

Capitolo 1

L'OGGETTO, IL PRESUPPOSTO E LA NATURA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Sommario: 1.1. La normativa in tema di imposta di registro - 1.2. L'operazione di registrazione - 1.3. Gli "atti" come "oggetto" dell'imposta di registro - 1.4. L'imposta di registro ha come presupposto gli "effetti" degli "atti" che ne sono oggetto - 1.5. L'imposta di registro come "imposta d'atto"? - 1.6. La natura dell'imposta di registro come "imposta" e come "imposta indiretta" - 1.7. La natura dell'imposta di registro come imposta "globale" sullo svolgimento di attività giuridica - 1.8. La perimetrazione dell'imposta di registro rispetto all'imposta di donazione e all'Iva - 1.9. La qualificazione dell'imposta di registro - 1.10. La rilevanza della qualificazione dell'imposta - 1.11. L'ammontare dell'imposta - 1.12. L'imposta di registro "agevolata" - 1.13. La nullità dei patti contrari alla legge

1.1. La normativa in tema di imposta di registro

La disciplina dell'imposta di registro è massimamente contenuta nel decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131¹, recante il "testo unico" dell'imposta di registro (al quale, in questo volume, si fa riferimento anche con le seguenti equivalenti espressioni: "d.P.R. 131/1986", "legge di registro", "Testo Unico" e, nella maggior parte dei casi, con l'acronimo "TUR"), in vigore (ai sensi del suo articolo 81) dal 1° luglio 1986; invero, alcune norme in materia di imposta di registro (una minima parte, rispetto a quelle recate dal TUR) sono contenute anche in leggi diverse dal d.P.R. 131/1986.

Antecedentemente al Testo Unico del 1986, la legge disciplinatrice dell'imposta di registro era contenuta nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634², il quale (in attuazione della cosiddetta "legge Visentini"³) venne, a sua volta, emanato in sostituzione del Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269⁴.

¹ Il d.P.R. 131/1986 è rubricato "Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro" ed è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 99 del 30 aprile 1986.

² Il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, recava la "Disciplina dell'imposta di registro" e venne pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 292 dell'11 novembre 1972.

³ La cosiddetta "legge Visentini", vale a dire la legge 9 ottobre 1971, n. 825, recava una delega al Governo per la riforma del sistema tributario italiano.

⁴ Il r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, a sua volta, recava la "Approvazione del testo di legge del registro" e venne pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 117 del 17 maggio 1924.

Ancor prima, la normativa sull'imposta di registro era recata dal Regio decreto 20 maggio 1897, n. 217⁵.

1.2. L'operazione di registrazione

L'imposta di registro, già dalla sua stessa denominazione, evoca e presuppone l'operazione di "registrazione"⁶: per tale intendendosi⁷ il complesso *procedimento* (e cioè la cosiddetta "registrazione *in senso procedimentale*", composto - oltre che dall'attività di accertamento e di irrogazione delle sanzioni svolta dall'Ufficio - da: la richiesta di registrazione da un lato, e, d'altro lato, la liquidazione della relativa imposta, il pagamento di detta imposta e, finalmente, ai sensi dell'articolo 16, TUR, la «*annotazione in apposito registro*» mediante la numerazione dell'atto presentato per la registrazione) previsto dalla legge al fine di permettere principalmente⁸:

- al soggetto che vi è obbligato o che volontariamente la richiede, di effettuare e di ottenere (pagando il relativo tributo) la "registrazione *in senso materiale*", vale a dire la predetta annotazione in un apposito pubblico *registro* dell'atto presentato per la registrazione;
- allo Stato, di incassare detto tributo, appunto denominato "imposta di *registro*".

L'attività di registrazione in Italia avviene oggi (con l'utilizzo sempre più frequente - da parte dei soggetti obbligati alla registrazione - di modalità telematiche di trasmissione degli atti da sottoporre a registrazione) presso gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate⁹ (alla articolazione territoriale della

⁵ Intitolato "Testo Unico delle leggi sulle tasse di registro" e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 10 luglio 1897, n. 159.

⁶ Cfr. BASSI, *Registrazione e registro*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 462.

⁷ Cfr. DENORA, *Commento all'art. 1, d.P.R. 131/1986*, in Fedele-Mariconda-Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 50.

⁸ Cfr. DE BONO, *La legge di registro*, Milano, 1961, I, 5, per il quale «la legge di registro mira a conseguire due distinti scopi: un servizio pubblico nell'interesse dei contraenti, dei terzi, delle parti litiganti, e della società; il conseguimento di una entrata nell'interesse dello Stato, che la società riassume».

⁹ L'Agenzia delle Entrate, operativa dal 1° gennaio 2001, è una delle Agenzie fiscali, nate dalla riorganizzazione dell'Amministrazione Finanziaria a seguito del d. lgs. 30 luglio 1999, n. 300 (intitolato "Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59").

Essa è un ente pubblico non economico, preposto allo svolgimento di funzioni relative alla gestione, all'accertamento e al contenzioso dei tributi; è sottoposta alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze (che mantiene la responsabilità di indirizzo politico), ma opera in piena responsabilità gestionale ed operativa e beneficia di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria.

Gli atti di carattere generale che ne disciplinano il funzionamento sono trasmessi al Ministro, che può negarne, per ragioni sia di merito che di legittimità, l'approvazione.

(segue)

struttura organizzativa che si occupa dell'applicazione dell'imposta di registro ci si riferisce, nel presente volume, per ragioni di semplificazione verbale, anche solo con il termine "Ufficio" oppure "Amministrazione" o "Amministrazione Finanziaria"); anteriormente all'istituzione dell'Agenzia delle Entrate, l'attività di "registrazione" avveniva presso l'Ufficio del Registro, che era un'articolazione periferica del Ministero delle Finanze.

Dell'attività di registrazione si hanno tracce antichissime¹⁰.

Originariamente, si trattava di una tassa riscossa, oltre che al fine di provocare un'entrata per le casse del soggetto impositore, a fronte del fatto che alla registrazione era ascritta la funzione di dare stabilità alle situazioni giuridiche pubblicizzando la costituzione, la modificazione e l'estinzione di rapporti giuridicamente rilevanti; nonché la funzione di offrire una salvaguardia contro le falsificazioni dei documenti recanti contenuti dotati di giuridica efficacia¹¹.

La prima codificazione moderna in questa materia fu quella francese¹², recata dalla legge 19 dicembre 1790, poi sostituita dalla legge 22 frimaio, anno VII; in Italia, la materia venne disciplinata per la prima volta con la legge 21 aprile 1862, n. 585, e successivamente dal r.d. 14 luglio 1866, n. 3121, dal r.d. 13 settembre 1874, n. 2076, dal r.d. 20 maggio 1897, n. 217, e quindi, fino alla "riforma Visentini", dal predetto r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 (via via modificato in una pluralità di occasioni).

All'entrata in vigore dell'articolo 16, comma 3, TUR, come già accennato, «[A]lla registrazione» «consiste[va] nell'annotazione [dapprima manuale, poi mediante mezzi meccanici] in apposito registro dell'atto» che vi veniva sottoposto, mentre attualmente questa «annotazione» è svolta mediante procedure informatiche; comunque, in ogni caso, imponendo il sistema della "registrazione" di determinati "atti" (considerandoli come espressione di capacità contributiva), l'ordinamento fiscale obbliga il contribuente a esibirli all'Amministrazione Finanziaria, affinché essa li possa classificare, apponendovi un numero progressivo in una certa data (in passato mediante la materiale impressione, sul documento oggetto di registrazione, di un timbro con la dicitura "registra-

I rapporti tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia sono regolati da una Convenzione triennale, con adeguamento annuale per ciascun esercizio finanziario. Nella Convenzione sono indicati i servizi da assicurare, gli obiettivi da raggiungere e le risorse da destinare a tali fini.

¹⁰ A Babilonia, in Egitto fin dal 231 a.C., in Grecia e nell'Impero Romano: cfr. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 12.

¹¹ Cfr. BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, 1970, 67.

¹² Cfr. BLANC, *Principes d'enregistrement*, Paris, 1954, 19; CHAMPIONNIERE-RIGAUD, *Traité des droits d'enregistrement*, Bruxelles, I, 1852, 9; WAHL, *Traité de droit fiscal*, Paris, I, 1902, 58.

to”, oggi con modalità informatiche) e annotando questi estremi in un apposito *registro*. Il tutto, al precipuo fine (oltre che di monitorare l’attività economica¹³, da un lato, per la rilevanza che tale monitoraggio può avere a suffragio di scelte di politica economica nonché al fine dell’applicazione di altre imposte e, specialmente, delle imposte sui redditi; e, dall’altro lato, al fine di scoraggiare e punire il reimpiego del denaro derivante da fattispecie criminose) di riscuotere una imposta correlata appunto alla capacità contributiva espressa con la formazione di tali “atti” (si sta ovviamente ragionando con riferimento agli “atti” per i quali è prescritta la registrazione “in termine fisso”; con riferimento invece alla registrazione disposta per il “caso d’uso”, si vedrà, nel seguito, che essa è pensata come *onere* a carico del contribuente che intenda fare un certo utilizzo di un dato atto; esercitando la facoltà insita in tale *onere*, scaturisce poi l’*obbligo* di pagare l’imposta).

