

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 28/2005/T

Unica disposizione avente ad oggetto più beni - Applicazione delle imposte ipotecarie e catastali

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 marzo 2005

1. Il quesito

Viene proposto un quesito sulle modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, allorché unica "disposizione" ⁽¹⁾ abbia ad oggetto più beni o diritti, per alcuni dei quali sia invocato un trattamento tributario comportante l'applicazione dell'imposta fissa.

In esso si fa riferimento anche alle modalità di calcolo e controllo dell'autoliquidazione fatta dal notaio in occasione dell'invio del Modello Unico Informativo, precisandosi che il sistema di controllo automatico sembrerebbe richiedere la liquidazione dell'imposta fissa per ciascun segmento del valore o corrispettivo, in modo che, oltre all'imposta fissa prevista in relazione all'agevolazione "prima casa", debba conteggiarsi anche l'imposta proporzionale sulla restante parte del corrispettivo, eventualmente da arrotondare anch' essa all'importo della fissa.

In particolare, si ipotizza la fattispecie di *unico* negozio *oggettivamente complesso* ⁽²⁾, portante trasferimento di terreno edificabile, terreno agricolo, fabbricato senza richiesta di trattamento tributario di favore ed altro fabbricato per il trasferimento del quale sia chiesta la c.d. agevolazione "prima casa".

Posto che per i singoli beni siano pattuiti corrispettivi distinti, si chiede se l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali comporti:

- a) la corresponsione della sola imposta proporzionale sulla parte di corrispettivo relativa ai beni diversi dall'abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" (purché non inferiore alla tassa fissa); in questo caso si farebbe applicazione del principio fornito dall'art. 41 comma 1 T.U. Registro (nella parte che prevede che l'imposta, quando

non è dovuta in misura fissa, è liquidata dall'ufficio mediante l'applicazione dell'aliquota indicata nella tariffa alla base imponibile);

- b) oppure, l'applicazione, oltre all'imposta fissa dovuta in relazione alla "prima casa", della proporzionale "pura" ⁽³⁾ sul restante corrispettivo;
- c) oppure, l'applicazione, oltre all'imposta fissa dovuta in relazione alla "prima casa", dell'imposta proporzionale sul restante corrispettivo, elevata all'importo fisso allorché tale aggiuntivo importo risulti inferiore alla detta misura.

Secondo il richiedente, è questa la modalità di liquidazione adottata dall'Ufficio, dopo l'introduzione del Modello Unico (sulla base dell'esito del controllo automatico), mentre precedentemente lo stesso Ufficio applicava la regola dell'assorbimento dell'imposta fissa in quella proporzionale.

Il quesito richiede sia di individuare le corrette modalità di applicazione delle imposte in questione, in presenza di trattamenti tributari comportanti l'applicazione delle imposte fisse, sia la valenza da attribuire al *controllo automatico dell'autoliquidazione*.

2. Il valore giuridico del controllo automatico dell'autoliquidazione

Circa quest'ultimo, le originarie incertezze sul suo possibile valore di criterio di interpretazione assimilabile a quello di una circolare, e perciò vincolante per l'azione di controllo da parte del Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per la registrazione, sono state fugate sin dalla Circolare n. 6/E del 5 febbraio 2003, la quale, nell'affermare che il notaio può disattendere la liquidazione indicata dal sistema, condivisibilmente asserì (al Paragrafo 3) che l'*errore* di liquidazione emergente dalla successiva verifica automatica si sarebbe dovuto considerare come "*convenzionale*". Con ciò volendosi riconoscere alla logica del sistema automatico una mera valenza di metodo di selezione delle liquidazioni abbisognavoli di una ulteriore verifica, senza valore di direttiva interpretativa.

Infatti, il sistema in parola non è, almeno attualmente, in grado di distinguere la *molteplicità di disposizioni* dall'*unica disposizione* avente contenuto complesso (come nel caso della pluralità di beni soggetti ad aliquote diverse) ed è "costretto" ad evidenziare un "errore", la cui qualificazione giuridica è poi rimessa all'operatore "manuale".

Allo stesso modo, tale controllo automatico segnala "incongruenze" delle note di trascrizione, evidenziando, ad esempio, la presenza dello stesso mappale in più unità negoziali, l'errata presenza di elementi residenza-sede e/o domicilio eletto, e così via.

Pertanto, sul punto può concludersi asserendo che l'attività dell'Ufficio relativa al controllo della regolarità dell'autoliquidazione (art. 3-ter D.L.gs. 463/97) non è vincolata dall'esito della verifica automatica.

3. Le imposte fisse ipotecarie e catastali

Va ora esaminato, invece, l'altro aspetto del problema, che involge questioni di vera e propria interpretazione.

