Invero, di norma, un'imposta fissa è stabilita dalla legge in misura invariabile, oppure determinata in relazione a parametri prestabiliti (peso, volume, potenza, ecc.) ed è il sistema di commisurazione più semplice poiché richiede calcoli elementari, ma è anche il tipo di imposta meno utilizzato nel nostro sistema tributario per-

ché generalmente il presupposto è *“rappresentato da un fatto variabile nella sua consistenza: il tributo deve quindi essere stabilito applicando un parametro (tasso o aliquota) ad una quantità variabile di volta in volta (base imponibile).”* (30).

Accedendo alla tesi della natura di imposta del tributo di registro stabilito in misura fissa, dovrebbe ritenersi che lo stesso sia dovuto in ragione dell'atto inteso come negozio giuridico (presupposto), ma commisurato in relazione ad una base imponibile del tutto “scollegata” dal presupposto impositivo: infatti, l'utilizzo dei medesimi criteri di individuazione della base imponibile valevoli nell'ambito dell'imposizione in misura proporzionale e contenuti negli artt. 20 e ss. del TUR, si dimostra del tutto irragionevole e arbitrario in relazione ad un tributo stabilito in misura fissa. In tal modo si addivene una determinazione dell'imposta, non stabilita in misura invariabile dalla legge, bensì articolata, in modo estremamente rudimentale, in relazione al numero delle parti ovvero al numero dei beni o diritti dedotti in atto.

L'utilizzo di tali criteri impositivi comporta almeno due ordini di problemi, non risolvibili:

- in linea di principio, la base imponibile nell'imposta di registro è individuata dal legislatore sulla base del valore del bene o del diritto oggetto dell'atto sottoposto a registrazione (art. 51 TUR). Il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. richiede che a livello legislativo la determinazione della base imponibile sia individuata sulla base di giudizi economici e di estimazione rispettosi dell'esigenza costituzionale di corrispondenza tra il fatto-presupposto del tributo e il fatto da cui si desume il parametro o la base imponibile. In altri termini, la capacità contributiva colpita attraverso la base imponibile deve corrispondere a quella espressa dal presupposto del tributo. Un'applicazione formalistica dei criteri contenuti negli artt. 20 e ss. del TUR porta ad un'applicazione della normativa che viola l'art. 53 della Costituzione. D'altronde, il tributo di registro rilevarebbe la sua incoerenza ogni qualvolta si ricollegasse il prelievo in misura fissa a manifestazioni di capacità contributiva meramente apparenti ed in tutti i casi in cui mancasse parità di trattamento tra fatti che esprimono pari capacità contributiva o, viceversa, venissero trattati ugualmente fatti che sono espressione di diversa capacità contributiva, in violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione.
- la natura di imposta assegnata anche al tributo dovuto in misura fissa rende irrazionale la disciplina dell'imposta di registro non solo sotto il profilo di coerenza interna, ma anche in relazione al sistema tributario nel suo complesso. Infatti, non dovrebbero soggiacere ad imposizione alcuna tutte quelle fattispecie rientranti nell'ambito applicativo ad altri tributi in ragione del medesimo presupposto, come nel caso dell'Iva: è stato infatti giustamente sottolineato

che "l'indice di capacità contributiva assume e consuma l'intera sua rilevanza per l'imposta IVA (al punto che pure le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa)", sicché "dall'alternatività con l'imposta di registro dovrebbe discendere la totale esenzione da quest'ultima imposta" ⁽³¹⁾.

4. Un tentativo di ricostruzione della natura del tributo di registro dovuto in misura fissa.

Come anticipato, una tra le finalità della registrazione è quella di attuare la c.d. pubblicità notizia ⁽³²⁾. Vero è che la registrazione sembra essere prevalentemente strumentale all'esercizio dei poteri dello Stato e all'esplicazione di pubbliche funzioni, sicché secondo alcuni solo indirettamente può parlarsi della registrazione come realizzazione di un pubblico servizio a vantaggio della collettività ⁽³³⁾.

Tuttavia, la registrazione, anche se intesa come attività strumentale all'esercizio di controllo e di rilevazione del commercio giuridico, mostra la sua natura di "pubblico servizio". Infatti, ai fini dell'individuazione del servizio pubblico, perde rilevanza la considerazione che lo stesso apporti o meno uno specifico vantaggio al singolo contribuente e, conseguentemente, la *ratio* del prelievo fiscale non appare direttamente riferita alla soddisfazione di un bisogno od interesse del soggetto passivo, bensì è ancorata alla possibilità di attivare il servizio, di impegnare energie umane e mezzi materiali destinati alla sua gestione ⁽³⁴⁾.

Ciò posto, l'entità della tassa deve essere rapportata al "costo" del servizio, che è l'unico parametro economico direttamente riferibile all'attività pubblica mentre appare irrilevante l'utilità in concreto arrecata al contribuente dal servizio stesso.

In altri termini, la misura della tassa non può ragionevolmente superare il costo del servizio e ciò rimane fermo sia nel caso in cui si attribuisca alla tassa la natura di tributo, sia nell'ipotesi in cui la si ritenga una prestazione patrimoniale imposta non ricadente nell'ambito applicativo dell'art. 53 Cost ⁽³⁵⁾.

Accedendo alla prima ricostruzione e ritenendo quindi che la tassa venga prelevata in occasione dell'erogazione del servizio pubblico, ma non come remunerazione di tale servizio, si rende necessario commisurare in termini solidaristici e di potenzialità economica il concorso alle pubbliche spese, ovviamente anche alla luce della correlazione tra pubblico servizio e prelievo.

In verità, la Corte costituzionale ha sempre implicitamente incluso le tasse tra le prestazioni imposte cui si applica la riserva di legge dell'art. 23 Cost., escludendo però l'applicabilità alla tassa dell'art. 53 Cost., ritenendo che l'assetto quasi commutativo derivante dal rilievo attribuito nel presupposto al servizio pubblico divisibile, escludesse il criterio di riparto in chiave solidaristica del carico pubblico ⁽³⁶⁾.

