



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 2 luglio 2024

OGGETTO: Consulenza giuridica - Trascrizioni dei sequestri conservativi effettuate ai sensi degli artt. 74 e 75 del Codice di giustizia contabile a tutela delle ragioni erariali – Trattamento ai fini dell'imposta ipotecaria.

Con istanza di consulenza giuridica è stato esposto il seguente quesito

QUESITO

La Direzione istante (di seguito anche la "Direzione") fa presente che la «Procura Generale della Corte dei conti ha recentemente avviato una interlocuzione con questa Agenzia, al fine di individuare possibili modalità di snellimento delle procedure di richiesta di formalità ipotecarie avanzate dagli uffici della giustizia contabile in relazione ad atti emessi da quest'ultima» anche attraverso l'estensione della trasmissione telematica di tali richieste.

La Direzione rappresenta che «il Procuratore Generale della Corte dei conti, in relazione alle modalità di presentazione delle trascrizioni dei sequestri conservativi effettuate ai sensi degli artt. 74 e 75 del Codice di giustizia contabile a tutela delle ragioni erariali, ha segnalato che "all'attualità, sussiste ancora la problematica relativa alle spese che le Procure erariali sostengono all'atto della

trascrizione dei sequestri ove le Conservatorie provvedono alla liquidazione delle stesse attraverso apposito modello inviato alla Procura richiedente"».

In sostanza, l'ambito più generale portato all'attenzione è quello dei giudizi contabili, nei quali il Pubblico Ministero è legittimato ad esercitare tutte le azioni a tutela delle ragioni del creditore, ai sensi dell'articolo 73 del Codice di giustizia contabile che, quanto ai mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale, a titolo esemplificativo, rinvia al libro VI, Titolo III, Capo V, del Codice civile (trattasi nello specifico dell'azione surrogatoria, dell'azione revocatoria e del sequestro conservativo).

Viene evidenziato che in relazione all'applicazione dell'imposta dovuta per le trascrizioni dei sequestri conservativi effettuate ai sensi degli artt. 74 e 75 del Codice di giustizia contabile, gli Uffici di pubblicità immobiliare adottano prassi operative non omogenee, in quanto:

- alcuni optano per l'esenzione dal tributo, ai sensi dell'articolo 1, comma 2 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC), in particolare per le trascrizioni richieste a favore dello Stato quando il creditore è un'amministrazione statale;
- altri procedono con la prenotazione a debito, di cui all'articolo 16 del TUIC, nelle ipotesi di trascrizioni a favore di soggetti, titolari del credito, pubblici e privati, non riconducibili alla nozione di "*Stato-persona*", beneficiante, come detto, del regime agevolativo;
- altri applicano le disposizioni di cui all'articolo 15 del TUIC, concernente l'esecuzione delle formalità senza il previo pagamento dell'imposta, con specifico riguardo ai sequestri contabili.

In considerazione di quanto precede, la *Direzione* chiede di conoscere il corretto trattamento, ai fini dell'imposta ipotecaria, applicabile alle trascrizioni dei sequestri conservativi effettuate ai sensi dei predetti artt. 74 e 75 del Codice di giustizia contabile.

In particolare, la *Direzione* chiede conferma dell'applicabilità dell'articolo 15, comma 1, lett. *b*) del TUIC, che prevede la riscossione del tributo a carico dell'ente a favore del quale sia presa la formalità, alla trascrizione di atti previsti dal Codice di giustizia contabile, laddove la parte danneggiata non sia lo Stato inteso come "*Stato-Persona*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

La *Direzione* fa presente che l'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del TUIC al sequestro conservativo in esame per le misure adottate nell'interesse dello Stato appare condivisibile ogniqualvolta l'azione erariale sia diretta a sanzionare e riparare un danno occorso alle "*entità territoriali centrali e nazionali*", ma non potrebbe riguardare soggetti diversi, che pure possono avvantaggiarsi del procedimento cautelare attivato dalla Procura contabile.