Le imposte ipotecarie e catastali, collegate alla pubblicità immobiliare, vedono il normale presupposto d'imposta nella stipulazione di un atto traslativo o costitutivo di diritti reali su immobili o nel trasferimento di tali diritti *mortis causa*. Però, allorché l'imposta ipotecaria debba essere riscossa dall'Ufficio del Territorio, si ritiene che il presupposto sia costituito dall'esecuzione della formalità ⁽⁴⁾.

Le imposte in parola hanno una disciplina che, in forza di richiami testuali e di elementi sistematici, ripete da quella dell'imposta di registro le regole riguardanti l'"applicazione dell'imposta" e cioè, secondo la dottrina ⁽⁵⁾, tutte quelle portate dal titolo III del T.U. Registro n. 131/1986 (nel limite della compatibilità con le apposite norme che disciplinano l'oggetto di quelle in questione): perciò, le regole di applicazione dell'imposta proporzionale e dell'imposta fissa sono, in linea di principio, le stesse che valgono per l'imposta di registro.

Va pertanto brevemente ricordato quale sia il sistema valevole per l'imposizione fissa di registro ⁽⁶⁾.

L'applicazione dell'imposta in misura *fissa* poggia su tre *alternativi* principi: *la mancanza di indici rivelatori di capacità contributiva*, oppure *la sussistenza di altro trattamento tributario, nel cui ambito si esaurisca la rilevanza della capacità contributiva*, oppure *la concessione di un trattamento di favore*.

Secondo una risalente tradizione, l'applicazione di un minimo (l'importo dell'imposta fissa) rappresenta il corrispettivo del servizio di registrazione, tenuto conto che esso assicura la conservazione dell'atto, attribuisce o contribuisce (a) la certezza della sua data ⁽⁷⁾ e svolge una funzione di evidenziazione della rilevanza sociale degli atti sottoposti alla registrazione.

Prova di tale funzione corrispettiva si trae dalla norma portata dall'art. 41 comma 2, introdotta dal T.U. (in modifica del pre-vigente art. 39 secondo comma DPR 634/72), secondo cui la misura fissa costituisce il minimo soltanto per l'imposta principale e non vale per le imposte suppletiva e complementare.

Il criterio generale per l'applicazione dell'imposta dato dall'art. 41 T.U.R., (secondo cui l'imposta, quando non è dovuta in misura fissa, è liquidata con l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile) viene inteso dalla dottrina come in-

dice dell'alternatività delle due forme, *proporzionale* e *fissa*, pur rimanendo l'importo fisso anche la misura minima dell'imposta proporzionale (ex art. 41 comma 2 T.U.R.). Alternatività significa, in particolare, che quando sia dovuta l'imposta proporzionale essa assorbe anche quella fissa, per cui le due non si sommano ma la prima (quella proporzionale) elide la seconda. D'altronde è assolutamente pacifico che non sia dovuta (anche) l'imposta fissa allorché quella proporzionale ne ecceda la misura.

Pur di fronte ad un sistema così chiaro, sono oscillanti gli orientamenti in materia di *atti plurimi*, intesi come *documenti portanti più "disposizioni" distinte e non derivanti necessariamente le une dalle altre*, ciascuna delle quali soggetta all'imposta fissa (ad esempio, unico documento portante più vendite assoggettate ad IVA; unico documento portante più negozi non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; unico documento portante più negozi ognuno dei quali soggetto ad imposta proporzionale inferiore al minimo).

In proposito, bisogna aver presente che la funzione di corrispettivo minimo è svolta anche per gli atti assoggettati all'imposta *proporzionale*, relativamente ai quali, allorché plurimi, esiste un netto orientamento di prassi amministrativa, secondo cui non è dovuta una molteplicità di imposte minime quando per ciascun negozio il calcolo di liquidazione (applicazione dell'aliquota alla base imponibile) dia luogo ad imposta al di sotto del minimo. Secondo tale orientamento, quindi, è sufficiente sommare le singole imposte proporzionali "pure" (purché il loro totale non sia inferiore al minimo - riprendendo altrimenti vigore, ma per la *sommatoria* delle singole imposte, il generale criterio della misura minima inderogabile).

Tale condivisibile interpretazione evidenzia che è la complessiva *formalità della registrazione* ciò che deve essere remunerato con un pagamento di importo non inferiore al minimo, *formalità* che rimane *unica* anche ove riguardi il menzionato *atto plurimo*.

Una volta affermato tale principio, nessun diverso criterio può seguirsi allorché la tariffa T.U.R. preveda l'applicazione di un'imposta fissa ed invariabile. Infatti, non sussistono ragioni per differenziare l'applicazione dell'imposta allorché l'atto plurimo contenga una molteplicità di negozi o disposizioni in linea di principio assoggettabili ad imposta fissa. Anche per tali fattispecie, infatti, ciò che deve essere remunerata è *l'unica formalità di registrazione*.

Ne deriva, in conclusione, che l'atto portante *più negozi* o disposizioni senza contenuto patrimoniale o per i quali sia prevista l'applicazione dell'imposta fissa deve scontare un' *unica imposta fissa* di registro.

La soluzione individuata pare ancor più giustificata in presenza di atto plurimo soggetto ad IVA, poiché riguardo ad esso la soggezione ad imposta fissa di registro è funzionale alla sola remunerazione del servizio di registrazione e l'indice di capaci-

tà contributiva consuma l'intera sua rilevanza per l'imposta IVA. Dall'alternatività con l'imposta di registro discenderebbe addirittura l'esenzione dall'altra imposta, se non venisse in rilievo ancora una volta l'utilità aggiuntiva che è fornita dal servizio di registrazione.

Occorre ora avvertire che, a fronte del citato orientamento in tema di concorso di imposte proporzionali, la prassi amministrativa si attesta su posizioni completamente diverse in materia di *imposte fisse*.

Infatti il Ministero delle Finanze si è espresso in senso contrario con le Risoluzioni N. 260511 del 15.10.92, n. 350115 del 27.3.1991, n. 310388 del 18.6.1990 e n. 260004 del 14.11.1990.

Anche l'Agenzia delle Entrate - Direz. Gen. Emilia Romagna, con circ. prot. 8545 del 20.2.2002 ha fatto propria la tesi dell'autonoma tassabilità delle molteplici disposizioni contenute in unico documento e soggette ad imposizione in misura fissa.

Analogo criterio si riscontra seguito nella Risoluzione 31 luglio 2002 n. 254 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ⁽⁸⁾ e nelle circolari della Direz. Reg. Entrate Toscana 14.1.2003 e 20.02.2003.

Tale posizione si giustificerebbe se fosse possibile individuare una doppia funzione dell'imposta fissa, che in alcuni casi verrebbe ad avere funzione di imposizione sostitutiva di quella normale e in altri quella di mera tassa per il servizio di registrazione: nel primo caso, in altre parole, non sarebbe irrilevante la capacità contributiva, benché, per ragioni di politica fiscale, il prelievo venisse forfettizzato in misura fissa ed invariabile. Del secondo, occorrerebbe delineare il limite, plausibilmente da individuare nella mancanza di contenuto patrimoniale dell'atto da registrare.

Se si seguisse questa interpretazione, l'atto plurimo dovrebbe scontare unico prelievo in misura fissa solo allorché contenesse più disposizioni senza contenuto patrimoniale. Ma sarebbe sistematicamente incoerente il prelievo plurimo in presenza di unico documento contenente una pluralità di disposizioni soggette all'imposta IVA, considerato quanto detto a proposito dell'irrilevanza, per l'imposta di registro, del relativo contenuto patrimoniale, irrilevanza testualmente applicabile alle imposte ipotecaria a catastale mediante una estensione del principio di alternatività (come risulta dagli artt. 10 D.P.R. 347/90 e 1 Tariffa D.P.R. 347/90).

In conclusione, il sistema non consente di ricavare una triplicità di giustificazioni dell'imposta ⁽⁹⁾ e non può condividersi la posizione dell'A.F. circa la debenza di più imposte fisse per l'atto plurimo contenente più disposizioni tutte soggette ad imposta fissa.

Per quanto riguarda il concorso di imposte fissa e proporzionale, il Min. Fin. con circolare 44- E del 7 maggio 2001 ⁽¹⁰⁾, e precedentemente con Circ. n. 88 del

1983 e Nota Min. Fin. 26.3.83 n. 250970, ha però asserito che, in presenza di una imposizione fissa, l'ulteriore imposta proporzionale si calcola prescindendo dall'importo minimo fisso.

Volendo calare i cennati criteri nel campo delle imposte ipotecarie e catastali, occorre comunque armonizzarli con la regola secondo cui le trascrizioni si eseguono compilando una nota per ogni "*negozio o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione, l'iscrizione o l'annotazione*" (art. 7 L. 52/1985), dalla quale discende la necessità di redigere separate note di trascrizione per i separati negozi contenuti nell'unico documento, corrispondendo le relative imposte.

In particolare, allorché si tratti di più negozi soggetti ad imposte fisse da riscuotersi da parte dell'Agenzia del Territorio, la pluralità di formalità che deriva dalla pluralità di note non consente di invocare il criterio *dell'unicità dell'imposta dovuta per l'unica formalità*.

4. Conclusioni

La liquidazione dell'imposta secondo l'impostazione della procedura automatica del Modello Unico non è vincolante.

Il calcolo dell'imposta, in presenza di unica disposizione avente per oggetto beni soggetti ad aliquote o trattamenti fiscali diversi deve seguire la regola dell'alternatività dell'imposta proporzionale a quella fissa.

Volendo seguire la prassi ministeriale sopra evidenziata (circ. 44/E del 2001), può invocarsi senz'altro la regola per cui all'imposta fissa su una frazione dell'unica disposizione si aggiunge l'imposta proporzionale sulla restante frazione, senza arrotondare questa seconda parte d'imposta all'importo fisso.

Giampiero Petteruti

-
- (1) Per le questioni riguardanti l'unicità o pluralità di negozi si rinvia allo studio n.68/2002/T "*Unicità e pluralità di negozi – Interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*", est. Giunchi-Petteruti, in *Studi e Materiali*, Anno II Fasc.2-2003, pag. 499, Milano, 2003.
 - (2) Per il quale, v. ancora lo studio *Unicità e pluralità di negozi*, cit., pag. 503.
 - (3) Intendendosi per proporzionale pura quella risultante dall'applicazione dell'aliquota alla base imponibile senza tener conto della misura fissa minima.
 - (4) Dolfin, *Le imposte ipotecarie e catastali*, in Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2003, pag. 600-601; Cardarelli, voce *Ipotecarie (imposte)*, in *Digesto Discipline Privatistiche, sezione Commerciale*, Torino, 1992, vol. VII, pag. 562; Ettore-Silvestri, *La pubblicità immobiliare ed il testo unico delle imposte ipotecarie e catastali*, Milano, 1991, pag. 451. Talune fatti-

specie negoziali non portanti trasferimento (ad esempio, divisione) potrebbero far dubitare della bontà dell'assunto. Esse, infatti, hanno in comune con gli atti traslativi e costitutivi il sistema delle sanzioni per l'omessa formalità rapportate all'imposta dovuta; la presenza di tali sanzioni, applicabili anche in caso di ritardo, deporrebbe per l'individuazione del presupposto d'imposta nella stipulazione dell'atto, benché possa anche sostenersi che il procedimento pubblicitario assistito dalla previsione di termini obbligatori comporti un mero sistema di regole funzionali all'effettività del prelievo, senza incidere sul presupposto d'imposta (che sarebbe pertanto definito dall'articolo 1 T.U. 347/90).L'individuazione del presupposto d'imposta nell'esecuzione della formalità non comporta, invece, problemi per le fattispecie che prescindono da una stipulazione, come per l'accettazione tacita d'eredità e la trascrizione in rettifica (rettifica della nota).

- (5) Cardarelli, voce *Ipotecarie (imposte)*, cit., pag. 563.
- (6) Per tale materia, v. anche lo Studio n. 85/99/T, *Imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali*, est. Monteleone-Giunchi.
- (7) Tale principio è a volte derogato, in relazione a regimi tributari prevedenti l'imposizione al di sopra di certe soglie (come nel caso delle donazioni).
- (8) <<omissis - Infine, questa Direzione Centrale sottolinea che i decreti di esproprio che prevedono distinti trasferimenti immobiliari in capo a soggetti diversi sono qualificabili atti plurimi, in quanto, pur costituendo formalmente un solo provvedimento, contengono più disposizioni negoziali che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, poiché si riferiscono a soggetti e oggetti espropriati distinti ed autonomi; pertanto, ad essi vanno applicate tante imposte fisse quanti sono i trasferimenti posti in essere, secondo le previsioni dell'articolo 21 del T.U. n. 131 del 1986 (cfr. circ.257/T del 4 novembre 1998)>>.
- (9) Giunchi-Monteleone, studio citato, nota 12.
- (10) "omissis . Con riferimento all'ipotesi n. 2), si rileva che la nota II-bis) all' art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, prevede espressamente che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca la propria residenza oppure vi svolga la propria attività. È quindi palese il riferimento al singolo immobile con la conseguenza che l'agevolazione non può che riferirsi ad una unica unità immobiliare e relative pertinenze. Sulle rimanenti unità immobiliari pervenute con la stessa donazione o successione devono, invece, essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, pari rispettivamente al 2 per cento e all'1 per cento del valore dell'immobile. Consideriamo, ad esempio, due immobili, uno di lire 250.000.000 con i requisiti cosiddetti "prima casa" e l'altro di lire 10.000.000, devoluti ad un solo beneficiario: imposta ipotecaria lire 450.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 200.000 lire); imposta catastale lire 350.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 100.000 lire).

(Riproduzione riservata)