

Giurisprudenza

Chi richiede l'annotazione del reclamo è tenuto a versare l'imposta ipotecaria

28 Dicembre 2021

Respinta la tesi secondo cui gli oneri tributari connessi alle annotazioni effettuate a margine della trascrizione debbano essere a carico dell'ufficio e non del contribuente

immagine generica illustrativa

La sentenza della Corte di Cassazione n. 37969/2021 dello scorso 2 dicembre stabilisce che, a seguito dell'annotazione del reclamo di cui all'articolo 2674-*bis*, comma 2 del codice civile e 113-*ter* (disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie) a margine di una trascrizione eseguita con riserva, l'imposta ipotecaria è dovuta da chi richiede l'annotazione stessa.

La trascrizione con riserva

Prima di addentrarci nel merito della motivazione espressa dai giudici a supporto della loro decisione, appare opportuno soffermarsi preliminarmente sull'istituto della trascrizione con riserva. L'esecuzione di una formalità (trascrizione o iscrizione) con riserva è un istituto introdotto nel nostro ordinamento dalla legge n. 52/1985, la quale ha aggiunto nel codice civile l'articolo 2674-*bis*, concernente i presupposti per l'adempimento in questione e l'articolo 113-*ter* del codice civile, riguardante il giudizio di impugnazione che obbligatoriamente deriva dell'eseguita formalità con riserva.

In particolare, la formalità con riserva viene effettuata dal Conservatore, su istanza di parte, qualora emergano "gravi e fondati dubbi" sulla trascrivibilità di un atto o sulla iscrivibilità di una ipoteca. In questo modo, da un lato, si salvaguarda l'interesse del privato, al quale è consentito di conseguire, sia pure in via provvisoria, l'effetto della pubblicità immobiliare, dall'altro, si concede al Conservatore una terza opzione rispetto all'alternativa di accettare o rifiutare la formalità, purché - come già detto - vi siano "gravi e fondati dubbi".

Questa fase è delimitata temporalmente dall'obbligatoria proposizione di un reclamo all'autorità

giudiziaria, individuata nel Tribunale nella cui circoscrizione è stabilita la conservatoria, entro 30 giorni dalla esecuzione della formalità con riserva, decisione eventualmente impugnabile davanti alla Corte d'Appello, che valuterà in via definitiva la fondatezza o meno della riserva.

Il Conservatore è tenuto ad annotare a margine della formalità eseguita la proposizione del ricorso sia di primo grado sia, eventualmente, in appello: all'esecuzione di tale formalità è correlato il versamento dell'imposta ipotecaria.

Con riguardo al profilo fiscale dell'istituto della trascrizione (o iscrizione) con riserva, giova richiamare gli articoli 1 ed 11 del Dlgs n. 347/1990, i quali rispettivamente stabiliscono:

- *“art. 1 - 1. Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette alla imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della allegata tariffa. (...)”*;
- *“art. 11 - 1. Sono obbligati al pagamento dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale coloro che richiedono le formalità di cui all'art. 1 e (...) i pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni, relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità o la voltura. 2. Sono inoltre solidalmente tenuti al pagamento delle imposte, di cui al comma 1, tutti coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità o la voltura e, nel caso di iscrizioni e rinnovazioni, anche i debitori contro i quali è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca”*.

La questione decisa dalla Corte di cassazione

Una volta accolto il reclamo ex articolo 2674-*bis* codice civile e 113-*ter* dalla Corte d'appello di Napoli, l'Ufficio di pubblicità immobiliare competente notificava ai contribuenti avviso di liquidazione per le imposte dovute. Tale atto, tuttavia, veniva impugnato, deducendosi che il soggetto obbligato al pagamento delle imposte ipotecarie (e di bollo) connesse alle annotazioni effettuate a margine della trascrizione avrebbe dovuto essere l'Ufficio stesso, altrimenti si sarebbe posto a carico del contribuente un onere tributario derivante dall'illegittimo comportamento della pubblica amministrazione.

Alla luce del quadro normativo delineato, la Cassazione evidenzia in via preliminare che la trascrizione è istituto di ordine pubblico finalizzato al soddisfacimento dell'interesse generale alla sicurezza dei traffici giuridici. Con tale interesse pubblico primario coesistono anche altri interessi pubblici, come l'aggiornamento della banca dati catastale, l'utilizzo per finalità tributarie, etc. e questo vale a spiegare la qualificazione delle norme sulla trascrizione come norme di ordine pubblico e quindi come norme inderogabili. Tuttavia, unitamente agli interessi pubblici menzionati va tenuto in debito conto anche l'interesse privato dei soggetti interessati alla trascrizione: *“... il reclamo, pertanto, diventa lo strumento necessario per mantenere gli effetti della formalità della*

trascrizione con riserva e l'annotazione del reclamo a margine della trascrizione con riserva si rende necessaria per la realizzazione del sistema pubblicitario. L'annotazione del reclamo avviene, ai sensi dell'art. 11, comma 2, cit., sempre al fine di realizzare l'interesse privato di colui che propone al Conservatore istanza di trascrizione con riserva, atteso che in questo modo si consente allo stesso di beneficiare, nonostante il rifiuto del Conservatore, in via provvisoria, della pubblicità immobiliare della domanda giudiziale e, quindi, delle tutele che dalla stessa conseguono ai sensi degli artt. 2652 e 2653 c.c."

