



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 09/04/2004 n. 57

### Oggetto:

Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Compravendita di diversi immobili - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Notaio XX

### Sintesi:

La risoluzione fornisce chiarimenti in ordine al corretto trattamento fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, di un atto di compravendita di un fabbricato e di un terreno. La fattispecie in esame è riconducibile ad un atto contenente un unico negozio che comporta il trasferimento contestuale tra le medesime parti di una pluralità di beni. L'Agenzia ritiene che per l'imposta di registro trova pertanto applicazione l'articolo 23 del testo unico n. 131/86, 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". 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, pertanto 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 sia dell'imposta ipotecaria che di quella catastale.

Tale disposizione che, sotto certi aspetti, va considerata integrativa

### Testo:

Con istanza di interpello, 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 riportata a nuovo, recepisce il recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione, desumibile dalla sentenza 2 ottobre 1996, n. 8602.

rispettivi euro 800,00 (ottocento), 100,00 (cento) e 100,00

Va precisato, inoltre, che l'imposta detraibile relativa al quarto trimestre (assolta da quei contribuenti che, per opzione, eseguono i

d) ai medesimi immobili corrispondono aliquote diverse e le versamenti trimestralmente) va computata ugualmente in detrazione agli effetti imposte proporzionali applicabili ai singoli valori del terreno sanzionatori, se la relativa liquidazione risulti di fatto eseguita, pur in risultano inferiori all'imposta fissa."

assenza della dichiarazione annuale. In caso contrario detta imposta rimane

dovuta e concorre, quindi, a determinare la base di commisurazione della  
SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE  
sanzione, fermo restando, peraltro, che il relativo diritto alla detrazione

Il contribuente ritiene che l'atto contenga una sola disposizione e potrà essere esercitato successivamente, ai sensi del combinato disposto che, dunque, non si debba applicare l'articolo 21 del Testo Unico, cioè 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...".

Cio' 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'articolo 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 (v. 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 comporti il trasferimento contestuale tra le medesime parti di una pluralità di beni trova invece applicazione l'articolo 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 (v. 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 articolo 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.

Cio' è asseverato dal combinato disposto di tre norme.

In primo luogo, nell'articolo 1 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, si legge che oggetto dell'imposta sono

"Le formalita' 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 proprieta' di beni immobili o costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari sugli stessi".

Infine, l'articolo 17, comma 3, della legge 27 febbraio 1985, n. 52, nel delineare il funzionamento del servizio ipotecario, stabilisce che "Ciascuna nota non puo' riguardare piu' 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 e' liquidata applicando la pertinente aliquota (2%) alla base imponibile rappresentata dal valore complessivo, dichiarato in atto, degli immobili (v. circolare del Ministero delle Finanze 8 agosto 1985, n. 55 e 27 agosto 1996, n. 205/T del degli articoli 19, comma 1, e 28, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, come di recente modificati, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione e' sorto.

Dipartimento del territorio). La somma cosi' ottenuta, se minore, sara' adeguata alla misura fissa di euro 129,11.

Le considerazioni svolte in precedenza, infine, valgono anche con riferimento all'imposta catastale, atteso che l'articolo 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'articolo 4 del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta all'istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate dal notaio XX.

Le nuove previsioni, in base alle disposizioni contenute negli articoli 3, comma 3, e 25, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, si rendono applicabili, in quanto piu' favorevoli, anche relativamente alle violazioni commesse prima del 1 aprile 1998.

1.2 Omessa presentazione della dichiarazione annuale in assenza di debito d'imposta

Nelle ipotesi in cui vengono effettuate esclusivamente operazioni per le quali non e' dovuta l'imposta ovvero nelle ipotesi in cui l'eseguita computazione in detrazione prevista dal comma 1 dia luogo a un credito d'imposta o ad un'imposta "dovuta" pari a zero, viene ovviamente a mancare la base di commisurazione e quindi la possibilita' stessa di applicare la sanzione proporzionale dal centoventi al duecentoquaranta per cento.

