

Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO

DIR.CENTRALE: CATASTO

Circolare del 14/08/1997 n. 239

Oggetto:

Trattamento tributario della estinzione della ipoteca iscritta a garanzia dell'imposta di successione - Articolo 38, comma 3, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Sintesi:

La cancellazione di ipoteche iscritte a garanzia dell'imposta di successione dilazionata presentate a far data dall'1.1.91, data di entrata in vigore del T.U. n. 346/90, e' soggetta all'imposta ipotecaria in misura fissa.

Testo:

Alcune Direzioni Compartimentali del Territorio hanno segnalato a questo Dipartimento il Comportamento non uniforme tenuto dalle Conservatorie dei RR.II. dipendenti, in ordine all'applicazione della imposta ipotecaria dovuta per la cancellazione di ipoteche a garanzia del pagamento dilazionato dell'imposta di successione, iscritte anteriormente al 1 gennaio 1991, data di entrata in vigore del Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, T.U. dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Da quanto riferito a cura delle predette Direzioni, emerge che taluni Uffici richiedono l'imposta proporzionale nella misura dello 0,50 per cento di cui all'art. 13 della tariffa allegata al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 - T.U. delle imposte ipotecarie e catastali - ritenendo applicabile alla fattispecie in esame la previgente normativa, trattandosi di successioni apertesi anteriormente alla data del 1 gennaio 1991.

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 non conteneva, infatti, una norma agevolativa di "carattere speciale" assimilabile a quella introdotta dall'art. 38, comma 3, del D.Lgs. 346 del 1990, il quale prevede l'applicazione delle imposte di registro e ipotecarie in misura fissa agli atti di cancellazione di ipoteca iscritta a seguito di atti di dilazione concernenti l'imposta sulle successioni.

Gli Uffici che propendono, invece, per l'applicazione alla fattispecie di cui trattasi dell'imposta ipotecaria in misura fissa fondano il proprio convincimento sulla immediata applicabilita' dell'art. 38, attesane la natura procedimentale, peraltro gia' affermata dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari con Circolare n. 46 dell' 11.1.1991, seppure in tema di interessi sugli importi dilazionati (art. 38, comma 2).

Al fine di pervenire alla corretta soluzione della problematica segnalata, occorre, preventivamente, stabilire se l'art. 38, comma 3, del D.Lgs. 346 del 1990, possa essere qualificato come norma avente natura procedimentale.

La citata disposizione, invero, vertendo su aspetti sostanziali della pretesa erariale - individuazione del presupposto e della misura dell'imposta - e non su aspetti meramente formali o attinenti il procedimento e le modalita' di riscossione, non puo' essere qualificata come norma di tipo procedimentale.

Pertanto, al fine di poter accertare l'applicabilita' della disposizione in parola alla fattispecie segnalata, a prescindere, dalla data di apertura della successione cui la formalita' di cancellazione si riferisce, occorre aver riguardo alla corretta individuazione del momento in cui sorge il presupposto d'imposta per i tributi la cui riscossione e' demandata alle Conservatorie dei RR.II.

Il sistema delineato dal combinato disposto degli articoli 12 e 13, comma 2, del D. Lgs. 347 del 1990, consente di poter affermare che il presupposto di imposta del tributo ipotecario, la cui riscossione e' affidata agli Uffici del Registro, si identifica con la formazione dell'atto traslativo della proprieta', costitutivo o traslativo di altro diritto reale, oppure, se trattasi di trasferimento "mortis causa", con l'apertura della successione;

l'evento generatore del tributo la cui riscossione e' demandata alle Conservatorie dei RR.II., invece, sorge (rectius: coincide) con l'esecuzione della formalita' o con la presentazione della medesima, a seconda che si tratti, rispettivamente, di trascrizioni e iscrizioni, oppure, di annotazioni.

Sulla scorta di quanto rilevato, consegue che alla formalita' di annotazione "de qua" - cancellazione di ipoteca a garanzia dell'imposta di successione dilazionata - deve ritenersi applicabile l'imposta ipotecaria nella misura prevista secondo i criteri impositivi in vigore al momento della presentazione della formalita' medesima all'Ufficio.

Tale indirizzo, d'altra parte, e' stato gia' sostenuto, in passato, dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento all'individuazione del regime fiscale cui assoggetta re le domande di annotazione nel caso di sopravvenuta variazione di aliquote di imposta, per effetto della successione di leggi nel tempo.

La soppressa Direzione Generale delle Tasse con R.M. 270666 del 19.5.1981, infatti, in relazione al disposto dell'art. 7, u.c., del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635 - oggi recepito, in forma piu' sintetica, ma, senz'altro piu' efficace, dall'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 347 del 1990 - stabilì che le domande di annotamento dovevano essere tassate con le aliquote in vigore ... "al momento della loro presentazione all'Ufficio...", posto che la locuzione ... "contemporaneamente alla richiesta ... dell'annotamento nei registri immobiliari" poteva essere intesa come contemporaneamente all'accettazione da parte dell'Ufficio delle domande di annotamento, ancorche' la materiale esecuzione dell'annotamento avvenga in un momento successivo ed in tale momento avvenga, altresì, la riscossione dell'imposta.

Alla luce delle considerazioni che precedono, dunque, lo Scrivente ritiene che la disposizione contenuta nell'art. 38, comma 3, del D.Lgs. 346 del 1990, possa essere applicata alle formalita' di cancellazione di ipoteche iscritte a garanzia della imposta di successione dilazionata presentate a far tempo dall'1.1.91 - data di entrata in vigore dello stesso T.U. - indipendentemente dalla data di apertura della successione e, quindi, anche a quelle apertesì anteriormente a tale data.

Considerata la rilevanza della questione e le persistenti incertezze applicative manifestate dagli Uffici, lo Scrivente, in ordine all'orientamento appena delineato, ha ritenuto opportuno interpellare l'Avvocatura Generale dello Stato la quale, nel condividere appieno il parere espresso da questo Dipartimento, ha sottolineato che ... "pur dovendosi escludere il carattere interpretativo del menzionato art. 38 del Lgs. n. 346, la cancellazione dell'ipoteca eseguita dopo l'entrata in vigore della suddetta norma e' in ogni caso soggetta alla imposta ipotecaria in misura fissa, giacche' il presupposto dell'imposta ipotecaria (la richiesta di cancellazione) si verifica attualmente."

Il prefato Organo Legale ha, infine, ulteriormente precisato che "Non ha rilievo che l'ipoteca sia stata iscritta anteriormente alla entrata in vigore del D.Lgs. n.346 perche' la cancellazione e' un episodio autonomo che da' luogo a una imposta distinta da quella di iscrizione."

Tanto premesso, si prega di partecipare ai dipendenti Uffici le determinazioni assunte dallo Scrivente in ordine alle problematiche esaminate.