Tuttavia, anche ammettendo che la tassa non rientri nel novero dei tributi, la

remunerazione del servizio non può prescindere dalla considerazione secondo cui il Legislatore, ogni qualvolta nella determinazione dell'ammontare della tassa travalichi il limite posto dal principio del costo o dal principio dell'equivalenza, deve necessariamente applicare il principio della capacità economica "solidaristica", fermo restando che tale requisito deontico non trasforma la tassa in imposta ⁽³⁷⁾.

Come chiarito recentemente in dottrina, dall'art. 2 Cost. si ricava che la solidarietà, oltre a fondare i tributi redistributivi-solidaristici, "permea l'intero assetto costituzionale, ma deve essere armonizzata con altri fondamentali principi, ed in primo luogo con il principio di uguaglianza, per cui anche al di fuori del tributo redistributivo, a prescindere dalla tipologia dei meccanismi di finanziamento delle spese pubbliche, l'intangibilità del minimo vitale si pone non come esigenza di intrinseca coerenza e razionalità del tributo, ma come autonoma e diretta espressione dei principi di solidarietà ed uguaglianza" ⁽³⁸⁾.

Sulla base delle precedenti osservazioni, si ritiene necessario confermare che l'imposizione in misura fissa è collegata alla rilevanza dell'atto come documento e non come negozio giuridico.

Sembra infatti che la misura fissa dell'imposizione sia indice segnaletico che siamo in presenza di una tassa ed essendo "unico il tipo di servizio amministrativo, la tassa non può che essere fissa e la fissità del prelievo indica inequivocabilmente che siamo in presenza d'una tassa. Poiché invece i fatti che sono indice di capacità contributiva esprimono tale capacità in modo volta a volta diversa, l'imposta non può che essere variabile ossia commisurarsi volta a volta alla grandezza variabile del dato imponibile; quindi l'imposta è variabile e la variabilità dell'imposizione indica inequivocabilmente che siamo in presenza d'una imposta." ⁽³⁹⁾.

In altri termini, si conferma ancora una volta che l'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità e, pertanto, è unica e di ammontare predeterminato dall'art. 11 citato, sicché appare inequivocabilmente simile ad una tassa richiesta quale "corrispettivo" ⁽⁴⁰⁾ del servizio reso dallo Stato ⁽⁴¹⁾.

La ricostruzione dell'imposta in misura fissa quale "tassa d'atto" comporta almeno due ordini di vantaggi:

- Con riferimento alle ipotesi in cui gli atti giuridici sottoposti a imposizione in misura fissa si rivelino comunque potenzialmente indicativi di una manifestazione di capacità contributiva e, quindi, non rientrino nell'ambito degli atti "non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", nulla impedisce un'eventuale riconduzione degli stessi nell'ambito applicativo di altre norme che prevedono l'imposizione in misura proporzionale (si pensi ad esempio all'art. 9 della Tariffa che stabilisce l'imposizione nella misura del 3 % degli atti diversi da quelli altrove indicati "aventi per oggetto prestazioni a contenuto

patrimoniale”), ovviamente sulla base di un congruo e coerente parametro come può essere, nell’ipotesi della cessione di quote, quello del valore nominale delle quote.

- Ciò permette di confermare la coerenza interna della disciplina del singolo tributo, nonché la coerenza della stessa in relazione al sistema tributario nel suo complesso, evitando macroscopiche violazioni dei principi costituzionali nonché possibili e irragionevoli duplicazioni impositive.

5. Ambito oggettivo di applicazione della tassa d’atto. Ipotesi specifiche.

Attesa la possibilità di ricostruire la natura del tributo di registro in misura fissa come “tassa d’atto”, anche alla luce dell’attuale assetto normativo, occorre rivolgere l’attenzione su alcune delle principali ipotesi che ancora oggi generano i maggiori dubbi applicativi e sulle quali non si è mancato di intervenire con appositi studi in proposito, che di seguito verranno richiamati.

A) Procure.

Com’è noto, la procura generale formata in Italia e redatta per atto pubblico o scrittura privata autenticata, deve essere registrata in termine fisso, a norma dell’art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/1986, mentre le procure speciali, di norma, sono soggette a registrazione solo in caso d’uso ai sensi dell’art. 6 della Tariffa, parte seconda, allegata al DPR 131/1986 ⁽⁴²⁾. In base all’ultimo comma dell’art. 11 del TUR non sono soggette ad imposta le procure che costituiscono parte integrante degli atti presentati per la registrazione ai quali vengano allegati ⁽⁴³⁾.

Orbene, il problema della tassazione della procura conferita da più soggetti (rappresentati) o a più soggetti (rappresentanti) è stato già trattato dalla Commissione Studi Tributarî. Qui ci limiteremo a ricordare che nello Studio n. 73-2002/T, dopo aver analizzato ampiamente della natura della procura collettiva, sia attiva che passiva, sul piano civilistico, si affermava con riferimento alla disciplina fiscale applicabile alla fattispecie in esame, qualora si ritenesse contenere una pluralità di negozi, che *“in presenza di unico documento portante più disposizioni, ciascuna delle quali da sottoporre in linea di principio all’imposta fissa, appare preferibile ritenere che sia dovuta unica imposta, essendo unica la formalità di registrazione di cui la detta imposta fissa costituisce, in buona sostanza, il corrispettivo. Infatti, per le fattispecie in cui la registrazione non determina il pagamento di imposte commisurate ad una base imponibile, non viene in rilievo una “capacità contributiva” e precipuamente non rileva l’atto sottoposto a registrazione come negozio, ma come documento, per cui non vale il sistema di applicazione dell’imposta in base agli effetti.*

Quindi, nessun rilievo può avere la quantità dei poteri rappresentativi che scaturiscono dall'atto unitario ." (44).

