



CIRCOLARE N. 12/2005

PROT. n° 84981

ENTE EMITTENTE: Direzione dell'Agenzia

OGGETTO: Soggetti passivi dei tributi speciali catastali - Termine per l'azione di accertamento in tema di tributi speciali catastali e tasse ipotecarie - Individuazione della normativa di riferimento

DESTINATARI: Direzioni Centrali, Consiglieri, Direzioni Regionali, Uffici Provinciali

Roma, 6 dicembre 2005

Firmato: Mario PICARDI

N. pagine complessive: 5 L'originale cartaceo firmato è archiviato presso l'Ente emittente

Premessa

Pervengono alla Scrivente numerose richieste di chiarimenti, in ordine alle seguenti delicate questioni interpretative:

- a) carenza di soggettività passiva in capo ai professionisti incaricati di presentare in Catasto gli atti di aggiornamento cartografico (tipi mappali, tipi di frazionamento e particellari), in relazione al pagamento dei tributi speciali catastali erroneamente non percepiti dall'Ufficio in sede di presentazione;
- b) applicabilità o meno alla riscossione dei tributi speciali catastali del termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in virtù del rinvio operato dall'art. 13 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347;
- c) individuazione del termine di decadenza dell'azione della finanza in materia di tasse ipotecarie di cui all'art. 19 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e relativa Tabella allegata.

La Scrivente, in considerazione della delicatezza delle questioni prospettate, nonché della loro ricaduta sul piano fiscale, ha ritenuto opportuno acquisire sulle stesse il preventivo parere dell'Avvocatura Generale dello Stato.

Per maggior chiarezza espositiva, i passi più significativi del parere reso - sentito il Comitato Consultivo - dal predetto Organo Legale (cfr. Cs. 50705/04 del 5/11/2005), sono stati inseriti all'interno dei paragrafi concernenti la trattazione delle singole questioni.

1. Tributi speciali catastali: soggettività passiva

L'art. 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 650 dispone, tra l'altro, che, quando un trasferimento di beni immobili comporta il frazionamento di particelle, il corrispondente tipo di frazionamento deve essere presentato all'Ufficio tecnico erariale (oggi Ufficio Provinciale dell'Agenzia del Territorio) firmato da uno dei professionisti ivi elencati.

L'art. 1, comma 8, del D.M. 19 aprile 1994, n. 701, ha previsto, tra l'altro, che i tipi di frazionamento e i tipi mappali devono essere sottoscritti, oltre che dai tecnici che li hanno redatti, anche dai soggetti che hanno la titolarità di diritti reali sui beni interessati dalle variazioni. La *ratio* di tale ultima disposizione appare ravvisabile nella esigenza di



garantire la correttezza e completezza dell'atto tecnico anche sotto il profilo civilistico e pubblicistico.

Per quanto riguarda l'aspetto fiscale, si precisa che i tributi speciali catastali hanno assunto tale denominazione con D.L. 31 luglio 1954, n. 533, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 26 settembre 1954, n. 869. Prima della entrata in vigore del citato decreto, detti tributi rientravano nella generale categoria dei diritti, proventi e compensi posti a carico dei cittadini per l'erogazione, da parte delle Amministrazioni dello Stato o di altri Enti, di servizi di varia natura.

Gli importi dei tributi speciali catastali vigenti sono stabiliti dal Titolo III della Tabella A allegata al citato D.L. 533 del 1954, come sostituita dall'allegato 2-*quinquies* alla L. 30 dicembre 2004, n. 311.

Nell'ambito del frammentato quadro normativo richiamato, non è rinvenibile alcuna specifica disposizione in tema di soggettività passiva dei tributi stessi.

Sul punto, pertanto, ad avviso della Scrivente, non può che farsi riferimento ai principi generali dell'ordinamento tributario in materia di "tassa" (tale, d'altra parte, è la natura pacificamente attribuibile ai tributi speciali in esame). Come è noto, tecnicamente la "tassa" è il corrispettivo di talune attività o prestazioni rese dallo Stato o da altre amministrazioni pubbliche nei confronti del singolo contribuente.

La corrispettività della tassa rispetto alla prestazione del servizio reso viene ravvisata nella utilità che il singolo contribuente ricava dall'attività svolta dall'ente pubblico in suo favore.

In base a detto principio generale, sembra potersi affermare che il soggetto passivo del tributo speciale catastale sia identificabile nel beneficiario del servizio "in senso sostanziale", cioè nel soggetto "intestato" catastale, e non nel richiedente "formale" del servizio (il professionista incaricato della presentazione dell'atto di aggiornamento).

Non v'è dubbio, infatti, che, a fronte della presentazione di un atto di aggiornamento da parte del professionista - tra l'altro unico soggetto normativamente abilitato alla presentazione dell'atto medesimo - l'attività svolta dall'Ufficio produca effetti sostanziali diretti soltanto nei confronti dei soggetti che hanno la titolarità di diritti reali sui beni interessati dalle variazioni.

