

SOPPRESSIONE DEI SERVIZI DI CASSA DEGLI UFFICI FINANZIARI NUOVE MODALITA' DI RISCOSSIONE DI TASSE E IMPOSTE ¹

Premessa.

A seguito dell'entrata in vigore, con il 1° gennaio 1998, del *D. Lgs. 9 luglio 1997 n. 237*, e successive disposizioni attuative contenute nel *Decreto Dirigenziale 9 dicembre 1997* (pubblicato sul supplemento ordinario alla G.U. n. 293 del 17.12.1997, alle cui pagine si fara' di seguito riferimento), nel *D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463* (pubblicato sul supplemento n. 2/L alla G.U. n. 2 del 3.1.1998), e nel *Decreto Dirigenziale 22 dicembre 1997* (pubblicato sulla G.U. n. 303 del 31.12.1997), sono stati soppressi i servizi autonomi di cassa degli uffici dipendenti dal Dipartimento delle Entrate e dal Dipartimento del Territorio del Ministero delle Finanze. La nuova normativa pone dei delicati problemi di coordinamento con la preesistente disciplina delle singole imposte indirette, e dei correlati adempimenti cui il notaio e' obbligato. Il Ministero delle Finanze e' finora intervenuto con due circolari (la n. 315/E dell'11 dicembre 1997, e la n. 38/E del 1998) nelle quali affronta i primi problemi operativi posti dalla nuova normativa, senza pero' affrontare organicamente le problematiche giuridiche che da essa nascono. Occorre pertanto delineare, preliminarmente, le linee generali del nuovo sistema di pagamento e riscossione delle imposte e tasse di cui sopra, con il relativo ambito di applicazione, per poi procedere a coordinare lo stesso con la disciplina degli specifici tributi. Il presente studio non ha quindi ad oggetto le specifiche modalita' operative (codici tributo, codici ufficio e causali, modalita' di compilazione dei modelli ministeriali), ma piuttosto le implicazioni piu' propriamente giuridiche della disciplina in esame.

Fonti normative ed ambito di applicazione.

L'articolo 3, comma 138, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, delegava il Governo "ad emanare uno o piu' decreti legislativi finalizzati a modificare la disciplina in materia di servizi autonomi di cassa degli uffici finanziari, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) - razionalizzare il sistema di riscossione delle imposte indirette e delle altre entrate, affidando ai concessionari della riscossione, agli istituti di credito e all'Ente poste italiane gli adempimenti svolti in materia dai servizi di cassa degli uffici del ministero delle Finanze, e armonizzandoli alla procedura di funzionamento del conto fiscale di cui al regolamento emanato con decreto del ministro delle Finanze 28 dicembre 1993 n. 567;
- b) - apportare le conseguenti modifiche agli adempimenti posti a carico dei contribuenti, dei concessionari della riscossione, delle banche, dell'Ente poste italiane e degli uffici finanziari dalla vigente normativa."

¹ Relazione al Convegno di Bologna del 31 gennaio 1998 sul tema "Novita' fiscali 1998 di interesse notarile". Pubblicata in *Notariato*, 1998, p. 180.

La portata della delega era pertanto circoscritta al “*sistema di riscossione delle imposte indirette e delle altre entrate*”, limitatamente alle imposte riscosse “*dai servizi di cassa degli uffici del ministero delle Finanze*”, ed alle “*conseguenti modifiche agli adempimenti*” a carico dei contribuenti, delle banche, dell’ente poste e degli uffici finanziari: pertanto nessuna modifica poteva essere legittimamente apportata a profili non riguardanti specificamente il *pagamento*, la *riscossione* e gli *adempimenti connessi*. Quanto sopra costituisce il presupposto base cui attenersi nell’interpretazione della fonte normativa delegata (D. Lgs. 237/1997, e successivi decreti ministeriali).

La prima limitazione normativa riguarda il *profilo soggettivo*, degli uffici cioè i cui servizi di cassa sono soppressi: si tratta degli uffici dipendenti dal ministero delle Finanze. Pertanto non sono in alcun modo coinvolti, ad esempio, le cancellerie dei tribunali, l’ufficio del registro delle imprese presso la Camera di commercio, gli archivi notarili, i Comuni (si pensi al pagamento delle oblazioni per condono edilizio ed oneri concessori), ed in genere tutti gli uffici non finanziari.

Si parla quindi di *riscossione* delle imposte ed altre entrate: la riscossione costituisce, evidentemente, la fase ultima del pagamento delle imposte, preceduta da altre fasi, quali l’eventuale *richiesta* del contribuente, l’attività di *liquidazione* del tributo (ad opera dello stesso contribuente o dell’ufficio), l’eventuale provvedimento di *iscrizione* in pubblici registri, l’esecuzione degli *adempimenti connessi* a queste ultime attività: nessuno di questi momenti è coinvolto dalla modifica legislativa (punto, questo, sul quale occorrerà tornare più oltre).

Sotto il profilo *oggettivo*, le entrate di cui è stata modificata la disciplina della riscossione sono elencate nell’art. 2 del D. Lgs. 237/1997: vi sono ricomprese, tra l’altro, le tasse e imposte indirette e relativi accessori e sanzioni; le tasse ipotecarie; i tributi speciali; tutte le altre somme a qualsiasi titolo riscosse dagli uffici finanziari. Definizioni che, evidentemente, ricomprendono tutto il ventaglio delle tasse e imposte indirette rilevanti ai fini dell’attività professionale notarile. Nessuna modifica è invece stata apportata per quelle imposte e tasse che, già anteriormente, non venivano riscosse tramite i servizi autonomi di cassa degli uffici finanziari (si pensi ai versamenti dell’IVA e delle ritenute d’acconto, o ai versamenti in acconto o saldo delle imposte dirette in genere).

L’articolo 3 del D. Lgs. 237/1997 stabilisce che “*La determinazione delle entrate e’ effettuata dall’ufficio finanziario competente ovvero, limitatamente ai casi in cui disposizioni di legge prevedono l’autoliquidazione, dal soggetto interessato*”. La disposizione non innova evidentemente, ma conferma il sistema previgente, per cui l’attività di *liquidazione* delle imposte spetta all’ufficio, salvi i casi tassativi di autoliquidazione previsti dalla legge (tra cui rientra l’autoliquidazione delle imposte ipotecarie, catastali, sostitutiva dell’INVIM, di bollo e tasse ipotecarie, in dipendenza della presentazione di denunce di successione). D’altra parte, per quanto sopra detto, se il decreto delegato avesse innovato in ordine alla disciplina della liquidazione delle imposte avrebbe probabilmente ecceduto i limiti della delega conferita con la legge 662/1996.