B) Rinunce e accettazioni di eredità.

Recentemente si è avuta notizia della prassi di alcuni uffici locali dell'Agenzia delle Entrate che richiedono, per la registrazione degli atti in esame, tante imposte fisse quante sono le accettazioni o le rinunce all'eredità contenute in atto.

A tale proposito si ricorda che l'Amministrazione ha avuto modo di chiarire che la rinuncia all'eredità assoggettabile ad imposta fissa è solo quella fatta dal chiamato all'eredità che non abbia ancora accettato, nel presupposto che, in tal caso "il diritto non è ancora entrato nella sua sfera giuridica" (45).

Ebbene, anche in tale caso valgono le considerazioni già evidenziate nello Studio n. 589 *bis* del CNN (46), ove è stato sostenuto che deve essere applicata una sola imposta, in misura fissa, per l'atto portante accettazione o rinuncia di eredità contestualmente da parte di più soggetti.

In tale sede è stato rilevato che *"accettazione e rinuncia di eredità sono negozi giuridici neutri, ossia né onerosi, né gratuiti, non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Nel sistema delle disposizioni concernenti l'imposta di registro i negozi giuridici non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale non sono di per sé soggetti a registrazione e conseguente imposizione, se non in caso d'uso (come si argomenta ex art. 4 della tariffa, parte seconda, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Sono invece soggetti a registrazione, in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della prima parte della citata Tariffa, gli atti pubblici e le scritture private, che contengono negozi non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Si tratta perciò di una imposta "documentale", che colpisce la forma del negozio e non il suo contenuto (quella che, nella terminologia della prassi, viene chiamata "tassa d'atto"). Ciò indipendentemente dal verificarsi del caso d'uso (che è da ritenersi escluso ai sensi dell'art. 6 ultimo periodo del d.p.r. 131 del 1986, nel caso di accettazione o rinuncia, poiché il deposito presso la Cancelleria della Pretura del luogo dell'aperta successione ai fini dell'inserzione nel registro delle successioni, è obbligatorio per legge, ex art. 52 disp. di att. del c.c.). Se, pertanto, si tratta di un'imposizione che trova il suo presupposto nella forma dell'atto e non nelle disposizioni che esso contiene, l'imposta non può che essere una per ogni documento che viene presentato alla registrazione, essendo irrilevante il numero dei soggetti e, quindi, il numero dei negozi che sono contenuti nel documento."*

C) Contratto preliminare.

Anche in relazione alla tassazione del preliminare appare utile svolgere alcune

considerazioni. *Nulla quaestio* sull'imposizione in misura fissa per il contratto preliminare: questo di norma è soggetto a registrazione in termine fisso ⁽⁴⁷⁾ e deve essere applicata l'imposta di registro in misura fissa (euro 168) ai sensi dell'art. 10, Parte prima, della Tariffa allegata al DPR 131/1986.

Il problema invece si pone in relazione alle clausole inserite nel preliminare, diverse dall'obbligo a contrarre il definitivo, che sono state autonomamente apprezzate dal legislatore per la loro idoneità a dare luogo ad effetti aventi contenuto patrimoniale. Infatti, nell'ipotesi in cui sia prevista la dazione di una somma a titolo di caparra confirmatoria o di acconto, tale disposizione sarà soggetta ad imposta proporzionale di registro, come previsto dalla Nota dell'art. 10 citato ⁽⁴⁸⁾, rispettivamente nella misura dello 0,50 per cento, ovvero del 3 per cento.

Inoltre, la Nota all'art. 10, parte prima, della Tariffa allegata al TUR prevede che l'imposta proporzionale versata in relazione ad acconti e caparre confirmatorie debba essere scomputata dall'imposta dovuta sul contratto definitivo.

Quid iuris però nell'ipotesi in cui il contratto definitivo non venga posto in essere, ovvero sia esente da imposta di registro o sottoposto ad imposta in misura fissa?

Per orientamento consolidato dell'Amministrazione finanziaria, 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 ⁽⁴⁹⁾.

Nel caso di esenzione o sottoposizione ad imposta in misura fissa del contratto definitivo, evidentemente, l'imposta proporzionale pagata in ragione della caparra o dell'acconto non potrà essere "scomputata" dall'imposta principale in tale sede ⁽⁵⁰⁾.

Ponendoci però nella prospettiva – già rappresentata dalla Commissione Studi Tributarî nello Studio n. 13-2007/T ⁽⁵¹⁾ – secondo cui l'imposta principale dovuta per il definitivo rappresenta il limite massimo alla tassazione dell'operazione unitariamente considerata come sequenza preliminare-definitivo, potrebbe infatti sostenersi che tale limite operi fin dalla tassazione del preliminare.

A tal proposito si ricorda che la Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato ha avuto modo di rilevare che l'imposizione prevista per la caparra confirmatoria ovvero per l'acconto non appare relativa, nella logica dell'imposta d'atto, al contratto preliminare; anzi, a tale imposizione proporzionale sembra doversi assegnare una funzione "anticipatoria" e "prodromica" rispetto a quella prevista per il contratto definitivo." ⁽⁵²⁾.

Ad ogni modo, nel silenzio della legge, che non prevede il rimborso dell'eventuale imposta di registro pagata sulla dazione della caparra rimasta inoperativa, appare opportuno segnalare che la Commissione Studi Tributarî, ha evidenziato l'irrazionalità di un'aprioristica preclusione al rimborso ⁽⁵³⁾ e la necessità di effettuare una valutazione casistica, al fine di evitare disfunzioni strutturali ⁽⁵⁴⁾.

