

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 66/2005/T

Gaetano Petrelli

ANNOTAZIONI IPOTECARIE, TERMINI PROCEDIMENTALI E RISCOSSIONE DEI TRIBUTI DOVUTI

Approvato dalla Commissione studi tributari il 19 settembre 2005.

Un ufficio periferico dell'Agenzia del Territorio è in ritardo nell'effettuazione delle annotazioni ipotecarie allo stesso richieste, da eseguirsi a margine delle formalità di iscrizione e trascrizione; più precisamente, è trascorso il termine di novanta giorni entro il quale, in base alle disposizioni legislative e regolamentari in materia, le annotazioni medesime avrebbero dovuto essere eseguite. L'ufficio ritiene, quindi, di dover archiviare le domande di annotazione per le quali il suddetto termine è già scaduto, sostenendo che, in base alle vigenti norme che disciplinano l'azione amministrativa, il procedimento si sia concluso con esito negativo, per effetto del silenzio dell'amministrazione; e che quindi i richiedenti, ove intendano dare ulteriore corso alle suddette domande, devono ripresentarle, assoggettandosi al pagamento delle maggiori imposte e tasse, ove nel frattempo vi sia stato un aumento (ciò è, da ultimo, avvenuto per effetto dell'art. 1, comma 300, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, "legge finanziaria 2005", come modificato dall'art. 7 del D.L. 31 gennaio 2005 n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005 n. 43; e del successivo D.M. 24 maggio 2005). Ritiene altresì l'ufficio che il silenzio dell'amministrazione non sia illegittimo, ma sia piuttosto imputabile ai suddetti richiedenti, che non avrebbero prestato la collaborazione necessaria, mediante il pagamento dei tributi dovuti.

Le argomentazioni suesposte sono destituite di qualsiasi fondamento, sia alla luce dei principi di diritto civile ed amministrativo, che sotto lo specifico angolo visuale del diritto tributario.

Ciò è vero, innanzitutto, in base alle norme di diritto civile. La disciplina delle annotazioni, da eseguirsi a margine delle trascrizioni nei registri immobiliari, è contenuta negli artt. 2654 ss. c.c.; in particolare, l'art. 2656 c.c. dispone che "l'annotazione si esegue secondo le norme stabilite dagli articoli seguenti per la trascrizione, in quanto applicabili". Tra le norme richiamate - riferibili, come comunemente si ritiene, anche alle annotazioni da eseguirsi a margine delle iscrizioni ipotecarie ¹ - vi è l'art. 2674 c.c., che al primo comma individua tassativamente i casi di rifiuto legittimo del conservatore; ed al secondo comma dispone che "*in ogni altro caso il conservatore non può ricusare o ritardare* di ricevere la consegna dei titoli presentati e di eseguire le trascrizioni, iscrizioni o *annotazioni* richieste". Il rifiuto del conservatore è poi disciplinato, nella sua forma e nelle sue modalità procedurali, dall'art. 113-*bis* disp. att. c.c., a norma del quale il conservatore, ove non riceva i titoli e le note a norma dell'art. 2674, "indica sulle note i motivi del rifiuto e restituisce uno degli originali alla parte richiedente", la quale può quindi ricorrere al presidente del tribunale a norma dell'art. 745 c.p.c. Non vi è quindi dubbio che *il provvedimento negativo del conservatore, in esito alla domanda di annotazione, debba essere necessariamente espresso, e debba avere la forma prevista dall'art. 113-bis disp. att.; e che non possa in alcun caso riconoscersi valore provvedimento, quale rigetto della domanda di annotazione, al mero silenzio del conservatore.*

Vi è, indubbiamente, una stretta compenetrazione - nel procedimento che si inizia con la domanda di annotazione - tra attività private e pubbliche; come pure vi è, sul piano effettuale, la compresenza di situazioni giuridiche di diritto privato e di diritto pubblico. La dottrina è concorde nel definire come attività amministrativa quella del conservatore, o di chi agisce in sua vece nell'ambito del procedimento di attuazione della pubblicità, che è quindi un procedimento amministrativo in senso proprio ², che

¹ Cfr. per tutti SORACE, *Annotazione di atti e provvedimenti*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma 1988; GERMANO, *Delle annotazioni ipotecarie*, in *Riv. dir. ipot.*, 1968, p. 3 ss.; RUBINO, *Le annotazioni ipotecarie*, in *Riv. dir. ipot.*, 1959, p. 3 ss.

