

Ris. n. 57/E del 9 aprile 2004

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso

Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Compravendita di diversi immobili - Istanza di interpello ex art. 11, della L. 27 luglio 2000, n. 212

Con istanza di interpello n. 954-45/2004, concernente il corretto regime fiscale di un atto di compravendita di un fabbricato e di un terreno, è stato esposto il seguente

Quesito

L'interpellante chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, di un atto contenente la seguente fattispecie:

- a) Tizio vende a Caio un fabbricato ed un terreno;
- b) il prezzo viene pattuito e pagato in euro 10.000,00 (diecimila);
- c) gli strumenti urbanistici prevedono, per il terreno tre diverse destinazioni d'uso e precisamente una parte residenziale, una parte vincolata a spazi pubblici ed una parte agricola, per cui si discriminano i relativi valori in rispettivi euro 800,00 (ottocento), 100,00 (cento) e 100,00 (cento) ed in euro 9000,00 (novemila) il valore del fabbricato;
- d) ai medesimi immobili corrispondono aliquote diverse e le imposte proporzionali applicabili ai singoli valori del terreno risultano inferiori all'imposta fissa."

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il contribuente ritiene che l'atto contenga una sola disposizione e che, dunque, non si debba applicare l'art. 21 del testo unico, ciò in quanto il terreno ed il fabbricato "... costituiscono l'oggetto unico, inscindibile del negozio di compravendita".

A suo dire, l'applicazione del suddetto articolo comporterebbe che "... si confonde l'oggetto della compravendita, o meglio, della prestazione della parte venditrice, con la pluralità dei singoli beni che possono comporre tale oggetto ...".

Ciò posto, propone di assoggettare il negozio ad un'unica imposta di registro, corrispondente alla somma degli importi determinati applicando le rispettive aliquote alle basi imponibili del fabbricato e delle diverse porzioni di terreno, e ad una sola imposta ipotecaria e una sola imposta catastale.

Risposta dell'Agenzia delle entrate

L'art. 21 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, stabilisce che "Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto".

L'articolo citato si riferisce agli atti contenenti una pluralità di negozi. Rientrano in questa categoria sia quelli che comprendono negozi posti in essere da contraenti diversi - ad esempio, una parte alienante vende diversi beni a più parti acquirenti - sia gli atti, formati fra le stesse parti, nei quali sono presenti negozi distinti, riconducibili a schemi tipici o atipici - ad esempio, compravendita e donazione. Anche in quest'ultimo caso, invero, le ragioni economico - individuali dei diversi negozi rimangono separate, potendo al più ravvisarsi fra gli stessi un collegamento, di tipo necessario o volontario, che, pur vincolando i diversi rapporti al perseguimento di un unico interesse mediato, non pregiudica l'autonomia delle diverse disposizioni (vd. risoluzioni del Ministero delle finanze del 14 novembre 1990, n. 260004 e del 18 ottobre 1992, n. 260511).

Nel caso in cui un atto contenente un unico negozio compori il trasferimento contestuale tra le medesime parti di una pluralità di beni

trova invece applicazione l'art. 23 dello stesso testo unico, a norma del quale "Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti"

Nella fattispecie in esame viene posto in essere un contratto di compravendita - fonte di un'obbligazione oggettivamente complessa - che trova causa nel trasferimento di due diversi beni immobili (vd. sentenza 4 aprile 1991, n. 4338 della Corte di Cassazione). Fra i contraenti si instaura, infatti, un rapporto giuridico relativo ad una pluralità di beni, che sulla base delle considerazioni sopra esposte può farsi rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto art. 23.

Pertanto, considerato che per i singoli beni sono stati pattuiti corrispettivi distinti, ai fini dell'imposta di registro si deve liquidare, per ogni bene o porzione di bene che forma l'oggetto dell'atto, l'imposta dovuta, applicando su ciascuna base imponibile la relativa aliquota.

L'imposta relativa all'atto è pari alla somma degli importi determinati con riferimento a ciascun bene; qualora risulti inferiore alla misura fissa di euro 129,11, l'imposta deve essere adeguata a tale importo.

Le medesime modalità di tassazione trovano applicazione anche ai fini del calcolo dell'imposta ipotecaria.

Ciò è asseverato dal combinato disposto di tre norme.

In primo luogo, nell'art. 1 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali, approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, si legge che oggetto dell'imposta sono "Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari ...".

L'articolo 1 della tariffa, allegata al predetto testo unico, dispone, inoltre, che l'imposta ipotecaria va prelevata in corrispondenza di "Trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi".

Infine, l'art. 17, comma 3, della L. 27 febbraio 1985, n. 52, nel delineare il funzionamento del servizio ipotecario, stabilisce che "Ciascuna nota non può riguardare più di un negozio giuridico o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione, l'iscrizione o l'annotazione", con l'effetto di riferire la trascrizione all'atto pur in presenza di vicende riguardanti diversi beni immobili.

Nel caso prospettato l'imposta ipotecaria è liquidata applicando la pertinente aliquota (2 per cento) alla base imponibile rappresentata dal valore complessivo, dichiarato in atto, degli immobili (vd. circolare del Ministero delle finanze 8 agosto 1985, n. 55 e 27 agosto 1996, n. 205/T del Dipartimento del territorio). La somma così ottenuta, se minore, sarà adeguata alla misura fissa di euro 129,11.

Le considerazioni svolte in precedenza, infine, valgono anche con riferimento all'imposta catastale, atteso che l'art. 10 del citato testo unico, per la liquidazione di questo tributo, rinvia al precedente articolo 2 che stabilisce i medesimi criteri di calcolo dell'imposta ipotecaria.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, in risposta all'istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale delle entrate dal notaio XX.