D) Cessioni di quote sociali

Si rileva che l'argomento è stato ampiamente trattato nello studio n. 4-2008/T (55). In tale sede si è avuto modo di evidenziare che ai fini dell'imposta di registro, l'obbligo di registrazione dell'atto di cessione è determinato dalla forma assunta nel caso concreto dal negozio giuridico utilizzato e, per contro, nessuna rilevanza riveste il suo oggetto, ovverosia il trasferimento di partecipazioni. Invero, l'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, bensì alla mera esecuzione della formalità, sicché appare inequivocabilmente simile ad una tassa richiesta quale "corrispettivo" del servizio reso dallo Stato.

Alla luce del nuovo assetto normativo, l'imposta di registro in misura fissa colpisce esclusivamente l'atto in ragione della formalità (atto pubblico e scrittura privata autenticata). Pertanto si ritiene che:

- gli atti di cessione di quote di srl debbano essere registrati ai sensi dell'art. 11 della Tariffa allegata al TUR.
- gli atti di cessione di quote di società personali debbano essere registrati ai sensi dell'art. 4, lett. c) della Tariffa allegata al TUR, poiché risulta determinante la considerazione della qualificazione giuridica dell'atto in termini di modifica dei patti sociali.

Per le considerazioni sopra evidenziate, l'imposta sarà dovuta una sola volta ed in ragione dell'atto, a prescindere dall'unicità o pluralità di cessioni ivi contenute (56).

Barbara Denora

-
- 1)** In *Il fisco*, 2008, commentata da A. MONTESANO, *Risoluzione n. 225/E del 5 giugno 2008. La cessione delle quote sociali dopo l'abrogazione della "tassa sui contratti di borsa"*, 4672 e ss. La fattispecie oggetto di esame da parte dell'Agenzia delle Entrate ineriva alla tassazione di un atto avente ad oggetto quattro cessioni di quote sociali a favore di una società austriaca da parte dei rispettivi titolari, soci di una società semplice: secondo l'Amministrazione "considerato che nel caso in trattazione lo stipulando atto ha ad oggetto quattro distinte disposizioni negoziali (cessioni di quote sociali) non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, ne discende che ciascuna di essa è assoggettata ad autonoma tassazione in base all'articolo 11 della tariffa allegata al TUR, che, come si è detto, prevede la corresponsione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 168."
 - 2)** Consultabile su banca dati fiscovideo. La risoluzione concerneva le modalità di applicazione dell'imposta di registro ai contratti di affitto di diritti all'aiuto comunitario in favore dell'agricoltura (PAC), disciplinati dal Regolamento del Consiglio CE 29 settembre 2003, n. 1782 e dal Regolamento della Commissione CE 21 aprile 2004, n. 795. In particolare, l'istante lamentava che nella pregressa risoluzione 24 luglio 2007, n. 168/E, nel precisare le modalità di applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale ai contratti di affitto di PAC e contestuale affitto di terreni agricoli, l'Amministrazione non avesse specificato il

trattamento fiscale nell'ipotesi in cui entrambe le predette disposizioni negoziali risultassero soggette all'imposta di registro in misura inferiore all'importo minimo stabilito dalla legge. Pertanto, si chiedeva se l'imposta dovuta in misura fissa fosse in tal caso dovuta due volte – una per l'affitto di PAC e una per l'affitto di terreni agricoli - ovvero una sola volta.

- 3) Cfr. per tutti, P. GIUNCHI – G. MONTELEONE, *Imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali*, Studio n. 85-1999/T del CNN; P. GIUNCHI – G. PETTERUTI, *Unicità e pluralità di negozi – Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*, Studio n. 68-2002/T del CNN; G. PETTERUTI, *Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi*, Studio n. 144-2008/T del CNN.
- 4) Ai sensi del suddetto art. 3 la registrazione accertava "la legale esistenza degli atti in genere, ed imprime alle scritture private la data certa di fronte a terzi". Cfr. A. UCKMAR, *Registro (Tasse di)*, in *Nuovo Dig. It.*, 1939, XVIII, 174 e ss..
- 5) UCKMAR, *Registro (Tasse di)*, cit., 175. In altri termini, la funzione della registrazione non era quella di imprimere agli atti ad essa sottoposti la c.d. attestazione di data certa di cui all'art. 2704 c.c.. Ciò poteva valere, al limite, esclusivamente per le scritture private non autenticate.
- 6) UCKMAR, *Registro (Tasse di)*, cit., 175. Secondo l'Autore avevano "il carattere di tassa soltanto i diritti che si riscuotono in misura fissa, le così dette tasse d'atto".
- 7) L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 5 e 286.
- 8) "La tassa fissa, infatti, si applica agli atti che sono semplicemente ricognitivi o che «possono servire di titolo o documento legale», atti che non contengono né trasferimento né attribuzione di ricchezza e che non offrono quindi alcun valore ben determinato su cui si possa applicare o commisurare la tassa; appunto per questo nella tariffa si è dovuto indicare l'ammontare preciso ed invariabile del tributo". In tal senso si veda A. UCKMAR, *La legge di registro*, I, Padova, 1928, 84; Id., *La legge di registro*, I, Padova, 1958, 66 e ss.
- 9) Cfr. A. BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, 151; C. DE BONO, *La legge di registro*, Milano, 1961, I, 19.
- 10) A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 213.
- 11) Decreto delegato di attuazione della legge di delega per la riforma tributaria n. 825 del 9 ottobre 1971.
- 12) Peraltro, con la Riforma, il legislatore mostrava di aver mancato l'obiettivo di "ricondurre ad unità logica le ipotesi impositive, abrogare i prelievi rispondenti ad ideologie fiscali superate e non conformi al criterio costituzionale della capacità contributiva". Così F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 97.
- 13) F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., 95.
- 14) F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., 96; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, II, Torino, 2003, 236.
- 15) Cfr. F. MAFFEZZONI, *Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*, Padova, 1947, 88, il quale sottolineava, alla luce del testo normativo vigente *ratione temporis*, che l'imposta in misura fissa era "pura tassa" ed era dovuta su qualunque atto comunque registrato, anche se nullo, annullato, risoluto, rescisso, revocato e che una volta percetta non doveva essere più restituita.
- 16) In questo senso, si veda E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 476; G. FAL-SITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2008, 727, il quale ritiene sussistano due forme di prelievo nell'ambito della disciplina del tributo di registro: nelle ipotesi di applicazione del tributo in misura fissa e in quelle di registrazione c.d. volontaria, il tributo assume a presupposto la prestazione del servizio amministrativo di registrazione e presenta i caratteri della tassa. Nello stesso senso, si veda S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 188. Secondo A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 983, il tributo di registro conserva, quale riflesso dell'originaria natura di tassa collegata al costo del servizio, la distinzione tra l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale e in misura fissa.
- 17) L. NINA, *Tassa*, in *Nuovo dig. It.*, XII, 1940, 1300 e ss. La tesi secondo cui la tassa si trasformerebbe in un'imposta quando supera il limite del costo è stata oggetto di critiche in quanto portava essenzialmente ad una ricostruzione del fenomeno in termini di scambio. Invero, non vi può mai essere scambio in senso economico fra una prestazione pecuniaria del cittadino ed una controprestazione "di sovranità" dello Stato. Si veda anche A. UCKMAR, *La legge di registro*, I, Padova, 1958, 63, che rileva: "a mio sommessimo avviso in un tributo non possono coesistere in diversa misura la tassa e l'imposta: il tributo o è tassa o è imposta o è un altro genere di tributo, ma non