Sotto tale profilo, pertanto, si ritiene che, con specifico riferimento al tributo speciale catastale, la veste giuridica di soggetto passivo del tributo medesimo possa essere attribuita al soggetto "intestato" richiedente, anche se l'esecuzione materiale degli adempimenti avviene attraverso la "*longa manus*" costituita dal professionista incaricato.

Tale orientamento è stato pienamente condiviso dall'Avvocatura Generale dello Stato. Il predetto Organo Legale, infatti, dopo aver rilevato come "*... il pagamento degli speciali diritti catastali debba essere materialmente preteso nei confronti di chi presenti all'Ufficio gli atti di aggiornamento richiedendo l'esecuzione della conseguente operazione catastale (salvo provvista o rimborso nei rapporti interni, di subordinazione o di mandato professionale, tra soggetto che tratta con l'Ufficio e soggetto interessato all'operazione catastale)...*", ha ritenuto di poter concludere che "*...in difetto di norme specifiche, la responsabilità per il corretto pagamento di quanto erroneamente non liquidato a titolo di tributo catastale speciale al momento della presentazione dell'atto di aggiornamento debba far carico al soggetto titolare di diritti reali sui beni interessati dalla variazione,*

tenuto comunque a sottoscrivere lo stesso atto di aggiornamento ai sensi dell'art. 1, comma 8, del DM n. 701 del 1994."

2. Tributi speciali catastali: termini di decadenza dell'azione della finanza

La seconda questione riguarda l'individuazione della disciplina applicabile in tema di decadenza dell'azione della finanza, nello specifico settore dei tributi speciali catastali.

La soluzione della problematica non appare del tutto agevole, sia per la complessità del quadro normativo di riferimento, sia per la carenza di specifici orientamenti giurisprudenziali e indirizzi di prassi amministrativa.

Come in precedenza accennato, la disciplina dei tributi speciali catastali risulta essenzialmente delineata dal Titolo III della Tabella A allegata al D.L. 31 luglio 1954, n. 533, come sostituita dall'allegato 2-*quinquies* alla L. 30 dicembre 2004, n. 311, inserito dall'art. 7 del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della L. 31 marzo 2005, n. 43.

Nella predetta disciplina, peraltro, non è rinvenibile alcuna disposizione in tema di decadenza; per il settore dei tributi speciali catastali, quindi, in assenza di una normativa specifica, è stata ipotizzata - soprattutto in sede contenziosa, a fronte di specifiche eccezioni formulate dalle parti ricorrenti - l'operatività del termine triennale previsto dall'art. 76, comma 2, del D.P.R. 131/86, in materia di imposta di registro.

L'applicabilità di tale disposizione anche al settore dei tributi speciali catastali fa leva sul meccanismo di rinvio contenuto nell'art. 13 del D. Lgs. 347/90, Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale (meccanismo, peraltro, analogo a quello già previsto dall'art. 103 del R.D. 8 dicembre 1938, n. 2153, in materia di *"Diritti catastali, di scritturazione, di disegnatore e di consultazione"*).

L'art. 13 del D. Lgs. 347/90 dispone, tra l'altro, che per l'accertamento, la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, nonché per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione, si applicano, in quanto non disposto nello stesso Testo Unico, le disposizioni relative all'imposta di registro.

Ora, detta disposizione, *prima facie*, sembrerebbe costituire una fonte normativa non direttamente riferibile al settore dei tributi speciali catastali; il suo utilizzo, al fine di colmare eventuali lacune presenti nella disciplina del predetto specifico settore impositivo, potrebbe ritenersi quindi incerto.

Sul punto, tuttavia, l'Avvocatura Generale dello Stato, pur rilevando che il disarticolato quadro normativo di riferimento *"...lascia spazio ad un ampio margine di incertezza..."* ha ritenuto comunque possibile, allo stato attuale, riferirsi alle disposizioni relative all'imposta di registro, proprio sulla base del rinvio disposto dall'art. 13 del D. Lgs. 347/90.

A tale conclusione, il predetto Organo Legale è pervenuto *"...sul presupposto che la norma di rinvio parli in senso atecnico di "imposte" ipotecarie e catastali, intendendo riferirsi anche alle tasse ipotecarie ed alle tasse (tributi speciali) catastali, cioè a tutti i tributi che assumono a loro presupposto un'attività o servizio degli Uffici ipotecari e catastali."*

Detta prospettazione, peraltro, è stata supportata da una ulteriore, condivisibile argomentazione: *"...il D. Lgs. 347/90 ancorché intitolato alle "imposte" ipotecarie e*



catastali si interessa anche, all'art. 19 e richiamata tabella, delle "tasse" ipotecarie, senza dettare per esse, per gli aspetti che qui interessano, una disciplina differente da quella già dettata (all'art. 13, comma 2 ed all'art. 17, comma 2) per le "imposte" (recte tributi) riscosse dagli uffici dei registri immobiliari."