Questa finalità fiscale (e, cioè, quella di effettuare un prelievo in connessione con la capacità contributiva dimostrata dallo svolgimento di una data attività giuridica) ha oggi essenzialmente soppiantato la funzione di “servizio pubblico” che originariamente (accanto a quella meramente fiscale) era ascrivita alla registrazione: vale a dire - come già osservato - la funzione di certificare l’esistenza di un dato atto, di attribuirvi la data certa e, più in generale, di apprestare un disincentivo contro le falsificazioni (tutte queste finalità sono oggi sostanzialmente scemate, per il fatto che esse, con il progresso della civiltà, del diritto e della tecnologia, sono attualmente perseguibili con sistemi più efficienti ed efficaci rispetto al ricorso al procedimento di registrazione presso l’Agenzia delle Entrate).

Comunque, *registrando* un atto e, dunque, “prendendone atto”, la Pubblica Amministrazione ne viene a conoscenza, cosicché, ancor oggi¹⁴, la registrazione vale (oltre che ad essere uno strumento di prelievo tributario) anche (articolo 18, TUR):

- a) a dar conto della *avvenuta formazione*, e pertanto della “esistenza”, dell’atto che viene registrato (ciò di cui, tra l’altro, rimane ancora traccia nella legi-

¹³ Cfr. FEDELE, *Ritorna un’antica questione: è legittimo disporre la nullità degli atti per omessa registrazione?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 12, il quale riconosce l’«indubbia funzione del registro come istituto che consente la raccolta e l’elaborazione di dati e conoscenze utili all’applicazione di tutti i tributi e non solo dell’imposta di registro»; e TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell’imposta di registro*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1975, I, 96, ove si legge della registrazione intesa non solo come strumento di prelievo, bensì anche come «strumento di controllo e di rilevazione del commercio giuridico privato a contenuto patrimoniale».

¹⁴ Da qui, ad esempio, la possibilità (di cui all’articolo 8, TUR) di sottoporre volontariamente alla registrazione atti e documenti per i quali non sia previsto l’obbligo di registrazione oppure atti che non siano stati registrati pur dovendolo essere.

slazione vigente, ove, infatti, si legge, con un'espressione che ha sapore d'antico, che «la registrazione [...] attesta l'esistenza degli atti»¹⁵;

- b) ad attribuire la «data certa» all'atto che viene registrato (se non ne sia già dotato), poiché, come già osservato, la registrazione consiste nella numerazione ad opera dell'Amministrazione, in una certa data, dell'atto presentato all'Amministrazione stessa appunto per essere registrato;
- c) alla *conservazione*, da parte dell'Amministrazione, dell'atto che viene registrato e, quindi, alla possibilità di richiedere all'Amministrazione stessa il rilascio di *copie* di ciò che è stato registrato, in epoca successiva alla effettuazione della registrazione.

1.3. Gli «atti» come «oggetto» dell'imposta di registro

Una volta descritta l'operazione di registrazione, occorre riflettere sul tema dell'*oggetto* di tale operazione.

Al riguardo, viene, anzitutto, in considerazione l'articolo 1, TUR (appunto rubricato «Oggetto dell'imposta»), secondo il quale «[l']imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata al presente Testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione» (comma 1).

L'articolo 1, TUR, stabilisce, dunque (fin dalla sua stessa rubrica), che l'imposta di registro ha per «[o]ggetto» determinati «atti», con ciò evidenziando che il «presupposto» dell'imposta in questione deve verificarsi nel perimetro di detti «atti»; in altre parole, in tanto sussiste l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro in quanto sia avvenuta la formazione degli «atti» che ne sono «[o]ggetto» (principalmente, come oltre si vedrà, l'imposta di registro si «concentra» su atti formati per iscritto nel territorio dello Stato, avendo comunque la legge di registro una non secondaria attenzione per gli atti formati verbalmente e per quelli formati al di fuori del territorio dello Stato).

Questi determinati «atti» che sono «[o]ggetto» (e cioè il «presupposto di fatto»¹⁶) dell'imposta di registro vengono anzitutto suddivisi dalla legge (e, cioè, dall'articolo 1, TUR) in due «macro-aree»:

- a) gli «atti» che, per disposto di legge, sono «soggetti a registrazione» (concetto che è poi specificato nel successivo articolo 2, TUR) (pertanto, fin da questi pochi dati si desume chiaramente che l'obbligo di pagamento

¹⁵ Secondo UCKMAR, *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova 1958, I, 166, si tratta di una espressione praticamente priva di reale consistenza.

¹⁶ Cfr. BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, 1970, 65, secondo cui l'imposta di registro ha «come presupposto di fatto la stipulazione di un determinato contratto o, più in genere, la redazione di un dato atto giuridico».

dell'imposta di registro non dipende dall'effettuazione della procedura di registrazione, ma dal fatto che venga formato un atto per il quale la legge disponga l'obbligo di registrazione)¹⁷;

- b) gli «atti» che siano da taluno (senza esservi obbligato) «volontariamente presentati per la registrazione»¹⁸.

L'imposta di registro, quindi, è una imposta strettamente correlata alla formazione di dati «atti»; occorre, pertanto, discernere questo concetto di «atti» (tradizionalmente, si parla, infatti, dell'imposta di registro come di una “imposta d'atto”, come oltre si vedrà), e precisamente degli «atti» cui l'articolo 1, TUR, fa riferimento per applicarvi l'imposta in questione; ciò di cui, dunque, ci si occupa nei paragrafi seguenti.

1.3.1. Gli “atti” cui l'imposta di registro è “applicata”

Nel compiere questa ricerca del significato da attribuire all'espressione «atti», è opportuno, anzitutto, rammentare che, come appena visto, ai sensi dell'articolo 1, TUR, l'imposta di registro «si applica» «nella misura indicata nella tariffa allegata» al TUR:

- a) agli «atti soggetti a registrazione» (concetto definito nel successivo articolo 2,

¹⁷ In dottrina è dominante la tesi per la quale il presupposto applicativo del tributo di registro è l'avvenuta formazione di un atto per il quale la legge disponga l'obbligo di registrazione: cfr. GAF-FURI, *Il presupposto del tributo di registro e la capacità contributiva*, in *Giur. It.*, 1968, I, 987; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 111; UCKMAR, *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova, 1958, II, 133, per il quale «il fatto generatore dell'imposta è la conclusione del contratto e non la registrazione». Secondo questa tesi la richiesta di registrazione da parte del soggetto obbligato sarebbe del tutto irrilevante in quanto la registrazione potrebbe avvenire comunque d'ufficio; in altri termini, la registrazione d'ufficio dimostrerebbe che la richiesta dell'interessato è solo una delle possibili modalità di adempimento del tributo, mentre il presupposto dovrebbe essere individuato nella formazione di un atto scritto, nella stipula di determinati contratti verbali o nel verificarsi di un fatto giuridicamente rilevante (operazioni di società ed enti esteri) ai fini dell'imposta.

Minoritaria invece la tesi secondo cui la debenza dell'imposta conseguirebbe alla presentazione della richiesta di registrazione: BERLIRI, *Le leggi del registro: esposizione sistematica delle leggi in materia di registro aggiornata a tutto il febbraio 1946*, Milano, 1946, 10; FEDELE, *La tassa*, Siena, (ed. provv.), 1974, 164; PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in Amatucci (diretto da) *Trattato di diritto tributario*, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, 160; secondo questa tesi, dalla formazione dell'atto discenderebbe l'obbligo di richiedere la registrazione, il quale, a sua volta, provocherebbe l'obbligo di pagamento dell'imposta.

È stata formulata anche una opinione “intermedia”, secondo la quale bisognerebbe distinguere gli atti da registrare in “termine fisso” rispetto a quelli da registrare “in caso d'uso” o che possono essere registrati volontariamente: solo per i primi il presupposto andrebbe individuato nella stipula dell'atto, mentre per tutti gli altri, il presupposto andrebbe individuato nella richiesta di registrazione: cfr. POTTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 480.

¹⁸ Alla “Registrazione volontaria” è dedicato l'articolo 8, TUR, il quale consente, a «chiunque ne abbia interesse» di richiedere «la registrazione di un atto» «in qualsiasi momento» (registrazione che comunque avviene applicando l'imposta «nella misura indicata nella Tariffa»).

TUR, nel quale sono principalmente osservati gli atti formati per iscritto nel territorio dello Stato);

- b) agli «atti [...] volontariamente presentati per la registrazione» (fattispecie normata nel successivo articolo 8, TUR).