In tali evenienze e sempreche', ovviamente, ne sussista l'obbligo, l'omessa presentazione della dichiarazione e' punita con la sanzione da lire cinquecentomila a lire quattromilioni prevista dal comma 3. Detta sanzione sostituisce la pena pecuniaria da lire seicentomila a lire tremilioni stabilita dall'art. 43, terzo comma, del decreto n. 633.

1.3 Tardiva presentazione della dichiarazione

La dichiarazione presentata entro trenta giorni dalla scadenza dei termini e' considerata valida, salva restando l'applicazione della sanzione amministrativa per il ritardo.

Ai soli effetti sanzionatori (e quindi non anche ai fini dell'esperibilita' dell'accertamento induttivo di cui all'art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972) la tardiva presentazione della dichiarazione e' equiparata all'omissione.

Peraltro, poiche' la dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni e' "valida", dalla stessa non puo' risultare un'imposta dovuta (nel senso voluto dall'art. 5, comma 1) ma, semmai, un'imposta dichiarata e non versata, come tale da assoggettare alla sanzione del trenta per cento prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471.

La tardiva presentazione della dichiarazione e' invece punibile, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 471, con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a quattro milioni, irrogabile con il procedimento disciplinato dall'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997.

In caso di rettifica della dichiarazione, con riferimento alla

maggiore imposta dovuta ovvero alla minore eccedenza detraibile o rimborsabile spettante, si rendera' applicabile la sanzione per infedele dichiarazione di cui all'art. 5, comma 4.

La mancata presentazione della dichiarazione entro il termine previsto puo' essere regolarizzata, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997, qualora entro trenta giorni dalla scadenza del termine venga presentata la dichiarazione e venga effettuato il pagamento di una sanzione di lire sessantaduemila, pari ad un ottavo di lire cinquecentomila.

#### 1.4 Presentazione di dichiarazione annuale infedele

Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica, secondo quanto previsto dal comma 4, la sanzione dal cento al duecento per cento della differenza.

La misura non differisce, quanto alla sua entita', dalla pena pecuniaria prevista dall'art. 43, secondo comma, del D.P.R. n. 633. Tuttavia, a differenza di quest'ultima, la nuova disposizione non prevede piu' la tolleranza di un decimo, per cui anche una minima differenza tra imposta accertata e imposta dichiarata (oppure tra credito risultante dalla dichiarazione e credito risultante dalla rettifica) rende "infedele" la dichiarazione e, di conseguenza, applicabile la sanzione.

La scomparsa del limite di inapplicabilita' della misura punitiva (tendente ad avvicinare, per quanto possibile, la disciplina dell'IVA a quella delle imposte sui redditi) rende ininfluente il quesito se la differenza d'imposta o dell'eccedenza detraibile, che concretizza il presupposto della violazione in esame, debba intendersi al lordo o al netto dei versamenti periodici eseguiti nel corso dell'anno e dell'eventuale credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso. Vengono cosi' meno i problemi interpretativi legati alle suddette questioni che, in passato, sono stati spesso motivo di contenzioso.

L'infedelta' della dichiarazione puo' scaturire, per esempio, dal recupero:

- dell'imposta relativa a specifiche operazioni imponibili non dichiarate e precedentemente non documentate e/o non registrate;
- dell'imposta relativa ad operazioni erroneamente ritenute esenti o non imponibili;
- della maggiore imposta dovuta, in relazione a specifiche operazioni, per l'avvenuta applicazione di aliquota inferiore a quella pertinente;
- della maggiore imposta risultante da accertamento induttivo;
- dell'imposta indebitamente detratta.

Ove si verificchino, singolarmente o cumulativamente, una o piu' delle fattispecie suddette o di altre ipotizzabili, la base di commisurazione della sanzione in esame sara' costituita, a seconda dei casi:

- dalla differenza tra l'imposta complessivamente accertata e quella minore indicata nella dichiarazione annuale;
- dalla differenza tra il credito risultante dalla dichiarazione e quello minore spettante;
- dalla differenza tra il credito risultante dalla dichiarazione e l'imposta accertata a debito, operandosi nell'ipotesi la somma dei due elementi.