L'esenzione richiamata ha, infatti, ad oggetto, secondo la consolidata e notoria impostazione ermeneutica elaborata dalla giurisprudenza di legittimità, le sole formalità eseguite "*nell'interesse dello Stato*", ove per Stato deve intendersi unicamente lo "*Stato-persona*" con esclusione di ogni interpretazione estensiva.

Tale regime esentativo, data la portata letterale della norma, non può trovare applicazione nei casi di trascrizione dei sequestri contabili, delle domande giudiziali e di altre formalità a tutela delle ragioni del creditore, in procedure in cui non sia parte danneggiata lo Stato.

In tali ipotesi, la *Direzione* ritiene che non possa essere ammesso neanche l'istituto della prenotazione a debito, non rientrando la fattispecie dei sequestri conservativi in esame in alcuna delle ipotesi tassativamente elencate nell'articolo 16, comma 1 del TUIC.

Alla luce di quanto premesso, conclude la *Direzione*, con specifico riferimento alle formalità richieste dalla Procura contabile e ferma l'esenzione per

le formalità eseguite a favore dell'Erario, appare possibile l'applicazione dell'articolo 15, comma 1, lett. *b*) del TUIC, potendo la fattispecie essere sussunta in quelle in cui le formalità possono essere eseguite, senza previo pagamento dell'imposta, quando richieste dalle amministrazioni dello Stato e le spese devono fare carico ad altri.

Ciò in quanto sarebbe soddisfatto sia il presupposto del connotato statutale del soggetto richiedente (Corte dei conti), sia quello dell'individuabilità di un diverso soggetto sul quale devono far carico le relative spese (ente in favore del quale viene richiesta la formalità).

Il procedimento di responsabilità amministrativa o contabile è caratterizzato, infatti, dall'impulso del Pubblico ministero contabile, organo neutrale e imparziale che non opera nell'interesse esclusivo dell'ente pubblico, ma per tutelare valori ed interessi generali. Destinatario del risarcimento, invece, è il soggetto danneggiato, a favore del quale sono prese le formalità cautelari e che beneficia delle azioni volte a garantire il recupero del danno patrimoniale.

A parere della *Direzione*, gli atti in questione, quindi, sono atti di un'amministrazione dello Stato che possono essere compiuti "*nell'interesse*" anche di una amministrazione non statale che, come detto, non rientra nell'ambito della disciplina agevolativa di cui all'articolo 1, comma 2, TUIC. Peraltro, non sussiste nei casi di specie, a differenza di quanto accade per le formalità curate dai pubblici ufficiali in genere, la solidarietà passiva del richiedente, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del TUIC, in quanto l'iniziativa fa capo ad un organo che non agisce per conto del titolare dell'interesse economico, ma in ragione di un interesse statale superiore.

In definitiva, la *Direzione* ritiene che le formalità relative alle trascrizioni dei sequestri contabili oggetto di indagine, richieste dalle Procure regionali della Corte dei conti, diversamente da quelle effettuate nell'interesse dello Stato, che in quanto tali godono dell'esenzione dall'imposta, possano essere eseguite a norma

dell'articolo 15 TUIC, trattandosi di formalità che devono essere richieste in relazione all'onere di rendere pubbliche le azioni cautelari a tutela di ragioni creditorie di soggetti non riconducibili alla nozione di "*Stato-persona*".

Eseguita la formalità, l'Ufficio procederà al recupero dei tributi contro gli obbligati al pagamento elencati all'articolo 11, comma 2, del TUIC, ossia nei confronti del soggetto pubblico o privato a favore del quale la formalità è stata eseguita.

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE

Ai sensi dell'articolo 73 (rubricato "*Mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale e altre azioni*") del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 ("*Codice della giustizia contabile*"), «*1. Il pubblico ministero, al fine di realizzare la tutela dei crediti erariali, può esercitare tutte le azioni a tutela delle ragioni del creditore previste dalla procedura civile, ivi compresi i mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale di cui al libro VI, Titolo III, Capo V, del codice civile*».