Detta «tariffa», cui dunque l'articolo 1, TUR, fa riferimento per collocarvi la «misura» dell'imposta di registro (e che è allegata in calce al TUR) è, a sua volta, suddivisa in due «Parti»:

- 1) la «Tariffa I - Parte Prima»¹⁹, la quale reca (ai sensi dell'articolo 5, comma 1, TUR) l'elenco degli «Atti soggetti a registrazione in termine fisso» (la materia dei termini di registrazione, oltre illustrata nell'apposito paragrafo²⁰ del presente volume, è disciplinata negli articoli 13 e seguenti, TUR);
- 2) la «Tariffa II - Parte Seconda»²¹, la quale reca (ai sensi dell'articolo 5, comma 1, TUR) l'elenco degli «Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso» (il concetto di «caso d'uso» è normato dall'articolo 6, TUR, ed è oltre illustrato nell'apposito paragrafo²² del presente volume).

Alla luce di questa analisi panoramica della normativa appena menzionata, si acquisisce, come primo dato nella ricerca del significato dell'espressione «atti», contenuta nell'articolo 1, TUR, che l'imposta di registro «si applica», dunque, a determinati «atti» (gli «atti soggetti a registrazione» e gli «atti [...] volontariamente presentati per la registrazione») «nella misura» indicata nella «tariffa»; e, pure, si acquisisce che la «tariffa» reca, pertanto:

- a) anzitutto, l'elenco degli «atti soggetti a registrazione» (concetto della cui esplicazione poi si occupa l'articolo 2, TUR, articolandoli a seconda che sia stabilito un termine per sottoporli alla registrazione oppure che l'obbligo della loro registrazione dipenda dal verificarsi del cosiddetto «caso d'uso»); e, inoltre:
- b) la «misura» dell'imposta applicabile a questi «atti soggetti a registrazione».

Per completezza, è opportuno, fin da ora segnalare che, in calce al TUR, e dopo la Tariffa, sono pubblicati altri due «allegati» al TUR stesso, di cui oltre ci si occuperà:

- a) la «Tabella» degli «[a]tti per quali non vi è l'obbligo di chiedere la registrazione» (il cui contenuto è chiaramente esplicitato da questa stessa rubrica), d'ora innanzi citata anche con l'abbreviazione «TAB»;

¹⁹ D'ora innanzi ad essa ci si riferisce anche con l'acronimo «TP1».

²⁰ Si veda il paragrafo 7.4. (e seguenti) del presente volume, cui, pertanto, si fa rinvio.

²¹ D'ora innanzi ad essa ci si riferisce anche con l'acronimo «TP2».

²² Si veda il paragrafo 4.4. (e seguenti) del presente volume, cui, pertanto, si fa rinvio.

- b) il «*Prospetto dei coefficienti*», che è foglio di calcolo apprestato al fine di consentire la determinazione del valore dell'usufrutto (o del corrispondente diritto di nuda proprietà), d'ora innanzi citato anche semplicemente come «Prospetto».

Nella predetta «*Tabella*» (come anticipa la sua stessa denominazione) sono appunto elencati gli atti per il quali «*non vi è obbligo di chiedere la registrazione neanche in caso d'uso*» (articolo 7, primo periodo, TUR); e ciò, nemmeno «*se autenticati o redatti in forma pubblica*» (articolo 7, secondo periodo, TUR), qualora si tratti degli atti contemplati:

- a) nell'articolo 4, TAB, il quale concerne gli «*[a]tti di ultima volontà*»;
- b) nell'articolo 5, TAB, il quale concerne in particolare gli «*[a]tti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte*» e le «*garanzie richieste da leggi*»;
- c) nell'articolo 11, TAB, il quale concerne l'emissione di cambiali e di assegni e talune operazioni su cambiali e assegni; e;
- d) nell'articolo 11-*bis*, TAB, il quale concerne gli atti aventi a oggetto gli autoveicoli.

1.3.2. La Tariffa come “elenco” degli atti soggetti a registrazione, “tempistica” della registrazione e “misura” dell'imposta

Come appena osservato, l'articolo 1, TUR, stabilisce, dunque, che:

- a) l'imposta di registro ha per «*[o]ggetto*» (oltre che gli «*atti [...] volontariamente presentati per la registrazione*», soprattutto) gli «*atti soggetti a registrazione*» (concetto poi definito dal successivo articolo 2, TUR);
- b) tanto per gli «*atti soggetti a registrazione*» quanto per gli «*atti [...] volontariamente presentati per la registrazione*», l'imposta di registro «*si applica nella misura indicata nella tariffa allegata*» al TUR.

Ebbene, nella ricerca - che si sta qui compiendo - circa il significato dell'espressione «*atti*» contenuta nell'articolo 1, TUR, si acquisisce, come ulteriore dato, che, quando l'articolo 1, TUR, menziona la «*tariffa*» (per tale intendendosi l'insieme di norme che si forma sommando la TP1 e la TP2), essa è utilizzata dal legislatore come lo strumento mediante il quale:

- a) anzitutto, si «*misura*» l'imposta di registro (nella Tariffa, infatti, sono indicate, da un lato, le aliquote d'imposta, per gli “atti” che sono da tassare con l'imposizione proporzionale; e, dall'altro, sono indicate le fattispecie nelle quali l'imposta di registro deve essere applicata “in misura fissa” e, cioè, per un importo predefinito, non calcolato con l'applicazione di una aliquota percentuale); e;
- b) inoltre, si individuano le tempistiche disposte dalla legge per effettuare la registrazione, in quanto, mentre, la TP1 reca l'elenco degli «*atti soggetti a*

*registrazione in termine fisso*²³, la TP2 reca l'elenco degli «atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso»²⁴.

Come già accennato, occorre, poi, rammentare anche che, a sua volta, la Tariffa non è solo uno strumento predisposto per individuare la «misura» dell'imposta e le tempistiche della registrazione, in quanto essa è pure utilizzata dal legislatore come il “contenitore” dell'elenco degli «atti soggetti a registrazione». Infatti, l'articolo 2, lett. a), TUR, cui è appunto attribuito il compito di esplicitare il concetto (di cui all'articolo 1, TUR) di «atti soggetti a registrazione», afferma che «[s]ono soggetti a registrazione» (tra l'altro e principalmente) «gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato». Se ne trae, dunque, che:

- a) l'imposta di registro ha per «[o]ggetto» gli «atti soggetti a registrazione» (articolo 1, TUR);
- b) gli «atti soggetti a registrazione» sono quelli definiti dall'articolo 2, TUR;
- c) l'articolo 2, TUR, concerne - principalmente - gli «atti indicati nella tariffa», «se formati per iscritto nel territorio dello Stato».

L'articolo 2, TUR, peraltro, concerne anche talune fattispecie di minor frequenza, vale a dire:

- 1) taluni «contratti verbali»: articolo 2, lett. b), TUR; e articolo 3, comma 1, TUR;
- 2) talune «operazioni» di società ed enti esteri: articolo 2, lett. c), TUR; e articolo 4, TUR;
- 3) taluni «atti formati all'estero»: articolo 2, lett. d), TUR; dovendosi, tuttavia, fin da ora rammentare che, per la disciplina degli atti formati all'estero, occorre, altresì, tenere in considerazione il disposto dell'articolo 11, TP2, che ne sancisce la registrazione “in caso d'uso”.

A sua volta, la Tariffa, in effetti:

- a) individua ed elenca gli «atti soggetti a registrazione» (in ossequio al disposto dell'articolo 2, lett. a), TUR);
- b) detta le tempistiche per la registrazione (vale a dire se essa debba essere effettuata “in termine fisso” o “in caso d'uso”, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, TUR);
- c) dispone la «misura» dell'imposta di registro (ai sensi dell'articolo 1, TUR) e, cioè, se l'imposta debba applicarsi in “misura fissa” o in “misura proporzionale” (e, in quest'ultimo caso, ne prevede l'aliquota).

²³ I termini di registrazione sono disciplinati dagli articoli 13 e seguenti, TUR.

²⁴ Il concetto di “caso d'uso” è normato dall'articolo 6, TUR.

Non a caso, la TP1 è rubricata «*Atti soggetti a registrazione in termine fisso*» e la TP2 è rubricata «*Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso*»: invero, si tratta di rubriche che, in via diretta, si riferiscono alle tempistiche per la registrazione ma che, indirettamente evocano un “elenco” di atti nonché la «*misura*» della loro imposizione.

1.3.3. “Documenti”, “operazioni”, “provvedimenti”, “atti”

Nell'articolo 1, TUR, è disposto, dunque, che «[o]ggetto» dell'imposta di registro sono determinati «*atti*» (suddivisi tra «*atti*» «*soggetti a registrazione*» e «*atti*» «*volontariamente presentati per la registrazione*»); e, come appena visto, la Tariffa, a sua volta, individua (disponendone tempistica di registrazione e misura di tassazione) gli «*atti*» «*soggetti a registrazione*», suddividendoli in «*[a]tti soggetti a registrazione in termine fisso*» (elencati nella TP1) e in «*[a]tti soggetti a registrazione solo in caso d'uso*» (elencati nella TP2).