Lo stesso articolo 3 del D. Lgs. 237/1997 delega quindi a successivo decreto dirigenziale per l’approvazione dei modelli da utilizzare ai fini della *riscossione* e del *versamento*. Sempre, pertanto, in base al principio di gerarchia delle fonti normative è possibile affermare che i decreti dirigenziali attuativi della norma in esame (decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, e decreto dirigenziale 22 dicembre

1997 relativamente agli uffici dipendenti dal Dipartimento del Territorio) in tanto sono legittimi in quanto contengano esclusivamente disposizioni attinenti alla *riscossione* ed al *versamento* delle imposte, poiché nulla possono innovare in relazione alla disciplina della liquidazione delle imposte e tasse.

Ai sensi dell'articolo 4 del D. Lgs. 237/1997, le entrate sono riscosse dal *concessionario del servizio di riscossione dei tributi* nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio finanziario competente, o mediante *delega a dipendenze di istituti di credito* site, anch'esse, nella circoscrizione di cui sopra. E' appena il caso di segnalare che:

- il *versamento ad esattoria incompetente, o con delega ad una dipendenza bancaria territorialmente incompetente* determina, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del D.M. 28 dicembre 1993 n. 567 (regolamento di attuazione dell'art. 78 della legge 4 dicembre 1991 n. 413), l'applicazione della sanzione di cui all'art. 93 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (sanzione da un ventesimo a un decimo delle somme versate). Occorre peraltro rilevare che l'art. 16, comma 1, lett. c), del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 prevede l'abrogazione, con effetto dal 1° aprile 1998, del suddetto art. 93 D.P.R. 602/1973; a decorrere da tale data, il versamento a concessionario incompetente (o con delega a dipendenza bancaria incompetente) non dara' luogo ad applicazione di sanzioni, come si desume anche dall'art. 13, comma 3, del predetto D. Lgs. 471/1997;
- nessun problema di competenza territoriale si pone, se si utilizza per il versamento, come consentito dall'art. 2 del decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, l'apposito conto corrente postale;
- ai sensi dell'art. 10 del D.M. 567/1993 sopra citato, all'azienda di credito delegata compete un *compenso a totale carico del concessionario competente*. La disposizione, parlando di *totale carico*, determina l'illegittimita' della pretesa di alcune banche di applicare commissioni ed oneri anche a carico dei contribuenti e di coloro che effettuano i versamenti.

La registrazione degli atti.

Chiarito quanto sopra, occorre adesso analizzare specificamente la disciplina delle singole imposte e dei singoli adempimenti a carico del notaio, passando in rassegna le singole norme preesistenti alla riforma, per verificare se ed in quale misura abbiano subito delle modifiche come conseguenza dell'entrata in vigore delle nuove norme, ed iniziando dalla disciplina del *pagamento dell'imposta di registro ed altre imposte da riscuotersi in sede di registrazione*, con connesse liquidazione dell'imposta e registrazione dell'atto, contenuta in alcune norme del T.U. sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), che occorre analizzare in dettaglio.

- l'articolo 10 stabilisce che il notaio e' obbligato a richiedere la registrazione per gli atti dallo stesso redatti, ricevuti o autenticati;
- l'articolo 11 dispone che la richiesta di registrazione e' redatta in duplice esemplare su apposito stampato (il c.d. modello 69), e che il notaio che chiede la registrazione deve presentare, unitamente allo stesso stampato, anche l'atto (in originale e in copia autentica);
- l'articolo 16 dispone che la registrazione e' eseguita, previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio, con la data del giorno in cui e' stata richiesta;

l'ufficio puo', di norma, differire la liquidazione dell'imposta per non piu' di tre giorni. *La registrazione consiste*, sempre a norma dell'art. 16, *nell'annotazione in apposito registro dell'atto*, con i relativi estremi, ovvero, per gli uffici dotati di sistemi elettrocontabili, nel completamento del mod. 69 con gli estremi di cui sopra (art. 2 del D.M. 24 giugno 1986). Eseguita la registrazione, l'ufficio *deve* restituire al notaio richiedente l'originale dell'atto registrato.

- l'articolo 42 definisce come *principale* l'imposta applicata al momento della registrazione, intendendosi quindi per momento della registrazione, *ex art. 16* succitato, il momento in cui viene effettuata l'annotazione sopra descritta.

- l'articolo 57 dispone la responsabilita' del notaio per la sola imposta *principale*, come sopra definita, prevedendo espressamente che tale responsabilita' non si estende al pagamento delle imposte *complementari e suppletive*.

Da quanto sopra emerge la *duplice accezione del termine registrazione*, utilizzato dal legislatore, volta per volta, per definire:

a) il *procedimento* (in senso tecnico) che inizia con la richiesta di registrazione e termina con l'annotazione dell'atto negli appositi registri;

b) il *momento finale del procedimento*, e quindi l'annotazione nei registri di cui sopra.

Il procedimento si compone di una serie di fasi (richiesta di registrazione, liquidazione dell'imposta da parte dell'ufficio, pagamento dell'imposta, registrazione dell'atto), di cui soltanto la penultima (il pagamento) e' oggetto della novella legislativa in oggetto. Nessuna delle norme succitate della legge di registro deve ritenersi quindi modificata a partire dal 1° gennaio 1998. Deve invece ritenersi *implicitamente abrogata*, quantomeno parzialmente, per incompatibilita' con la nuova normativa (*ex art. 15 delle preleggi*) la disposizione *dell'articolo 54, comma 1*, del D.P.R. 131/1986, che disponeva: "*All'atto della richiesta di registrazione il richiedente deve pagare l'imposta liquidata a norma del comma 1 dell'art. 16, ovvero, se la liquidazione e' differita a norma del comma 2 dello stesso articolo, depositare la somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta. Della somma depositata viene rilasciata ricevuta*". Nell'impossibilita', oggi, di effettuare alcun pagamento (anche a titolo di deposito) presso l'ufficio del registro (tanto piu' *all'atto della richiesta di registrazione*, e prima della liquidazione da parte dell'ufficio), la norma non ha piu' alcuna possibilita' di applicazione. La disciplina del pagamento dell'imposta deve essere pertanto oggi rinvenuta nel D. Lgs. 237/1997, e nelle successive disposizioni attuative.