In base all'articolo 74 (rubricato "*Sequestro conservativo prima della causa*") dello stesso decreto legislativo «*1. Quando ricorrono le condizioni, anche contestualmente all'invito a dedurre, il pubblico ministero può chiedere, al presidente della sezione competente a conoscere del merito del giudizio, il sequestro conservativo di beni mobili e immobili del presunto responsabile, comprese somme e cose allo stesso dovute, nei limiti di legge.*

2. Sulla domanda il presidente della sezione giurisdizionale regionale provvede con decreto motivato [...]».

Ai sensi del successivo articolo 75 (rubricato "*Sequestro conservativo in corso di causa e durante la pendenza dei termini per l'impugnazione*"), «*1. Il sequestro conservativo può essere richiesto contestualmente all'atto di citazione, ovvero, in corso di causa, con separato ricorso, al presidente della sezione che decide del merito del giudizio; in pendenza dei termini per l'impugnazione, la*

domanda si propone al presidente della sezione che ha pronunciato la sentenza.
 2. *Si applica l'articolo 74, commi 2, 3 e 4».*

Ai fini fiscali, l'articolo 1 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (TUIC) prevede che «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.*

2. Non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo».

Al riguardo, si rileva che, ai sensi dell'articolo 4, della tariffa allegata al citato decreto, è soggetta all'imposta ipotecaria nella misura di euro 200 la «*Trascrizione di atti o sentenze che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili né costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari*».

Per quanto riguarda i soggetti passivi delle imposte, l'articolo 11 del TUIC stabilisce che «1. *Sono obbligati al pagamento dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale coloro che richiedono le formalità di cui all'art. 1 e le volture di cui all'art. 10 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, nonché l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria».

Ai sensi dell'articolo 15 (rubricato “*Esecuzione di formalità e di volture senza previo pagamento dell'imposta*”) del TUIC, «1. *Possono essere eseguite anche senza previo pagamento delle imposte:*

a) le iscrizioni, rinnovazioni ed annotazioni che sono richieste dal pubblico ministero nell'interesse di privati, da pubblici ufficiali e da privati in virtù di un obbligo loro imposto per legge;

b) le formalità e le volture richieste dalle amministrazioni dello Stato quando le spese relative devono far carico ad altri.

2. L'ufficio competente indica l'imposta dovuta sui documenti di cui all'art. 14 e procede alla riscossione».

Il successivo articolo 16 (rubricato “*Formalità e volture da eseguirsi a debito*”) prevede, altresì, che «*1. Sono eseguite con prenotazione a debito dell'imposta, salvo il recupero secondo le disposizioni delle rispettive leggi:*

a) le trascrizioni del sequestro conservativo di cui all'art. 316 del codice di procedura penale;

b) le iscrizioni e le trascrizioni di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni;

c) le trascrizioni degli atti indicati nel comma 2 dell'art. 6;

d) le formalità e le volture richieste nei procedimenti civili nell'interesse dello Stato e di persone fisiche o giuridiche ammesse al gratuito patrocinio;

e) le formalità e le volture relative a procedure di fallimento e ad altre procedure concorsuali.

2. Nei casi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 l'imposta prenotata è riscossa in ragione della somma che risulta definitivamente dovuta».

Tra le ipotesi tassative in cui è possibile utilizzare l'istituto della prenotazione a debito come modalità di riscossione differita dell'imposta, non è previsto, nell'ambito dell'articolo 16 predetto, il sequestro conservativo richiesto nel giudizio di responsabilità contabile, di cui agli artt. 74 e 75 del Codice della giustizia contabile.

L'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del TUIC al sequestro conservativo in esame per le misure adottate nell'interesse dello Stato

appare condivisibile allorquando l'azione erariale sia diretta a sanzionare e riparare un danno occorso alle “*entità territoriali centrali e nazionali*”, ma non può riguardare soggetti diversi, che pure possono avvantaggiarsi del procedimento cautelare posto in essere dalla Procura contabile.

La previsione agevolativa di cui al citato articolo 1, comma 2 del TUIC, infatti, ha ad oggetto le sole formalità eseguite “*nell'interesse dello Stato*” ove per Stato deve intendersi unicamente lo “*Stato-persona*” con esclusione di ogni interpretazione estensiva della definizione.