può ad un tempo essere tassa e imposta". Si veda però G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 8, secondo il quale il tributo di registro conserverebbe una duplice natura, atteggiandosi come tassa, applicata in misura fissa, corrispondente al prezzo del servizio reso dallo Stato per l'attribuzione della data certa alle scritture private e di imposta nella maggior parte dei casi, laddove la formalità della registrazione costituisce uno dei veicoli che lo Stato utilizza per aumentare il gettito tributario. Tuttavia, secondo l'Autore, a seguito dell'elevazione dell'ammontare dell'imposta fissa ad euro 168, per opera del DL n. 7/2005, il legislatore avrebbe ulteriormente esaltato la natura di mero prelievo tributario a titolo di imposta.

- 18)** A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 166.
- 19)** C. DE BONO, *La legge di registro*, cit., 5.
- 20)** F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., 96, secondo cui "l'imposizione d'una tassa per la registrazione è sempre giustificata dal fatto stesso della registrazione (è insomma un corrispettivo in senso largo dell'attività amministrativa di registrazione e si correla al beneficio - precostituzione di prova - che gli amministratori conseguono da tale attività)".
- 21)** Quanto alla conservazione degli atti, ai sensi dell'art. 18, secondo comma, del TUR gli uffici, dopo dieci anni dalla registrazione, trasmettono all'archivio notarile originali e copie degli atti, distruggendo le denunce dei contratti verbali e dei modelli di autoliquidazione. Cfr. SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 571.
- 22)** Il registro è infatti uno strumento euristico della cosa depositata ed esibisce la data del deposito, non quella dell'atto. Cfr. M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993, 517 e ss. Secondo F. BASSI, *Registrazione e registro*, in *Enc. Dir.*, 462, "il registro come tale dà, poi, notizia dell'atto (rectius: del deposito del documento), ma non del suo contenuto, per il quale bisogna consultare l'archivio dell'ufficio". Pertanto, il servizio non consiste nell'attestazione della legale esistenza degli atti in genere: l'esistenza del documento, materialmente inteso, non basta da sola neppure ad escludere che esso diverga dall'atto documentato e quindi la registrazione non ha certo l'efficacia preclusiva, propria dell'accertamento". Resta fermo, ovviamente, che il registro imprime comunque data certa, rispetto ai terzi, delle scritture private non autenticate e ciò in quanto per gli atti pubblici e le scritture private autenticate, la data è già certa per la forza probatoria dell'autenticità, impressa dal pubblico ufficiale al documento e che non può essere rimossa se non mediante querela di falso (art. 2700 c.c.).
- 23)** Così, l'art. 9 del decreto interdirettoriale del 13 dicembre 2000. Nella circolare n. 6/E del 5 febbraio 2003 viene ulteriormente confermato che "la registrazione si considera effettuata alla data in cui l'Amministrazione finanziaria riceve i dati in telematico, con il pagamento delle somme autoliquidate, anche se di importo diverso da quello calcolato dal sistema."
- 24)** Cfr. sull'argomento in generale, G. Petrelli, *Adempimento unico. Dichiarazioni da rendersi in atto notarile ai fini tributari*, Studio n. 66a/2003/T; M. Nastri, *L'adempimento unico*, in *Assonotai Campania, Notiziario telematico*, 1/2201; A. Pischetola, *L'adempimento unico*, in *Federnotizie*, n. 2/2003; G. Petteruti, *Procedura telematica per gli adempimenti tributari annotazione sull'originale*, Studio 65/2003/T del CNN.
- 25)** Ad esempio, secondo G. SALANITRO, *L'"autoliquidazione" nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, 1245 e ss., l'autoliquidazione in questo caso implicherebbe un trasferimento meramente apparente dell'attività dall'amministrazione al notaio, stante la previsione del successivo controllo generalizzato e sostanziale di quest'ultima, dal che discenderebbe il carattere di provvisorietà e non definitività della stessa.
- 26)** Mentre la documentazione in originale rimane conservata presso il pubblico ufficiale. Invero, l'art. 2 del DPR 18 agosto 2000, n. 308 dispone che "per la registrazione di atti le cui copie non siano integralmente predisposte con strumenti informatici e l'impiego della firma digitale, relativi a diritti sugli immobili, nonché per la loro trascrizione, iscrizione, annotazione e voltura catastale, il modello unico informatico di cui all'articolo 3-sexies, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, comprensivo del prospetto dei documenti di cui al comma 2, è trasmesso dai pubblici ufficiali per via telematica unitamente a copia dell'atto."
- 27)** N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 72 e ss.
- 28)** N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 72 e ss. Secondo l'Autore, la riforma degli anni settanta avrebbe dimostrato la vacuità della teoria funzionale, che intendeva contrap-