L'art. 4 del decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, in attuazione dell'art. 4 del D. Lgs. 237/1997, stabilisce quindi che "*Il soggetto che chiede la registrazione degli atti deve presentare all'ufficio, oltre all'attestazione del pagamento effettuato, un modello, conforme all'allegato n. 6 al presente decreto, contenente l'elenco degli atti e l'indicazione analitica delle singole imposte liquidate e versate per ciascuno di essi. L'ufficio rilascia all'interessato la sezione del modello che costituisce la ricevuta per il ritiro degli atti dopo la registrazione*". La norma va evidentemente interpretata nel rispetto del principio di gerarchia delle fonti, e quindi in modo da non contraddire il sistema legislativo (che postula, rispetto al momento del pagamento, una preventiva attivita' di liquidazione da parte dell'ufficio); coordinando quindi la norma regolamentare con le norme di rango superiore, ne emerge che la *corretta sequenza cronologica delle varie fasi del procedimento di*

registrazione - come delineata dal complessivo sistema normativo vigente - si articola come segue:

- il richiedente la registrazione presenta all'ufficio la richiesta di registrazione (mod. 69), corredata dall'originale e copia dell'atto; la richiesta di registrazione vale, implicitamente, come richiesta di liquidazione all'ufficio;

- l'ufficio, a fronte della richiesta e del deposito dell'atto di cui sopra, rilascia al richiedente una ricevuta, costituita dalla sezione seconda (mod. 6.2) del modello allegato 6 al decreto dirigenziale 9.12.1997;

- l'ufficio può liquidare l'imposta immediatamente ovvero, a norma dell'art. 16 della legge di registro, *differire la liquidazione per non più di tre giorni*. L'atto di liquidazione è un vero e proprio atto amministrativo, al quale deve ritenersi integralmente applicabile la disciplina dettata dalla legge 7 agosto 1990 n. 241, e successive disposizioni attuative (su cui torneremo più avanti); nel caso di liquidazione differita, pertanto, l'ufficio deve portare a conoscenza del contribuente, con mezzi idonei (quindi con un apposito avviso di liquidazione), l'atto di liquidazione ed il relativo risultato;

- venuto a conoscenza del risultato della liquidazione, il richiedente la registrazione deve effettuare il *pagamento delle imposte* con le nuove modalità; a tal uopo il decreto dirigenziale 9 dicembre 1997 prevede che lo stesso ufficio compili il modello 23 (o, in sostituzione, il bollettino di c.c.p. mod. 32), che il contribuente ha comunque l'obbligo di completare per le parti mancanti. Lo stesso richiedente quindi effettuerà il pagamento in banca o in esattoria, utilizzando il suddetto mod. 23;

- il contribuente compila quindi la prima sezione del modello allegato 6 (mod. 6.1: distinta degli atti che vengono presentati per la registrazione), e consegna all'ufficio una copia del mod. 23 con l'attestazione di pagamento e con lo stesso modello allegato 6.1;

- l'ufficio, a seguito del pagamento, esegue la registrazione, consistente, come si è visto, nell'annotazione - *ex art. 16* - dei relativi estremi negli appositi registri.

- a seguito di tale annotazione, l'atto è registrato a tutti gli effetti di legge, e l'ufficio *deve restituirlo* al richiedente, ai sensi dell'art. 16. Inoltre, da tale momento, ogni ulteriore richiesta di imposta non può che essere effettuata a titolo di imposta *suppletiva o complementare*, con conseguente esclusione dell'obbligo notarile di effettuarne il pagamento.

Queste, nelle linee essenziali, le fasi del procedimento di registrazione, quali risultano dal combinato disposto della legge di registro e delle nuove norme in tema di pagamento e riscossione. Occorre, adesso, analizzare le eventuali conseguenze di *comportamenti*, del richiedente e/o dell'ufficio, in tutto o in parte *divergenti rispetto allo schema legale* come sopra delineato.

Un primo problema sorge in relazione all'ipotesi, diffusasi nella prassi, anche per evitare eccessivi ritardi da parte degli uffici, di sostanziale *autoliquidazione* dell'imposta da parte del notaio richiedente, che quindi presenta la richiesta di registrazione all'ufficio corredata dall'avvenuto pagamento e dai modelli 23 e allegato 6, tutti precompilati. In tale scenario possono prospettarsi le seguenti ipotesi:

a) - *la liquidazione predisposta dal notaio viene sostanzialmente condivisa da parte dell'ufficio*: in tal caso, *nulla quaestio*: l'ufficio fa propria l'attività di liquidazione, assumendone giuridicamente la paternità, ed esegue la formalità di registrazione.

Un eventuale mutamento di opinione da parte dell'ufficio successivo all'esecuzione della formalità di registrazione suddetta legittimerebbe l'ufficio solo a richiedere una differenza di imposta a titolo di imposta suppletiva, alle parti contraenti e non al notaio rogante;

b) - *l'ufficio non condivide la liquidazione effettuata dal notaio*: in tal caso lo stesso ufficio può legittimamente non assumere giuridicamente la paternità dell'atto di liquidazione, e può quindi effettuare una nuova liquidazione dell'imposta principale, richiedendo, in caso di pagamento inferiore a quanto l'ufficio stesso ritiene dovuto, un'integrazione del pagamento medesimo. In presenza, invece, di un pagamento superiore al dovuto, l'ufficio non potrà rimborsare l'eccedenza (essendo stati soppressi i servizi di cassa), ed il notaio (o le parti) dovranno presentare *domanda di rimborso* secondo le regole ordinarie (per cui si rammenta che, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.M. 19 ottobre 1994 n. 678, e del punto 86 della tabella allegata allo stesso, per i rimborsi di tasse e imposte indirette il termine fissato agli uffici è di 120 giorni). Il notaio si troverebbe quindi esposto ad effettuare anche due volte il pagamento (il che potrebbe avvenire, ad esempio, anche in caso di versamento effettuato utilizzando codici tributo errati, in quanto non predeterminati dall'ufficio). Da quanto sopra si comprende chiaramente la pericolosità della prassi di autoliquidazione delle imposte, prassi che il notariato a volte subisce, nel tentativo di ovviare, sia pure parzialmente, all'endemica situazione di collasso degli uffici finanziari, e di ritardo nella restituzione degli atti, soprattutto a fronte della norma ottocentesca contenuta nell'articolo 66 della legge di registro, che tuttora impedisce allo stesso notaio - salvo alcune eccezioni - di rilasciare copie di atti non ancora registrati.