Alcune riflessioni a margine della sentenza

La Corte di cassazione pone un importante punto fermo, sicuramente condivisibile per l'iter argomentativo seguito. Si desidera, però, fornire qualche ulteriore spunto per dimostrare che altre opzioni interpretative dirette a giungere a conclusioni diverse non sono adeguatamente sostenibili. Proviamo perciò ad approcciare la questione anche da altro punto di vista.

Se si ipotizzasse che la *ratio* dell'istituto della trascrizione con riserva sia tutelare la sicurezza dei traffici giuridici, atteso che esso demanda la decisione definitiva ad un provvedimento dell'autorità giudiziaria in forza di una impugnazione obbligatoria, si potrebbe ritenere applicabile l'articolo 1, comma 2, del Dlgs n. 347/1990, laddove si afferma che *"non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato"*.

Tuttavia, l'idea che la trascrizione con riserva, in quanto finalizzata a tutelare la sicurezza dei traffici giuridici, soddisfi un interesse dello Stato, cioè un interesse generale della collettività e che, pertanto, sia esente dall'imposta ipotecaria l'annotazione del previsto reclamo, urta contro la giurisprudenza della Cassazione che, con la sentenza n. 11451/2005 (e, successivamente con la sentenza n. 938/2009) ha affermato che l'esenzione deve intendersi esclusivamente riferita alle *"formalità eseguite a favore dello Stato inteso nella sua accezione di entità territoriale centrale e nazionale (...)".* Laddove, infatti, il legislatore ha voluto estendere il beneficio dell'esenzione fiscale ad atti compiuti a favore di enti pubblici che svolgono attività di pubblico interesse lo ha previsto espressamente, come nel caso dell'art. 3, comma 1, del D.lgs. n. 346 del 1990 in tema di imposta sulle successioni e donazioni". Esclusa l'applicabilità dell'articolo 1, comma 2, citato, non si rinvencono altri riferimenti normativi che possano giustificare una esenzione/esclusione dall'applicazione dell'imposta ipotecaria; pertanto, tale l'approccio ipotizzato non sembra adeguatamente sostenibile.

Non sembrerebbe neppure percorribile la prospettazione dei convenuti circa l'incombenza dell'onere fiscale sull'Ufficio.

Si osserva al riguardo, infatti, che, in base all'articolo 11 del Dlgs n. 347/1990, i soggetti passivi dell'imposta ipotecaria sono: a) coloro che richiedono le formalità; b) i pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni, relativamente agli

atti ai quali si riferisce la formalità; c) tutti coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità.

La parte convenuta avalla la propria eccezione (cioè, che il soggetto obbligato al pagamento delle imposte ipotecarie (e di bollo) connesse alle annotazioni effettuate a margine della trascrizione dovrebbe essere l'Ufficio stesso), argomentando che altrimenti si sarebbe posto a carico del contribuente un onere tributario derivante dall'illegittimo comportamento della Pubblica Amministrazione.

In questo modo, però, si confondono due profili nettamente distinti: quello riguardante la responsabilità verso terzi del Conservatore e quello tributario, in forza del quale, al verificarsi di certi fatti determinati dal Legislatore, sorge un'obbligazione tributaria.

Sotto il primo aspetto, si ricorda che la figura del Conservatore è stata da tempo ricondotta nell'ambito degli articoli 22 e 23 del Testo unico sugli impiegati civili dello Stato (Dpr n. 3/1957); pertanto, il Conservatore è responsabile in proprio verso terzi solo per dolo o colpa grave, mentre in tutti gli altri casi la responsabilità sarà assunta dal soggetto pubblico da cui dipende. Tale accertamento di responsabilità, ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 20/1994, rientra nella competenza esclusiva della Corte dei conti.

Sotto il secondo aspetto non è neppure ipotizzabile che il Conservatore assolva l'imposta ipotecaria, anche nel caso in cui abbia erroneamente ritenuto sussistere i presupposti per l'esecuzione della formalità con riserva.

Conclusivamente, con le poche riflessioni svolte, si è tentato di dimostrare che, anche attraverso percorsi interpretativi diversi da quelli seguiti dalla Cassazione, si giunge comunque alla conclusione che l'assolvimento dell'obbligazione tributaria relativamente all'annotazione del reclamo a margine della trascrizione con riserva non solo è dovuta, ma incombe sul soggetto privato interessato alla trascrizione dell'atto rispetto al quale il Conservatore ha manifestato "*gravi e fondati dubbi*".

di

Benedetto Di Tucci

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/chi-richiede-lannotazione-del-reclamo-e-tenuto-versare-limposta>