

SETTORE STUDI – SEGNALAZIONE NOVITÀ

Aumenti delle imposte fisse

1. Modifiche agli importi in misura fissa.

L'art. 7, comma 1, del decreto legge n. 7 del 31 gennaio 2005 (pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 24 del 31 gennaio 2005, Serie generale) ha modificato il comma 300 dell'art. 1 della legge finanziaria 2005 (legge 30 dicembre 2004 n. 311).

Più precisamente, è stata soppressa la parte del citato comma 300 che prevedeva l'introduzione degli innalzamenti di imposta mediante *“un decreto non avente natura regolamentare del Ministero dell'Economia e finanze da emanare entro il 31 gennaio 2005”* (come già segnalato in CNN Notizie del 3 gennaio 2005, *Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (Finanziaria 2005) Novità di interesse fiscale*, di Annarita Lomonaco – Valeria Mastroiacovo) e *“al fine di assicurare massima semplificazione, anche alleviando l'onere dei contribuenti che assolvono i loro obblighi tributari”* il medesimo art. 7 ha introdotto una serie di aumenti, qui di seguito riportati.

ATTI SOGGETTI AD ADEMPIMENTO UNICO:

- imposta di bollo forfettaria: euro 230
- tassa ipotecaria: euro 35
- tassa per voltura catastale: euro 35
- imposte di registro, ipotecarie e catastali (come prima, salvo gli aumenti ad euro 168 ciascuna per le imposte fisse e minime)

ATTI NON SOGGETTI AD ADEMPIMENTO UNICO:

- imposta di bollo forfettaria per note di trascrizione, comprensivo del bollo "casella" registro d'ordine: euro 59
- imposta di bollo su originale e copie atto: invariati (euro 11 per ogni cento righe)
- tassa ipotecaria: euro 35
- tassa per voltura catastale: euro 35
- imposte di registro, ipotecarie e catastali (come prima, salvo gli aumenti ad euro 168 ciascuna per le imposte fisse e minime)

DENUNCE DI SUCCESSIONE IMPOSTE AUTOLIQUIDATE:

- imposta di bollo forfettaria: euro 85
- tassa ipotecaria: euro 35
- imposte ipotecarie e catastali (come prima, salvo gli aumenti ad euro 168 ciascuna per le imposte fisse e minime)
- tassa per voltura catastale (non autoliquidata, ma pagata in sede di presentazione della voltura): euro 35
- imposta di bollo per voltura catastale (non autoliquidata, ma pagata in sede di presentazione della voltura): euro 11

REGISTRO DELLE IMPRESE IMPOSTA DI BOLLO FORFETTARIA:

- società di capitali: euro 65

- società di persone: euro 59
- imprese individuali: euro 42

VIDIMAZIONI:

- tassa di concessioni governative (tranne società di capitali): euro 67 per ogni 500 pagine o frazione di 500 pagine
- imposta di bollo: invariata (euro 11 per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine)

2. Rinvio ad un successivo decreto ministeriale per l'aumento di taluni tributi.

Lo stesso art. 7 precisa che “*gli importi in misura fissa della imposta di bollo e della tassa di concessione governativa, diversi da quelli contenuti nei predetti allegati, sono aggiornati con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze i cui effetti decorrono dal 1° giugno 2005*”. Si tratta principalmente delle marche da bollo, dei bolli su assegni e libretti di risparmio ed estratti conto bancari e della tassa di concessione governativa su passaporti e di quella per la registrazione delle persone giuridiche.