Altra situazione patologica è quella in cui il procedimento di registrazione, come sopra delineato, si inceppi a seguito di un *ritardo nell'attività di liquidazione* (o di controllo della liquidazione notarile) *delle imposte da parte dell'ufficio*. Le conseguenze del ritardo di liquidazione da parte dell'ufficio del registro sono state in precedenza analizzate in uno studio della *Commissione studi tributari del C.N.N.*, approvato in data *13 gennaio 1995 (estensore Petrelli)*: in tale occasione si è chiarito come il notaio deve - anche in tal caso - ritenersi adempiente all'obbligo impostogli dall'art. 11 della legge di registro di richiedere la registrazione, purché l'abbia effettivamente richiesta nel termine di 20 giorni, ed a prescindere dalla mancata liquidazione (e dal mancato pagamento) delle imposte: *la richiesta di registrazione, infatti, vale giuridicamente come tale anche in caso di mancato pagamento*, e d'altra parte il richiedente non può legittimamente pagare (e quindi adempiere all'obbligo *ex art. 57* della legge di registro) fino a che l'ufficio non abbia liquidato l'imposta. Se poi l'ufficio registra erroneamente l'atto prima di liquidare definitivamente l'imposta, e quindi prima del pagamento (senza attivare il procedimento di registrazione d'ufficio di cui all'art. 54), scatta la disposizione dell'art. 42, che muta la natura dell'imposta successivamente richiesta in imposta suppletiva. In ogni caso, in qualunque momento venga materialmente effettuata la registrazione (e cioè venga eseguita la relativa formalità di annotazione *ex art. 16* legge registro), la stessa registrazione verrà effettuata con la *data della richiesta*, sempre a norma del summenzionato articolo 16.

La conclusione del ragionamento che precede è la seguente: *la nuova disciplina sulla riscossione delle imposte non ha in alcun modo modificato la struttura del procedimento di registrazione*, come precedentemente vigente, se non nella parte

relativa al pagamento, comportando, sotto quest'ultimo profilo, l'abrogazione implicita del primo comma dell'art. 54 della legge di registro. Sotto ogni altro profilo, e segnatamente per ciò che concerne gli obblighi e le responsabilità del notaio, nulla è innovato.

Occorre peraltro segnalare che il procedimento di registrazione è oggi disciplinato, al pari di ogni altro procedimento amministrativo, dalla legge 7 agosto 1990 n. 241, e successive disposizioni attuative, tra le quali si segnalano:

- il Decreto del ministro delle Finanze 19 ottobre 1994 n. 678;
- la circolare del ministero delle Finanze 13 febbraio 1995 n. 49/S/UCIP
- la direttiva del ministero delle Finanze 25 novembre 1996.

Si tratta di fonti di diversa natura giuridica (la legge e il regolamento adottato con decreto ministeriale sono fonti del diritto in senso proprio, le circolari istruzioni interne alla pubblica amministrazione), ma tutte ugualmente vincolanti per gli uffici dell'amministrazione finanziaria, le quali evidenziano la *sicura applicabilità all'attività degli uffici in oggetto delle norme in tema di trasparenza e di efficienza dell'attività amministrativa, dettate con la suddetta legge 241/1990*. Ciò riguarda, evidentemente, anche il procedimento di registrazione e la connessa attività di liquidazione, con riferimento alla quale ultima, in particolare, dovrà essere nominato un responsabile del procedimento, dovranno essere rispettati i termini di legge (massimo tre giorni) e dovrà essere adottato un provvedimento finale motivato (nella direttiva del 25 novembre 1996 si chiarisce che "*Gli atti dell'amministrazione finanziaria destinati al contribuente devono essere redatti per iscritto*"), sotto pena delle responsabilità penali, civili e disciplinari bene evidenziate al punto III.5 della suddetta circolare del 13 febbraio 1995. In nessun caso, pertanto, potrà essere ritenuto idoneo *avviso di liquidazione delle imposte* la semplice compilazione del mod. 23, anche se effettuata dall'ufficio, ma senza sottoscrizione del responsabile del procedimento o indicazione dello stesso - e degli altri elementi prescritti dalla legge 241/1990 - in altro modo idoneo e conforme a legge. Legittimamente, pertanto, il notaio, una volta effettuata la richiesta di registrazione, potrà assumere una *posizione di attesa*, fino a che non avrà ricevuto in forme idonee un avviso di liquidazione, e non sarà quindi messo in condizione di adempiere al proprio obbligo di pagamento. *La legge*, infatti, prevede un termine per l'attività di liquidazione da parte dell'ufficio, ma *non prevede alcun termine per effettuare il pagamento dell'imposta di registro e delle altre imposte da riscuotere in sede di registrazione* (salva la possibilità per l'ufficio, in caso di mancato pagamento, di attivare il procedimento di registrazione d'ufficio, ex art. 54, commi 4 e 5, del D.P.R. 131/1986).

Altra questione da analizzare è il collegamento effettuato nella prassi dagli uffici del registro tra una *pluralità di atti registrati congiuntamente*, e per i quali è stato effettuato un unico versamento con unico modello. Nell'ipotesi di errore o contestazione relativi alla liquidazione, alla compilazione del modello e/o al pagamento delle imposte relative ad uno degli atti, deve ritenersi sicuramente *illegittima la pretesa degli uffici di sospendere la registrazione anche per gli altri atti*, per i quali non vi sono errori o contestazioni di alcun tipo: la legge, infatti, non legittima in alcun modo il trattamento unitario di più atti ai fini del procedimento di registrazione, né possono costituire motivo di tale trattamento unitario le modalità di funzionamento della procedura informatica utilizzata dall'ufficio. In realtà, *il richiedente la registrazione effettua una richiesta di registrazione distinta*

per ogni atto, e per ogni atto viene attivato un singolo procedimento amministrativo che culmina nella registrazione dello stesso: anche in questo caso, pertanto, il ritardo nella registrazione puo' costituire un *comportamento illegittimo dell'ufficio* e del responsabile del procedimento, il quale ultimo puo' essere considerato anche penalmente responsabile per omissione o ritardo di atti di ufficio.

Ultima questione, sia pure di dettaglio, attinente alla registrazione, e' quella relativa ai *tributi speciali*. Di fronte ad una situazione di fatto estremamente caotica (caratterizzata da comportamenti divergenti tra moltissimi uffici del registro), e' bene ribadire quanto gia' affermato in uno studio della *Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato*, in data 29 marzo 1996 (*estensore Giunchi*): *la pretesa di percepire un tributo speciale come diritto di attestazione* (e piu' precisamente per l'attestazione di avvenuta registrazione riportata sull'originale dell'atto) *deve ritenersi destituita di qualsiasi fondamento*, in presenza di una precisa disposizione legislativa (l'art. 16 della legge di registro) che obbliga l'ufficio ad apporre l'annotazione, quale conseguenza automatica della registrazione, ed a prescindere da qualsiasi richiesta del contribuente, o servizio reso allo stesso. Il fatto, inoltre, che lo stesso modello allegato 6.1 al decreto dirigenziale 9 dicembre 1997 non preveda i tributi speciali, e' indizio ulteriore dell'inapplicabilita' dei tributi speciali in sede di registrazione dell'atto.

In ogni caso, ove se ne ritenesse dovuto il pagamento, le relative modalita' sono disciplinate:

- dall'art. 6, comma 3, del D. Lgs. 237/1997, a norma del quale va effettuato il relativo versamento su apposito conto corrente postale, ovvero, per gli importi non superiori a lire 50.000, mediante applicazione di marche da bollo ordinarie da annullare a cura dell'ufficio finanziario;

- dall'art. 3 del decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, per cui i tributi speciali possono essere pagati con le modalita' *ex art. 1* dello stesso decreto (e cioe' anche con versamento in esattoria o con delega bancaria) quando il loro versamento discenda da un medesimo atto per il quale siano dovute imposte da versarsi con le stesse modalita';

- dal decreto legislativo, attualmente in corso di emanazione, portante disposizioni correttive alle norme fiscali di inizio 1998, che modifica, con decorrenza retroattiva (!° gennaio 1998) il suddetto art. 6, comma 3, del D. Lgs. 237/1997, ammettendo in generale, alternativamente, tutte le modalita' previste dall'art. 1 del decreto 9 dicembre 1997, cosi' superando un probabile aspetto di illegittimita' di quest'ultimo per eccesso di delega.

Ultimo problema da analizzare e' quello relativo all'eventuale modifica della *scadenza del termine per la registrazione* a seguito della nuova normativa. Si e' posto, cioe', il problema dell'applicabilita' *in subiecta materia* dell'articolo 6, comma 8, del D.L. 31 maggio 1994 n. 330, convertito in legge 27 luglio 1994 n. 473, che recita: "*Il pagamento di ritenute alla fonte, di imposte, di tasse e contributi erariali, regionali e locali il cui termine cade di sabato o di giorno festivo e' considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo*". Occorre riprendere, ai fini di una corretta soluzione del problema, le conclusioni suesposte, in base alle quali entro il termine di venti giorni *ex art. 13* del D.P.R. 131/1986 il soggetto deve solo *richiedere la registrazione*, e non effettuare il *pagamento* (anche in considerazione dell'eventualita' della liquidazione differita dell'imposta, ai sensi dell'art. 16 del medesimo T.U.). Si aggiunga che, come sopra

rilevato, deve ritenersi *implicitamente abrogato dalla nuova normativa il primo comma dell'articolo 54 della legge di registro*, nella parte in cui prevedeva l'obbligo di deposito della somma richiesta contestualmente alla richiesta di registrazione (e *che comportava, fino al 31 dicembre 1997, la necessita' che all'atto della richiesta di registrazione, fosse aperta la cassa dell'ufficio, e quindi l'impossibilita' di richiedere la registrazione di sabato*). Pertanto, a mio personale avviso, da un'attenta lettura del surriportato articolo 6, comma 8, D.L. 330/1994 si evince che il suo campo di applicazione e' limitato alle ipotesi in cui la legge preveda un termine per il *pagamento* di imposte, e tale termine scada di sabato o di giorno festivo; nella fattispecie della registrazione, invece, il termine previsto dall'art. 13 del D.P.R. 131/1986 e' *termine per la richiesta di registrazione, che deve ritenersi possa scadere anche di sabato*, giorno di apertura degli uffici del registro. La contraria opinione sembra quindi contrastare decisamente con il disposto normativo, oltre che comportare conseguenze inaccettabili: a tale stregua, infatti, si dovrebbe ritenere che anche il termine per la trascrizione o iscrizione immobiliare (dovendosi pagare imposte e/o tasse con il nuovo sistema) non possa scadere di sabato, tesi evidentemente non sostenibile.

Trascrizioni, iscrizioni, annotamenti nei Registri Immobiliari.

Ai fini dell'esecuzione di formalita' di trascrizione, iscrizione o annotazione nei registri immobiliari vige oggi un sistema misto, in quanto i servizi di cassa delle Conservatorie e degli Uffici del Territorio sono stati mantenuti in vita limitatamente alla *riscossione delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali*, ferma restando la possibilita', anche per questi ultimi, di pagare con il nuovo sistema quando per la stessa formalita' siano pagate anche imposte di bollo ed imposte ipotecarie. In dettaglio, il sistema di pagamento e' oggi disciplinato dalle seguenti norme:

- l'art. 6, comma 3, del D. Lgs. 237/1997 dispone che la riscossione delle tasse ipotecarie avviene mediante versamento su apposito conto corrente postale (oltre che con marche da bollo sotto le 50.000 lire);
- l'art. 3, comma 1, del decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, consente anche il pagamento con le modalita' *ex art. 1* dello stesso decreto (cioe' con versamento al concessionario o con delega bancaria), quando il versamento discenda *da un medesimo atto* per cui siano dovute imposte da versarsi con le nuove modalita';
- l'art. 3 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463 (pubblicato sul supplemento 2/L alla G.U. n. 2 del 3.1.1998), nel prorogare temporaneamente i servizi di cassa degli uffici del Territorio per la riscossione delle tasse ipotecarie, stabilisce che "in caso di pagamento contestuale, *per la stessa formalita'*, di imposte ipotecarie o di bollo e di tasse ipotecarie, queste ultime possono essere riscosse e versate con le modalita' di cui all'art. 4 del D. Lgs. 237/1997 (cioe' con pagamento al concessionario o con delega bancaria);
- l'art. 2, comma 2, del decreto dirigenziale 22 dicembre 1997 prevede la modalita' alternativa del versamento al concessionario o della delega bancaria nel caso di pagamento contestuale, *per la stessa formalita'*, di imposte ipotecarie, di bollo e tasse ipotecarie;
- con decreto legislativo in corso di emanazione, contenente disposizioni correttive alle norme fiscali di inizio anno, viene modificato (con decorrenza dal 1° gennaio 1998) il suddetto art. 6, comma 3, del D. Lgs. 237/1997, consentendosi in ogni caso

il versamento delle tasse ipotecarie con tutte le modalita' di cui al decreto dirigenziale 9 dicembre 1997.

Da quanto sopra, si desume che, prima con il D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463, e successivamente con il decreto legislativo contenente disposizioni correttive, e' stato modificato il comma 3 dell'art. 6 del D. Lgs. 237/1997, e che il pagamento delle tasse ipotecarie avviene legittimamente con versamento all'esattoria o delega bancaria, *sia quando per la stessa formalita' si pagano anche imposte ipotecarie o di bollo, sia quando si pagano solo tasse ipotecarie.*

In merito al limite delle 50.000 lire, l'art. 6 comma 3 suindicato parla di "*importo complessivo*": deve peraltro ritenersi che tale limite sia riferito alla singola formalita' richiesta all'ufficio, in quanto diversamente la norma risulterebbe in concreto inapplicabile il piu' delle volte, ed inoltre sarebbe arbitrario stabilire qualsiasi altro termine di riferimento (importo complessivo delle formalita' presentate lo stesso giorno? o delle formalita' relative allo stesso atto?)

