

RISOLUZIONE N. 60/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 26 SETTEMBRE 2013

***OGGETTO: Consulenza giuridica – Uffici dell'Amministrazione finanziaria.
Imposta di registro. Applicabilità dei tributi speciali alle
annotazioni di avvenuta registrazione***

Con la richiesta di consulenza specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 648 del 1972, è stato esposto il seguente

QUESITO

Gli Uffici Territoriali hanno chiesto dei chiarimenti in tema di applicazione dei tributi speciali, di cui al DL 533/1954, in caso di registrazione di atti, presentati in originale o in copia autentica, in particolare pubblicazione di testamenti e contratti di cottimo fiduciario.

La questione origina da una richiesta dell'archivio notarile a seguito della pubblicazione della circ. n. 26 del 01 giugno 2011, nella quale è stata prevista l'esenzione dai tributi speciali in sede di registrazione dei contratti di locazione sia in presenza di opzione per la cedolare secca sia senza la richiesta di opzione.

Un dubbio analogo è stato, inoltre, sollevato attraverso la richiesta di conferma circa la possibilità di non applicare i tributi speciali in sede di registrazione delle scritture private non autenticate, serie 3, degli atti pubblici cartacei delle serie 1 e 1V, delle scritture private autenticate cartacee delle serie 2 e 2V, delle scritture private non autenticate della serie 3V nonché degli atti giudiziari.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

E' parere degli Uffici Territoriali che il presupposto per l'applicazione dei tributi speciali non è riscontrabile con riferimento alle annotazioni di avvenuta registrazione apposte dall'Ufficio in calce o a margine dell'atto portato alla registrazione.

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA

La Relazione Ministeriale al DPR n. 648/1972 relativamente ai tributi speciali in argomento afferma, chiarendo la ratio sottesa al presupposto impositivo, che essi sono destinati "a compensare a particolari prestazioni a richiesta e nell'esclusivo interesse di altri Enti e di privati, rese dal personale".

I tributi (anche denominati diritti) oggetto del quesito proposto sono quelli di cui al Titolo II della Tabella A (annessa allo stesso DPR n. 648 del 1972, come sostituita dall'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549) che la rubrica identifica come correlati alle attività svolte dal personale già appartenente agli Uffici del Registro e dell'Iva, odiernamente corrispondente al personale degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Dall'analisi delle fattispecie tipiche contemplate al citato Titolo II della Tabella A si può evincere che il presupposto del tributo è rappresentato dall'esercizio di una attività del personale degli Uffici che sia svolta unicamente nell'interesse della parte terza e su iniziativa di essa.

L'esame delle fattispecie per le quali è previsto il pagamento dei diritti di cui al punto 2) del Titolo II della Tabella A consente di individuare due tipologie di attività degli Uffici:

1. il rilascio di certificazioni, attestazioni di qualsiasi specie, copie ed estratti di atti o documenti già in possesso dell'Amministrazione procedente;

2. la compilazione delle note di trascrizione ai sensi dell'art. 19 legge n. 540/1943.

Quelle di cui al punto 1), argomento del quesito, realizzano procedimenti amministrativi autonomi rispetto alla registrazione, i quali vengono espletati attraverso una ricognizione di informazioni ed elementi già in possesso dell'Amministrazione e sfociano nella produzione di un atto amministrativo dichiarativo (certificazione o attestazione) o in una attività amministrativa materiale (rilascio di copie o estratti), con l'unica finalità di assecondare l'interesse della parte istante.

Le attività di cui all'art. 16, comma 4, del DPR 131/1986 si sostanziano, invece, nell'annotazione dell'avvenuta registrazione da parte dell'Ufficio che riceve la richiesta.

Tali attività si ritiene non possano essere assimilate a quelle di certificazione o di attestazione descritte nel precedente punto 1). Ciò in quanto, l'Ufficio procedente, da un lato, non agisce nel solo ed esclusivo interesse della parte istante, bensì in ottemperanza ad un preciso obbligo di legge posto a carico dell'Amministrazione stessa, dall'altro, non effettua un procedimento autonomo ed in sé concluso poiché l'attività di annotazione altro non è che una fase del procedimento di registrazione dell'atto. Infine, l'interesse della parte istante si identifica solo in via mediata con l'ottenimento dell'annotazione, laddove esso è orientato essenzialmente e direttamente all'ottenimento della registrazione dell'atto.

Tale ricostruzione si evince peraltro dalla stessa rubrica dell'art. 16 ("Esecuzione della registrazione") e dal disposto del comma 3, a norma del quale la "registrazione consiste nell'annotazione in apposito registro dell'atto o della denuncia e, in mancanza, della richiesta di registrazione con indicazione del numero progressivo annuale, della data della registrazione, del nome del richiedente, della natura dell'atto, delle parti e delle somme riscosse". La citata definizione normativa vale a chiarire come l'attività di annotazione di cui al comma 4 non sia che una fase in seno al procedimento di registrazione degli atti.

Per tutto quanto sopra, si ritiene di dover operare una distinzione tra l'attestato di registrazione, per il quale è dovuta l'applicazione dei tributi speciali secondo la modalità prevista dal punto 2) del Titolo II della Tabella A del DPR n. 648 /1972, quale atto di natura essenzialmente dichiarativa contenente i dati identificativi dell'atto registrato, e l'annotazione dell'avvenuta registrazione, posta in calce all'atto presentato per la formalità di registrazione (in originale, copie ed eventuali allegati) la quale non deve essere soggetta a tributo in quanto attività strumentale al procedimento di registrazione stesso.