3. Decorrenza dei nuovi importi introdotti con decreto legge.

Profili problematici attengono all'interpretazione dell'art. 7, comma 1, lett. a), n. 3, del decreto legge citato nella parte in cui dispone in ordine alla decorrenza degli aumenti medesimi prevedendo che “*le disposizioni degli allegati di cui al primo periodo hanno effetto dal 1° febbraio 2005*” in relazione ai seguenti atti occorre fare riferimento:

- per gli atti giudiziari alla data di pubblicazione o di emanazione;
- per gli atti pubblici (e le donazioni fatte) alla data di formazione;
- per le scritture private autenticate alla data di autenticazione;
- per le scritture private non autenticate e per la denunce presentate per la registrazione a quest'ultima data;
- per le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione alla data di esecuzione delle stesse;
- per le domande di annotazione alla data di presentazione delle stesse.

Pertanto il legislatore ha individuato diversi momenti rilevanti al fine dell'applicazione delle modifiche distinguendo tra atti autentici, atti non autentici ed esecuzione delle formalità nei registri immobiliari.

E' bene precisare che qualora si interpreti il riferimento alle denunce, di cui all'art. 7 citato, relativo unicamente alle denunce di contratti verbali o alle denunce *ex art.* 19 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, resterebbero escluse le dichiarazioni di successione. Dunque, in assenza di una disposizione transitoria sulla decorrenza delle modifiche degli importi riguardo a quest'ultima fattispecie, in applicazione dei principi generali sull'efficacia delle leggi nel tempo, si dovrebbe fare riferimento alle leggi vigenti alla data di apertura della successione.

4. Considerazioni sui singoli tributi.

Appare utile svolgere alcune considerazioni in relazione alle singole imposte interessate dalla modifica.

IMPOSTA DI REGISTRO:

Per gli atti che hanno una data certa (atto pubblico, scrittura privata autenticata) non rileva la presentazione per la registrazione, bensì la data di formazione dell'atto stesso. Per gli atti che non hanno data certa ai fini della decorrenza rileva invece la presentazione per la registrazione.

Si precisa che il riferimento alle “donazioni fatte” appariva già nella precedente disposizione sugli aumenti (art.10, comma 8, D.L. 20 giugno 1996, n.323) tuttavia è evidente che questa fattispecie è assorbita nella

precedente dizione “atti pubblici formati” e non assume alcuna autonoma valenza.

IMPOSTA DI BOLLO:

Con riferimento all’imposta di bollo le modifiche così come introdotte rendono necessarie due osservazioni: una in ordine agli atti da registrare con modello Unico informatico, l’altra alle note di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione, domande di annotazione nei registri immobiliari, anche con efficacia di volture fuori dai casi di adempimento unico.

In relazione alla prima fattispecie è bene precisare che per le formalità eseguite telematicamente mediante il c.d. modello unico, l’imposta di bollo è dovuta in misura cumulativa (o forfetaria) mediante versamento da eseguire con le stesse modalità previste per il pagamento degli altri tributi dovuti per l’esecuzione delle formalità per via telematica (così i commi 1 *bis* e 1 *ter* della tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642, introdotti dall’art. 3 *quinquies* del decreto n. 9 del 2000). Va peraltro considerato che nell’ambito della suddetta procedura telematica, il bollo è dovuto non solo per atto e copie, ma anche per la “*esecuzione di formalità ipotecarie, comprese le note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura da essi dipendenti e l’iscrizione nel registro di cui all’articolo 2678 del codice civile*”.

Ciò posto vi è la necessità di giungere ad una soluzione interpretativa, in ordine alla fattispecie in cui l’atto è stato rogato antecedentemente al 1° febbraio 2005, ma l’esecuzione delle formalità con “adempimento unico” sia avvenuta a partire da quest’ultima data.

Sembra potersi sostenere che l’imposta di bollo per gli atti da registrare con il modello Unico Informatico è dovuta sin dalla formazione dell’atto e solamente il pagamento è rinviato al momento della richiesta di registrazione telematica. Pertanto, la misura dell’imposta di bollo forfetizzata è determinata in base alle norme vigenti al tempo della formazione dell’atto, indipendentemente dall’importo in vigore al momento della richiesta di registrazione e dell’esecuzione delle formalità.