porre il "gestum" all' "insrumentum" e la sostanziale inutilità delle critiche formulate dall'opposta teoria. Il concetto di atto oggetto della registrazione nella legge tributaria è il complesso di disposizioni, "contenute in un unico documento, che derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre. Ove, all'opposto, queste disposizioni non presentino la stessa necessaria derivazione, vengono considerate dalla legge come un "atto distinto". Il risultato di tale teoria è quello di scomporre l'atto nelle singole "clausole" che lo compongono, onde stabilire il tipo di concatenazione esistente fra di esse, al fine di valutarne la "necessarietà". Ovviamente, ove questa risulti dimostrata, l'atto viene considerato "unico" mentre, nel caso contrario, "plurimo" e l'imposizione segue, di conseguenza, la valutazione effettuata dall'Ufficio.

- 29)** In tal senso, si veda B. SANTAMARIA, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2006, 196 e ss., secondo il quale la scelta di una misura fissa dell'imposta può essere dettata dai motivi più diversi (ad esempio, l'impossibilità di dare quantificazione pecuniaria all'atto non avendo esso contenuto patrimoniale), sicché i diritti riscossi in misura fissa, pur rappresentando un chiaro derivato delle origini storiche del tributo di registro, mostrano la natura di imposta, poiché "vanno considerati proprio quali occasioni che lo Stato coglie per incidere sulla ricchezza che attraverso determinati atti si manifesta".
- 30)** A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 62; C. BAFILE, *Imposta, Enc. Giur.*, Roma, 1989, XVI, 8.
- 31)** Cfr. G. PETTERUTI, *Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi*, Studio n. 144-2008/T del CNN, cui si rimanda per una compiuta disamina delle diverse prese di posizione dell'amministrazione finanziaria.
- 32)** Cfr. F. BASSI, *Registrazione e registro*, in Enc. dir., 451 e ss., che sottolinea come questa possa identificarsi nella funzione minima "comune" dei meccanismi pubblicitari in quanto parlare di un meccanismo pubblicitario che non serva "almeno" a fini di pubblicità-notizia costituirebbe una contraddizione in termini. La c.d. "pubblicità-notizia" consiste nella conoscibilità legale intesa come possibilità per tutti di raggiungere una conoscenza effettiva, sicché la funzione giuridica consiste nel "procurare la possibilità di conoscere (e non solo di eliminare gli ostacoli alla conoscenza) alla generalità dei consociati, potenzialmente senza limiti; il diritto a conoscere è, in simili casi, di tutti e manca un momento valutativo degli interessi, che permetta di discriminarli, consentendo l'accesso ai mezzi di conoscenza solo ad alcuni: l'interesse di ogni singolo soggetto resta qui sul piano dei moventi giuridicamente rilevanti".
- 33)** Né il registro (tributario) né il catasto avrebbero una funzione di pubblicità in senso proprio perché non fornirebbero una certezza legale, bensì soltanto certezze notiziali. Così F. BASSI, *Registrazione e registro*, in Enc. Dir, cit., pag. 462.
- 34)** È configurabile quindi, in qualche modo, un "potere di comando" sulla organizzazione relativa. Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 166. Si rileva che l'area dei servizi pubblici dovrebbe essere delimitata con riferimento ad interessi che, nella valutazione complessivamente desumibile dell'intero ordinamento giuridico, assumono rilevanza generale. In altri termini, la nozione di servizio pubblico assume qui rilevanza oggettiva, sulla base di valutazioni normative generalmente accettate nel "diritto vivente".
- 35)** Per approfondimenti sul tema si rimanda a L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 90 e ss.

L'Autore sottolinea come la moderna evoluzione del dibattito sulla distinzione tra imposta e tassa si sia incentrato anche sul requisito dell'utilità o del vantaggio individuale ricavato dal contribuente; requisito che non deve essere enfatizzato in quanto "non è necessario che il privato ottenga un risultato favorevole, o utile, ciò che conta è che l'effettuazione della prestazione pubblica sia individualizzata e, come tale, percepibile dal privato; in termini evocativi si potrebbe dire che la prestazione pubblica configura obbligazione di mezzi e non di risultato".

La sopravvalutazione del criterio dell'utilità del servizio porta a ricondurre alla categoria dell'imposta e, quindi, nella sfera applicativa dell'art. 53 Cost., fattispecie che altrimenti, in quanto rientranti nella categoria della tassa, risulterebbero sganciate dal principio di capacità contributiva. In altri termini, "una tassa nel cui presupposto non abbia rilevanza alcuna il vantaggio individuale avrà natura giuridica di imposta, essa ancorché formalmente correlata ad un servizio divisibile risulterà in concreto volta a finanziare genericamente le pubbliche spese e pertanto sarà costituzionalmente illegittima ove non sia adeguatamente giustificabile come prelievo redistributivo-solidaristico". Secondo l'Autore invece nel nostro sistema costituzionale possono trovare collo-

cazione anche tributi fondati su un criterio di riparto diverso da quello della capacità contributiva, individuabile nel principio di "giustizia distributiva" secondo cui il costo pubblico deve essere sopportato "da chi ha reso necessaria l'attività ... ed ha perciò occasionato la "spesa" implicata dal suo svolgimento.". In altri termini, sussiste attualmente un articolato quadro di meccanismi di concorso alle pubbliche spese, aventi differenti giustificazioni "nel quale è consentito salvaguardare la capacità economica come fondamentale giustificazione del prelievo solidaristico senza obliterare la rilevanza costituzionale dei criteri distributivi peculiari dei tributi paracommutativi".