La *liquidazione* delle imposte e tasse, anche in questo caso, e' di competenza dell'ufficio: essa deve essere immediata, non essendo ammesso alcun ritardo nell'esecuzione delle formalita'. L'art. 4 del decreto dirigenziale 22 dicembre 1997 stabilisce che per la determinazione degli importi da versare per imposte ipotecarie, di bollo e tasse ipotecarie gli uffici debbano mettere a disposizione un apposito sportello, cui il richiedente potra' rivolgersi prima di presentare la formalita' allo sportello di accettazione: la richiesta di liquidazione delle imposte precede quindi la richiesta di esecuzione della formalita'.

La problematica piu' importante *in subiecta materia* e' quella relativa al *rapporto tra il pagamento delle imposte e tasse e l'esecuzione della formalita' ipotecaria*: problema non nuovo, ma che acquista maggiore importanza pratica oggi, in presenza di modalita' di pagamento che possono maggiormente dar luogo ad errori e contestazioni.

Sorge innanzitutto la domanda se sia legittimo l'operato dell'ufficio che, a fronte di mancato o erroneo pagamento di imposte e/o tasse riferite ad una formalita', *sospenda* l'esecuzione della stessa *in attesa di regolarizzazione del pagamento* (anche in considerazione delle gravi conseguenze civilistiche che possono derivare dal ritardo nell'esecuzione delle formalita' stesse). Il sistema normativo vigente puo' cosi' delinearsi:

- l'articolo 2674 del codice civile, come modificato dall'art. 5 della legge 27 febbraio 1985 n. 52, prevede delle ipotesi tassative in cui il conservatore puo' rifiutare l'esecuzione delle formalita', ipotesi riconducibili essenzialmente all'assenza di alcuni elementi nelle note o nei titoli, e di recente integrate dall'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994 n. 133 (a proposito dell'ipotesi di note e titoli non contenenti i requisiti prescritti in caso di non aggiornamento dei dati catastali), e dall'art. 10 del D.L. 20 giugno 1996 n. 323, attuato con D.M. 29 aprile 1997 (che prevede la facolta' di rifiuto delle note se non redatte su supporto informatico, a partire dalla data fissata per singoli uffici del territorio con decreti direttoriali). Il secondo comma dell'art. 2674 dispone quindi che in ogni altro caso il conservatore non puo' rifiutare o ritardare l'esecuzione delle formalita';

- l'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642 (disciplina dell'imposta di bollo) stabilisce che i dipendenti dell'amministrazione dello Stato non possono rifiutarsi di

ricevere documenti e atti non in regola con le disposizioni sull'imposta di bollo, salvo l'obbligo di inviarli per la regolarizzazione al competente ufficio del registro;

- l'articolo 13 del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 (testo unico sulle imposte ipotecarie e catastali) stabilisce che gli uffici dei registri immobiliari riscuotono *l'imposta ipotecaria* di loro competenza (e cioè, ai sensi del precedente art. 12, l'imposta relativa ad atti che non comportano trasferimento della proprietà, ovvero trasferimento o costituzione di diritti reali di godimento) "*all'atto della richiesta della formalità*" (comma 2), e che "*il pagamento delle imposte non può essere dilazionato*" (comma 4). Il successivo articolo 15 dispone poi che "*possono essere eseguite anche senza previo pagamento delle imposte*" le iscrizioni, rinnovazioni ed annotazioni (ma non le trascrizioni) che sono richieste da pubblici ufficiali in virtù di un obbligo loro imposto per legge. La norma, cioè, pone - interpretata *a contrario* - un vero e proprio *divieto di esecuzione delle formalità prima del pagamento delle imposte ipotecarie*, al di fuori dei casi espressamente previsti all'art. 15, e, trattandosi di norma posteriore, prevale sul dettato tassativo dell'articolo 2674, comma 2, del codice civile;

- l'articolo 19 del citato D. Lgs. 347/1990 dispone che per le operazioni inerenti al servizio ipotecario sono dovute le *tasce ipotecarie* previste nell'allegata tabella, senza peraltro richiamare le disposizioni suindicate relative all'imposta ipotecaria. Si tratta di norma del tutto isolata dal contesto normativo dell'imposta ipotecaria, per cui non può ritenersi in alcun modo legittima l'estensione ad essa delle previsioni di cui ai superiori articoli 13 e 15, soprattutto in presenza di una norma di chiusura come quella dell'art. 2674, secondo comma, del codice civile.

In conclusione, occorre distinguere le seguenti formalità:

a) - *note* di trascrizione, iscrizione o domande di annotazione (come, ad esempio, le richieste di annotazione di cancellazione o riduzione di ipoteca) *per cui siano dovute solo imposta di bollo e tassa ipotecaria*: il mancato o erroneo pagamento non è in alcun caso motivo di rifiuto della formalità;

b) - *note* di iscrizione o domande di annotazione *per le quali sia dovuta l'imposta ipotecaria, ma sia anche previsto uno specifico obbligo di legge a carico del notaio o pubblico ufficiale* (esempio, le domande di annotazione di cui agli articoli 2654, 2655 e 2896 c.c., ex art. 7 D. Lgs. 347/1990): stessa conclusione di quella sub a);

c) - *note* di trascrizione, di iscrizione o domande di annotazione *per cui sia dovuta anche l'imposta ipotecaria, al di fuori dei casi sopra previsti*: mentre il mancato pagamento del bollo e delle tasse ipotecarie è irrilevante ai fini di cui trattasi, il mancato o erroneo pagamento dell'imposta ipotecaria è causa di rifiuto della formalità.

Quanto sopra, nell'ipotesi in cui la riscossione dell'imposta ipotecaria sia di competenza della conservatoria, o ufficio del territorio. *Nell'ipotesi, invece, in cui tale riscossione spetti all'ufficio del registro* ai sensi dell'art. 12, il pagamento dell'imposta ipotecaria non può essere *mai* considerato presupposto dell'esecuzione della formalità, come adombrato di recente da qualche Conservatoria. Ciò si evince:

- dall'art. 2669 c.c. (richiamato dall'art. 65, comma 5, della legge di registro, D.P.R. 131/1986), che consente la trascrizione anche prima del pagamento dell'imposta di registro;

- dall'art. 66, lettera c), della stessa legge di registro, che consente il rilascio di copie destinate alla trascrizione e iscrizione nei registri immobiliari anche prima della registrazione;

- dall'art. 13 del D. Lgs. 347/1990, che estende all'imposta ipotecaria le norme in tema di riscossione sull'imposta di registro.

