

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 227 bis

Gaetano Petrelli

NOTAIO-IMPOSTA DI REGISTRO-IMPOSTA PRINCIPALE-RITARDO NELLA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E NELLA REGISTRAZIONE

*Approvato dalla Commissione Tributaria il 21 ottobre 1994.
Approvato dal Consiglio Nazionale il 13 gennaio 1995.*

Premessa

L'articolo 16 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) dispone che: "Salvo quanto disposto nell'art. 17, la registrazione e` eseguita, previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio, con la data del giorno in cui e` stata richiesta.

L'ufficio può differire la liquidazione dell'imposta per non più di tre giorni: il differimento non e` consentito se ritarda o impedisce l'adozione di un provvedimento ovvero il deposito di un atto entro un termine di decadenza." L'articolo 54 del T.U., a sua volta, dispone: "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."

Dal sistema legislativo, pertanto, e` possibile ricavare due modalità alternative di registrazione e di liquidazione dell'imposta di registro. Secondo la prima modalità (ritenuta normale), all'atto

della richiesta di registrazione l'Ufficio liquida immediatamente l'imposta, ne riscuote l'importo, e quindi procede alla formalità della registrazione, restituendo quindi al richiedente (come dispone lo stesso art. 16) l'originale dell'atto.

Secondo l'ulteriore modalità (pensata come sussidiaria ed eventuale, per i casi in cui ricorrano difficoltà nella liquidazione dell'imposta, o anche difficoltà materiali nella registrazione immediata (1)), l'Ufficio, all'atto della richiesta di registrazione, riceve un deposito in denaro, salvo eseguire, nel termine massimo di tre giorni, la liquidazione definitiva dell'imposta, riscuotere l'eventuale conguaglio ed eseguire quindi la formalità della registrazione, attribuendo peraltro a quest'ultima la data della richiesta. Nella realtà operativa di molti Uffici del Registro, peraltro, è possibile riscontrare un comportamento parzialmente difforme da quelli sopra esposti. Spesso, infatti, anche a causa della notevole mole di lavoro che si accumula in determinati periodi dell'anno, ovvero a fronte di insufficienze di personale addetto alla registrazione, le operazioni di liquidazione dell'imposta e di esecuzione della registrazione si protraggono ben oltre il termine di tre giorni fissato dalla legge, a volte addirittura per alcuni mesi, con conseguente ritardo anche nella restituzione degli originali e nella esecuzione di adempimenti successivi alla registrazione.

Con riferimento a tali ipotesi, occorre verificare quali siano le conseguenze del ritardo da parte dell'Ufficio, e quindi, se il decorso del termine di tre giorni possa determinare un mutamento della disciplina della riscossione dell'imposta.

In particolare, viene in considerazione l'articolo 42 del T.U., a norma del quale "+ principale l'imposta applicata al momento della registrazione; e` suppletiva l'imposta applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; e` complementare l'imposta applicata in ogni altro caso." E` evidente che, in base all'interpretazione che si adotti della locuzione "applicata al momento della registrazione", l'imposta non immediatamente riscossa dall'Ufficio può caratterizzarsi come principale, suppletiva o complementare, con le note conseguenze di disciplina.

Occorre pertanto, preliminarmente, decidere circa l'interpretazione delle nozioni di

"registrazione", e di "liquidazione dell'imposta", per poi esattamente individuare il rapporto esistente tra il pagamento dell'imposta e l'esecuzione della registrazione, e trarne quindi le conseguenze in merito alla qualificazione dell'imposta da pagarsi.

La Registrazione: struttura, funzione ed effetti giuridici

L'indagine relativa alla struttura della fattispecie "registrazione" può prendere le mosse dalle conclusioni raggiunte da autorevole dottrina in tema di pubblicità. Ferme restando, infatti, le differenze -essenzialmente funzionali ed effettuali - riscontrate tra la fattispecie pubblicità e la fattispecie registrazione (2), sembra che sotto il profilo strutturale possano condividersi alcune delle soluzioni adottate in materia di pubblicità. In particolare, la registrazione viene in considerazione innanzitutto come "procedimento" in senso tecnico: si tratta, cioè, di una fattispecie complessa, caratterizzata dall'esistenza di diverse fasi, o momenti, e quindi da una pluralità di atti teleologicamente orientati verso la produzione di un atto finale (3); di tali atti, alcuni costituiscono espressione di un'attività privata, altri sono dei veri e propri atti amministrativi (4).

In particolare, il procedimento della registrazione inizia - normalmente - con un atto di impulso del privato, consistente nella "richiesta di registrazione" (art. 11 T.U.); vi è poi l'attività dell'Ufficio di "liquidazione dell'imposta"; quindi il pagamento dell'imposta da parte del privato; infine, la formalità della registrazione, la quale consiste, a norma dell'art. 16, III comma, T.U., "nell'annotazione in apposito registro dell'atto ... con la indicazione del numero progressivo annuale, della data della registrazione, del nome del richiedente, della natura dell'atto, delle parti e delle somme riscosse. Per gli uffici dotati di sistemi elettrocontabili le modalità relative all'esecuzione della registrazione sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro di grazia e giustizia."

Con riferimento a quest'ultimo inciso, è stato stabilito, con D.M. 24.6.1986, all'art. 2, che "Il modello 69, al momento della registrazione, viene completato dall'ufficio che, a mezzo dei sistemi elettrocontabili, vi annota anche il numero progressivo annuale, la data della registrazione e le somme riscosse"; e, all'art. 3, che "Negli uffici dotati di sistemi elettrocontabili,

i registri di formalità di cui all'art. 16, 3 comma, del testo unico comma dello stesso articolo, contenenti i modelli 69 completati dall'ufficio come stabilito nel precedente art. 2". L'articolo 16, ultimo comma, del T.U. stabilisce infatti che "Le richieste di registrazione sono conservate, previa apposizione del numero e della data di registrazione, in appositi volumi rilegati." La registrazione, pertanto, intesa come atto finale del procedimento di cui trattasi, consiste nella annotazione negli appositi registri (o nel completamento dei modelli 69, come sopra detto) di alcune indicazioni idonee ad identificare gli atti registrati, e nella attribuzione del numero progressivo annuale. Come tale, l'atto finale del procedimento si caratterizza come "operazione" (5) consistente nel completamento degli appositi "registri" (da cui prende il nome l'istituto stesso della registrazione e il tributo relativo) (6).

Tale operazione, in quanto atto materiale, non può che avere la data del giorno in cui è materialmente eseguita. Pertanto, la norma dell'art. 16, I comma, T.U., in base a cui la registrazione è eseguita "con la data del giorno in cui è stata richiesta" deve essere intesa nel senso che, una volta eseguita l'operazione in oggetto, negli appositi registri deve essere indicata la data della richiesta di registrazione, e che l'effetto dell'attribuzione della data certa - nonché gli altri effetti che per legge esigono il riferimento ad una data determinata (si pensi al dies a quo per l'esecuzione di alcuni adempimenti) - si produce con riferimento al momento della richiesta, anche se l'esecuzione della formalità è materialmente avvenuta in data posteriore (7).

Dalla qualificazione della registrazione come "procedimento" in senso tecnico - essendo evidente l'analogia strutturale delle due fattispecie registrazione e pubblicità - emerge poi la peculiare rilevanza dell'atto finale, quale ultimo atto della serie, e la differenziazione del procedimento medesimo rispetto alle "fattispecie a formazione successiva". Come incisivamente è stato rilevato, "la pluralità di atti che si riscontra nell'ipotesi di formazione successiva è suscettibile di unificazione, cioè diventa un solo atto, in quanto, e solamente in quanto, conseguenze giuridiche sono dalla legge collegate all'intera totalità del ciclo formativo: l'insieme degli atti è dunque una unità non meramente concettuale, ma giuridica, essendo fonte unitaria di situazioni effettuali. Anche il procedimento contiene una pluralità di atti componenti una serie temporale, ma ciò che manca in questa figura è appunto la considerazione unitaria della pluralità nel riflesso dell'efficacia. La situazione giuridica finale invero non scaturisce dall'insieme degli atti, come

avviene nel caso della formazione successiva, ma è prodotta soltanto dall'ultimo atto della serie.

La formazione successiva è una coordinazione di due o più atti, o di atti ed eventi, i quali concorrono insieme alla integrazione di una fattispecie più complessa, di cui vengono a costituire i componenti. Il procedimento è invece una coordinazione di due o più atti che concorrono alla determinazione dell'atto finale, ma che rimanendo estranei al nucleo degli elementi strutturali di quest'ultimo, si atteggiavano come semplici determinanti, nel senso che ciascuno di essi è volto a rendere legittimo, nei limiti assegnati alla propria zona di influenza, l'atto con cui la serie si chiude.

La formazione successiva si concreta in una sequenza di atti, o di atti ed eventi, i quali vengono gradualmente ad integrare una fattispecie unitaria più complessa, nel cui seno rimangono assorbiti come parti rispetto al tutto; il procedimento invece si concreta in una serie di atti destinati a rimanere sempre strutturalmente distinti (8)." È evidente che le caratteristiche del procedimento, sopra evidenziate, ricorrono tutte nel caso della registrazione: sequenza di atti essenzialmente preordinati a fini tributari, ma in cui l'effetto civilistico non può che collegarsi al solo momento della "registrazione", inteso come "formalità" di annotamento nei pubblici registri. Ed in merito alla distinzione strutturale delle varie fasi del procedimento la dottrina più autorevole ha avuto modo di rilevare, con riferimento alla registrazione, la totale autonomia dei vari momenti della liquidazione dell'imposta, del pagamento della stessa e della registrazione (9).

Le osservazioni di cui sopra si riveleranno di notevole rilevanza - come si vedrà - soprattutto ai fini dell'inquadramento teorico del rapporto esistente tra il momento del pagamento dell'imposta di registro e quello della registrazione. Sotto il profilo funzionale, la registrazione viene in considerazione, oltre che come strumento fiscale per l'attuazione di un prelievo tributario, come istituto civilistico, cui la legge ricollega alcune conseguenze di ordine sostanziale. A norma dell'art. 18 T.U., infatti, "La registrazione, eseguita ai sensi dell'art. 16, attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi a norma dell'art. 2704 del codice civile". Si tratta, in entrambi i casi, di una funzione essenzialmente probatoria: la "attestazione dell'esistenza degli atti", rivestendo maggior importanza per le convenzioni verbali di cui costituisce una prova, esplica tuttavia un'efficacia probatoria indiretta e sussidiaria anche con

riferimento agli atti scritti; l'attribuzione della data certa, stabilita ex art. 2704 per le scritture private non autenticate, vale peraltro anche con riferimento agli atti pubblici ed autentici, sia pure in subordine, in quanto può costituire elemento di prova in un giudizio di falso relativo all'operato del pubblico ufficiale che ha ricevuto o autenticato l'atto (10).

La registrazione, inoltre, comporta l'obbligo per l'Ufficio di conservazione degli atti e di rilascio delle copie degli stessi, sia pure con i limiti di cui all'art. 18, ultimo comma, T.U. Si tratta, evidentemente, di rilevanti effetti sostanziali - non meramente tributari - che l'ordinamento ricollega alla "esecuzione della registrazione", intesa come espletamento delle formalità consistenti nella prescritta annotazione negli appositi registri.

Portando queste riflessioni alle logiche conseguenze, si può sostenere che la funzione tributaria della formalità "registrazione" (e cioè dell'ultimo atto della procedura in oggetto) assume un rilievo solo secondario, in quanto strumentale ad una classificazione degli atti che costituiscono presupposto per l'imposizione di registro; rimanendo principale, con riferimento a quest'atto finale, la funzione storicamente originaria della registrazione, e cioè quella civilistica, sopra descritta (11).

Concludendo, si può affermare che:

- il termine "registrazione" è impiegato dal legislatore in differenti accezioni: talvolta, per indicare il procedimento nel suo complesso, talaltra per definire il momento conclusivo di tale procedimento, e cioè la "formalità" di annotamento nei pubblici registri;
- intesa come "formalità", la registrazione ha una funzione civilistica, che accompagna e, in un certo senso, si sovrappone a quella tributaria di identificazione degli atti sottoposti a tributo;
- in quanto "formalità", la registrazione è strutturalmente ben distinta dalle altre fasi del procedimento, e segnatamente da quelle della liquidazione e del pagamento dell'imposta, su cui bisogna ora soffermarsi.

La liquidazione dell'imposta di registro

L'art. 16 T.U. stabilisce che la registrazione è eseguita previo pagamento dell'imposta "liquidata dall'ufficio" e che l'ufficio medesimo può "differire la liquidazione" per non più di tre giorni. La liquidazione di cui si fa parola consiste in un'attività consistente nello "appurare un rapporto di tipo patrimoniale, con calcoli e indagini accurate, riconoscendone la legittimità e stabilendone l'importo in denaro" (12).

D'altra parte, nell'ipotesi in cui la liquidazione è differita, la parte deve preventivamente depositare "la somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta": non vi è quindi un'attività, né tantomeno un obbligo di autoliquidazione dell'importo del deposito da parte del richiedente la registrazione;

inoltre, come è stato incisivamente rilevato (13), non si tratta di qualsiasi acconto d'imposta, ma anche in questo caso, vi è un'attività di sia pur sommaria liquidazione, con cui l'Ufficio determina la somma da depositare che corrisponda, ad un primo sommario esame, all'importo che ragionevolmente sarebbe dovuto (14).

La liquidazione è, pertanto, un atto amministrativo (definito come "atto di accertamento" (15)), con cui la Pubblica Amministrazione determina l'importo dell'imposta dovuta, e ne porta a conoscenza del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta medesima, di regola con un "avviso di liquidazione" (16). Non esiste, quindi - di norma - un'autoliquidazione dell'imposta di registro (17), e non esiste neanche - né ciò è stato mai sostenuto in dottrina - una liquidazione per "silenzio" da parte dell'Ufficio.

Come sopra rilevato, la liquidazione è un atto totalmente autonomo rispetto alla formalità registrazione: "Sebbene le due operazioni normalmente avvengano contemporaneamente, sono separate e distinte, e l'una produce i suoi effetti indipendentemente dall'altra" (18).

Registrazione e pagamento dell'imposta

Costituisce principio generale in tema di registrazione quello per cui la formalità medesima deve essere preceduta dal pagamento dell'imposta (art. 16, 1 comma, T.U.). Ciò si giustifica, anche storicamente, in quanto "nella sua primitiva istituzione, la tassa di registro era configurata come

un corrispettivo, versato anticipatamente, per il servizio, di natura civilistica, reso dallo Stato al cittadino, e consistente nell'attribuzione agli atti registrati della data certa nei confronti dei terzi e della conservazione degli stessi atti al fine di fornirne, in epoca successiva, copie od estratti. Sancito normativamente, tale principio vale sia per la registrazione su richiesta dei soggetti di cui all'art. 10 dello stesso testo unico, sia per quella eseguita d'ufficio, sia, infine, per quella volontaria" (19). Unica eccezione è quella della registrazione a debito, espressamente disciplinata con riferimento ai soli casi - ritenuti particolarmente meritevoli di tutela - previsti dall'art. 59 T.U.

Ciò premesso, occorre stabilire cosa avvenga nell'ipotesi in cui la richiesta di registrazione non sia accompagnata da alcun pagamento; ovvero nel caso in cui il richiedente, dopo aver effettuato il deposito ex art. 54 T.U., non lo integri nel termine di legge secondo la richiesta che gli deve essere fatta dall'Ufficio.

Soccorre, innanzitutto, la norma dell'articolo 54, comma 4, del T.U., in base alla quale "In mancanza del pagamento o del deposito l'ufficio procede, a norma dell'art. 15, lettere a) e b), alla registrazione d'ufficio": norma, quest'ultima, ritenuta applicabile dall'Amministrazione Finanziaria anche al caso di mancata integrazione successiva del deposito (20).

Da tale norma si evince che la richiesta di registrazione, non accompagnata dal pagamento dell'imposta dovuta, non determina automaticamente la registrazione dell'atto, né l'obbligo dell'Ufficio di procedere senz'altro alla formalità della registrazione, ma comporta soltanto l'attivazione della procedura di registrazione d'ufficio, che a sua volta presuppone il previo pagamento dell'imposta, dopo di che la registrazione viene eseguita d'ufficio, ma con la data del pagamento dell'imposta (21). È stato, peraltro, acutamente rilevato (22) che, nel caso suesposto, la richiesta di registrazione non deve considerarsi invalida o inefficace, in quanto è pur sempre idonea ad instaurare il rapporto d'imposta, intendendosi quest'ultimo come "una successione di obbligazioni, che vede le parti scambiarsi le posizioni di soggetto attivo e di soggetto passivo": nel caso specifico, il contribuente adempie la propria obbligazione di fare (presentazione della richiesta), e ne deriva il diritto-dovere del soggetto attivo (Ufficio del Registro) di instaurare il procedimento di registrazione d'ufficio e la relativa procedura di riscossione.

Si è ritenuto, pertanto, che in detta ipotesi il richiedente sia sanzionabile solo con la pena pecuniaria prevista per l'omesso o ritardato pagamento, e non con quella prevista per l'omessa richiesta di registrazione (23). Inoltre, in tal caso, è dalla richiesta di registrazione che decorre il termine di decadenza - ex art. 76 T.U. - per la riscossione dell'imposta principale.

Dall'art. 54 T.U. si desume pertanto che il pagamento dell'imposta costituisce normalmente il presupposto in base al quale l'Ufficio deve procedere alla formalità della registrazione (che comunque richiede una ulteriore specifica attività da parte dell'Ufficio stesso).

Rimane da considerare l'ipotesi in cui l'Ufficio del Registro abbia proceduto, nonostante il mancato pagamento dell'imposta o del conguaglio del deposito originario, all'esecuzione della formalità della registrazione. La dottrina più risalente riteneva che in tal caso l'atto dovesse considerarsi come non registrato (24). La dottrina più recente, invece, in prevalenza ritiene - anche alla luce della funzione della registrazione come sopra descritta - che la stessa, una volta effettuata, non possa essere annullata per alcun motivo (25): ne consegue che, una volta registrato l'atto, l'Ufficio del Registro potrà solo attivare la procedura per la riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione (art. 55 T.U.), e dovrà comunque restituire l'originale dell'atto registrato, in ottemperanza al disposto dell'art. 16 T.U.

Imposta principale, suppletiva e complementare

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, è possibile ora riprendere l'argomento della qualificazione giuridica dell'imposta da pagarsi successivamente alla richiesta di registrazione. L'art. 42, come sopra rilevato, qualifica come principale l'imposta "applicata al momento della registrazione" (26), e come suppletiva o complementare quella applicata in un momento successivo. La distinzione è di notevole rilevanza, in quanto dalla qualificazione in un senso o nell'altro derivano importanti conseguenze giuridiche: la responsabilità del pubblico ufficiale richiedente è limitata al pagamento dell'imposta principale, e non si estende alle imposte complementare e suppletiva (art. 57 T.U.); il ricorso del contribuente sospende la riscossione solo per le imposte complementare (per il maggior valore accertato) e suppletiva (art. 56 T.U.)

(vige cioè per l'imposta principale la regola del solve et repete); inoltre - limitatamente alle imposte suppletive -il privilegio dello Stato sugli immobili cui il tributo si riferisce non può essere esercitato in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi (art. 2772, V comma, cod. civ.). Infine, è diverso il dies a quo per il computo dei termini di decadenza per il recupero delle imposte (art. 76 T.U.).

D'altra parte, la dottrina ha rilevato come la riscossione frazionata del tributo di registro generi differenti tipi di imposizione, in quanto con l'imposizione successiva si pone in essere un rapporto giuridico tributario (complementare o suppletivo) ulteriore rispetto a quello in origine costituito mediante il primo atto di imposizione: quindi rapporti giuridici tributari distinti, ciascuno autonomo dall'altro (27).

Prima della riforma tributaria del 1972, la nozione di imposta principale era parzialmente diversa da quella attuale. Difatti, l'art. 7, ult. comma, della legge di registro del 1923 espressamente attribuiva natura di imposta principale a quella richiesta su un atto registrato, per errore, gratuitamente. Inoltre la dottrina attribuiva natura di imposta principale a quella riscossa dopo la registrazione, ma al verificarsi della condizione sospensiva, o l'imposta sugli appalti a corrispettivo presunto che si percepiva alla conclusione del contratto, o anche l'imposta sul valore occultato (28); pertanto si metteva in dubbio la esclusiva rilevanza del momento cronologico in cui il tributo si riscuote, e si discuteva quindi circa una presunta natura intrinseca dell'imposta principale diversa da quella delle imposte complementari e suppletive (29).

La dizione usata dal legislatore odierno per definire l'imposta principale ("imposta applicata al momento della registrazione") elimina ogni dubbio circa la rilevanza di aspetti diversi da quello meramente cronologico per l'individuazione dell'imposta principale medesima. D'altra parte, la definizione legislativa non può, evidentemente, essere interpretata come riferimento all'unico istante cronologico in cui viene materialmente effettuata la formalità della registrazione: ne deriverebbe l'assurda conseguenza che non è principale l'imposta riscossa interamente anteriormente all'esecuzione di detta formalità (ad esempio, all'atto della richiesta). In tal senso, era più corretta la dizione dell'art. 40 del D.P.R. 634/1972, in cui ci si riferiva non al "momento" ma "all'atto della registrazione". Ne si può riferire il "momento" della registrazione solo a quello

della richiesta, come dimostrano sia l'istituto della liquidazione differita, sia la norma sulla decadenza (art. 76 T.U.).

Si è visto che il termine registrazione è impiegato dal legislatore, a seconda delle norme in cui è contenuto, in due differenti accezioni: "procedimento" e "formalità". È certo, comunque, che - con riferimento al problema in esame - non può non definirsi come principale l'imposta applicata in tutto il periodo intercorrente tra il momento iniziale (richiesta di registrazione) e quello finale (esecuzione della formalità) del procedimento "registrazione", e quindi entro il momento in cui viene materialmente effettuata la formalità medesima della registrazione.

Segue: coordinamento tra l'art. 42 T.U. e le norme sulla liquidazione e sulla registrazione in senso stretto

La superiore indagine consente di raggiungere, con sufficiente margine di sicurezza, le seguenti conclusioni:

a) la registrazione è un'operazione materiale, che "consiste nell'annotazione in apposito registro dell'atto" (art. 16, comma 3, T.U.), la cui efficacia viene retrodatata dal legislatore al momento della richiesta (art. 16, I comma); non esiste, come è concordemente ed autorevolmente ammesso (30), una registrazione con modalità diverse da quelle tassativamente disciplinate dall'art. 16, e quindi non esiste una registrazione "per silenzio" o comunque conseguente all'espletamento di altre attività (liquidazione o pagamento dell'imposta) da parte dell'Ufficio o del soggetto richiedente;

b) alla registrazione, intesa come formalità nel senso suindicato, la legge riconnette una serie di rilevanti effetti giuridici; tra i quali si annovera altresì l'obbligo per l'Ufficio del registro di restituire l'originale, ai sensi dell'art. 16, comma 6, T.U:

"Eseguita la registrazione, l'Ufficio restituisce al richiedente l'originale dell'atto pubblico o un originale della scrittura privata". Eseguita, quindi, la formalità della registrazione, l'Ufficio non ha alcun titolo per trattenere l'originale dell'atto registrato tanto meno adducendo la ragione che residuano imposte da pagare;

c) l'imposta principale e` - a norma dell'art. 42 T.U. - quella "applicata" al "momento" della registrazione. Il concetto di "applicazione" dell'imposta ivi contenuto non può che farsi coincidere con quello della "liquidazione" della stessa, vale a dire con l'attività dell'Ufficio diretta a determinare il quantum di imposta dovuta (a tal fine sono dirette tutte le norme del Titolo III del T.U., intitolato alla "applicazione dell'imposta"). Anche l'evoluzione storica della normativa testimonia in tal senso: l'art. 40 del D.P.R. 634/1972 -corrispondente all'attuale art. 42 T.U. - stabiliva che "E` principale l'imposta liquidata all'atto della registrazione; quella applicata successivamente e` suppletiva ...": com'e` evidente, si parla indifferentemente di imposta "liquidata" e "applicata", ne` la diversa formulazione dell'attuale art. 42 e` stata determinata da una volontà del legislatore di innovare rispetto alla disciplina preesistente, come del resto si ricava anche dai commenti dottrinali e dalle circolari ministeriali sul tema (31).

La dottrina più autorevole mostra di aver chiaramente percepito tale concetto, nel momento in cui identifica l'imposta "applicata" con quella "richiesta" al contribuente al momento della registrazione (32). Quanto alla determinazione di cosa debba intendersi per "momento della registrazione", e` evidente che non può che trattarsi della fase procedimentale intercorrente tra la richiesta di registrazione e l'esecuzione della formalità, in cui "consiste" la registrazione stessa.

E`, quindi, principale l'imposta liquidata e richiesta al soggetto passivo nell'ambito della suddetta fase procedimentale. Per contro, quando l'Ufficio abbia registrato l'atto eseguendo la relativa formalità ed avendo liquidato un determinato ammontare di imposta, posto a conoscenza del contribuente, ogni successiva attività di liquidazione e richiesta non può che rientrare in una fase successiva rispetto al "momento della registrazione" di cui parla la legge;

d) l'imposta principale e` quella liquidata e richiesta in sede di registrazione. Non ha invece alcuna rilevanza per la qualificazione dell'imposta come principale o non, il diverso momento della "riscossione", e quindi del pagamento dell'imposta (volontario o coattivo). Ciò e` dimostrato anche dal fatto che il Testo Unico distingue espressamente la "Applicazione dell'imposta" (disciplinata dal titolo III) e la "Riscossione dell'imposta" (disciplinata dal titolo IV).

Così, l'art. 42, comma 2, del T.U., nello stabilire che "L'imposta applicabile, ai sensi degli articoli precedenti ... in aggiunta a quella assolta all'atto della registrazione e` riscossa dall'ufficio nei modi e nei termini indicati nel titolo quinto", dimostra la piena autonomia della disciplina della riscossione rispetto a quella della applicazione e liquidazione dell'imposta;

e) il mero decorso del termine di tre giorni dalla richiesta di registrazione non determina alcun mutamento nella disciplina giuridica dell'imposta da liquidare e richiedere al contribuente.

Che l'imposta non richiesta entro tre giorni conservi la propria natura di imposta principale e che come tale l'Ufficio conservi il diritto di richiederla al soggetto passivo, e` altresì confermato dal disposto dell'art. 76, comma 2, lett. a) del Testo Unico, a norma del quale l'imposta principale "deve essere richiesta, a pena di decadenza", entro il termine di tre anni dalla richiesta di registrazione: quindi l'imposta può conservare la propria natura di principale per tutto quel periodo (ben oltre il termine di tre giorni ex art. 16 T.U.);

f) dal combinato disposto degli artt. 16, comma 3, 76, comma 2, lett. a), e 42 del Testo Unico si desume che:

- l'Ufficio del Registro può liquidare e richiedere al soggetto passivo l'imposta principale fino al momento in cui e` compiuta la formalità della registrazione; di conseguenza, se l'imposta non e` liquidata e richiesta, e la formalità non e` eseguita alla scadenza del termine di tre giorni previsto dall'art. 16 T.U., l'imposta da liquidare conserva la sua natura di principale, con le conseguenze sopra evidenziate;

- nell'ipotesi in cui, viceversa, l'Ufficio abbia proceduto alla formalità della registrazione, nonostante l'omessa o incompleta liquidazione, l'imposta non liquidata prima del completamento del procedimento di "registrazione", ma solo successivamente, non ha natura di imposta principale ma può assumere la natura di imposta suppletiva (33) ovvero di imposta complementare (quando, come affermano concordemente la dottrina, la giurisprudenza e l'Amministrazione Finanziaria, l'Ufficio non sia in possesso, al momento della registrazione, di tutti gli elementi necessari per la corretta liquidazione dell'imposta (34)); ed essa potrà essere

riscossa solo nei confronti delle parti contraenti e non del notaio rogante (con la disciplina dettata dall'articolo 55 T.U. per la "riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione"), e ciò, ovviamente, anche nell'ipotesi in cui l'originale dell'atto sia ancora trattenuto dall'Ufficio e non sia stato, quindi, ancora restituito al notaio.

La qualificazione come suppletiva dell'imposta da pagarsi, nell'ipotesi in cui l'Ufficio effettui una richiesta integrativa dopo l'esecuzione della registrazione (e salvi ovviamente i casi in cui si rientra nell'ambito residuale dell'imposta complementare), non contrasta in alcun modo con la norma dell'art. 42 ("e' suppletiva l'imposta applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'Ufficio"): infatti, se l'Ufficio richiede, dopo la formalità della registrazione, una ulteriore somma al contribuente, che prima non aveva richiesta, si e' sicuramente in presenza di un errore (relativo al quantum dell'imposta liquidata) od omissione (per non effettuata liquidazione), proprio come richiede la legge, che non distingue in alcun modo circa il tipo di errore o di omissione. g) eseguita la registrazione, a prescindere quindi dal permanere o meno dopo la registrazione di obblighi di pagamento collegati alla medesima, non esiste assolutamente alcun diritto di ritenzione dell'atto registrato fino al pagamento delle imposte dovute, principali o suppletive che siano (35).

Conclusioni

E' possibile, a questo punto, sintetizzare brevemente le conclusioni:

- il momento decisivo e discriminante per la qualificazione dell'imposta di registro come principale o meno e' quello dell'esecuzione della formalità della registrazione, e quindi quello dell'annotazione, ex art. 16, comma 3, del Testo Unico, degli estremi identificativi dell'atto negli appositi registri (o del completamento da parte dell'Ufficio del mod. 69 negli Uffici automatizzati);
- l'imposta di registro e' quindi principale se viene liquidata e ritualmente richiesta prima del compimento del procedimento di "registrazione"; non e' invece principale (ma si tratterà, a

seconda delle fattispecie, di imposta suppletiva o complementare) se viene liquidata e richiesta dopo il compimento della "formalità" della registrazione;

- l'imposta di registro che non sia stata ancora liquidata e richiesta al soggetto passivo conserva invece, anche dopo il decorso dei tre giorni (36), la propria natura di imposta principale fino a quando non venga effettuata l'annotazione di cui sopra; formalità che l'Ufficio dovrà legittimamente rimandare fino al momento in cui (ex art. 16, comma 1, T.U.) non avrà ricevuto il "previo pagamento dell'imposta liquidata"; in quanto imposta principale, l'Ufficio potrà richiederla anche al notaio rogante (oltre che alle parti contraenti), entro tre anni dalla richiesta di registrazione, ai sensi dell'art. 76 T.U.

NOTE

(1) Penco, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA 1986, pag. 320. Nel vigore dell'art. 88 della legge di registro del 1923 - che parlava di differimento della registrazione e non della liquidazione - la dottrina (Uckmar - *La legge del registro - Commento teorico-pratico*, Padova 1958, II, pag. 71) rilevava che "la facoltà di ritardare la registrazione di tre giorni deve, come avverte la normale 77 del 1888, usarsi solo in casi eccezionali e quando si tratta di atti per i quali siano necessarie indagini ed accertamenti per liquidare l'imposta".

(2) Pugliatti, *La trascrizione. La pubblicità in generale*, I, Milano 1957, pagg. 271 sgg.

(3) Sul concetto di procedimento, v. per tutti Pugliatti - *op. ult. cit.*, pagg. 350 sgg.

(4) Pugliatti, *op. ult. cit.*, pagg. 163-164.

(5) Sull'atto finale della registrazione come operazione, Pugliatti, *op. ult. cit.*, pagg. 376 sgg. In tal senso anche Uckmar, *La legge del registro*, cit., I, pag. 165: "La registrazione è`

un'operazione prettamente materiale".

(6) Come esattamente rilevato dal Ministero delle Finanze (Ris. Min. n. 3000756 del 9.6.1973, riportata in "*Codice dell'imposta di registro*", edito dal Banco di Roma, Roma 1987, pag. 111, l'art. 16 del D.P.R. 634/1972, "precisando i dati che gli Uffici devono trascrivere sui relativi registri, implicitamente esclude che la formalità della registrazione possa avvenire in modo difforme da quello ivi indicato. Pertanto, allo stato attuale della legislazione, non può consentirsi -per alcuna categoria di atti, comprese le denunce di contratti verbali - la registrazione "per elenco", già disciplinata dall'abrogato articolo 74 del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269".

La dottrina ha definito con precisione l'atto finale del procedimento registrazione. Uckmar, *La legge del registro*, cit., I, pag. 165; "La registrazione consiste nell'annotamento dell'atto sottoposto a formalità, con tutti gli estremi che riescano ad identificarlo, su appositi registri esistenti negli Uffici del Registro", ID, pag. 167: "E' superfluo avvertire che consistendo la registrazione nell'annotamento dell'atto, non basta aver pagato la relativa imposta di registro, ma occorre che sia stato effettuato tale annotamento perche' l'atto possa considerarsi registrato." E ancora, Uckmar, op. cit., II, pag. 5: "La registrazione consiste nell'annotamento degli estremi caratteristici essenziali degli atti, delle dichiarazioni e delle denunce in appositi registri".

(7) Secondo Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA 1993, "il differimento (ex art. 16 T.U.) concerne soltanto la determinazione dell'imposta, e non anche la "registrazione" intesa come attribuzione della data certa. Tutt'al più, può essere differita - anche oltre i tre giorni utili per la liquidazione - la materiale esecuzione della registrazione intesa come adempimenti interni dell'ufficio".

(8) Falzea, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano 1941, pagg. 190-191.

(9) Uckmar, *La legge del registro*, cit., pag. 167: "La liquidazione dell'imposta e la registrazione sono due operazioni distinte; aggiungo che il pagamento dell'imposta, sebbene teoricamente deve precedere o, quanto meno, essere contemporaneo alla formalità della registrazione, e', a sua volta, operazione distinta dalle prime due: tutte e tre producono i loro effetti indipendentemente l'una dall'altra". Berliri, *Le leggi di registro*, Milano 1961, pag. 102:

"La liquidazione della tassa, pur essendo intimamente connessa con la registrazione, costituisce un atto giuridicamente autonomo.

Se ne ha una riprova nei casi nei quali al momento della registrazione si debba effettuare una liquidazione meramente provvisoria cui debba, in un secondo tempo, seguirne un'altra definitiva; in tali casi si hanno due liquidazioni, sia pure con caratteristiche diverse, ed una sola registrazione"; "Se la liquidazione non fosse che un elemento logico della registrazione, dovrebbe concludersi che questa non può esistere che dopo compiuta la liquidazione definitiva . . . se la liquidazione non avesse una propria individualità, nel caso di errore nella liquidazione non potrebbe annullarsi soltanto quest'ultima ma dovrebbe annullarsi anche la registrazione; ma una simile conclusione appare manifestamente contraria al sistema della legge, in quanto l'atto conserva in ogni caso la data certa acquistata fin dal giorno in cui è stato registrato ne`, in caso di correzione dell'originale liquidazione, si procede ad una nuova registrazione sotto altra data e sotto altro numero".

Nel senso dell'autonomia di registrazione e liquidazione, v. anche Rastello, *Il tributo del registro*, Roma 1955, pag. 237 (nota 7).

La netta autonomia dell'obbligo di registrazione rispetto all'obbligo di pagare il tributo è rilevata anche dalla Circolare n. 48 in data 12.3.1973 della Associazione Società Italiane per Azioni (riportata nel "*Codice dell'imposta di registro*" edito dal Banco di Roma, pag. 469), che rileva come "i soggetti obbligati a richiedere la registrazione possono essere diversi da quelli tenuti al versamento dell'imposta, così come i termini e i modi previsti per il suo adempimento e le sanzioni per la sua violazione sono diversi da quelli previsti per questo ultimo".

(10) In tal senso, e con altre osservazioni, D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, pag. 170. Non risultano del tutto corrette, pertanto, le osservazioni di Uckmar, *La legge del registro*, cit., I, pag. 166: "La registrazione ha due scopi: quello di procurare un'entrata allo Stato, e quello di arrecare un'utilità al privati. Il primo scopo è quello che prevale: infatti benchè l'art. 3 della legge (del 1923) dica che la registrazione accerta la legale esistenza degli atti in genere, tale accertamento è necessario soltanto per un numero limitatissimo di atti, mentre è completamente inutile per gli atti pubblici e per quelli giudiziari".

(11) La funzione tributaria della "formalità" registrazione e` definita da Uckmar, *La legge del registro*, cit., II, pag. 5: "La registrazione serve ad identificare gli atti registrati, e giustificare il tributo riscosso".

(12) Il Nuovo Zingarelli, *Vocabolario della lingua italiana*, Bologna 1990.

(13) Donnataria, *L'imposta di registro nel Testo Unico*, Milano 1987, pagg. 134 sgg.; D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, pag. 336.

(14) Con Circolare della Direzione Tasse n. 68 del 17 novembre 1992, e` stata ribadita l'esigenza che l'Ufficio operi sempre un accertamento sulla congruità dei depositi, e vengono invitati gli Uffici del Registro a porre in essere idonei sistemi di controllo per avvicinare, nella misura maggiore possibile, le somme depositate all'effettiva liquidazione degli atti presentati alla registrazione.

(15) Vedi dottrina citata nella nota successiva.

(16) Sull'avviso di liquidazione, v. D'Amati, *op. ult. cit.*, pagg. 342 sgg.; Penco, *op. cit.*, pagg. 321 sgg., e pag. 328 (ove si sottolinea come la nuova legge di registro preveda un termine unico di sessanta giorni, valido per tutti i casi in cui si deve provvedere al pagamento di imposta di registro, soprattasse e pene pecuniarie). Secondo la Circolare Min. Fin. n. 7 del 10.01.1973 (riportata nel "*Codice dell'imposta di registro*", edito dal Banco di Roma, Roma 1987, pag. 469), "fuori dalla ipotesi del pagamento o del deposito da effettuarsi all'atto della registrazione, ai sensi del primo comma dell'art. 52 (ora art. 54 T.U.), in ogni caso, l'Ufficio deve sempre notificare al contribuente apposito avviso di liquidazione del tributo e delle penalità eventualmente dovute".

(17) Fatta eccezione per le ipotesi disciplinate dall'art. 17 T.U. (in particolare, per l'autoliquidazione dell'imposta relativa ai contratti di locazione di immobili urbani).

(18) Uckmar, *La legge del registro*, cit., I, pag. 165 v. anche la precedente nota 9.

(19) D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, pag. 160.

(20) Circolare Ministeriale n. 37 del 10 giugno 1986 (Istruzioni agli Uffici, relative al T.U. n. 131/1986).

(21) D'Amati, *op. ult. cit.*, pag. 160.

(22) Penco, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., pagg. 60 sgg.

(23) Penco, *op. ult. cit.*, pagg. 60 sgg., il quale rileva altresì come, a norma dell'art. 91 dell'abrogata legge di registro del 1923, "mancando il pagamento, la presentazione dell'atto e la denuncia del contratto verbale si considerano come non avvenute, ed alla scadenza del termine si incorre nelle sanzioni stabilite per la omessa registrazione": norma, quest'ultima, non riprodotta nelle nuove leggi di registro del 1972 e del 1986.

(24) V. citazioni in Donnamaria, *L'imposta di registro nel Testo Unico*, cit. , pag. 135. In tal senso, di recente, anche Pennarola, *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale*, Milano 1992, pag. 263.

Peraltro già Uckmar, *La legge del registro*, cit. pag. 167, rilevava la netta autonomia del pagamento dell'imposta rispetto alla formalità della registrazione, ritenendo comunque quest'ultima valida ed efficace a prescindere dal pagamento: "La registrazione investe l'intero atto e tutte le convenzioni in esso contenute, enunciate o inserite, indipendentemente dalla liquidazione e dal pagamento dell'imposta; la formalità, pertanto, e` valida e produce tutti i suoi effetti giuridici, anche se la liquidazione e` errata o l'imposta non e` stata pagata"; "Così ancora se un atto contenga più convenzioni, ma l'imposta sia stata erroneamente liquidata e percetta soltanto su alcune di esse, tutte le convenzioni devono considerarsi registrate, appunto perche` la formalità copre ed investe tutto il contenuto dell'atto, indipendentemente dall'imposta liquidata o pagata."

Peraltro, vigente la legge di registro del 1923, la questione era controvertibile, in quanto l'art. 91 della legge stabiliva che "mancando il pagamento, la presentazione dell'atto e la denuncia del contratto si considerano come non avvenute", e l'art. 7, ultimo comma, della legge disponeva che

"ha carattere di tassa principale quella che viene richiesta sopra un atto registrato, per errore, gratuitamente".

(25) Donnamaria, *L'imposta di registro nel Testo Unico*, cit., pagg. 40 e 135.

(26) Unica eccezione al principio generale di cui all'art. 42 e` quella disciplinata dall'art. 27, V comma T.U., che qualifica come principale l'imposta proporzionale da pagarsi a seguito dell'avvenuta approvazione o omologazione, anche se l'atto e` stato previamente registrato con il pagamento dell'imposta fissa. Sul carattere eccezionale di tale ultima disposizione, D'amati op.cit., pag. 263.

(27) D'Amati, *op. ult. cit.*, pag. 341 (e dottrina ivi citata).

(28) Uckmar, *La legge del registro*, cit., I, pag. 177.

(29) Non mancava, peraltro, anche allora chi faceva riferimento esclusivamente al criterio cronologico: Berliri, *Le leggi di registro*, cit., pag. 120: "Il criterio distintivo tra tassa principale, da un lato, e tassa suppletiva e complementare, dall'altro, e` meramente cronologico in quanto dipende unicamente dal momento in cui e` compiuta la relativa liquidazione: in sede di registrazione o successivamente".

Si ammetteva, d'altra parte, che l'imposta potesse essere suppletiva anche quando non fosse avvenuto alcun pagamento di imposta principale: Uckmar, *La legge del registro*, cit., I pag. 178.

(30) Ris. Min. n. 3000756 del 09.06.1973 (cit. alla nota 6): "L'art. 16 del D.P.R. 634/1972, precisando i dati che gli Uffici devono trascrivere sui relativi registri, implicitamente esclude che la formalità della registrazione possa avvenire in modo difforme da quello ivi indicato". V. altresì le citazioni di dottrina alla suddetta nota 6 (in particolare, Uckmar: "occorre che sia stato effettuato tale annotamento perche` l'atto possa considerarsi registrato").

(31) V. per tutti D'Amati, *op. cit.*, pag. 262 sgg., ove, commentando la norma dell'art. 42,

l'imposta "applicata" viene costantemente identificata con quella "liquidata".

(32) V. la dottrina citata alla successiva nota 33.

(33) In tal senso, Circ. Min. Fin. n. 7 del 10.01.1973 (riportata nel "*Codice dell'imposta di registro*" edito dal Banco di Roma, Roma 1987, pag. 309), che, commentando l'art. 40 del D.P.R. 634/1972 (corrispondente all'attuale art. 42 D.P.R. 131/1986), recita: "in ordine alla disciplina che si commenta, l'articolo ha apportato una sostanziale modifica per quanto riguarda l'imposta principale nel senso di classificare tale quella che si richiede soltanto in sede di registrazione, per cui l'imposta che viene richiesta successivamente su un atto registrato gratuitamente per errore non può ritenersi, all stregua della nuova disciplina, di natura principale, contrariamente a quanto disponeva l'ultimo comma dell'art. 7 del testo del 1923".

Nello stesso senso, Sercia-Mastrogiacomo, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano 1987, pag. 100: "Non può quindi considerarsi principale, ma suppletiva, l'imposta richiesta successivamente alla registrazione gratuita di un atto"; Pennarola, *Le imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., pag. 172 ("per imposta principale si intende quella liquidata e riscossa al momento della registrazione dell'atto, pur se erroneamente determinata dall'ufficio"); Uckmar-Dominici, *Registro (imposta di)*, in *Novissimo Dig. It., Appendice*, VI, Torino 1986, pag. 576: "Non appare più dubitabile che, contrariamente a quanto poteva desumersi dal disposto dell'art. 7 del R.D. n. 3269 del 1923, l'imposta richiesta successivamente su di un atto erroneamente registrato senza applicazione del tributo debba essere qualificata come suppletiva e non già principale".

In giurisprudenza, Comm. Trib. Centr. 15.07.1940 n. 26618 (cit. in Uckmar, *La legge del registro*, cit., I, pag. 167, nota 1): "Eseguita la registrazione di un atto, debbono ritenersi registrate non soltanto le disposizioni per le quali sia stata pagata la tassa, ma anche le altre in esso contenute e che siano sfuggite alla tassazione, salvo il diritto dell'ufficio a riaprire la procedura di tassazione con una richiesta suppletiva nei termini di prescrizione".

(34) Berliri, *Le leggi di registro*, pag. 93; Arnao, *op. cit.*, pag. 177, e pag. 224; PENCO, *op. cit.*, pag. 240; Donnamaria, *op. cit.*, 87 (ove la precisazione che "se l'imposta viene applicata dopo la

registrazione a causa di un errore, voluto o non, commesso dal contribuente, non si verte, mai, nel campo dell'imposta suppletiva, ma in quello più vasto dell'imposta complementare"); D'Amati, *op. cit.*, pag. 264; Cass. Sez. Unite 13 aprile 1957 n. 4551, in *Riv. Leg. Fisc.* 1958, pag. 512; Risoluzione 251196 del 22 marzo 1982 del Ministero delle Finanze, Direzione Generale Tasse.

(35) In tal senso, molto chiaramente, Donnamaria, *L'imposta di registro nel testo unico*, cit., pag. 135; "Una volta, infatti, che l'atto sia stato registrato e, quindi sia stata posta in essere tutta la procedura prevista dall'articolo 16, qualora il contribuente si rifiuti di integrare il deposito ritenendo, a ragione o a torto, di aver adempiuto per intero al suo obbligo tributario, l'ufficio potrà soltanto iniziare la procedura per ottenere il recupero dell'imposta.... L'ufficio del registro non può, neppure, trattenere l'atto registrato da consegnare al contribuente, altrimenti compirebbe una grave irregolarità amministrativa".

(36) Ferma restando la possibilità che il ritardo determini una responsabilità civile dell'Ufficio del Registro per i danni prodotti dal ritardo stesso al soggetto richiedente e ferma altresì una eventuale responsabilità penale del funzionario preposto alla registrazione (in relazione a quanto previsto dall'articolo 2 della legge n. 241/1990).