- 36)** Cfr. sentenze n. 55/1963; 23/1968; 30/1964;93/1967; 119/1969;91/1972.
- 37)** Così testualmente, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 105.
- 38)** L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 108. Secondo l'Autore, quindi, il principio del costo è legittimo ove la tassa non gravi sul contribuente oltre una determinata misura e quindi risulti incompatibile con quelle situazioni patrimoniali e/o reddituali minime. In altri termini, l'impianto solidaristico della nostra Costituzione impedisce la radicale applicazione del principio del costo o di quello dell'equivalenza, risultando illegittima una prestazione che sia dovuta a fronte di situazioni economiche minime, non indicative di una capacità economica qualificata.
- 39)** F. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., 95.
- 40)** Secondo F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2003, 7, "da un punto di vista pratico ed economico, anche la tassa è un corrispettivo; nel suo meccanismo giuridico, però, lo scambio non ha rilevanza sinallagmatica: giuridicamente, la tassa non è un corrispettivo, ma un tributo, ossia un'obbligazione "imposta" dalla legge, avente come presupposto la fruizione di un servizio pubblico o l'emanazione di un atto amministrativo".
- 41)** Per la conferma di tale posizione si veda P. GIUNCHI – G. MONTELEONE, *Imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali*, Studio n. 85-1999/T del CNN; P. GIUNCHI – G. PETTERUTI, *Unicità e pluralità di negozi – Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*, Studio n. 68-2002/T del CNN; G. PETTERUTI, *Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi*, Studio n. 144-2008/T del CNN, cit.
- 42)** Per l'esattezza, l'art. 6 in esame riguarda "procure (...) rilasciate per il compimento di un solo atto (...)". A tale proposito si segnala che una procura speciale va ricompresa nella categoria di cui all'art. 6 citato e, quindi, è soggetta a registrazione solo in caso d'uso anche quando in essa sia prevista la facoltà per il procuratore di compiere attività ulteriori rispetto a quella che è assunta come principale ed essenziale, "purché sussista un nesso di subordinazione funzionale tra tali attività e quella principale, sia che il regolare raggiungimento del risultato previsto appaia condizionato a tali attività, sia che queste si riconnettano all'attività principale, come naturale svolgimento di quest'ultima. L'ampliamento del contenuto della procura nel senso indicato si otterrebbe infatti comunque, pur in assenza di espressa indicazione delle attività ulteriori, utilizzando il criterio interpretativo di cui al comma 1 dell'art. 1708 c.c. e ricercando quindi il significato globale dell'atto, come impone l'art. 1363 c.c. (applicabile anche alla procura in virtù dell'art. 1324 c.c.).". Cfr. G. MONTELEONE, *Registrazione di procure speciali per la vendita di autoveicoli usati*, Studio del CNN n. 89 bis del 1992; ID., *Imposta di registro: procura speciale per il compimento di particolari atti*, Studio del CNN n. 756 bis del 1998.
- 43)** Ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 11 del TUR "la richiesta di registrazione di un atto vale anche per gli atti ad esso allegati ma non importa applicazione dell'imposta se si tratta di documenti che costituiscono parte integrante dell'atto, di frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili ovvero di atti non oggetti a registrazione.". Si ricorda che nella circolare n. 21/E-IV-8-51868 del 20 gennaio 1999, in ordine al criterio di tassazione delle procure speciali conferite per il compimento di un solo atto, allegate all'atto stesso sottoposto a registrazione, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che «al riguardo occorre tener presente l'art. 51, n. 3, della legge 16 febbraio 1913, n. 89, recante "Ordinamento del notariato e degli archivi notarili", il quale dispone espressamente che qualora la parte intervenga all'atto per mezzo di rappresentante "La procura deve rimanere annessa all'atto medesimo o in originale o in copia, a meno che l'originale o la copia non si trovi negli atti del notaio rogante". Appurato, pertanto, che discende dalla soprarichiamata legge n. 89 del 1913 l'obbligo per il notaio di allegare all'atto da registrare la procura, ne consegue che la stessa procura, oltre a costituire parte integrante dell'atto, non realizza l'ipotesi del caso d'uso disciplinato dall'art. 6 del più volte citato D.P.R. n. 131 del 1986.

Per le considerazioni sopra esposte, le procure speciali non devono, pertanto, assolvere l'imposta di registro, rientrando nelle previsioni del sopracitato articolo 11, comma 7, del D.P.R. n. 131 del 1986. ».

Sul tema si veda A. URICCHIO, *Commento all'art. 2*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di N. D'Amati, 1989, Torino, 571; R. PAOLILLO, *Procura speciale per il compimento di un solo atto allegata ad atto sottoposto a registrazione. Intassabilità*, Studio n. 55 bis del CNN, in *Strumenti*, III, 1992, n. 3-4, 1430, 1.1.