In ordine alla seconda fattispecie ovverosia alle note di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione, domande di annotazione nei registri immobiliari, anche con efficacia di volture fuori dai casi di adempimento unico, con le modifiche di cui al decreto legge in commento viene introdotto il comma 2 *bis* all’art. 3 della tariffa parte prima allegata al d.pr. 26 ottobre 1972, n. 642, che dispone l’imposta di importo forfetario, nella misura di 59,00 euro, dovuta all’atto della richiesta di formalità a prescindere dalla data dell’atto dal quale traggono origine.

IMPOSTA IPOTECARIA:

Per quanto attiene alle imposte ipotecarie, sembrano sostenibili due tesi.

Secondo la prima, occorrerebbe distinguere a seconda che le imposte stesse siano da intendersi “connesse” alla formazione dell’atto o all’adempimento delle relative formalità, argomentando anche sulla base del disposto dell’art. 12 del d.lgs 31 ottobre 1990, n. 347 che opera una distinzione in ordine alla competenza degli Uffici in ordine ai tributi (attualmente da intendersi riferita all’Agenzia delle entrate e del territorio).

Ed infatti, il citato art. 12 dispone “*gli uffici del registro sono competenti per l’imposta catastale e per l’imposta ipotecaria relative ad atti che importano il trasferimento di beni immobili ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento e sulle trascrizioni relative a certificati di successione. Gli uffici dei registri immobiliari sono competenti per l’imposta ipotecaria sulle altre formalità che vi sono soggette*”.

In base a questa ricostruzione, qualora si tratti di imposte ipotecarie connesse alle formalità occorrerà fare riferimento alla data di esecuzione delle stesse a prescindere dalla data di formazione dell’atto (si pensi ad esempio ai casi di trascrizione di accettazione di eredità o di trascrizione di atto divisionale o di iscrizione di ipoteca); nel caso si tratti, invece, di atti traslativi si può ipotizzare che, anche con riferimento alle imposte ipotecarie, valgano le stesse regole previste per l’applicazione dell’imposta di registro.

Tale tesi sembra trovare ulteriore conferma nella posizione della dottrina e della giurisprudenza che identificano il presupposto delle imposte ipotecarie riscosse dall’Agenzia delle entrate nella stipulazione di un atto traslativo o costitutivo di diritti reali di godimento su beni immobili e nel trasferimento *mortis causa* di detti beni e per converso, individuano il presupposto dell’imposta ipotecaria riscossa dall’Agenzia del territorio

nell'esecuzione della formalità ipotecaria.

In base alla seconda tesi occorrerebbe distinguere non già in relazione al soggetto competente alla riscossione del tributo e al presupposto di quest'ultimo, ma alla natura del tributo stesso.

Ed infatti quando l'art. 7, comma 1, lett. a), n. 3, menziona le formalità eseguite, potrebbe intendersi come riferibile ai tributi che siano in correlazione diretta con il servizio reso (quello appunto di esecuzione delle formalità) e quindi aventi natura di tasse, quest'ultime comunemente intese come *“prestazioni pecuniarie coat-tive o ex lege che il soggetto passivo è tenuto a corrispondere all'ente pubblico in relazione alla fruizione o alla fruibilità di un servizio pubblico o di un'attività pubblica (amministrativa o giurisdizionale)”* (cfr. G. FAL-SITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003, 20).

Diversamente, in tutti i casi in cui è in discussione la decorrenza dell'innalzamento della misura delle imposte ipotecarie, cioè di tributi acausali stante la non corrispondenza fra la misura della prestazione imposta in cambio del servizio della pubblicità immobiliare, il riferimento normativo dell'art. 7 citato è quello della data di formazione dell'atto pubblico.

Pertanto, secondo questa seconda ricostruzione, sembrerebbe sostenibile la decorrenza dell'innalzamento dell'importo delle imposte ipotecarie in misura fissa a far data dalla formazione dell'atto.