Come gia' chiarito con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, per effetto dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472, tra le infrazioni prodromiche all'evasione (quali l'omessa fatturazione e/o registrazione, l'omesso rilascio di scontrini o ricevute) e la violazione di infedele dichiarazione, nella quale si concreta l'evasione, viene ad instaurarsi un rapporto del tutto nuovo, che consente alla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione piu' grave (in linea di massima, quella di infedele dichiarazione), congruamente aumentata da un quarto al doppio, di assorbire tutte le sanzioni relative alle infrazioni ad essa collegate. Deve, pertanto, ritenersi non piu' operante il cumulo materiale delle sanzioni anzicita'te, gia' ritenuto legittimo anche dalla Cassazione (cfr. sentenza 20 giugno 1996, n. 5716).

Da ultimo, e' da tener presente che non puo' considerarsi realizzata la violazione di infedele dichiarazione (ma, ove ne ricorrano i presupposti, quella di omesso versamento) quando la minore imposta o il maggiore credito risultanti dalla dichiarazione siano esclusiva conseguenza di un mero errore materiale o di calcolo commesso dal contribuente. Al riguardo si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 114/E del 17 aprile 1997.

1.5 Omessa o incompleta presentazione della dichiarazione mensile di acquisti intracomunitari

Il D.M. 16 febbraio 1993 prescrive all'art. 1 che gli enti non commerciali e i produttori agricoli esonerati che abbiano effettuato acquisti intracomunitari per importi superiori a sedici milioni ovvero che, pur non avendo superato detto limite, abbiano optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, devono presentare entro ciascun mese un'apposita dichiarazione (mod. IVA INTRA 12) relativa agli acquisti registrati nel mese precedente, dalla quale devono risultare l'ammontare degli acquisti, quello dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo attestato di versamento.

In caso di omessa presentazione di tale dichiarazione o di presentazione di essa con indicazione dell'ammontare delle operazioni in misura inferiore al vero, e' prevista l'applicazione della sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento, commisurata, rispettivamente, all'imposta o alla maggiore imposta dovuta. In ogni caso la sanzione non puo' essere inferiore a lire cinquecentomila.

Anche nella suddetta fattispecie, pertanto, la nuova misura sanzionatoria risulta notevolmente ridimensionata rispetto a quella (pena pecuniaria da due a quattro volte) prevista dall'art. 54, comma 3, del D.L. n. 331 del 1993.

1.6 Omessa presentazione della dichiarazione per l'attribuzione della partita IVA in relazione ad acquisti intracomunitari

L'art. 50, comma 4, del D.L. n. 331 del 1993 prescrive che gli enti non commerciali che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, sono tenuti a dichiarare preventivamente all'ufficio competente nei loro confronti l'effettuazione di acquisti intracomunitari soggetti ad imposta (mod. IVA INTRA 13) e, al superamento del limite di sedici milioni di acquisti, a presentare la dichiarazione di cui all'art. 35, primo comma, del D.P.R. n. 633 per l'attribuzione del numero della partita IVA.

Ove detta dichiarazione non venga presentata, si rende applicabile la sanzione da lire cinquecentomila a lire quattromilioni, ai sensi del comma 3 dell'art. 5 in esame.

E' questa una delle poche fattispecie in cui la nuova sanzione risulta piu' alta di quella previgente (pena pecuniaria da lire duecentomila a lire duemilioni stabilita dall'art. 54, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993), che continuera' quindi ad essere applicabile per le violazioni commesse fino al 31 marzo 1998.

1.7 Omessa presentazione della dichiarazione di inizio, variazione o cessazione di attivita'

Il comma 6 dell'art. 5 punisce con la sanzione da lire un milione a lire quattromilioni chiunque, essendovi ovviamente obbligato, ometta di presentare una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attivita', previste nel primo o terzo comma dell'art. 35 del D.P.R. n. 633, nei termini ivi stabiliti, oppure presenti tali dichiarazioni con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove e' esercitata l'attivita' o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti.

La sanzione in questione risulta meno elevata rispetto alla pena