Nessuna delle norme suindicate deve ritenersi modificata, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 237/1997, anche perché una modifica che avesse inciso sulle modalità e i termini della trascrizione immobiliare sarebbe stata sicuramente illegittima per eccesso di delega.

Salvo quanto sopra specificato, rimane in vigore il principio di tassatività delle ipotesi di rifiuto di trascrizione, sancito dall'art. 2674, secondo comma del codice civile. Pertanto deve ritenersi sicuramente illegittimo il comportamento dell'ufficio che, a seguito della richiesta e pagamento unitari per ottenere una pluralità di trascrizioni e/o iscrizioni, rifiuti o ritardi l'esecuzione di una o più formalità richieste, a causa del mancato o erroneo pagamento afferente un'altra formalità; nessun rilievo giuridico può ovviamente avere il meccanismo di funzionamento della procedura informatica utilizzata dagli uffici medesimi, che eventualmente richiedesse come obbligatorio il preventivo pagamento. E' comunque da auspicare, de iure condendo, la modifica della norma che condiziona l'esecuzione della formalità di trascrizione, iscrizione o annotazione al preventivo pagamento dell'imposta ipotecaria: il sistema della pubblicità legale immobiliare adempie una rilevante funzione civilistica di ordine pubblico, e non è possibile condizionarne l'attuazione all'adempimento di una norma di carattere fiscale, a pena di stravolgerne il funzionamento e l'efficacia.

Imposta di bollo.

Anche la materia dell'imposta di bollo è coinvolta dalla nuova disciplina della riscossione. L'imposta di bollo, come è noto, può essere pagata mediante carta bollata o marche da bollo, e per tali modalità nulla è variato. Cambiano invece le altre modalità di *riscossione in modo straordinario* (mediante visto per bollo o bollo a punzone) *ed in modo virtuale*, in quanto l'ufficio del registro non può più riscuotere autonomamente l'imposta. In tutte le ipotesi, pertanto, in cui la legge prevede la riscossione mediante visto per bollo, bollo a punzone o in modo virtuale, il pagamento potrà essere effettuato con le nuove modalità disciplinate dal D. Lgs. 237/1997. Sintetizzando, può rammentarsi che:

- a norma dell'art. 1 della tariffa, parte prima, allegato A al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642, *poteva essere pagata mediante versamento all'ufficio del registro l'imposta di bollo per gli atti ricevuti o autenticati da notaio e per le copie conformi di essi*, purché presentate per la registrazione unitamente agli originali; tale pagamento all'ufficio del registro deve ritenersi oggi sostituito dal pagamento con le nuove modalità. Sorge il problema se la disposizione dell'art. 1 della tariffa possa interpretarsi in senso estensivo, tale cioè da legittimare l'assoggettamento al bollo virtuale anche per copie diverse da quelle presentate ai sensi dell'art. 11 della legge di registro: se il notaio, cioè, possa presentare, unitamente alla richiesta di registrazione, anche altre copie da rilasciarsi in bollo (per uso delle parti, dell'ufficio del registro delle imprese, ecc.). Deve probabilmente optarsi per la soluzione positiva limitatamente alle copie che il notaio può rilasciare prima della

registrazione (ad esempio, in quanto destinate alla trascrizione immobiliare, o all'assolvimento di un altro obbligo di legge), mentre sicuramente la soluzione dovrà essere negativa per le altre copie, che il notaio può rilasciare solo dopo la registrazione;

- ai sensi dell'art. 3 della suindicata tariffa, parte prima, *l'imposta può essere corrisposta in modo virtuale* (ed oggi, con le nuove modalità di pagamento) per le istanze ad enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, o dirette alle conservatorie dei registri immobiliari, agli uffici tecnici erariali, agli uffici del registro. Il comma 2 dell'art. 3 prevede altresì il modo di pagamento virtuale (mediante versamento alle conservatorie, oggi con le nuove modalità) *per le note di trascrizione, iscrizione, rinnovazione ed annotazione nei registri immobiliari*. Deve ritenersi che la norma non ricomprenda le copie degli atti da allegarsi alle note di trascrizione (per cui il pagamento può effettuarsi con le nuove modalità in sede di richiesta di registrazione, ai sensi del superiore art. 1), né le istanze per l'iscrizione nel registro delle imprese (non trattandosi di "ufficio finanziario" cui si applichi la nuova disciplina).

Salvo quanto sopra espressamente previsto, rimane in vigore - per la parte che non prevede pagamenti all'ufficio del registro - la normativa in tema di limitazioni ed autorizzazioni al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo, di cui all'articolo 15 del D.P.R. 642/1972.

Tassa sui contratti di trasferimento di titoli o valori (c.d. tassa sui contratti di borsa).

Si pone il problema dell'applicabilità alla *tassa sui contratti di borsa* delle norme sul nuovo sistema di riscossione. Certamente la tassa in oggetto rientra nell'ambito delle "tasse e imposte indirette", o in "tutte le altre somme a qualsiasi titolo riscosse dagli uffici finanziari" di cui all'art. 2 del D. Lgs. 237/1997. Appare comunque opportuno effettuare una breve ricognizione dell'evoluzione storica del sistema di pagamento della tassa in oggetto.

Ai sensi dell'art. 3 del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3278, la tassa poteva essere pagata esclusivamente con l'impiego di foglietti costituiti da due parti, di cui ciascuno dei contraenti ne trattiene una (*c.d. fissato bollato*). Il successivo art. 4 consente l'utilizzo di fogli stampati su carta non filigranata, purché muniti preventivamente dagli uffici del registro con marche o con punzone di corrispondente importo, e con la previsione che le marche possono essere annullate esclusivamente dagli uffici del registro con bollo a calendario.

Con l'articolo 10, comma 2, del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, convertito con modificazioni nella legge 13 maggio 1988 n. 154, e come successivamente modificato dall'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1991 n. 417, convertito in legge 6 febbraio 1992 n. 66, è stata prevista anche la possibilità di pagare la tassa in oggetto mediante applicazione, sull'atto o sulla fattura, di *marche da bollo* di corrispondente importo. con il suddetto D.L. 417/1991 veniva esteso l'ambito di applicazione della tassa in oggetto anche ai contratti a titolo oneroso conclusi per atto pubblico o scrittura privata, o comunque in altro modo non conforme agli usi di borsa.