IMPOSTA CATASTALE

Per quanto attiene all'imposta catastale può farsi riferimento alle medesime argomentazioni da ultimo segnalate in ordine all'imposta ipotecaria, pertanto, sembra potersi ragionevolmente ritenere che questo tributo è da intendersi comunque riferito alla formazione dell'atto e dunque la data della stipula dell'atto sarà il momento rilevante per l'individuazione della misura dell'imposta.

TASSA IPOTECARIA

Con riferimento alle tasse ipotecarie, ai fini dell'individuazione della decorrenza degli aumenti disposti dall'art. 7 del D.L. in commento, sembra rilevare il fatto che si tratta di tributi in stretta relazione con l'esecuzione delle formalità e non con la stipulazione dell'atto. Pertanto, occorre concludere che le modifiche normative hanno efficacia a prescindere dalla data in cui la stipulazione stessa è avvenuta, rilevando unicamente il momento dell'esecuzione delle formalità.

A questo proposito va ricordato che, ove si tratti di procedura telematica, il decreto del Ministero delle finanze del 13 dicembre 2000, recante *“Disposizioni sull'utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti in materia di atti immobiliari: approvazione del modello unico informatico e delle modalità tecniche necessarie per la trasmissione dei dati”*, all'art. 9 dispone *“La registrazione si considera effettuata nel giorno in cui i dati sono ricevuti. Le note di trascrizione e di iscrizione, le domande di annotazione e di voltura catastale, si considerano presentate nel momento della consegna del titolo allo sportello di accettazione, successivo a quello in cui i dati sono ricevuti. L'amministrazione finanziaria rende disponibile per via telematica agli utenti il file contenente gli esiti dell'elaborazione delle volture, per ciascun ufficio del territorio”*. Pertanto a prescindere dalla stipula dell'atto e dell'invio in adempimento unico, l'innalzamento della misura dei tributi dovuti in ragione delle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione decorrerà *ex art. 7, comma 1, lett. a), n. 3*, dall'esecuzione delle stesse.

In particolare al n. 1. della tabella delle tasse ipotecarie l'importo per ogni nota di trascrizione, iscrizione o domanda di annotazione è stato innalzato a 35,00 euro, cui si aggiungono ulteriori 35,00 euro per ogni formalità con efficacia anche di voltura.

DIRITTI PER DOMANDA DI VOLTURA:

Con riferimento ai diritti per ogni domanda di voltura, vale quanto sopra concluso per le tasse ipotecarie.

Trattandosi di tributi, aventi natura di tassa, riscossi dall'Agenzia del territorio in occasione dell'esecuzione di formalità, l'innalzamento degli importi alla misura di 35,00 euro deve intendersi riferito all'esecuzione delle stesse.

Atti soggetti ad adempimento unico:

- bollo forfettario: euro 230
- taxa ipotecaria: euro 35
- taxa per voltura catastale: euro 35
- imposte di registro, ipotecarie e catastali (come prima, salvo gli aumenti ad euro 168 ciascuna per le imposte fisse e minime)

Atti non soggetti ad adempimento unico:

- bollo forfettario per note di trascrizione, comprensivo del bollo "casella" registro d'ordine: euro 59
- bolli su originale e copie atto: invariati (euro 11 per ogni cento righe)
- taxa ipotecaria: euro 35
- taxa per voltura catastale: euro 35
- imposte di registro, ipotecarie e catastali (come prima, salvo gli aumenti ad euro 168 ciascuna per le imposte fisse e minime)

Denunce di successione - imposte autoliquidate:

- bollo forfettario: euro 85
- taxa ipotecaria: euro 35
- imposte ipotecarie e catastali (come prima, salvo gli aumenti ad euro 168 ciascuna per le imposte fisse e minime)
- taxa per voltura catastale (non autoliquidata, ma pagata in sede di presentazione della voltura): euro 35
- bollo per voltura catastale (non autoliquidato, ma pagato in sede di presentazione della voltura): euro 11