- 44)** Cfr. P. GIUNCHI, G. PETTERUTI, *Procura cumulativa, natura giuridica e trattamento tributario*, Studio n. 73-2002/T del CNN.
- 45)** Cfr. Risoluzioni nn. 203/E/IV/-8-255 del 15 luglio 1995 e 250734 del 12.8.1978. Per la riproposizione della tesi, vedasi la recente risoluzione n. 435/E del 12 novembre 2008, seppure inerente alla diversa ipotesi di rinuncia al legato. Si veda però D. PODETTI, *Imposta di registro – Rinuncia all'eredità da parte del chiamato nel possesso dei beni ereditari dopo il decorso dei termini di cui all'art. 485 c.c. – Tassazione*, Studio n. 476 bis del CNN, il quale critica la tesi dell'Amministrazione finanziaria in riferimento all'imposizione in misura proporzionale della rinuncia all'eredità da parte del chiamato nel possesso dei beni ereditari dopo il decorso dei termini di cui all'art. 485 c.c., in quanto "l'atto di rinuncia all'eredità fatta da chi abbia già acquistato la qualità di erede a sensi dell'art. 485 c.c. non produce né l'effetto suo proprio né alcun altro effetto, abdicativo o traslativo dell'eredità (o dei beni ereditari): l'erede rinunciante resterà erede puro e semplice e la sua rinuncia, assolutamente inefficace, non profitterà ad alcuno. Tale atto, pur improduttivo di ogni effetto giuridico, sarà ugualmente soggetto a registrazione in termine fisso, con obbligo di pagamento della relativa imposta (quindi dell'imposta in misura fissa), in forza del disposto del primo comma dell'art. 38 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.". Nello stesso si veda A. FEDELE, *Rinuncia "tardiva" all'eredità ed imposte sui trasferimenti di ricchezza*, in Riv. dir. trib., 1996, III, 291 e ss.
- 46)** Cfr. D. PODETTI, *Imposta di registro – atto portante accettazione o rinuncia di eredità da parte di più soggetti – tassazione*, Studio n. 589 bis del CNN.
- 47)** Tuttavia, l'art. 10 va coordinato con quanto previsto dall'art. 1 lett. a) della tariffa parte seconda che fa riferimento agli atti indicati «negli artt. 2, comma 1, 3, 6, 9 e 10 della parte prima formati mediante corrispondenza, ad eccezione di quelli per i quali dal codice civile è richiesta a pena di nullità la forma scritta e di quelli aventi per oggetto cessioni di aziende o costituzioni di diritti di godimento reali o personali sulle stesse» per i quali sono dovute, al verificarsi del caso d'uso, le stesse imposte previste per i corrispondenti atti nella parte prima. Di conseguenza, il contratto preliminare è assoggettato all'obbligo di registrazione solo in caso d'uso qualora sia formato mediante corrispondenza e per esso non sia richiesta dal codice civile la forma scritta a pena di nullità.
- 48)** Ai sensi della quale "se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente articolo 6; se prevede il pagamento di acconti di prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli artt. 5, comma 2, e 40 del testo unico si applica il precedente art. 9. In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo...".
- 49)** Cfr. Circ. n. 37 (prot. n. 220391) del 10 giugno 1986, Dir. TT.AA.
- 50)** Cfr. A. FEDELE, *Unicità o pluralità di disposizioni nel contratto preliminare di vendita con "anticipazione" del pagamento del prezzo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1984, II, 226, secondo cui "la sequenza del contratto preliminare e del definitivo dovrebbe quindi essere disciplinata in modo tale da assicurare sostanziale parità di trattamento con l'ipotesi in cui si faccia luogo esclusivamente al contratto definitivo e pertanto computando nell'importo dell'imposta dovuta per quest'ultimo il tributo eventualmente già riscosso alla registrazione del preliminare".
- 51)** . A. LOMONACO-V. MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, Studio n. 13-2007/T del CNN..
- 52)** Cfr. T. TASSANI, *Osservazioni in merito alla tassazione del contratto preliminare per persona da nominare*, Studio n. 32-2007/T del CNN
- 53)** Analoghe problematiche infatti si riscontrano in caso di contratto definitivo soggetto ad IVA e in tutte quelle fattispecie in cui la tassazione di caparre confirmatorie o di acconti prezzo comporti un'eccedenza rispetto alla tassazione del definitivo (ad esempio, nell'ipotesi in cui sia esercitata

dall'acquirente l'opzione sul prezzo valore, ovvero qualora a quest'ultimo spetti un credito di imposta "prima casa"). Con riferimento all'imputazione della caparra a corrispettivo in sede di definitivo imponibile agli effetti dell'Iva, l'inammissibilità del rimborso dell'imposta di registro sembra contrastare, oltre che con il principio di alternatività sancito dall'art. 40 del TUR, anche con la considerazione unitaria dell'operazione realizzata con la sequenza preliminare-definitivo, considerazione alla base della disciplina fiscale del preliminare e del meccanismo dell'imputazione di cui alla nota dell'art. 10 sopra citato. Cfr. A. LOMONACO-V. MASTROIACOVO, *I profili fiscali dei nuovi obblighi dei mediatori e la disciplina tributaria del contratto preliminare*, cit..

54) L'Amministrazione finanziaria non sembra interessata a dirimere i dubbi che possono sorgere in relazione all'impossibilità giuridica di imputare quanto pagato in relazione alla caparra confirmatoria ovvero all'acconto all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo. Nella recente risoluzione n. 407/E del 30 ottobre 2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contratto preliminare stipulato da un imprenditore agricolo professionale, che voglia acquistare un terreno agricolo confinante con quello di sua proprietà per costituire un compendio unico, non può beneficiare del trattamento di esenzione previsto dall'art. 5-bis, secondo comma, del D.Lgs. n. 228 del 18 maggio 2001, per i trasferimenti di terreni agricoli. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che le agevolazioni fiscali previste dall'art. 5-bis in esame "si rendono applicabili agli atti di trasferimento a qualsiasi titolo posti in essere" e, quindi, non può rientrare nell'ambito applicativo della suddetta norma il contratto preliminare "in quanto esso non produce effetti traslativi, bensì solo effetti obbligatori". Conseguentemente, viene specificato che al contratto preliminare de quo, soggetto a registrazione in termine fisso, deve essere applicata l'imposta di registro in misura fissa (euro 168) ai sensi dell'art. 10, Parte prima, della Tariffa allegata al DPR 131/1986. Inoltre, nell'ipotesi in cui sia prevista la dazione di una somma a titolo di caparra confirmatoria – come nel caso rappresentato dal soggetto istante – tale disposizione sarà soggetta ad imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,50 per cento, come previsto dalla Nota dell'art. 10 citato, ai sensi della quale "se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente articolo 6...".

55) B. DENORA, *Abolizione della tassa sui contratti di borsa*, Studio n. 4-2008/T del CNN.

56) Si ricorda ancora che l'Amministrazione ha espresso contrario orientamento in relazione al trattamento fiscale ai fini dell'imposta di registro delle cessioni di quote, nella risoluzione n. 225/E sopra citata.