Allora, posto quanto precede e proseguendo nella ricerca del significato dell'espressione «*atti*» contenuta nell'articolo 1, TUR, pare opportuno considerare che non sembra esservi miglior base di partenza, in questa opera d'interpretazione, che quella rappresentata dalla pedissequa lettura della TP1 e della TP2, in quanto esse, di quegli «*atti*», appunto contengono l'elenco (oltre che la tempistica per la loro registrazione e la «*misura*» della loro tassazione).

Se, quindi, alla ricerca del significato della nozione di «*atti*», si scorre l'elenco degli «*atti*» contenuti nella TP1 e nella TP2, si nota facilmente che il termine «*atti*» è utilizzato dal legislatore dell'imposta di registro in un senso assai lato (e in un modo assai eterogeneo), e cioè comprendendovi:

- a) *meri documenti* (come quelli elencati nell'articolo 4²⁵, TP2; o nell'articolo 11, comma 7²⁶, TUR), vale a dire “supporti” (evidentemente, formati con materiale cartaceo) che contengono la narrazione di *atti* o *fatti* in sé, e cioè a prescindere da ciò che è da essi rappresentato;
- b) *atti materiali* (come talune delle «*operazioni*» di cui all'articolo 4²⁷, TUR), cioè comportamenti umani che rilevano in quanto tali, a prescindere dal fatto che si tratti di un comportamento conseguente a una corrispondente espressione di volontà;

²⁵ L'articolo 4, TP2, prescrive la registrazione in caso d'uso di «[s]critture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; conti e rendiconti di ogni genere, scritti, disegni, modelli, fotografie e simili».

²⁶ Ai sensi dell'articolo 11, comma 7, TUR, «[A] richiesta di registrazione di un atto vale anche per gli atti ad esso allegati ma non importa applicazione dell'imposta se si tratta di documenti che costituiscono parte integrante dell'atto, di frazionamenti, planimetrie, disegni, fotografie e simili ovvero di atti non soggetti a registrazione».

²⁷ L'articolo 4, TUR, dispone in tema di tassazione di “Operazioni di società ed enti esteri”.

- c) *provvedimenti* (come gli atti giudiziari, di cui all'articolo 37, TUR e all'articolo 8, TP1; o come gli atti della Pubblica Amministrazione di cui all'articolo 44, comma 2, TUR, e all'articolo 45, TUR);
- d) *dichiarazioni di scienza* (come la denuncia di avveramento di una condizione sospensiva, di cui all'articolo 19, TUR);
- e) *atti giuridici non negoziali* (come, ad esempio, la quietanza, di cui all'articolo 6, TP1), e cioè dichiarazioni le quali in tanto producono un effetto giuridico in quanto è la legge stessa che connette un dato effetto a un dato atto di un dato soggetto²⁸ (si tratta, dunque, di fattispecie necessariamente tipizzate dalla legge) e, quindi, a prescindere dalla circostanza che l'espressione di volontà del soggetto agente fosse preordinata a produrre quel dato effetto, oltre che a produrre l'atto dal quale quell'effetto scaturisce (ad esempio, la quietanza produce l'effetto di una confessione stragiudiziale, a prescindere dal fatto che l'autore della quietanza volesse tale effetto, oltre ad aver attestato l'avvenuto pagamento);
- f) *atti giuridici negoziali* (come, ad esempio, il contratto di compravendita immobiliare, di cui all'articolo 1, TP1), e cioè manifestazioni di volontà che il soggetto agente esprime, finalizzandole sia al compimento di un dato atto giuridicamente rilevante sia alla produzione degli effetti giuridici che derivano dall'atto posto in essere.

È opportuno, inoltre, puntualizzare brevemente che gli “atti” in questione devono essere tenuti ben distinti dal “documento” che eventualmente li “incorpori”: invero, il documento è il “supporto materiale” dell'atto, il suo “contenitore” (mentre l'atto è ciò che il documento contiene); un “atto” può esistere a prescindere da un “documento” (si pensi a un contratto verbale), ma vi sono casi in cui il “documento” è imprescindibile per l'esistenza e la validità di un “atto” (si pensi a un contratto per il quale è richiesta la forma scritta *ad substantiam* o una data forma documentale, come l'atto pubblico). A sua volta, il “documento” può recare un “atto” (ad esempio, l'atto pubblico che “contenga” una compravendita) ma può anche esistere a prescindere dall'essere il “contenitore” di un “atto” (si pensi a una fotografia - la quale contiene la rappresentazione di un “fatto” - oppure a un *dvd* che contenga un *software*).

Infine, occorre osservare - come già sopra accennato - che se la legge di registro massimamente attiene alla tassazione di “atti” (di solito, ma non sempre, recati da un “documento”), talora (articolo 4, TP2; articolo 11, comma

²⁸ Cfr. TORRENTE-SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2017, 211.

7, TUR) dispone pure la tassazione del “documento” in quanto tale, a prescindere dal suo contenuto.

1.3.4. “Atti” e “disposizioni”

Oltre all'eterogeneo utilizzo del termine «atti», finora descritto, occorre notare che la legge di registro (principalmente nell'articolo 21, TUR) opera una differenziazione tra l'«atto» e le «disposizioni» di cui esso si compone (nel senso di “singole espressioni di capacità contributiva” e, quindi, di regola, nel senso di “atti giuridici” o di “negozi giuridici”, ciascuno sorretto da una propria “causa”)²⁹, e ciò al fine di applicare (a meno che si tratti di «disposi-

²⁹ Cfr. in tal senso FEDELE, *Unità o pluralità di “disposizioni” nel contratto preliminare di vendita con “anticipazione” del pagamento del prezzo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1984, II, 219. Cfr. anche NUSSI, *Commento all'art. 21, d.P.R. 131/1986*, in Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in Falsitta-Fantozzi-Marongiu-Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 795, secondo cui «se con il termine “disposizione” la norma, nel caso di atto giuridico di natura privatistica intende inequivocabilmente riferirsi al concetto di “negozio giuridico”, nella diversa ipotesi di provvedimento giudiziario non può che far riferimento alle molteplici statuizioni che possono in esso confluire, restando escluso, nell'uno come nell'altro caso, che il riferimento possa intendersi fatto alle singole obbligazioni che nell'atto trovino la loro fonte unitaria». Sulla identificazione del concetto di “disposizione” con il concetto di “negozio giuridico” cfr. pure BURELLI, *Commento all'art. 41, d.P.R. 131/1986*, in Fedele-Mariconda-Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 222.

In giurisprudenza, dopo un iniziale non condivisibile approccio (cfr. Cass. Roma, 24 aprile 1922, in *Riv. Dott. Comm.*, 1923, II, 643, secondo cui per «disposizioni» dovevano intendersi le «singole clausole di una convenzione»), l'interpretazione si è stabilizzata nel senso di ritenere il termine «disposizione» come sinonimo di “negozio giuridico”: cfr. Cass. 28 luglio 1943, n. 1971, in *Giur. Imp. Reg. Neg.*, 1945, 7, 56, secondo cui «ogni disposizione - intesa questa espressione come sinonimo di negozio giuridico, vale a dire come manifestazione di volontà capace di produrre effetti giuridici - costituisce un atto di per se stesso soggetto a tassa, secondo la sua natura e i suoi effetti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente»; Cass., 7 giugno 1947, n. 864, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1943, 404; e in *Foro It.*, 1947, 268, secondo cui «per disposizione di deve intendere un negozio giuridico, cioè una manifestazione di volontà capace di produrre effetti giuridici».