L'articolo 10 bis, comma 2, del D.L. 70/1988, ha peraltro disposto che l'importo massimo della tassa da corrispondere con valori bollati non possa eccedere le *lire*

800.000: “la differenza d’imposta, totale o parziale, e’ riscossa mediante visto per bollo dell’ufficio del registro”. L’espressione “totale o parziale” fa ritenere che oggetto di riscossione con visto per bollo fosse da intendersi non la mera differenza superiore alle lire 800.000, bensì l’intero importo della tassa dovuta.

Il Ministero delle Finanze (Direzione Generale Tasse), con circolare n. 16 in data 9 marzo 1992, riteneva peraltro che “il tributo dovuto per i trasferimenti a titolo oneroso aventi per oggetto titoli o valori o quote di partecipazione in società di ogni tipo o in enti aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, conclusi per atto pubblico o scrittura privata, possa essere corrisposto direttamente all’ufficio del registro in sede di registrazione dell’atto”.

La normativa di cui sopra va interpretata e coordinata con le nuove disposizioni del D.L. 237/1997. Appare innanzitutto evidente che non e’ piu’ possibile la riscossione della tassa mediante visto per bollo, e che l’eventuale pagamento al momento della registrazione dell’atto debba avvenire con le nuove modalità sopra descritte. E’ dubbio, peraltro, che sia possibile e lecito effettuare il pagamento sempre con le nuove modalità - come adombrato dalla circolare ministeriale n. 16 del 9 marzo 1992 - a fronte delle disposizioni normative sopra descritte, tuttora vigenti in quanto mai abrogate, che prevedono, sostanzialmente, le modalità alternative del fissato bollato e delle marche da bollo, disponendo esclusivamente per importi superiori a lire 800.000 la riscossione con modalità diverse. Sembra pertanto preferibile ritenere applicabile il nuovo sistema esclusivamente alla tassa di importo superiore alle 800.000 lire. Una conferma indiretta di tale conclusione si trova nel D. Lgs. 21 novembre 1997 n. 435 (fonte, tra l’altro, posteriore al D. Lgs. 237/1997 sulla soppressione dei servizi di cassa), che ha modificato la disciplina della tassa, abrogandola per i contratti conclusi nei mercati regolamentati e mantenendola negli altri casi. L’articolo 1, comma 6, di tale provvedimento stabilisce che “L’emissione del foglietto bollato e’ facoltativa quando l’obbligo per la tassa di cui al R.D. 30 dicembre 1923 n. 3278 e’ stato assolto in modo virtuale”; ai successivi commi 7, 10 e 11 viene richiamata l’esigenza di autorizzazione al pagamento in modo virtuale per determinate categorie di soggetti, con cio’ escludendosi implicitamente che il pagamento in modo virtuale possa considerarsi la regola per la generalità dei contratti.

Tassa sulle Concessioni Governative.

Il D. Lgs. 237/1997 dispone, all’articolo 6, comma 1, che “La riscossione delle tasse sulle concessioni governative, da corrispondere in modo ordinario, ai sensi della vigente normativa, e’ effettuata mediante versamento su apposito conto corrente postale intestato all’ufficio concessioni governative di Roma, vincolato a favore della sezione di tesoreria provinciale dello Stato di Roma”. La norma parla esclusivamente del pagamento in modo ordinario (quello, cioè, che prima avveniva, ai sensi dell’articolo 3, lettera a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641, “con pagamento diretto all’ufficio del registro competente o con versamento sul conto corrente postale a questi intestato”). Ne deriva che rimangono invariate le modalità di pagamento in modo straordinario, ex articolo 3, lettera b), da effettuarsi a mezzo speciali marche da annullarsi dal pubblico ufficiale che rilascia l’atto, nonché le modalità residuali stabilite dalle singole voci della tariffa, ai sensi dell’art. 3, lettera b bis).

Per quanto specificamente concerne l'attività notarile, rimane quindi in vigore la norma che prevede *il pagamento delle tasse di CC.GG. per la vidimazione dei libri d'impresa e dei libri sociali mediante apposizione di marche* (art. 23 della tariffa allegata al suddetto D.P.R. 641/1972. Quanto alla *tassa di lire 600.000 dovuta dalle società di capitali*, essa può essere ancora corrisposta mediante delega alle aziende e istituti di credito; per l'anno di inizio di attività, l'art. 23 della tariffa prevede la corresponsione della tassa medesima "*in modo ordinario*", per cui si rende applicabile il *nuovo sistema di pagamento* con il conto corrente postale vincolato di cui sopra.

E' appena il caso di segnalare che dal 1° gennaio 1998 non vi è più l'obbligo di pagamento di tasse di concessioni governative per l'iscrizione nel registro delle imprese, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 3, comma 138, della legge 549/1995.

Denuncie di successione.

Ai sensi dell'art. 4 del decreto dirigenziale 9 dicembre 1997, "*Il soggetto che presenta la dichiarazione di successione deve presentare all'ufficio, oltre all'attestazione del pagamento effettuato, il prospetto di liquidazione conforme all'allegato n. 7 al presente decreto*". La norma non pone particolari problemi di interpretazione, oltre a quanto sopra evidenziato, salvo rammentare che, come si evince dal combinato disposto dell'art. 4, comma 1, D. Lgs. 237/1997, e dell'art. 11, comma 1, del D.L. 79/1997, convertito in legge 140/1997, mentre anteriormente al 1° gennaio 1998 era possibile effettuare il versamento delle imposte autoliquidate presso qualsiasi dipendenza bancaria, oggi è indispensabile seguire il criterio di competenza territoriale stabilito dalla nuova norma, e quindi occorrerà versare presso l'esattoria, o con delega a dipendenza bancaria, site nella *circoscrizione dell'ufficio del registro competente in base all'ultima residenza del defunto*).

E' inoltre d'uopo rammentare che l'attività di liquidazione dei tributi richiesta al contribuente in sede di presentazione della dichiarazione di successione (cioè delle imposte ipotecaria, catastale, di bollo, sostitutiva dell'INVIM, e della tassa ipotecaria) è vera e propria *autoliquidazione*, posta a carico e sotto la responsabilità del contribuente, e nulla a tal proposito è stato modificato dal D. Lgs. 237/1997. Ciò comporta, quale evidente conseguenza, il fatto che, a differenza della fattispecie della richiesta di registrazione, la presentazione della dichiarazione di successione deve essere necessariamente preceduta dalla preventiva liquidazione ad opera del contribuente e dal pagamento di quanto dovuto.

Al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dal D.L. 79/1997, convertito in legge 140/1997, rimane necessaria un'attività di liquidazione dell'ufficio, e ciò vale sia per l'imposta di successione che per i *tributi speciali* (ritenendosi pertanto illegittima la richiesta di qualche ufficio di richiedere l'autoliquidazione anche dei tributi speciali, non prevista da alcuna norma di legge).

Gaetano Petrelli