Al tal fine, si ricorda che, secondo quanto chiarito dalla consolidata giurisprudenza di legittimità, «*nelle disposizioni normative che, in tema di imposta di registro (art. 57, ottavo comma, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, di imposta ipotecaria e catastale [...] e di imposta di bollo [...], prevedono l'esenzione dello Stato od usano, sempre a fini di esenzione, l'espressione «a favore dello Stato» o «nell'interesse dello Stato», la parola «Stato» deve intendersi riferita allo «Stato-persona», e non a qualsiasi soggetto, pubblico o privato, che svolga attività amministrativa oggettiva (cfr. Cass. n. 938/2009) [...] un'estensione interpretativa del beneficio a soggetti solo indirettamente riconducibili all'amministrazione statale è preclusa dalla natura eccezionale delle norme di esenzione fiscale [...]*» (cfr. *ex multis*, da ultimo, Corte di Cassazione, ordinanze 11 ottobre 2022, nn. 29706 e 29708; cfr. in tal senso anche la risoluzione 1° settembre 2009, n. 243/E).

Come rilevato anche dalla *Direzione* istante, la giurisdizione contabile riguarda oltre che lo “*Stato-persona*” anche una serie di soggetti non statali di varia natura (enti pubblici territoriali e non territoriali, società partecipate etc.). Pertanto, in linea con il delineato impianto normativo e di prassi, si ritiene che la trascrizione dei provvedimenti di sequestro contabile, delle domande giudiziali e delle altre formalità a tutela delle ragioni del creditore, in procedure in cui non sia parte danneggiata lo Stato, non possano godere dell'esenzione di cui all'articolo 1,

comma 2, del TUIC, non potendosi estendere la portata letterale di tale norma, vista la natura agevolativa della stessa.

Tali fattispecie, trattandosi di «*formalità [...] richieste dalle amministrazioni dello Stato quando le spese relative devono far carico ad altri*», rientrano nell'ambito applicativo di cui al citato articolo 15, comma 1, lett. b) del TUIC.

In tali casi, infatti, sussistono i presupposti richiesti da tale norma, tenuto conto della natura del soggetto richiedente la formalità (Corte dei Conti) e della sussistenza di un diverso soggetto sul quale devono far carico le relative spese (ente in favore del quale viene richiesta la formalità).

In merito, si evidenzia, come rilevato anche dalla *Direzione*, che il procedimento di responsabilità amministrativa o contabile è caratterizzato dall'impulso del Pubblico ministero contabile, organo neutrale e imparziale che non opera nell'interesse esclusivo dell'ente pubblico, ma per la tutela di un interesse generale superiore. Destinatario del risarcimento, invece, è il soggetto danneggiato, a favore del quale sono adottate le previsioni cautelari, con le relative formalità, e che beneficia delle azioni volte a garantire il recupero del danno patrimoniale.

A differenza di quanto accade per le formalità curate dai pubblici ufficiali in genere, peraltro, nelle ipotesi delle trascrizioni dei provvedimenti di sequestro di cui ai citati artt. 74 e 75 non si verifica la solidarietà passiva del richiedente, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del TUIC, in quanto la richiesta della formalità ipotecaria fa capo ad un organo che non agisce per conto del titolare dell'interesse economico, ma in ragione di un interesse statale superiore.

Sulla base di quanto illustrato, si ritiene, dunque, che le formalità richieste dalle Procure regionali della Corte dei conti, ad eccezione di quelle effettuate nell'interesse dello “*Stato-persona*”, che in quanto tali godono dell'esenzione

dall'imposta ai sensi dell'articolo 1, comma 2 del TUIC, possono essere eseguite a norma dell'articolo 15 dello stesso TUIC.

Una volta eseguita la formalità, l'Ufficio procederà al recupero dei tributi contro gli obbligati al pagamento elencati all'articolo 11, comma 2, del TUIC, ovvero nei confronti del soggetto pubblico o privato a favore del quale è stata eseguita la formalità.

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

LA DIRETTRICE CENTRALE
(Firmato digitalmente)