Ammessa, dunque, in via interpretativa, l'operatività del rinvio alle norme in materia di registro anche per il settore dei tributi speciali catastali, il predetto Organo Legale ha conclusivamente osservato che, con specifico riferimento alla disciplina della decadenza di detti tributi, *"...non resta che riferirsi all'art. 76, comma II, D.P.R. 131/86..."*.

Tale disposizione prevede che l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni, con decorrenze variabili a seconda delle ipotesi analiticamente elencate alle lettere *a), b) e c)* del comma 2 dello stesso art. 76.

Per quanto riguarda i tributi speciali catastali, per la decorrenza del predetto termine triennale di decadenza dovrà, fra l'altro, tenersi conto:

- della data di presentazione dell'atto di aggiornamento o di esecuzione delle altre formalità (operazioni) catastali che ne costituiscono il presupposto impositivo;
- della data di notificazione della decisione delle Commissioni tributarie ovvero della data in cui la stessa è divenuta definitiva, in presenza di procedimento contenzioso.

3. Tasse ipotecarie: termini di decadenza dell'azione della finanza

L'individuazione della disciplina applicabile in tema di decadenza dell'azione della finanza non riguarda soltanto i tributi speciali catastali, ma anche le tasse ipotecarie dovute per le operazioni inerenti al servizio ipotecario, sebbene la relativa disciplina, diversamente da quanto osservato in tema di tributi speciali catastali, trovi espressa collocazione nell'ambito del D. Lgs. 347/90 (cfr. art. 19 e allegata tabella).

Tenuto conto di tale circostanza, quindi, sull'argomento, un utile e proficuo riferimento normativo è rappresentato proprio dall'art. 17 del D. Lgs. 347/90.

Tale disposizione contiene una specifica disciplina in tema di decadenza dell'azione della finanza sia per le imposte da corrispondere all'ufficio del registro (primo comma), sia per *"...le imposte da corrispondere agli uffici dei registri immobiliari..."* (secondo comma).

L'uso, nell'ambito di detto secondo comma, del termine generico "imposta" nella forma plurale, nonché il tenore letterale complessivo del comma in esame, induce a ritenere che il termine "imposte", anche in tale occasione - analogamente a quanto in precedenza osservato al paragrafo 2, relativamente alla locuzione contenuta all'art. 13, comma 1, del D. Lgs. 347/90 - sia stato utilizzato in modo "atecnico", allo scopo, cioè, di individuare non tanto una particolare tipologia di tributo, quanto l'insieme dei tributi da corrispondere all'Ufficio dei registri immobiliari in sede di esecuzione di formalità ipotecarie (cfr., in particolare, l'espressione *"...entro tre anni dal giorno in cui è stata eseguita la relativa formalità..."*, contenuta nel secondo comma dell'art. 17 citato).

Fra questi, quindi, rientrano non soltanto l'imposta ipotecaria di competenza degli Uffici dei registri immobiliari ai sensi dell'art. 12, ultimo periodo (*"...sulle altre formalità che vi sono soggette."*), ma anche le tasse ipotecarie, dovute proprio per l'esecuzione di formalità, di cui al punto 1 della Tabella allegata al D. Lgs. 347/90, come sostituita dall'allegato 2-sexies alla L. 311/2004.

Tale estensiva interpretazione, peraltro pienamente condivisa dall'Avvocatura Generale, consente di ritenere incluse nell'ambito di operatività dell'art. 17 del D. Lgs. 347/90 - ai fini della disciplina sulla decadenza - anche le tasse ipotecarie previste per le altre operazioni inserite nella tabella allegata allo stesso D. Lgs. 347/90, diverse dalla "esecuzione di formalità".

In proposito, il citato Organo Legale ha evidenziato come *"...una volta ammesso che l'espressione "imposte da corrispondere agli uffici dei registri immobiliari" ricomprenda l'insieme dei tributi da corrispondere a tali uffici in sede di esecuzione delle formalità ipotecarie, secondo un criterio di collegamento del regime del tributo all'organizzazione dell'Ufficio competente alla sua riscossione, appare da condividere l'argomentazione secondo cui non includere nell'ambito di operatività dell'art. 17 D. Lgs 347/90 - ai fini della disciplina della decadenza - anche le tasse ipotecarie previste per le altre operazioni diverse dalla esecuzione di formalità...significherebbe ammettere con riferimento alle tasse ipotecarie di cui all'art. 19 del D. Lgs. 347/90, la coesistenza di due diversi regimi in tema di decadenza."*

Soluzione, quest'ultima, del tutto irragionevole se non altro in ossequio alla ineludibile esigenza di assicurare unicità e organicità alla disciplina complessiva riguardante uno stesso tributo.

Alla luce delle considerazioni che precedono, può concludersi, pertanto, nel senso di ritenere applicabile anche in materia di tasse ipotecarie il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 17, comma 2, del decreto legislativo 347/90.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione degli indirizzi interpretativi di cui alla presente circolare.

(fine)