Tale orientamento trova riscontro nella circolare n. 26/E del 2011 laddove (punto 4.2), pur in commento alla normativa vigente in materia di registrazione dei soli contratti di locazione, afferma che "il presupposto per l'applicazione dei tributi speciali non si realizza con riferimento alle annotazioni di avvenuta registrazione apposte dall'ufficio in calce o a margine dell'atto portato alla registrazione per carenza del presupposto impositivo" poiché esse costituiscono "una modalità di esecuzione della registrazione che si incardina nel procedimento di registrazione degli atti".

Il principio enunciato si ritiene applicabile alla generalità degli atti, in quanto nell'attività di registrazione in generale non possono rinvenirsi le particolari prestazioni a richiesta e nell'esclusivo interesse di altri Enti e di privati, rese dal personale.

Le medesime conclusioni possono valere anche nel caso della disposizione di cui al comma 6, secondo periodo, dell'art. 16 del DPR 131/1986 nella parte in cui viene previsto che l'Ufficio restituisca "una fotocopia da esso certificata conforme" per l'ipotesi in cui vengano presentate alla registrazione scritture private in unico originale.

Anche in questa fattispecie l'attività svolta dall'Ufficio, pur consistente in una certificazione, non può essere assimilata a "particolari prestazioni" rese su richiesta e nell'esclusivo interesse dei terzi, ma al contrario, inserendosi nel procedimento di registrazione dell'atto, non costituisce presupposto per l'applicazione dei diritti in argomento.

Occorre infine occuparsi della registrazione di atti pubblici o scritture private autenticate dei quali siano depositari notai o pubblici ufficiali.

L'art. 36 della legge n. 340/2000 pone a carico dei soggetti ultimi citati un generale divieto (fatti salvi i casi previsti dal comma 1 del medesimo articolo) di asportare tali atti dai locali ove essi sono conservati od archiviati.

Conseguentemente al divieto, divenuta normativamente impossibile la produzione in originale di tali atti ai fini della registrazione presso gli Uffici Finanziari, la norma stabilisce, da un lato, che l'obbligo di presentazione dell'originale è comunque validamente assolto mediante la produzione di copia certificata conforme dallo stesso pubblico ufficiale, dall'altro, prevede una differente modalità di esecuzione delle annotazioni di cui al comma 4 dell'art. 16 del DPR 131/1986 stabilendo che esse vadano effettuate direttamente dal pubblico ufficiale sugli originali in suo possesso e sulla base di "idoneo documento scritto emesso dalla competente amministrazione".

Preme evidenziare, a tal riguardo, come la lettera dell'art. 36 non qualifichi mai l'idoneo documento scritto come attestazione di registrazione. In primis rimane pertanto esclusa la possibilità di operare un collegamento diretto della norma in parola con la disciplina dei c.d. tributi speciali, mancando, anche a livello lessicale formale, una connessione normativa immediata.

Emerge quindi la necessità di compiere una disamina sostanziale al fine di eventualmente rinvenire nella fattispecie di cui all'art. 36 il presupposto per l'applicazione dei c.d. tributi speciali.

Sul punto occorre tenere presente che l'attività di emissione del documento di cui all'art. 36 non può essere identificata come una "particolare prestazione a richiesta e nell'esclusivo interesse" del richiedente tale da costituire presupposto per l'applicazione dei tributi speciali. Anche tale attività, in effetti, costituisce una fase strumentale del procedimento di registrazione parimenti a quanto detto relativamente alle annotazioni direttamente effettuate dall'Ufficio ai sensi del comma 4 dell'art. 16 del DPR 131/1986 (e confermato dalla recentissima circolare n. 26/E del 2011).

L'emissione del documento in parola, pur avendo latu sensu una valenza dichiarativa, non corrisponde né ad un interesse esclusivo ed immediato della parte richiedente, né risulta collegato ad alcuna particolare prestazione fornita dal personale amministrativo, né tantomeno presuppone alcuna attività di ricognizione, ricerca, consultazione od estrazione da parte degli Uffici. L'attività di rilascio del documento di cui al citato art. 36 non presenta caratteristiche di procedimento autonomo rispetto alla registrazione (parimenti a quanto già si è affermato rispetto alle annotazioni di cui al comma 4 dell'art. 16 del DPR 131/1986), ma corrisponde da un lato all'adempimento di un dovere giuridico normativamente posto a carico dell'Amministrazione, dall'altro all'espletamento di una delle fasi del procedimento di registrazione.

Pertanto, si ritiene che la fattispecie in argomento non integri il presupposto impositivo ai fini della corresponsione dei diritti di cui al DPR 648/1972.

Non osta a tale soluzione la circolare n. 226/E del 2000 che afferma che l'idoneo documento scritto, sostituendo "gli adempimenti posti a carico della stessa dall'art. 16 comma 4 TUR", costituisce attestato di registrazione.

Dalla lettura della suddetta circolare si desume che la definizione "attestato di registrazione" è usata al solo fine di individuare operativamente il documento rilasciato ai pubblici ufficiali; tale attestato assolve alla medesima funzione degli adempimenti (ossia le annotazioni) previsti dall'art. 16, comma 4, del DPR 131/1986 e non può che essere soggetto al medesimo trattamento fiscale.

Alla luce di quanto premesso, deve quindi ritenersi superata la Ris. 219/2009 nella parte in cui si afferma che l'emissione del documento di cui all'art. 36 della L. 340/2000, in quanto attestato di avvenuta registrazione, integra il presupposto per l'applicazione dei tributi speciali.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni Provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE