

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 3/2006/T

## **Legge finanziaria 2006 - Imposta sostitutiva sulle plusvalenze**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 13 gennaio 2006*

### **1. Premessa**

La legge finanziaria per il 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 496) introduce l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni a titolo oneroso di immobili attribuendo al notaio la funzione di provvedere all'applicazione ed al versamento dell'imposta.

In particolare al comma 496 è previsto che *"In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piú di cinque anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore della predetta Agenzia"*.

### **2. La ricostruzione del ruolo del notaio**

In considerazione della estrema sinteticità della disposizione in questione, al fine di ricostruire correttamente il ruolo del notaio, è opportuno un preliminare inquadramento dell'istituto nell'ambito del quale collocare tale nuova funzione notari-

le.

Va infatti sgombrato subito il terreno dall'equivoco che anche tale funzione possa rientrare fra quelle del responsabile d'imposta così come per l'imposta di registro principale dovuta per gli atti redatti, ricevuti o autenticati dal notaio (art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Affermazione sostenuta dal mero confronto fra la disposizione della finanziaria e la definizione di responsabile contenuta nel terzo comma dell'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in forza del quale responsabile è colui che è tenuto al pagamento del tributo insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, nei confronti dei quali ha diritto di rivalersi.

Appare, infatti, qui evidente che nessuna forma di solidarietà si genera per l'imposta sostitutiva non essendo il notaio tenuto al pagamento insieme al contribuente; il notaio non è dunque soggetto passivo per l'imposta sulla plusvalenza, ma – nei limiti e nei modi che vedremo fra poco - titolare di una serie di obblighi che possiamo dire strumentali all'applicazione ed all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Va inoltre precisato che detta funzione esula anche da quelle del sostituto d'imposta, ovverosia di "*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili*" (art. 64, comma 1, del citato d.p.r. n. 600). Nella disciplina in parola mancano infatti i tratti caratteristici di questa figura: la deviazione dal normale processo di imputazione dell'obbligo fiscale che viene riferito al sostituto in luogo del soggetto passivo <sup>(1)</sup>, la previsione di una rivalsa obbligatoria (se non è diversamente stabilito in modo espresso) ed il rapporto di debito – credito tra sostituto e sostituito <sup>(2)</sup>.

D'altra parte è sufficiente ripercorrere la scansione normativa del comma 496 per verificare la correttezza di queste affermazioni.

A seguito della "*richiesta*" di avvalersi dell'imposizione sostitutiva <sup>(3)</sup> il notaio diviene obbligato anche (oltre, cioè, agli obblighi del suo ministero) all'applicazione dell'imposta, al suo versamento ed alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle cessioni effettuate. Non è dunque necessaria un'espressa ed autonoma richiesta della parte al notaio affinché quest'ultimo assuma il ruolo previsto dalla legge, essendo un effetto *ex lege* che discende dalla richiesta a monte di optare per l'imposizione sostitutiva.

Alla luce di ciò è possibile raggiungere una prima importante conclusione in ordine all'istituto che la legge finanziaria ha posto in essere.

Il ruolo del notaio appare infatti inquadrabile nell'ambito della delegazione di pagamento che deriva automaticamente per effetto della legge dalla richiesta di avvalersi dell'imposta sostitutiva.

Ad una prima analisi, l'esercizio dell'opzione potrebbe intendersi irrevocabile

sulla base della disciplina civilistica degli atti recettizi. Non si nascondono, tuttavia, perplessità in merito a tale conclusione nel caso in cui, prima del versamento dell'imposta sostitutiva e dell'effettuazione della comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte del notaio, risulti con certezza che la cessione di specie non integri il presupposto di cui al citato comma 496.

Si precisa, infine, che per quanto attiene le fattispecie imponibili e le modalità di calcolo delle plusvalenze nulla risulta variato dalla nuova disciplina opzionale che attiene solamente ad una modalità "sostitutiva" di pagamento dell'imposta comunque dovuta. Pertanto, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir, restano escluse dalle fattispecie che danno luogo al realizzo di plusvalenze tassabili la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti per successione o donazione e delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari.

### **3. L'applicazione e il versamento dell'imposta sostitutiva**

Le conclusioni precedentemente raggiunte consentono di ricostruire sistematicamente alcuni aspetti non compiutamente disciplinati.

Innanzitutto occorre precisare che per "applicazione" dell'imposta si deve intendere l'operazione in base alla quale l'aliquota viene rapportata alla base imponibile e determinato in concreto il tributo da pagare <sup>(4)</sup> (non già la determinazione della base imponibile che è operazione decisamente diversa). Del resto lo stesso legislatore, al primo periodo del comma 496, ha precisato che l'imposta del 12,50 si *applica* alle plusvalenze realizzate (sembrando sottintendere che l'ammontare della plusvalenza va determinato dal contribuente sulla base dell'art. 68 del Tuir secondo le regole ordinarie) e successivamente che, a tale operazione di "applicazione" dell'imposta, provvede il notaio.

Si può ritenere dunque che il notaio non sia tenuto ad alcun controllo sulla veridicità delle informazioni fornite dal contribuente salvo che non riceva espressamente anche un incarico di consulenza.

Qualora il contribuente non abbia fornito al notaio, all'atto della cessione, i dati e le informazioni necessarie per l'applicazione dell'imposta e/o versato la provvista al medesimo, deve intendersi non integrata la fattispecie di cui al comma 496 e, pertanto, non sorta la delegazione di pagamento.

Sembra inoltre che il versamento debba essere effettuato a nome del contribuente e l'imputazione dell'effetto solutorio dell'obbligazione tributaria in questione risponde all'esigenza di accertare direttamente in capo al contribuente l'assolvimento dell'obbligo del riparto delle spese secondo il principio di capacità

contributiva.

Al notaio spetterà, altresì, il versamento attraverso istituto di credito autorizzato mediante utilizzo del modello F24. Si è recentemente chiarito <sup>(5)</sup> che *"per consentire ai notai il versamento di tale imposta sostitutiva, secondo le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si istituisce il seguente codice tributo, da indicare esclusivamente nella sezione "Erario" del modello F24, nella colonna "Importi a debito versati":*

*"1107" denominato "Imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, ai sensi della legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 496.*

*In sede di compilazione del modello F24, dovrà essere indicato nella colonna "Anno di riferimento" l'anno in cui e' avvenuta la cessione del bene, con conseguente realizzo della plusvalenza, espresso nella forma "AAAA".*

Sull'opportunità della menzione in atto dell'opzione ovvero della dichiarazione resa al notaio al di fuori dell'atto (seppur ad esso contestualmente) <sup>(6)</sup> si rinvia alle considerazioni svolte da questa Commissione studi tributari nello Studio n. 116/2005/T *"Finanziaria 2006 – la nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo valore)"* (paragrafo 6).

#### **4. La comunicazione all'Agenzia e le sanzioni**

Per quanto riguarda la comunicazione all'Agenzia dei dati relativi alle cessioni si resta in attesa dell'emanazione di un provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate <sup>(7)</sup>. Al momento ci si può limitare a segnalare che la comunicazione dei dati dovrebbe riguardare solo le cessioni per le quali il venditore abbia esercitato l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Va altresì rilevato che la norma non prevede – a differenza di quanto disposto dal D.Lgs. n. 461/1997 per gli intermediari in relazione all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze finanziarie – alcuna specifica sanzione.

La particolare configurazione del ruolo attribuito al notaio sembra escludere la quasi totalità delle fattispecie sanzionatorie attualmente previste dal D.Lgs. n. 471/1997 in quanto riguardanti il contribuente-dichiarante o il sostituto. Residua, con ogni probabilità, la sola sanzione di cui all'art. 15 del citato decreto per incompletezza dei documenti di versamento.

Anche laddove manchi una specifica sanzione tributaria per il comportamento del notaio, potrebbe ipotizzarsi una responsabilità nascente dalla violazione del do-

vere di comportamento volto a tutelare una specifica sfera giuridica altrui.

La preventiva ricezione della provvista alla quale non segua l'adempimento della delegazione di pagamento nei confronti dell'ente impositore potrebbe addirittura costituire un'ipotesi di appropriazione indebita.

## **5. I rapporti interni tra notaio e soggetto passivo e nei confronti dell'ente impositore**

E' dubbio se la configurazione di una delegazione di pagamento faccia scaturire l'obbligo del notaio verso il fisco al pagamento dell'imposta per la quale si sia ricevuta regolare provvista, con la conseguenza che l'ente impositore potrebbe pretendere direttamente dallo stesso il pagamento dell'imposta.

Al riguardo si osserva infatti, sulla base della dottrina civilistica, che caratteristica della delegazione è proprio la mancanza di un vincolo obbligatorio tra delegato e creditore *"ciò comporta che il creditore non potrebbe mai rivolgersi al terzo, come se fosse suo debitore; egli può solo sollecitare l'accettazione dell'incarico, o, se questa è già avvenuta, il pagamento. Ma tale richiesta, non essendo rivolta all'effettivo debitore, non è idonea a produrre effetti sostanziali"*<sup>(8)</sup>. Tuttavia è stato precisato che *"pur ammettendo che la delegazione di pagamento del settore pubblicistico tragga il suo nomen iuris dalla delegazione di pagamento del settore civilistico, occorre andare cauti nel ritenere applicabili al primo i principi che regolano il secondo, in quanto i due istituti si inquadrano in due regimi giuridici diversi"*<sup>(9)</sup>.

Sotto il profilo processuale sembra doversi negare la *legitimatō ad causam* del notaio per l'azione di rimborso dell'imposta sostitutiva; azione che spetterà unicamente al contribuente.

*Commissione Studi Tributarī*

---

(1) Ai sensi del citato comma 496 il notaio diviene "obbligato" alla mera applicazione e versamento dell'imposta sostitutiva a seguito della richiesta del venditore (che determina quindi un effetto legale) e non già "obbligato" all'attuazione del tributo in forza di disposizione di legge (altrimenti si tratterebbe di sostituzione a titolo d'imposta ed il prelievo in capo al sostituto esaurirebbe l'attuazione del tributo in modo da determinare un totale subentro del sostituto nella posizione che sarebbe propria del sostituto e quest'ultimo sarebbe liberato da qualunque rapporto con l'ente impositore).

- (2) Il secondo periodo del citato comma 496 prevede invece una provvista del venditore al notaio mancando evidentemente tra i due soggetti qualsivoglia tipo di rapporto obbligatorio (fatta eccezione per il rapporto di delegazione di pagamento che sorge appunto a seguito della richiesta dell'opzione) rispetto al quale il notaio stesso possa trattenere l'imposta da versare al fisco; ciò pone ancora in maggiore evidenza che il ruolo del notaio è di mero intermediario nella fase dell'applicazione e del versamento dell'imposta.
- (3) Dal tenore della norma è infatti indubbio che quella per l'imposizione sostitutiva sia una mera opzione potendo la parte venditrice scegliere comunque il pagamento dell'imposta ordinaria in sede di dichiarazione.
- (4) In sostanza è l'operazione in cui si estrinseca il calcolo dell'imposta e la capacità contributiva manifestata dal presupposto del tributo viene tradotta in un'entità numerica espressiva di una somma di denaro.
- (5) Risoluz. Agenzia delle entrate 5-1-2006 n. 1/E; cfr. segnalazione novità in Cnn notizie del 5 gennaio 2006 "Istituzione del codice tributo per il versamento, mediante modello F24, dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, ai sensi della legge 23 dicembre 2005, n. 266 articolo 1 comma 496", est. Cannizzaro.
- (6) Si segnala che già nella Circ. n. 165/E del 24 giugno 1998 relativa al "Riordino della disciplina dei redditi da capitale e dei redditi diversi - D.Lgs. 21 novembre 1997 n. 461" al par.3.3.2., con riferimento alle modalità di esercizio e revoca dell'opzione per il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze finanziarie, l'Amministrazione finanziaria aveva avuto modo di precisare: "per quanto concerne le modalità con cui va esercitata l'opzione, appare evidente che qualora l'opzione sia esercitata contestualmente al conferimento dell'incarico o all'instaurazione del rapporto, il contratto può essere integrato con un'apposita indicazione in questo senso; in ogni altro caso risulterà da apposito atto scritto".
- (7) E' bene precisare che il legislatore non ha indicato un termine entro il quale detto provvedimento dovrà essere emanato.
- (8) In tal senso GIACOBBE, *Della delegazione, dell'espromissione e dell'accollo*, in Commentario del codice civile, Scialoja – Branca, a cura di F. Galgano, art.1269, Bologna – Roma, 1992, 41.
- (9) BUSCEMA, *Delegazione di pagamento (dir. fin.)*, in Enc. Dir., Milano, XI, 1962, 987.

*(Riproduzione riservata)*