



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO
DIR.CENTRALE: CATASTO

Circolare del 07/08/1998 n. 199

Oggetto:

Annotazione di restrizione di beni e di cancellazione delle ipoteche legali, iscritte ai sensi degli artt. 189 c.p. e 26 della L. 7.1.1929 n. 4.
Trattamento tributario.

Sintesi:

La base imponibile della cancellazione di una ipoteca e' la medesima di quella dell'iscrizione, o della rinnovazione e, qualora vi sia stata riduzione, sara' commisurata alla somma residua a seguito della riduzione. Pertanto la base imponibile dell'imposta per la cancellazione di un'ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 26 della legge n. 4/1929 deve essere considerata in relazione alla somma che risultera' definitivamente dovuta.

Testo:

Pervengono a questo Dipartimento, da parte di alcune Direzioni Compartimentali, richieste di parere in ordine al corretto trattamento tributario da applicare alle formalita' di annotazione di restrizione di beni e di cancellazione, da eseguirsi a margine delle ipoteche legali iscritte ai sensi degli artt. 189 c.p. e 26 della L. 7.1.1929 n. 4.

Anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 - T.U. delle imposte ipotecarie e catastali - le formalita' da eseguirsi a debito, per le quali cioe', non vi e' contestuale riscossione dell'imposta al momento della loro esecuzione, erano tassativamente elencate dall'art. 11 del D.P.R. 26.10.1972, n. 635, ai numeri 1) e 2) del primo comma. Tali formalita' erano le iscrizioni di ipoteca richieste ai sensi dell'art. 616 del c.p.p., nonche' quelle comunque relative a crediti dello Stato dipendenti dall'amministrazione della giustizia penale e quelle di cui all'art. 26 della legge n. 4 del 1929.

Il secondo comma della stessa disposizione stabiliva che l'imposta prenotata a debito per dette iscrizioni, dovesse essere riscossa in ragione della somma definitivamente dovuta.

Per quanto concerneva segnatamente le iscrizioni richieste a norma dell'art. 616 citato, l'art. 47 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale stabiliva che per la riduzione e la cancellazione dell'ipoteca legale richiesta dal pubblico ministero o dal pretore, l'ufficio delle ipoteche non potesse esigere alcuna tassa o diritto, salva l'azione contro il condannato.

In vigore del D.P.R. n. 635/1972, la soppressa Direzione Generale delle Tasse, a proposito dell'ipoteca legale iscritta ai sensi dall'art. 26 della L. n. 4 del 1929, ebbe a precisare che la liberazione del bene doveva essere eseguita gratuitamente, qualora rimanesse sufficientemente garantito il credito con la restante parte dei beni ipotecati e cio' in analogia a quanto previsto dall'art. 616 c.p.p. citato.

In effetti, si affermava che al contribuente sarebbe stata imputata l'imposta afferente l'iscrizione, come pure quella conseguente alla cancellazione, soltanto in caso di soccombenza dello stesso nel giudizio di condanna e per la somma per la quale la condanna stessa venisse pronunciata.

Cio' nella considerazione che la ratio della prenotazione a debito dell'iscrizione dell'ipoteca legale va ravvisata nella necessita' di evitare che il contribuente, nelle more del giudizio, possa disporre dei suoi beni, cosi' da risultare insolubile al momento della esecuzione della decisione definitiva.

Nell'attuale T.U. delle imposte ipotecaria e catastale, le formalita' da eseguirsi con prenotazione a debito dell'imposta sono individuate alle lettere a) e b) del primo comma dell'art. 16. Queste sono: le trascrizioni del sequestro conservativo di cui all'art. 316 del c.p.p. e le iscrizioni di cui

all'art. 26 della L. n. 4/1929.

Al secondo comma del menzionato articolo 16, con una formulazione analoga a quella contenuta nell'art. 11 del D.P.R. n. 635/1972, viene detto che l'imposta prenotata a debito, tanto per la trascrizione del sequestro conservativo, quanto per le iscrizioni di cui all'art. 26 L. n. 4/1929, deve essere riscossa sulla somma che risulterà definitivamente dovuta.

L'art. 16 in esame, dunque, come la corrispondente norma del D.P.R. n. 635/1972, nulla dispone in ordine al trattamento tributario da riservare alle formalità di cancellazione o di restrizione dei beni da annotare alle iscrizioni che siano state eseguite con prenotazione a debito dell'imposta. In effetti, l'unica disposizione regolante l'individuazione della base imponibile per le formalità di cancellazione è quella contenuta nel primo periodo della nota posta a margine dell'art. 13 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/1990, secondo cui l'imposta si applica sull'importo per cui la formalità è richiesta.

In epoca immediatamente successiva all'entrata in vigore del T.U. delle imposte ipotecaria e catastale, la soppressa Direzione Generale delle Tasse si è posta sostanzialmente in linea con il prevalente orientamento amministrativo già manifestato in vigenza del D.P.R. n. 635/1972.

Con Risoluzione Ministeriale n. 350941/91 del 12 febbraio 1991 - in relazione ad una formalità di cancellazione dell'ipoteca legale richiesta a seguito di provvedimento di revoca del Presidente del Tribunale e conseguente acquiescenza dell'Intendenza di finanza - ha precisato che detta formalità deve essere eseguita in esenzione, emergendo, nella fattispecie, un interesse dello Stato alla esecuzione della stessa, correlato alla equiparazione del provvedimento di revoca ad un atto di rinuncia del creditore all'ipoteca iscritta e, quindi, di consenso alla sua cancellazione.

La stessa Direzione Generale, in forma ancora più esplicita, con la Risoluzione Ministeriale n. 350064, del 23 marzo 1991, ha ritenuto di dover precisare che la prenotazione a debito, ai sensi dell'art. 16, comma 1, lett. B) del Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale, è prevista per le sole iscrizioni eseguite ai sensi dell'art. 26 della L. n. 4 del 1929, mentre la cancellazione attiene ad una formalità che può essere richiesta solo a rapporto definito. In altri termini - secondo il citato Direttivo Ufficio - la formalità di cancellazione può essere effettuata soltanto dopo la fase conclusiva del rapporto e, come per l'iscrizione, va commisurata anch'essa alla somma che risulterà definitivamente dovuta.

Più recentemente però, in seguito all'entrata in vigore della legge 30.12.1991, n. 413, la stessa Direzione Generale delle Tasse, con Risoluzione Ministeriale n. 351001/92, del 28.1.1993, ha mutato il proprio orientamento, affermando - in base ad una interpretazione strettamente letterale dell'art. 13 della Tariffa allegata al D. L.vo n. 347/1990 - che l'imposta ipotecaria da riscuotersi per le formalità di cancellazione delle iscrizioni eseguite con prenotazione a debito, ai sensi dell'art. 26 L. n. 4/1929, atteso l'inequivocabile disposto del predetto art. 13 che non fa cenno alcuno alla prenotazione a debito dell'imposta ipotecaria, deve necessariamente commisurarsi al valore della originaria garanzia ipotecaria e non in ragione della somma che risulti definitivamente dovuta.

In sostanza, per effetto della carenza di collegamento tra il secondo comma dell'art. 16 del D.Lgs. n. 347/1990 (che individua espressamente, derogando alle regole generali, la base imponibile cui commisurare l'imposta dovuta per l'iscrizione nelle ipotesi di prenotazione a debito) e l'art. 13 della Tariffa (che individua un'unica base imponibile per le formalità di cancellazione, indipendentemente dalle modalità di riscossione dell'imposta), il tributo dovuto per la iscrizione - momento genetico - andrebbe commisurato sulla base imponibile rappresentata dalla somma definitivamente dovuta, mentre quello relativo alla cancellazione - fase estintiva del procedimento - andrebbe calcolato sulla base imponibile così come individuata nel momento iniziale del procedimento, pur nella certezza che detta base imponibile, in realtà, è stata definitivamente modificata.

L'orientamento appena citato - peraltro assunto in riferimento alle problematiche sorte in relazione ai criteri di individuazione della corretta base imponibile, nelle ipotesi di definizione agevolata ai sensi della L. n. 413 del 1991 - seppur aderente al tenore letterale dell'unico riferimento normativo concernente l'individuazione della base imponibile per le formalità di cancellazione, poiché viene a determinare una disparità di trattamento,

dal punto di vista tributario, tra la formalita' di iscrizione, che attiene al momento genetico del vincolo ipotecario e quella della cancellazione, che riflette, invece, la fase estintiva della garanzia, non appare condivisibile.

Questo Dipartimento, stante la delicatezza della questione e le perplessita' suscitate dall'orientamento appena delineato, ha ritenuto opportuno chiedere in argomento il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato.

L'Organo legale, con la consultazione n. 2536/98 del 4 giugno 1998, dopo aver effettuato una ricognizione del previgente quadro normativo della fattispecie in esame, si e' soffermato sul significato della locuzione contenuta nell'art. 14 della tariffa allora in vigore, "l'imposta si applica sull'importo della somma per cui la formalita' e' chiesta", giungendo alle seguenti conclusioni:

"L'espressione somma per cui la formalita' e' chiesta, sembra doversi intendere, allorché si tratti di cancellazione, come somma cui si riferisce, ai sensi dell'art. 4 D.P.R. n. 635/72, o altra speciale norma, l'iscrizione dell'ipoteca (da cancellare) o la rinnovazione (della ridetta ipoteca) ove rinnovazione vi sia stata (ed ovviamente, ove vi sia stata riduzione, la somma residuante dalla riduzione). Sembra dunque potersi affermare sussistente la regola, il principio (logicamente coerente e rispondente ad armonia di sistema) che la base imponibile della cancellazione e' la medesima di quella dell'iscrizione (o dove vi sia stata rinnovazione quella della rinnovazione; ed ancora ove vi sia stata riduzione la base imponibile della cancellazione sia quanto residua a seguito della riduzione)".

Venendo poi, alla determinazione dell'imponibile dell'imposta relativa alla cancellazione dell'ipoteca iscritta ex art. 26 L. n.4/1929 nella vigenza del Dlgs n. 347/1990, l'Organo consultivo ha precisato che nei lavori preparatori al Testo Unico, non risulta la volonta' di innovare i principi accolti nel periodo di vigenza del D.P.R. n. 635/1972, ed allora e' lecito affermare che, "anche nella vigenza del D.Lgs. n. 347/1990 vi sia la regola che l'imponibile dell'imposta relativa alla cancellazione sia corrispondente a quello dell'imposta relativa all'iscrizione (o - ove questa vi sia stata - alla rinnovazione; ovvero ove vi sia stata riduzione, l'imponibile sia la somma residua)" e che pertanto anche l'imponibile dell'imposta relativa alla cancellazione della ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 26 L. n. 4/1929 dovra' essere pari alla somma definitivamente dovuta.

Tanto premesso, rimane dunque confermata l'interpretazione accolta, per cui la base imponibile dell'imposta relativa alla cancellazione della ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 26 L. n. 4/1929, dovra' essere uguale alla base imponibile della iscrizione, desunta dalla somma che risultera' definitivamente dovuta.

Le Direzioni Compartimentali vorranno dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare, controllandone la corretta osservanza da parte dei dipendenti uffici.