Più recentemente, cfr. Cass., 30 novembre 1985, n. 5981, in *BIG Suite*, IPSOA, secondo cui «il contratto di vendita di un terreno edificabile, con riserva, da parte dell'alienante, di una o più aree superficiali in corrispondenza di uno o più piani del fabbricato che l'acquirente si obbliga a realizzare, racchiude due distinti negozi, reciproci e concettualmente successivi, aventi ad oggetto, rispettivamente, il trasferimento della proprietà del suolo dall'alienante all'acquirente e la costituzione di un diritto superficario da parte del secondo in favore del primo con riguardo a beni futuri»; *Comm. Trib. Centr.*, 22 settembre 1986, n. 7105, in *il fisco*, 1987, 2801, secondo cui «l'atto, con il quale il proprietario di un fabbricato in corso di costruzione vende il fabbricato stesso così com'è al momento, per ricavarne, in controprestazione, degli appartamenti costruiti, contiene, non due negozi giuridici, l'uno di trasferimento del fabbricato in parola e l'altro di appalto per la costruzione degli appartamenti riservatisi, bensì un solo negozio giuridico che si prospetta come di permuta di cosa presente contro cosa futura»; Cass., 19 novembre 1987, n. 8508, in *Foro It.*, 1988, I, 2338; in *Giust. Civ.*, 1988, I, 1802; in *Rass. Trib.*, 1988, II, 111; in *Riv. Leg. Fisc.*, 1988, 1042; in *Comm. Trib. Centr.*, 1988, II, 485; in *il fisco*, 1987, 7195, secondo cui «la fideiussione prestata con unico atto da più garanti per lo stesso debito a favore del medesimo creditore, integra un solo negozio giuridico, dal quale scaturiscono vincoli obbligatori per tutti i soggetti che hanno concesso la garanzia, sicché l'atto deve assoggettarsi ad una sola imposta di registro, commisurata alla somma garantita, cioè al valore della prestazione per la quali i confideius-
(segue)

zioni» che «derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre»: articolo 21, comma 2, TUR) a ciascuna “disposizione” una propria individuale tassazione («ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto»: articolo 21, comma 1, TUR): si pensi all'ipotesi dell'unico atto (inteso, in questo caso, come “documento”) che rechi una pluralità di compravendite immobiliari, caso nel quale, evidentemente, la tassazione si appunta non su un oggetto unitario (il documento), ma sul molteplice suo contenuto.

È, dunque, reso evidente, anche da questa normativa, come l'obiettivo del legislatore sia indubbiamente rivolto non tanto all'«atto», quanto a ciò che esso “contiene” (vale a dire, alle «disposizioni» di cui esso si compone): si può, pertanto, parlare di tassazione solamente dell'«atto» ove esso rechi un'unica «disposizione», e cioè una unitaria manifestazione di capacità contributiva; ma se, nel medesimo unico “atto”, sia presente una pluralità di «disposizioni» (non necessariamente derivanti, per loro stessa natura, le une dalle altre), la tassazione evidentemente si appunta su ciascuna delle «disposizioni», come se ognuna di esse fosse uno specifico e distinto «atto».

Leggendo la norma recata dall'articolo 21, comma 1, TUR (per il quale «[s]e un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto») si coglie, quindi, un evidente indice della plurisecolare evoluzione che l'imposta di registro ha avuto da imposta meramente “cartolare” (perché inerente al “documento” sottoposto a registrazione) a imposta correlata all'intrinseco contenuto giuridico del documento sottoposto a registrazione.

A ben vedere, questa norma enuncia un concetto ovvio, se si ragiona seguendo l'attualmente indiscussa opinione³⁰ secondo cui (limitando qui il ra-

sori sono congiuntamente tenuti»; Cass., 4 maggio 2009, n. 10180, in *il fisco*, 2009, 22, 1, 3599, con nota di TURIS; in *Corr. Trib.*, 2009, 27, 2204, con nota di CORASANITI, *Tassazione della cessione d'azienda e della cessione dei contratti di locazione immobiliare*, e in *Obbl. Contr.*, 2009, 7, 668, con nota di CORASANITI, secondo cui «la determinazione del quantum del tributo costituito dall'imposta di registro - imposta d'atto - è conseguenza della natura dell'atto sottoposto a registrazione qualificato come indice di capacità contributiva. In presenza di più atti in un medesimo documento, ciascuno soggiace al trattamento tributario allo stesso riservato, fatta salva l'ipotesi di connessione negoziale unitaria e non scindibile tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni».

Nel medesimo senso cfr. anche Cass., 11 agosto 1982, n. 4520, in *Fall.*, 1983, 413; in *Boll. Trib.*, 1983, 1900; in *Rass. Avv. Stato*, 1983, I, 17; in *Rass. Trib.*, 1983, II, 15, con nota di FASANO; e in *Riv. Leg. Fisc.*, 1983, 986; e Cass., 7 giugno 2004, n. 10789, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, 2, 1410.

Nella Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, paragrafo 1.6, si legge che per “disposizione” si dovrebbe intendere «una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali».

³⁰ Per tutti cfr. UCKMAR, *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova, 1958, II, 135, secondo il quale «non si deve ritenere che l'imposta colpisca l'atto scritto come tale [...]; l'imposta di registro colpisce ciò che è stato conchiuso tra le parti (*gestum*), la convenzione, il contratto».

(segue)

gionamento all'attività giuridica documentata per iscritto) il presupposto dell'imposta di registro non è integrato dalla formazione di un "documento" recante la descrizione di un'attività giuridicamente rilevante, ma dalla "attività giuridica" descritta nel "documento" sottoposto alla registrazione e di cui il "documento" costituisce una rappresentazione durevole nel tempo. È, quindi, ovvio che se, nello stesso "documento" (ad esempio, un atto pubblico), siano contenuti due contratti di compravendita (con i quali, in ipotesi, Tizio, proprietario di una villetta bifamiliare, venda a Caio la porzione ovest dell'edificio e a Sempronio la porzione est), a nessuno può venire in mente una conclusione diversa da quella di applicare, in sede di registrazione di quel documento, due distinte tassazioni (una per ciascuna di dette compravendite), senza che, sulla applicabile tassazione, abbia alcuna rilevanza la materiale unicità del documento.

Allora, perché è stata dettata una norma come quella di cui all'articolo 21, comma 1, TUR, se è vero che essa esprime un concetto così ovvio? (tenuto anche conto del fatto che detto comma 1 nemmeno serve a disciplinare, indirettamente - e cioè a contrario - la particolare fattispecie delle «*disposizioni*» che «*derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre*», la cui regolamentazione è, infatti, direttamente ed esaustivamente recata dall'articolo 21, comma 2, TUR, senza che, dunque, alcuna influenza o rilevanza dispieghi, in questo ambito, la norma di cui al comma 1). Alla suddetta domanda, pertanto, altro non pare potersi rispondere se non osservando che il legislatore evidentemente si è preoccupato di affermare, a chiare lettere, anche a costo di subire un rilievo critico in termini di ovvietà, il principio secondo cui rispetto a una pluralità di manifestazioni di capacità contributiva deve corrispondere la tassazione di ciascuna di esse, a prescindere dal fatto che esse siano espresse in un unico "documento" o in una pluralità di documenti; togliendo, quindi, in radice, ogni rilevanza all'unicità del "documento" e, pertanto, impedendo l'ingresso a qualsiasi ragionamento in base al quale, trattandosi di applicare una "imposta d'atto", tale applicazione debba subire un qualche condizionamento dalla materiale rappresentazione documentale dell'attività giuridica oggetto di tassazione.

In sostanza, l'articolo 21, comma 1, TUR, intende significare che, all'unicità del "documento" bensì corrisponde l'unicità della tassazione quando il documento (o "atto in senso ampio") incorpora un'unica attività giuridicamente rilevante (che si potrebbe definire sinteticamente "atto in senso stretto" oppure, come fa il legislatore, «*disposizione*»): ad esempio, il contratto di

In giurisprudenza cfr., ad esempio, Cass., 27 luglio 2005, n. 15768, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, 2, 1512, secondo cui «l'imposta di registro è "imposta d'atto", il che vuoi dire che deve essere riferita all'atto, non già però nella sua materialità, ma in relazione agli effetti giuridici che è idoneo a produrre».

compravendita con il quale Tizio vende un dato bene a Caio il quale ne paga il prezzo; ma intende significare pure che, quando l'unico documento (o "atto in senso ampio") reca, invece, una pluralità di attività giuridiche (e cioè una pluralità di «*disposizioni*» o di "atti in senso stretto": ad esempio, il contratto di compravendita che contenga anche la concessione di una ipoteca a garanzia del pagamento dilazionato), e cioè contiene «*più disposizioni*», «*ciascuna di esse*» è destinataria di una sua propria individuale tassazione, «*come se fosse un atto distinto*», e cioè come se, in luogo di un unico "documento" presentato per la registrazione e contenente una pluralità di attività giuridiche, ciascuna di esse fosse rappresentata in un documento separato dagli altri. Insomma, l'imposta di registro è bensì una "imposta d'atto", però non nel senso di imposta "sul documento" (o sull'atto inteso "in senso ampio", appunto come "documento"), ma di imposta (sugli "atti" o «*disposizioni*» che il documento contiene, vale a dire) sugli effetti giuridici provocati dagli "atti" contenuti nel documento sottoposto alla registrazione: la sottoposizione a registrazione del documento che esprime un'attività giuridicamente rilevante provoca, dunque, tante tassazioni quante sono le «*disposizioni*» in esso identificabili (salvo che esse - come già osservato - derivino «*necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre*»), poiché ciascuna di esse è da considerare come «*un atto distinto*» e a ciascun «*atto distinto*» si deve applicare una specifica tassazione.

Come già osservato, con il termine «*disposizione*» o «*disposizioni*» il legislatore del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, intende pertanto riferirsi (intuendo l'esistenza di capacità contributiva nel fatto che un dato soggetto dia vita a una data attività giuridicamente rilevante) ai "negozi giuridici" e/o agli "atti giuridici" che siano incorporati nel documento sottoposto alla registrazione: nel linguaggio giuridico, il termine «*disposizione*» è utilizzato, di regola, come sinonimo di "norma" (ad esempio, nell'articolo 12, comma 2, delle preleggi, si sancisce che se una controversia non può essere decisa con una precisa «*disposizione*», si ha riguardo «*alle disposizioni*» che regolano «*casi simili o materie analoghe*»), ma, nel caso dell'articolo 21, TUR, è un termine che viene utilizzato con riferimento all'attività del "disporre", vale a dire a quella parte dell'attività umana (che, appunto, si concretizza nel compimento di "atti giuridici" e di "negozi giuridici") la quale è caratterizzata dal fatto di essere produttiva di effetti giuridicamente rilevanti (ad esempio, nell'articolo 457, comma 3, del codice civile, si sancisce, con utilizzo del termine «*disposizione*» in senso analogo a quello utilizzato nell'articolo 21, TUR, che le «*disposizioni testamentarie*» non possono pregiudicare i diritti che la legge riserva ai legittimari).

1.3.5. “Disposizioni” e “clausole” contrattuali (in particolare: la caparra, l’acconto, l’accollo e la quietanza)

Appurato, dunque, che per «*disposizione*» deve intendersi un “atto giuridico” o un “negozio giuridico” (vale a dire un’attività umana produttiva di effetti giuridici considerati dal legislatore come manifestazioni di capacità contributiva), occorre poi svolgere una rilevante riflessione sul punto che:

- a) in un unico “atto in senso ampio” (vale a dire nel “documento” presentato alla registrazione) vi può essere una sola «*disposizione*», e cioè un solo “atto in senso stretto” (è il caso, ad esempio, dell’atto pubblico contenente un contratto di compravendita); vi è qui, pertanto, coincidenza tra “atto in senso ampio” e “atto in senso stretto”, oppure, detto altrimenti, tra “atto” e “disposizione”;
- b) in un unico “atto in senso ampio” (vale a dire nel “documento” presentato alla registrazione) vi può essere una pluralità di «*disposizioni*» (o “atti in senso stretto”) (è il caso, ad esempio, dell’atto pubblico contenente un contratto di compravendita con prezzo dilazionato e una concessione di ipoteca a garanzia di detto prezzo dilazionato);
- c) in una data «*disposizione*» (o “atto in senso stretto”) vi possono essere (anzi, normalmente vi sono), una pluralità di “clausole” (le quali, appunto, “compongono” la «*disposizione*»), dense, a loro volta di effetti giuridicamente rilevanti.

Questa osservazione induce, quindi, a porsi il tema di quanto profonda debba essere la “penetrazione interpretativa”, all’interno del documento presentato per la registrazione, alla ricerca delle manifestazioni di capacità contributiva che esso contenga, al fine della loro tassazione: ci si deve chiedere, in sostanza, quale sia il metodo da seguire per comprendere in quante porzioni debba essere scomposta l’attività giuridica descritta nel documento per individuare l’«unità minima»³¹ da sottoporre all’applicazione dell’imposta di registro (e se di tali “unità minime”, nel documento osservato, ve ne sia una pluralità oppure ve ne sia una sola).

Ebbene, anticipando qui - per ragioni di chiarezza espositiva - la conclusione dell’argomentazione che si intende svolgere, pare che detta metodologia possa essere quella di effettuare la distinzione tra «*disposizioni*» (o “atti in senso stretto”) e (quei segmenti di atto che appena oltre verranno definiti come) “clausole”, in quanto, mentre la pluralità di «*disposizioni*» (concretandosi, in ciascuna di esse, una separata manifestazione di capacità contributiva) ge-

³¹ Cfr. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, 202, ove si afferma che «l’unità minima in cui deve scomporsi un contratto formalmente unico non è la singola obbligazione della singola parte, ma il contratto o l’atto giuridico preveduto in tariffa».

nera tante tassazioni quante sono le «*disposizioni*» esistenti (salvo che le «*disposizioni*» plurime non «*deriv[i]no necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre*»: articolo 21, comma 2, TUR), la pluralità delle clausole afferenti a un'unica «*disposizione*» (o “atto in senso stretto”) non influisce invece - non trattandosi di autonomi presupposti d'imponibilità - sulla tassazione (che resta unica) concernente quell'unica «*disposizione*».

A questa conclusione pare potersi giungere osservando che l'articolo 20, TUR, dispone che la capacità contributiva è correlata alla produzione di «*effetti giuridici*» da parte di «*atti*» che abbiano una certa «*natura*» (i quali sono poi quelli che la Tariffa elenca): ebbene, per esserci la produzione di «*effetti giuridici*», vi deve essere la formazione di una «*disposizione*», e cioè di un “negozio giuridico” o di un “atto giuridico”; invece, la mera clausola - intesa quale frammento di un “atto” o di un “negozio”, e cioè quale mera loro componente - non produce da sé «*effetti giuridici*» (e, quindi, è irrilevante ai fini dell'imposta di registro), in quanto detti «*effetti giuridici*» sono, invero, prodotti dall’“atto” o dal “negozio” che di detti frammenti si compone.

Per spiegare meglio l'idea che qui si vuole esporre, si pensi, ad esempio, al documento, confezionato nella forma dell'atto pubblico, il quale “contenga” un mutuo ipotecario (vi è, dunque, in questa fattispecie, un unico “documento” - o “atto in senso ampio” - recante due “atti in senso stretto” e, cioè due «*disposizioni*», vale a dire il contratto di mutuo, da un lato, e la concessione dell'ipoteca, dall'altro lato) e si pensi, ulteriormente, al fatto che il contratto di mutuo contiene ovviamente una pluralità di clausole (principalmente, ad esempio, in tema di: importo, destinazione del finanziamento, tasso, variabilità del tasso, sospensibilità delle rate, disciplina dell'inadempimento, interessi di mora, decadenza dal beneficio del termine, estinguibilità anticipata, surrogabilità, eccetera) e al fatto che il contratto di concessione dell'ipoteca è, pur esso, la risultanza della sommatoria di una pluralità di clausole (in tema, ad esempio, di: obbligazioni garantite, importo dell'ipoteca, grado dell'ipoteca, durata dell'ipoteca, immobile oggetto di ipoteca, garanzie circa l'assenza di formalità pubblicitarie pregiudizievoli, domicilio del creditore e del debitore, eccetera). Allora, si tratta, quindi, di distinguere:

- il caso in cui l'Articolazione di un atto (“atto in senso ampio”) dà origine ad autonome «*disposizioni*» o “atti in senso stretto” (perciò, suscettibili di autonoma tassazione, salvo che ricorra la fattispecie della loro necessaria interconnessione, di cui all'articolo 21, comma 2, TUR);
- il caso in cui invece un atto (“atto in senso stretto”) semplicemente si articola in una pluralità di frammenti o segmenti (o clausole), i quali, nel loro insieme, compongono bensì la «*disposizione*», restando però irrilevanti sotto il profilo dell'applicazione (ad essi) dell'imposta di registro, in quan-

to non espressivi - da sé - di capacità contributiva perché non produttivi degli «effetti giuridici» che l'articolo 20, TUR, appunto indica come presupposto d'imponibilità («effetti giuridici», invero, prodotti dalla «disposizione» risultante dalla sommatoria di detti frammenti).

Osservando questo esempio si può, dunque, argomentare che si ha una mera "clausola" (fiscalmente irrilevante) ogni qualvolta il segmento che concorre a formare una «disposizione» (o "atto in senso stretto") non potrebbe vivere di vita a sé stante, ma in tanto vive in quanto sia posto in correlazione al contesto nel quale esso si trova collocato. Si ha, invece, una «disposizione» tassabile (o "atto in senso stretto") tutte le volte che (non essendovi coincidenza tra l'"atto in senso ampio" e l'"atto in senso stretto" in ragione dell'unicità della «disposizione» che l'"atto in senso ampio" contenga) l'"atto in senso ampio" sia il risultato di articolazioni che potrebbero avere una propria autonomia rispetto al contesto nel quale esse si trovano³². In altre parole, tornando all'esempio appena sopra utilizzato, il contratto di mutuo è autonomo rispetto al contratto di concessione dell'ipoteca (pur se entrambi contenuti nel medesimo contesto documentale) in quanto il contratto di

³² Cfr. App. Roma, 7 novembre 1949, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1949, 969, secondo cui «per aversi convenzioni distinte occorre attribuire alla parola convenzione il significato di negozio giuridico previsto dalla tariffa e non, come si pretenderebbe, quello di una semplice obbligazione che scaturisce da un contratto bilaterale, il quale può contenere più patti o più clausole, ma resta sempre negozio giuridico unico e non può essere scisso, agli effetti dell'applicazione dell'imposta, in tante distinte convenzioni, quanti sono i patti e le obbligazioni assunte dai contraenti, se questi rientrano, come modalità da adempimento, nel quadro delle obbligazioni essenziali derivanti dall'unico negozio concluso e siano prive di autonomia giuridica nel senso indicato».