² V. per tutti PUGLIATTI, *La trascrizione*, II, *L'organizzazione e l'attuazione della pubblicità patrimoniale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da Cicu e Messineo, Milano 1989, p. 84 ss..

inizia con l'istanza del richiedente e si conclude con un'attività del Conservatore medesimo o del soggetto incaricato nell'ambito dell'ufficio. Si tratta, peraltro, di un profilo che non è stato ancora adeguatamente studiato dalla dottrina, la quale pure ha, già da tempo, inquadrato l'attività di tenuta dei pubblici registri immobiliari nell'ambito dell'amministrazione pubblica del diritto privato ³, intesa come quella branca dell'attività amministrativa che ha ad oggetto materie di rilievo essenzialmente privatistico, come è in effetti quella in esame. La costruzione teorica della categoria si è accompagnata all'individuazione di alcune, specifiche caratteristiche dell'attività in oggetto, a cui fanno riscontro peculiari profili di disciplina: si è, ad esempio, rilevato che proprio l'oggetto privatistico dell'attività amministrativa giustifica la sottrazione degli atti del conservatore ai tradizionali controlli amministrativi di legittimità e di merito, e la soggezione invece al sindacato dell'autorità giudiziaria ordinaria della validità dei suddetti atti (cfr., in particolare, l'art. 2652, n. 6, c.c.) ⁴. Nella suddetta analisi non si è, tuttavia, andati oltre qualche specifico cenno, anche perché la materia della pubblicità legale, e della trascrizione immobiliare in particolare, è stata studiata soprattutto dalla dottrina di estrazione civilistica; rimane, pertanto, sostanzialmente inesplorata la problematica del coordinamento delle norme codicistiche, ed in genere privatistiche, con le norme ed i principi di diritto amministrativo, che pure governano, come è evidente, l'attività degli organi pubblici preposti alla pubblicità immobiliare ⁵.

La questione non può essere, per ovvi motivi, approfondita in questa sede; non sembra tuttavia contestabile, per quanto qui specificamente interessa, l'affermazione che la *disciplina del procedimento amministrativo*, contenuta nella legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni, trovi applicazione anche al procedimento in esame, *nei limiti della sua compatibilità con le norme "speciali" contenute nel codice civile*: con l'esito, quindi, che queste ultime debbano in ogni caso prevalere, nel contrasto con le disposizioni di carattere generale contenute nella suddetta legge n. 241/1990; anche perché si verte - per quanto concerne la materia della trascrizione ed iscrizione immobiliare, e quindi anche le relative annotazioni - in materia di diritti soggettivi, e

³ Per l'inquadramento della pubblicità immobiliare nell'ambito dell'amministrazione pubblica del diritto privato, cfr. PUGLIATTI, *La trascrizione, II - L'organizzazione e l'attuazione della pubblicità patrimoniale*, cit., p. 2 ss., 199 ss.

⁴ ZANOBINI, *L'amministrazione pubblica del diritto privato*, in *Scritti vari di diritto pubblico*, Milano 1955, p. 19 ss.

⁵ Un cenno all'esigenza indicata nel testo si trova in PUGLIATTI, *La trascrizione, II - L'organizzazione e l'attuazione della pubblicità patrimoniale*, cit., p. 90 ("Fenomeno caratteristico è l'intreccio di interesse pubblico e di interesse privato, che si riflette sia nella struttura organizzativa (pubblico ufficio), sia nella funzione (pubblico servizio), che richiede e consegue una disciplina particolare, nella quale confluiscono norme di diritto pubblico e norme di diritto privato").

non di interessi legittimi, trattandosi di attività non caratterizzata da alcuna discrezionalità della pubblica amministrazione⁶; mentre la situazione soggettiva del richiedente, nel procedimento amministrativo disciplinato dall'art. 2 della legge n. 241/1990, è pacificamente ricondotta alla figura dell'interesse legittimo⁷. D'altra parte, la specifica attribuzione di giurisdizione al giudice ordinario in materia di pubblici registri immobiliari (cfr. il richiamato art. 113-*bis* disp. att. c.c.) non appare in alcun modo compatibile con l'attribuzione al giudice amministrativo di un potere di valutazione della "fondatezza dell'istanza" del privato richiedente (art. 2, comma 5, della legge n. 241/1990).

Peraltro, dallo stesso sistema della legge n. 241/1990 si evincono conclusioni non dissimili - ai fini *de quibus* - rispetto a quelle ricavabili dalla disciplina codicistica. L'art. 2, comma 1, di tale legge dispone che "ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, *la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso*". In attuazione del secondo comma dell'art. 2, e' stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio in data 28 febbraio 2002 (pubblicato nella G.U. n. 65 del 28 marzo 2002), sostitutivo del precedente D.M. 19 ottobre 1994 n. 678 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 155 alla G.U. 10.12.1994 n. 288). Si tratta di una fonte di natura regolamentare, con efficacia normativa a tutti gli effetti di legge⁸, nell'ambito della quale è stato stabilito - al punto 2 della tabella

⁶ PUGLIATTI, *La trascrizione*, II, cit., p. 114 (secondo cui, allorché "si tratta di attività vincolata, al privato spetta un vero e proprio diritto soggettivo").

⁷ Cfr. TOMEI, *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, Padova 2005, p. 77; Cons. Stato 9 febbraio 2004 n. 441, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Atto amministrativo*, n. 402; Cons. Stato 1 ottobre 2003 n. 5711, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Giustizia amministrativa*, n. 416; Cons. Stato 21 agosto 2003 n. 4686, in *Giust. amm.*, 2003, n. 1014; Cons. Stato 24 marzo 2003 n. 1521, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Giustizia amministrativa*, n. 433; Cons. Stato 2 settembre 2003 n. 4878, in *Giur. it.*, 2003, p. 2396; Cons. Stato 2 settembre 2003 n. 4877, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Giustizia amministrativa*, n. 452; Cons. Stato 23 settembre 2002 n. 4824, in *Urbanistica e appalti*, 2003, p. 205; T.A.R. Toscana 20 dicembre 1991 n. 496, in *Trib. amm. reg.*, 1992, I, p. 725; T.A.R. Toscana 19 dicembre 1991 n. 481, in *Trib. amm. reg.*, 1992, I, p. 262.

Dubitano, ultimamente, della perdurante validità delle conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza sopra richiamata, a seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 15/2005, CORSO-FARES, *I principi dell'attività amministrativa dopo la l. 14 maggio 2005, n. 80*, in *Studium iuris*, 2005, p. 1000; si è, cioè, evidenziato che, in conseguenza della recente riforma, l'art. 2, comma 5, della legge n. 241/1990 statuisce espressamente che "il giudice amministrativo può conoscere della fondatezza dell'istanza". Questo però sembra, al contrario, un ulteriore argomento a sostegno della tesi giurisprudenziale: poiché nessuna norma istituisce una giurisdizione esclusiva sul punto, l'attribuzione al giudice amministrativo del potere di decidere sulla fondatezza della richiesta del privato in tanto si giustifica, in quanto la pretesa corrisponda ad un interesse legittimo, e non ad un diritto soggettivo.

⁸ Sull'efficacia normativa dei regolamenti che, attuando la legge 241/1990, disciplinano i termini finali del procedimento amministrativo, v. Cons. Stato 21 novembre 1991 n. 141, in *Foro it.*, 1992, III, c. 98.

allegata - in *novanta giorni* il termine per l'annotazione a margine delle formalità ipotecarie; a norma dell'art. 3, comma 1, del provvedimento in esame, il termine iniziale decorre dalla data di ricevimento della domanda o dell'istanza da parte dell'unità organizzativa responsabile del procedimento (e quindi non dalla data di spedizione, nell'ipotesi di utilizzo del servizio postale).

L'art. 2, comma 5, della legge n. 241/1990 stabilisce poi che, in caso di silenzio dell'amministrazione, il richiedente può ricorrere al tribunale amministrativo regionale, ai sensi dell'art. 21-*bis* della legge 6 dicembre 1971 n. 1034, entro il termine di un anno dalla scadenza del termine originario, anche senza necessità di diffida, "salva la riproponibilità dell'istanza di avvio del procedimento ove ne ricorrano i presupposti". Secondo la pacifica interpretazione giurisprudenziale di tale disposizione, nei casi suindicati il silenzio dell'amministrazione si atteggia come silenzio-rifiuto, e non già come silenzio-rigetto: in altri termini, *tale silenzio non assume valore provvedimentoale, e non consuma il potere della pubblica amministrazione di decidere sull'istanza, ma rappresenta unicamente un comportamento illegittimo, fonte di responsabilità per la medesima amministrazione e per il funzionario responsabile del procedimento (anche in considerazione del fatto che i termini, previsti dall'art. 2 della legge n. 241/1990, sono ordinatori e non perentori, e quindi la loro inosservanza non rende illegittimo il provvedimento tardivo eventualmente emanato)*⁹. Ciò in quanto il silenzio ha un valore

L'art. 2, comma 2, della legge n. 241/1990, nella nuova versione risultante dalle modifiche apportate con d.l. 14 marzo 2005, n. 35, prevede che i regolamenti in questione siano ora emanati con decreto del Presidente della Repubblica, ai sensi dell'art. 17, comma 1, della legge n. 400/1988 (e non più, quindi, con decreto ministeriale o direttoriale); viene comunque fatta salva l'efficacia dei provvedimenti già emanati fino all'entrata in vigore delle nuove disposizioni regolamentari.

⁹ Cfr. Cons. Stato 10 giugno 2004 n. 3741, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Giustizia amministrativa*, n. 455; T.A.R. Calabria 23 febbraio 2004 n. 447, in *Trib. amm. reg.*, 2004, I, p. 1181; T.A.R. Lazio 8 marzo 2004 n. 2159, in *Trib. amm. reg.*, 2004, I, p. 4439; Cons. Stato 13 maggio 2003 n. 2533, in *Cons. Stato*, 2003, I, p. 1101; App. Milano 15 aprile 2003, in *Arch. civ.*, 2003, p. 939; Cons. Stato 27 ottobre 2003 n. 6621, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Giustizia amministrativa*, n. 443; Cons. Stato 8 luglio 2003 n. 4041, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Giustizia amministrativa*, n. 446; Cons. Stato 24 gennaio 2003 n. 438, in *Giur. it.*, 2003, p. 1489; Cons. Stato 19 febbraio 2003 n. 939, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Impiegato dello Stato e pubblico*, n. 1126; Cons. Giust. amm. Reg. Sic. 20 agosto 2002 n. 538, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Giustizia amministrativa*, n. 437; T.A.R. Veneto 10 gennaio 2002 n. 10, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Atto amministrativo*, n. 322; T.A.R. Campania 23 gennaio 2002 n. 416, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Giustizia amministrativa*, n. 445; T.A.R. Calabria 19 dicembre 2001 n. 1292, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Giustizia amministrativa*, n. 446; Cass. 15 gennaio 2002 n. 369, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Professioni intellettuali*, n. 145; T.A.R. Valle d'Aosta 12 aprile 2001 n. 35, in *Trib. amm. reg.*, 2001, I, p. 1652; Trib. Trani 16 giugno 2000, in *Giur. merito*, 2001, p. 785; T.A.R. Calabria 30 dicembre 1999 n. 2042, in *Trib. amm. reg.*, 2000, I, p. 966; Cass. 27 aprile 1999 n. 4204, in *Arch. circolaz.*, 1999, p. 693; Cons. Stato 16 ottobre 1996 n. 1154, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Atto amministrativo*, n. 338; Cons. Stato 3 giugno 1996 n. 621, in *Foro amm.*, 1996, p. 1869. In dottrina, cfr. per tutti BASSANI, *Commento all'art. 2 della l. 7 agosto 1990, n. 241*, in *L'azione amministrativa*, Milano 2005, p. 118 ss.

Diversa è la situazione ogni qualvolta al silenzio venga attribuito un valore legale tipico (silenzio-assenso o silenzio-rigetto): riguardo al silenzio assenso, ad esempio, la giurisprudenza ha esattamente affermato che "il meccanismo del silenzio assenso si caratterizza per limitare il potere attribuito

tipico (di assenso, o di rigetto dell'istanza) solo laddove la legge in tal senso espressamente disponga ¹⁰. *Il silenzio, in altri termini, non preclude all'amministrazione l'emanazione di un provvedimento favorevole, che rimane anzi doveroso, ogni qualvolta vi sia, come nella fattispecie in esame, obbligo di adozione di un provvedimento espresso.*

La questione necessita, peraltro, di un approfondimento. L'art. 2, comma 5, della legge n. 241/1990, nel nuovo testo risultante dalle modifiche, apportate con gli artt. 2 e 21 della legge 11 febbraio 2005, n. 15, e con l'art. 3, comma 6-*bis*, del d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito in legge 14 maggio 2005 n. 80, fa "salva la riproponibilità dell'istanza di avvio del procedimento ove ne ricorrano i presupposti". Ci si chiede, allora, se la codificazione della possibilità di riproporre l'istanza di avvio del procedimento non possa, in qualche modo, mutare in questo contesto il significato del silenzio della pubblica amministrazione, qualificando lo stesso come rigetto: in altri termini, ci si chiede quale possa essere il significato della riproposizione dell'istanza, se quella precedentemente presentata mantiene il suo valore perché al silenzio non viene attribuito, in assenza di un'espressa previsione di legge, valore provvedimentale. Si tratta, però, di problema solo apparente. Come chiarito dai primi commentatori della legge n. 15/2005 e del d.l. n. 35/2005, la norma - collocandosi nel contesto di una disposizione che pacificamente continua a disciplinare il silenzio-rifiuto, e non già il silenzio-rigetto da parte dell'amministrazione - vuole solamente evidenziare la possibilità, attribuita al privato richiedente una volta che sia decorso il termine di un anno entro il quale ricorrere al giudice amministrativo, di riproporre l'istanza al fine di determinare il ricorso di un nuovo termine annuale, e quindi poter nuovamente attivare

all'amministrazione ad un certo arco temporale, trascorso il quale l'amministrazione medesima viene privata della titolarità del potere stesso, potendo soltanto agire in via di autotutela, annullando l'atto *fictus* illegittimamente formatosi per effetto del silenzio assenso": Cons. Stato 22 giugno 2004 n. 4395, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Atto amministrativo*, n. 154.

¹⁰ Cfr. in particolare, sulla questione del valore da attribuirsi al silenzio della pubblica amministrazione, TONOLETTI, *Silenzio della pubblica amministrazione*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XIV, Torino 1999, p. 156; GARRONE, *Silenzio della pubblica amministrazione (ricorso giurisdizionale amministrativo)*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XIV, Torino 1999, p. 191; LIGNANI, *Silenzio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano 1999, p. 978; BRIGNOLA, *Silenzio della pubblica amministrazione (dir. amm.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, Roma 1992; LIGNANI, *Silenzio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano 1990, p. 559; RUSSO, *Silenzio della pubblica amministrazione (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVIII, Roma 1992.

Sulla questione della differenza tra silenzio-rifiuto e silenzio-rigetto, cfr. soprattutto CASU-VELLETTI, *Condomo edilizio e vincoli artistico-ambientali*, in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 5.1, Milano 1998, p. 152 ss. (ed ivi riferimenti). A seguito delle recenti riforme del procedimento amministrativo, cfr. anche TOMEI, *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, Padova 2005, p. 83 ss.

i rimedi sanzionatori a fronte di un ulteriore ritardo illegittimo dell'amministrazione ¹¹. In altri termini, il richiedente che non riproponga l'istanza di avvio del procedimento, una volta che sia decorso il termine annuale, si preclude solamente l'attivazione dello speciale rimedio disciplinato dall'art. 21-*bis* della legge n. 1034/1971.

Anche ove si ritenesse applicabile, quindi, sul punto la disciplina del procedimento amministrativo, il conservatore non potrebbe "archiviare" le domande di annotazione presentate per il solo fatto della scadenza del termine di novanta giorni, ma dovrebbe comunque dare corso alle medesime, salva la responsabilità sua e dell'Agenzia del territorio per il ritardo ¹². In proposito, merita ricordare il disposto dell'art. 10-*bis* della legge n. 241/1990, come introdotto dall'art. 6 della legge 11 febbraio 2005 n. 15, che impone al responsabile del procedimento di comunicare tempestivamente alla parte istante i motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza ¹³: ragione di più per ritenere assolutamente illegittima la mera inerzia del conservatore nella fattispecie *de qua*.

Si pone, a questo punto, il problema di verificare se ed in quale misura influisca, sulla conclusione suesposta, la disciplina tributaria applicabile alla fattispecie. Le annotazioni a margine delle trascrizioni ed iscrizioni ipotecarie sono soggette, salvo eccezioni, alle tasse ipotecarie, ad imposta di bollo e ad imposta ipotecaria, fissa o proporzionale (imposte di bollo ed ipotecarie non sono, peraltro, dovute per le

¹¹ In tal senso, cfr. espressamente DE NITTO, *La nuova legge sul procedimento amministrativo - Il termine, il responsabile, la partecipazione, la d.i.a. e l'ambito di applicazione della legge*, in *Giornale dir. amm.*, 2005, p. 500 ("Perdurando l'inadempimento, infatti, l'interessato ha la possibilità di presentare ricorso avverso il silenzio entro un anno dalla scadenza dei termini di cui ai commi 2 e 3, dell'art. 2 della legge n. 241. Decorso tale termine, l'unico rimedio avverso l'inerzia dell'amministrazione è costituito dall'eventuale riproposizione dell'istanza, da cui ricomincia nuovamente a decorrere il termine per provvedere, la cui scadenza segna l'inizio di un nuovo termine annuale per la proposizione del ricorso avverso il perdurante inadempimento dell'amministrazione"); TOMEI, *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, cit., p. 88 ("il legislatore ha chiarito che per l'impugnativa del silenzio della p.a. non si applica l'ordinario termine di decadenza di sessanta giorni, ma quello annuale, facendo, comunque, salva la riproponibilità dell'istanza di avvio del procedimento ove ne ricorrano i presupposti. Si ammette, quindi, la reiterazione della diffida sempre che permangano tutti i requisiti richiesti per configurare l'obbligo di provvedere dell'amministrazione").

¹² Sulla responsabilità dei pubblici impiegati, ed in particolare del conservatore dei registri immobiliari, cfr. anche l'art. 232-*bis* delle disposizioni di attuazione del codice civile, nonché gli artt. 23 e 25 del d.p.r. 10 gennaio 1957 n. 3, l'articolo 6 della legge 21 gennaio 1983 n. 22, e l'articolo 44 della legge 25 giugno 1943 n. 540. Su tali profili, cfr. PETRELLI, *Profili di regolamentazione dell'attività di ispezione ipotecaria*, in *Notariato*, 1999, p. 69 ss.

¹³ "Nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l'autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all'accoglimento della domanda. Entro il termine di dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, gli istanti hanno il diritto di presentare per iscritto le loro osservazioni, eventualmente corredate da documenti. La comunicazione di cui al primo periodo interrompe i termini per concludere il procedimento che iniziano nuovamente a decorrere dalla data di presentazione delle osservazioni o, in mancanza, dalla scadenza del termine di cui al secondo periodo. Dell'eventuale mancato accoglimento di tali osservazioni è data ragione nella motivazione del provvedimento finale".

fattispecie statisticamente più ricorrenti, e cioè per le annotazioni ipotecarie da eseguirsi in relazione ad operazioni di finanziamento a medio o lungo termine, *ex art. 15 del d.p.r. n. 601/1973*). Occorre, quindi, verificare se il pagamento di tali imposte condizioni, in qualche modo, l'esecuzione delle formalità di annotazione; e se, posto che ciò avvenga, vi sia un qualche obbligo del richiedente prima, ed a prescindere dell'attività di liquidazione dei tributi compiuta dall'ufficio.

Il primo quesito richiede una risposta articolata. Per quanto concerne le *tasse ipotecarie*, al di fuori dei casi in cui è espressamente richiesto il pagamento anticipato (cfr. la tabella, allegato 2-*sexies*, al D.L. 31 gennaio 2005 n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005 n. 43, che sostituisce sul punto la tabella allegata al d. lgs. 347/1990), è pacifico che detto pagamento non condiziona l'esecuzione della formalità. La stessa Amministrazione finanziaria lo ha espressamente riconosciuto, affermando che qualora l'ufficio non abbia la possibilità di riscuotere "le tasse ipotecarie, connesse a servizi obbligatoriamente resi, devono essere tempestivamente attivate le procedure che regolano la riscossione coattiva"¹⁴. In assenza di una norma che disponga diversamente, del resto, quella suindicata appare soluzione obbligata alla luce del disposto dell'art. 2674, comma 2, c.c.

Analoga disciplina è prevista in relazione all'*imposta di bollo*: l'art. 19 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642, dispone espressamente che i dipendenti dell'amministrazione dello Stato ed i pubblici ufficiali "non possono rifiutarsi di ricevere in deposito o accettare la produzione o assumere a base dei loro provvedimenti, allegare o enunciare nei loro atti, i documenti, gli atti e registri non in regola con le disposizioni del presente decreto. Tuttavia gli atti, i documenti e i registri o la copia degli stessi devono essere inviati a cura dell'ufficio che li ha ricevuti ... per la loro regolarizzazione ai sensi dell'art. 31, al competente Ufficio del registro".

Quanto all'*imposta ipotecaria*, l'articolo 13 del d. lgs. 347/1990 dispone che gli uffici dei registri immobiliari riscuotono - relativamente alle formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione - l'imposta ipotecaria di loro competenza "all'atto della richiesta della formalità", e che "il pagamento delle imposte non può essere dilazionato". Solo la riscossione delle imposte ipotecarie, quindi, sospende l'esecuzione della formalità (e si tratta, come già detto, delle fattispecie statisticamente meno ricorrenti).

¹⁴ Circ. Min. Fin. 19 luglio 1996, n. 189/T. Cfr. anche, sul punto, PETRELLI, *Profili di regolamentazione dell'attività di ispezione ipotecaria*, cit., p. 68.

Ciò premesso, però, non ne discende automaticamente che - laddove sia dovuta l'imposta ipotecaria per la formalità di annotazione - il contribuente debba autoliquidarne l'importo, nonostante l'inerzia dell'ufficio. Occorre, in primo luogo, evidenziare che le norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo, contenute negli artt. 7 e seguenti della legge n. 241/1990 (che comunque esprimono una facoltà, e non un obbligo del soggetto privato), non trovano applicazione in materia fiscale: l'art. 13, comma 2, della legge n. 241/1990 dispone infatti espressamente che le norme sulla partecipazione del privato al procedimento amministrativo non si applicano "ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano".

In secondo luogo, l'attività di liquidazione e di riscossione delle imposte ipotecarie, al pari di quella attinente all'imposta di registro (cfr. l'espresso richiamo contenuto nell'art. 13 del d. lgs. n. 347/1990), è di esclusiva competenza dell'ufficio; le norme in materia non prevedono alcuna iniziativa del contribuente, ma anzi presuppongono esclusivamente un'attività della pubblica amministrazione, che deve a tal fine portare a conoscenza del contribuente un "avviso di liquidazione" ¹⁵; prima di tale

¹⁵ Cfr. sul punto PETRELLI, *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro*, in *Studi e materiali*, 2004, I, p. 321 ss.; Circ. Min. Fin. 10 gennaio 1973 n. 7.

La necessità di comunicazione al contribuente di un avviso di liquidazione delle imposte e tasse dovute discende dalla incontestabile natura di atto recettizio della medesima liquidazione, che evidentemente non può produrre effetti nella sfera giuridica del destinatario se non è portata a conoscenza dello stesso (cfr. l'art. 1335 c.c. Sul concetto e sulla disciplina dell'atto recettizio, cfr. FERRERO, *Dichiarazione recettizia*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. civ.*, V, Torino 1989, p. 353; GIAMPICCOLO, *Dichiarazione recettizia*, in *Enc. dir.*, XII, Milano 1964, p. 384; GIAMPICCOLO, *La dichiarazione recettizia*, Milano 1959; BONSIGNORE, *Recezione della dichiarazione*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. civ.*, XVI, Torino 1997, p. 321).

A tali conclusioni si giunge, del resto, anche sulla base delle disposizioni sul procedimento amministrativo. L'art. 21-bis della legge n. 241/1990, ritenuto applicabile anche in materia tributaria (FERRUCCI, *Riflessi tributari della nuova legge sul procedimento amministrativo*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 337), dispone che "il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso effettuata". Qui la recettività discende quindi non dall'esigenza di collaborazione del destinatario del provvedimento, bensì dalla circostanza che lo stesso dia luogo alla "imposizione di obblighi", che per loro natura non possono essere adempiuti se non portati a conoscenza del medesimo destinatario (oltre all'esigenza di consentire l'impugnazione del provvedimento): MACIOCE, *Commento all'art. 21-bis*, in *L'azione amministrativa*, cit., p. 811 ss.

Comunque, la suddetta comunicazione - in assenza di norme che stabiliscano specifiche formalità - può essere effettuata con le modalità che la pubblica amministrazione ritenga più idonee, senza quindi che sia obbligatoria la formale notificazione (cfr. anche l'art. 7, comma 2, lett. a), della legge 27 luglio 2000 n. 212): MACIOCE, *Commento all'art. 21-bis*, cit., p. 816. Per l'onere di attuare forme di comunicazione idonee a precostituire la relativa prova, AUCIELLO, *Commento all'art. 21-bis*, in *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, cit., p. 494.

Da rilevare anche che, secondo Cons. Stato 7 maggio 2001 n. 2551, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Atto amministrativo*, n. 319, "la mancata comunicazione di un atto recettizio non ne impedisce l'efficacia, se il destinatario ne sia comunque venuto a conoscenza". Per un dubbio sull'applicazione di tale principio alla luce del nuovo art. 21-bis, MACIOCE, *Commento all'art. 21-bis*, cit., p. 814 ss.

Per Cass. 26 marzo 2002 n. 4310, in *Contratti*, 2002, p. 1107, "la trasmissione e la consegna di un atto unilaterale recettizio al destinatario può essere dimostrata anche mediante elementi presuntivi".

comunicazione, nessun obbligo di pagamento può configurarsi, quindi, a carico del richiedente la formalità di annotazione.

Quanto sopra implica che il ritardo, e più in generale l'inerzia del conservatore dei registri immobiliari nell'attività a lui facente carico (liquidazione delle imposte e tasse dovute; esecuzione della formalità di annotazione richiesta) non trova alcuna giustificazione nell'inerzia del privato richiedente, che legittimamente, una volta presentata la richiesta di esecuzione della formalità, attende comunicazioni in ordine alla liquidazione dei tributi dovuti ed all'evasione della stessa formalità.

In conclusione:

- una volta presentata la richiesta di annotazione ipotecaria, il conservatore deve tempestivamente liquidare l'importo dei tributi dovuti per l'esecuzione della formalità, dandone comunicazione al richiedente. Deve inoltre attivarsi nel più breve tempo possibile, e comunque entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, al fine di eseguire l'annotazione a margine della formalità principale;

- il richiedente, d'altra parte, una volta presentata la richiesta deve solamente attendere l'espletamento, da parte del conservatore, delle attività suindicate;

- il ritardo da parte del conservatore, come pure il silenzio protratto oltre il termine di novanta giorni, costituisce comportamento illegittimo, fonte di responsabilità per lo stesso conservatore e per la pubblica amministrazione; ma non integra, in alcun modo, un silenzio-rigetto, e quindi un provvedimento negativo in ordine alla richiesta di annotazione;

- conseguentemente, una volta trascorso il termine di novanta giorni dalla richiesta il conservatore rimane obbligato ad eseguire la formalità, senza che sia necessaria, a tal uopo, la presentazione di una nuova domanda di annotazione;

- correlativamente, il richiedente dovrà corrispondere i tributi dovuti in dipendenza dell'annotazione con riferimento alle norme di legge vigenti al momento della presentazione della domanda originaria (come espressamente disposto dall'art. 7 del D.L. 31 gennaio 2005 n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005 n. 43).

Gaetano Petrelli

In materia tributaria, per l'espressa qualificazione dell'avviso di accertamento come atto recettizio, Cass. 25 novembre 1999, in *Giust. pen.*, 2000, II, p. 645.