Ad esempio, non costituisce una disposizione autonoma la pattuizione inerente all'obbligo di pagamento del prezzo in una compravendita che non sia saldato contestualmente alla sottoscrizione del contratto stesso, a meno che nell'ambito di tale pattuizioni siano formati negozi che potrebbero essere pienamente autonomi rispetto al contratto di compravendita: cfr. Cass. 7 giugno 1947 n. 864 in *Foro It.*, 1947, 268, secondo cui l'obbligazione di pagare il prezzo «viene disciplinata dalle parti in modo particolare, con una speciale rateazione, col pagamento di interessi corrispettivi ad un tasso superiore a quello legale, [...] con [...] rilascio di cambiali e garanzia ipotecaria consensuale, è fin troppo evidente che in questo caso la obbligazione assume un carattere di autonomia o comunque non potrebbe affermarsi che essa sia necessariamente connessa con il negozio di vendita e necessariamente derivante per l'intrinseca sua natura dal negozio medesimo»; nonché Cass., Sez. Un., 5 luglio 1947, in *Giur. Imp. Dir. Neg.*, secondo cui «la compravendita con dilazione del prezzo è soggetta, oltre che alla tassa di trasferimento, anche alla tassa d'obbligo, solo quando l'obbligazione di pagare il prezzo residuo si trasformi in una obbligazione a sé stante; il che si verifica non ogni qualvolta l'obbligo di pagare il prezzo venga regolato in vario modo, e con particolari clausole, ma quando, in seguito a una novazione oggettiva, l'obbligo del prezzo si trasformi in una obbligazione di somma di denaro con natura giuridica propria. Conseguentemente, per poter ritenere trasformata in mutuo l'obbligazione del prezzo, non bastano alcune clausole contrattuali intese a rendere più efficaci le garanzie o a variare la misura degli interessi, ma è necessario che nasca da esse un diverso negozio giuridico, e cioè che, estinta nell'atto stesso l'obbligazione nascente dal negozio di compravendita, si dia vita ad un contratto di mutuo ponendo così in essere una novazione obiettiva, nella quale l'acquirente (il debitore) contrae verso il venditore (il creditore) una nuova obbligazione con oggetto e titolo diverso, la quale sostituisce l'obbligo di pagare il prezzo».

mutuo ben potrebbe avere vita propria rispetto al contratto di concessione dell'ipoteca (così come un'ipoteca - seppur dovendosi ricollegare all'obbligazione garantita per ragioni di sua necessaria accessorietà ad essa - ben potrebbe essere oggetto di un atto separato rispetto al contratto di mutuo che essa garantisce), con la conseguenza che la tassazione deve operarsi sia con riferimento al contratto di mutuo che con riferimento al contratto di concessione dell'ipoteca; d'altro canto, ognuno di questi contratti si compone - come già osservato - di una pluralità di clausole (ad esempio: la clausola del mutuo inerente agli interessi di mora nel caso di inadempimento del mutuatario) le quali in tanto hanno un senso in quanto siano parte integrante del contesto nel quale si trovano inserite.

Ebbene, se è vero che ciascuna «*disposizione*» è oggetto di tassazione (sia essa l'unico “atto in senso stretto” che componga l’“atto in senso ampio”, caso nel quale si applica una sola tassazione; sia essa uno dei vari “atti in senso stretto” che compongano l’“atto in senso ampio” sottoposto alla registrazione, caso nel quale vi sono da applicare tante tassazioni quante sono le «*disposizioni*»), le clausole di cui una «*disposizione*» (o “atto in senso stretto”) si compone non sono invece oggetto di tassazione, in quanto la legge indica che oggetto di tassazione con l'imposta di registro sono gli «*atti*» («*L'imposta di registro si applica [...] agli atti*»: articolo 1, TUR) per gli «*effetti giuridici*» che essi producono (articolo 20, TUR), e cioè le «*disposizioni*» di cui l’“atto in senso ampio” si compone (e non già le mere “clausole” di cui le «*disposizioni*», a loro volta, si compongono). Con due precisazioni:

- a) la prima è che, talora, la legge, facendo eccezione a questo principio, ravvisandovi una manifestazione di capacità contributiva, sancisce espressamente l'applicazione della tassazione a una clausola che, altrimenti, come tale, non sarebbe presupposto di imponibilità: si veda, ad esempio, la tassazione di acconti e caparre disposta dall'articolo 10, TP1;
- b) la seconda è che, talora, la legge, con l'intento di chiarificare a priori, una volta per tutte, che, in determinate fattispecie, non può esservi imposizione (per mancanza di capacità contributiva, trattandosi appunto di mere clausole, accessorie al contesto nel quale compaiono e aventi un senso solo in quanto contenute in tale contesto), sancisce espressamente l'irrelevanza di determinate clausole sotto il profilo impositivo: si veda, ad esempio, l'affermazione (articolo 22, comma 3, TUR) che «*non sono soggetti a imposta*»:
 - «*gli accolti di debiti [...] collegati e contestuali ad altre disposizioni*»; «*nonché*»;
 - «*le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono*».

Ovviamente, se una clausola sia fatta oggetto di un atto a sé stante (si pensi a un mutuo che non disponga in tema di interessi di mora o che ne disponga indicandoli in un certo tasso; e a un successivo atto con il quale, in relazione a quel mutuo, le parti conven-gano di introdurre una disciplina della mora del debitore o a innovare la misura del tas-so precedentemente stabilito), è chiaro che tale pattuizione diventa rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro; ma è altrettanto chiaro che essa lo diventa non più come "clausola" bensì come «*disposizione*» (in quanto diviene essa stessa l'oggetto - o concorre a formare, insieme ad altre, l'oggetto - di tale atto successivo, in-tegrativo o modificativo di quello precedente).

Concentrando, poi, l'attenzione - con l'intento di concretamente identificarle - sulle "clausole" che possano comporre una «*disposizione*» e premesso che qualsiasi atto (unilaterale o plurilaterale) è formato - di regola - da una pluralità di clausole, può distinguersi, ad esempio, tra:

- a) clausole strettamente attinenti alla "causa" del contratto (ad esempio, nella compravendita immobiliare: la clausola che dispone il trasferimento dell'immobile - avendolo identificato - dal venditore al compratore e la clausola circa il pagamento³³ dovuto dal compratore al venditore);
- b) clausole meramente "ancillari" alle precedenti (sempre nella compraven-dita immobiliare: la tipica clausola che descrive la "storia" giuridica dell'immobile, la tipica - e obbligatoria, a pena di nullità³⁴ - clausola che

³³ Cfr. Comm. Trib. Centr., Sez. Unite, 16 luglio 1999, n. 4965, in *Giur. It.*, 2000, 653; e in *Tributi*, 1999, 1590, secondo cui «nel contratto preliminare di vendita l'obbligazione concernente versamenti parziali del prezzo, anche se regolata con varie modalità e con particolari clausole (nella specie, con la previsione di una parte del prezzo versata contestualmente all'atto, e della restante a scadenze succes-sive), non è in linea di massima suscettibile di separata tassazione, sempre che per effetto di tali clau-sole e modalità essa non si trasformi in una nuova obbligazione, con oggetto e titolo diversi»; nonché Comm. Trib. Prov. Bergamo, 30 giugno 2015, n. 543, in *BIG Suite*, IPSOA, secondo cui «la delega-zione di pagamento ha finalità solutoria e non tende né a trasferire il debito, né a rafforzare la posi-zione del creditore con un secondo debitore, essa si pone come disposizione priva di contenuto pa-trimoniales, non suscettibile, quindi, di essere configurata come operazione a sé stante con autonoma tassazione, se contestuale, come nel caso della vendita».

Cfr. anche la Risoluzione n. 240983 del 6 febbraio 1984, secondo cui «la semplice dilazione di un de-bito già sottoposto a tassazione in base al suo titolo (nel caso di specie: rapporto di locazione, inden-nizzo, interessi ecc.) non» può «ritenersi disposizione autonomamente tassabile, ai sensi del primo comma dell'art. 20 della legge di registro, costituendo una semplice modalità di pagamento del debito stesso. [...] È invero da rilevare come la giurisprudenza, in presenza dell'ipotesi più frequente di dila-zione di pagamento di una somma, nel caso cioè di rateazione del prezzo pattuito per la compraven-dita di un bene, abbia ripetutamente affermato, nel vigore dell'abrogata legge di registro, che "è dovuta l'imposta, di obbligo, oltre quella di trasferimento, solo quando l'obbligazione di pagare il prezzo residuo (del bene) si trasformi in negozio a sé stante, pienamente autonomo da quello di compra-vendita, non quando venga regolato in diverso modo l'obbligo del pagamento del prezzo" (Commis-sione tributaria centrale, Sez. V, 1-7-1957, n. 95522)».

³⁴ Cfr. l'articolo 40, comma 2, legge 28 febbraio 1985, n. 47; l'articolo 2, comma 58, legge 23 dicem-bre 1996, n. 662; e l'articolo 30, comma 2, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

descrive la “storia” urbanistica dell'immobile, la clausola che descrive la prestazione energetica dell'immobile);

- c) clausole che ripetano pedissequamente il dettato normativo comunque applicabile allo specifico contesto contrattuale nel quale siano inserite, come - ad esempio - quelle che, sempre con riferimento a un contratto di compravendita immobiliare, inseriscano esplicitamente nel contratto stesso previsioni di “garanzia”³⁵ le quali, peraltro, discenderebbero dalla legge anche in mancanza di un'espressa clausola contrattuale (si pensi, ad esempio, alla garanzia per evizione prevista, per il contratto di compravendita, dall'articolo 1483, codice civile);
- d) clausole che “aumentino” il “contenuto” di “garanzie” (*recte*: non “garanzie in senso tecnico”, ma previsioni di responsabilità, vale a dire recanti obblighi di indennizzo o di risarcimento) le quali comunque discenderebbero dalla legge, ma con una “portata” minore (ad esempio, si pensi all’“aumento” del contenuto “economico” di una garanzia, come nell'ipotesi in cui, nel caso di un contratto di compravendita di cosa altrui, si convenga il rimborso in ogni caso anche delle spese voluttuarie, in deroga al disposto dell'articolo 1479, comma 3, codice civile; oppure, all'aumento del contenuto “normativo” di una garanzia, come nell'ipotesi in cui si estenda a sessanta giorni il termine di decadenza di otto giorni previsto dall'articolo 1495, codice civile, per la denuncia dei vizi della cosa compravenduta);
- e) clausole che introducano “garanzie” (*recte*: non “garanzie in senso tecnico”, ma previsioni di responsabilità, vale a dire recanti obblighi di indennizzo o di risarcimento) le quali non discenderebbero - come nel caso precedente - di *default* dalla legge (si pensi alle garanzie circa la consistenza del patrimonio di una società che sono solitamente inserite nei contratti aventi a oggetto il trasferimento di quote di partecipazione al capitale della società in questione);
- f) clausole che escludano l'applicabilità di “garanzie” (*recte*: non “garanzie in senso tecnico”, ma previsioni di responsabilità, vale a dire recanti obblighi di indennizzo o di risarcimento) altrimenti discendenti di *default* dalla legge (si pensi, ad esempio, alle clausole con le quali, ai sensi dell'articolo 1487, comma 1, codice civile, si escluda l'operatività della garanzia per

³⁵ Ovviamente, queste clausole di “garanzia”, e quelle immediatamente dopo menzionate, che sono finalizzate ad assicurare la consistenza dell'oggetto del contratto, non sono qualificabili come “garanzie” (quali sono invece il pegno, l'ipoteca, la fideiussione) nel senso di essere un rafforzamento dell'adempimento di obbligazioni proprie o altrui. E, quindi, non si può certo pensare a una tassazione delle clausole di “garanzia” qui in commento con la norma di cui all'articolo 6, TP1.

l'evizione o, ai sensi dell'articolo 1490, comma 1, codice civile, si escluda l'operatività della garanzia per i vizi della cosa compravenduta);

- g) clausole recanti “promesse”, e cioè l'originazione di obbligazioni (ad esempio, nella compravendita immobiliare: la promessa di pagamento del prezzo di cui sia pattuita la dilazione posteriormente alla stipula del contratto; la promessa di consegna dell'immobile entro un certo termine; la promessa di pagamento delle spese condominiali che risultino non ancora pagate);
- h) clausole che attribuiscono facoltà, come, in una compravendita a prezzo dilazionato, la clausola che consenta all'acquirente di liberarsi dal pagamento del residuo prezzo mediante una *datio in solutum*;
- i) clausole recanti “garanzie” (*recte*: non “garanzie in senso tecnico”, ma previsioni di responsabilità, vale a dire recanti obblighi di indennizzo o di risarcimento) circa la non sussistenza di certe situazioni (ad esempio, nella compravendita immobiliare: l'assenza di ipoteche gravanti sull'immobile compravenduto), rimettendo alla legge la regolamentazione della situazione che si verifica nel caso in cui consti una difformità rispetto agli eventi garantiti (ad esempio: la garanzia per l'evizione; la garanzia inerente alle qualità promesse; la garanzia inerente alla mancanza di vizi; la garanzia di assenza di formalità pubblicitarie pregiudizievoli);
- j) clausole recanti “garanzie” (*recte*: non “garanzie in senso tecnico”, ma previsioni di responsabilità, vale a dire recanti obblighi di indennizzo o di risarcimento) circa l'accadimento o il non accadimento di certe situazioni e disciplinanti anche le conseguenze della verifica, o meno, dell'evento “garantito” (ad esempio, la garanzia che, per almeno tre anni dal contratto di compravendita, i canoni rinvenienti dai contratti di locazione aventi a oggetto le unità immobiliari di cui il fabbricato si compone, saranno pagati dal conduttore al nuovo proprietario per un valore complessivo non inferiore a una certa soglia; con la pattuizione che il venditore si obbliga ad integrare l'eventuale differenza tra detta soglia e il minor importo effettivamente riscosso dal nuovo proprietario);
- k) clausole recanti “garanzie” (*recte*: non “garanzie in senso tecnico”, ma previsioni di responsabilità, vale a dire recanti obblighi di indennizzo o di risarcimento) circa l'accadimento o il non accadimento di certe situazioni e la contemporanea previsione di un indennizzo/risarcimento per il caso della verifica, o meno, dell'evento “garantito” (variamente calcolato: in una somma fissa o variabile secondo certi parametri; in una somma limitata a un dato tetto massimo; in una somma non inferiore a una certa soglia minima, essendovi la previsione di una sottostante “franchigia”; in una somma compresa tra un minimo e un massimo);

l) clausole recanti “cauzioni” (si pensi alla pattuizione di versamento, nelle mani di un terzo imparziale, di una somma dalla quale attingere nel caso in cui si verificasse un evento da cui discendano obblighi di pagamento di una parte a favore della controparte);

m) eccetera.

Ebbene, se è vero - come sopra affermato - che le “clausole” (come sopra definite: e cioè “segmenti” di atto o di contratto che, in tanto hanno senso, in quanto facenti parte del contesto nel quale essi sono contenuti e che, perciò, non sono intuibili come manifestazioni di capacità contributiva, salvo essere il *proprium* di un atto successivo che si riferisca a un atto precedente) non sono autonomamente tassabili in quanto, salvo che la legge non disponga diversamente (vedi il già accennato caso dell'acconto e della caparra confirmatoria, oggetto di tassazione ai sensi dell'articolo 10, TP1), presupposto di fatto dell'imposta di registro è la «*disposizione*» (o “atto in senso stretto”) per gli «*effetti giuridici*» (articolo 20, TUR) che da essa promanano, e non le “clausole” di cui essa si compone, allora nessuna delle clausole sopra elencate dovrebbe essere passibile di autonoma tassazione, in quanto nessuna di esse produce quegli «*effetti giuridici*» che sono osservati dalla legge come manifestazioni di capacità contributiva.

1.3.5.1. Le *Representations and Warranties Clauses* (*R&Ws Clauses*)

Al cospetto delle conclusioni raggiunte nel paragrafo che precede, ci si domanda, dunque, se sia individuabile un presupposto d'imponibilità (ai fini dell'imposta di registro) nelle cosiddette *Representations & Warranties Clauses* (*Re&Ws Clauses*).

Si tratta³⁶ di clausole tipiche dei contratti di compravendita di partecipazioni al capitale sociale di società (usualmente distinte in: *legal warranties*, se attinenti alla consistenza e alle caratteristiche delle partecipazioni oggetto di cessione; e in *business warranties*, se attinenti alla consistenza dell'attività aziendale svolta dalla società ceduta) con le quali il venditore, dopo aver dichiarato (*representations*) la consistenza del patrimonio della società le cui partecipazioni sono oggetto di cessione nonché l'ottemperanza della società alle regole della normativa (civilistica, societaria, fiscale, valutaria, lavoristica, contributiva, amministrativa, ambientale, eccetera) ad essa applicabile, garantisce l'acquirente (*warranties*) al fine di tenerlo indenne dalle diminuzioni

³⁶ Cfr. BONELLI, *Giurisprudenza e dottrina su acquisizioni di società e di pacchetti azionari di riferimento*, in Bonelli - De André (a cura di), *Acquisizioni di società e di pacchetti azionari di riferimento*, Milano, 1990, 4; EREDE, *I contenuti tipici dei contratti di compravendita internazionale di partecipazioni societarie: representations, indemnities e legal opinions*, in Draetta (coordinato da), *Compravendite internazionali di partecipazioni societarie*, Milano, 1990, 55.