



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 30/05/2005 n. 25

Oggetto:

Conferimento di immobile - imposte ipotecaria e catastale - base imponibile

Testo:

La presente circolare fornisce chiarimenti circa la determinazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, nel caso di conferimento in società di immobile gravato da passività'.

Per il combinato disposto degli articoli 2, comma 1, e 10, comma 1, del Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, le imposte dovute per

la trascrizione e la voltura catastale sono "...commisurate alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni".

Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile rilevante per le imposte ipotecaria e catastale, si rende necessario individuare a quale norma della disciplina dell'imposta di registro si debba far riferimento.

Al riguardo, come più volte precisato dalla scrivente e condiviso dalla giurisprudenza di legittimità, l'imposta di registro e le imposte ipotecarie e catastali sono autonome dal punto di vista impositivo e si caratterizzano per la diversità di oggetto; mentre la prima è dovuta per il trasferimento di ricchezza realizzato con l'atto tassato, le seconde sono correlate ai servizi resi ai fini della circolazione dei beni, mediante la formalità della trascrizione e la voltura catastale (Risoluzione 23 settembre 1991, n. 350865; per la giurisprudenza, tra le altre, si vedano Cassazione 23 marzo 1994, n. 2772, 5 giugno 2002, n. 15046, Cassazione 9 luglio 2003, n. 10751).

Nel caso di conferimento di immobile o di diritto reale immobiliare, ai fini dell'imposta di registro, la base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 50 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, come sostituito dall'articolo 10, comma 1, lett. a), della legge 23 dicembre 1999, n. 488. Tale articolo, con riguardo alla fattispecie in esame, pone una regola speciale per l'individuazione della base imponibile dell'imposta di registro, stabilendo che "Per gli atti costitutivi e per gli aumenti di capitale o di patrimonio di società o di enti diversi dalle società (...) aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società (...) nonché delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento...".

La sottrazione delle passività dal valore attribuito ai beni immobili conferiti, ai fini della determinazione della base imponibile rilevante per l'imposta di registro, si giustifica in quanto per questa fattispecie rileva il valore dell'operazione economica di trasferimento (Cassazione 31 ottobre 1997, n. 4775).

La disposizione in esame, invece, non sembra trovare applicazione ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale, per le quali, come premesso, contrariamente all'imposta di registro, rileva il valore intrinseco dell'immobile conferito.

Si deve ritenere, quindi, che, nel caso di conferimento in società di un bene immobile, la base imponibile ai fini dell'applicazione delle

imposte ipotecaria e catastale sia determinabile non secondo la disposizione dell'articolo 50, bensì in base agli articoli 43 e 51 del Testo Unico dell'imposta di registro, facendo riferimento, cioè, al valore venale in comune commercio del bene, al lordo delle eventuali passività (vedi risoluzione 19 aprile 1991, n. 350263 e 23 settembre 1991, n. 350865).

In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione, prevedendo espressamente che per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, anche nel caso di conferimenti immobiliari, non trova applicazione, attesa la diversità di oggetto delle suddette imposte, lo specifico criterio indicato, ai fini dell'imposta di registro, nell'articolo 50 del d.P.R. 131/1986 (Cassazione, 11 febbraio 2003, n. 10486). Infatti "quando la legge sulle imposte ipotecaria e catastale rinvia alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro si riferisce a quella separata dei singoli beni immobili che (eventualmente) facciano parte dell'azienda o del ramo di impresa trasferito" (Cassazione, 5 giugno 2002, n. 15046).

Sempre nello stesso senso, in una successiva pronuncia (Cassazione, 4 febbraio 2004, n. 2074), è stato precisato che la circostanza che le imposte ipotecarie e catastali si commisurano "alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro non significa affatto che ... siano soggette allo stesso regime giuridico dell'imposta di registro nella determinazione della base imponibile", con la conclusione che "la base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali va determinata tenendo conto del valore degli immobili in se' considerati".

Di conseguenza, ai fini delle imposte in esame, si deve tener conto, nel computo della base imponibile, di tutte le componenti economiche rilevanti, suscettibili, cioè, in base ai consueti criteri di stima, di influire sulla quantificazione del valore venale in comune commercio dell'immobile, senza autorizzare affatto alcuna automatica ed indiscriminata deduzione di "passività", in deroga al menzionato criterio di cui ai richiamati articoli 43 e 51 del T.U. Registro n. 131 del 1986.

La conclusione raggiunta trova, peraltro, conferma nella consolidata giurisprudenza di legittimità in tema di conferimento di un complesso aziendale, comprensivo anche di beni immobili; ai fini dell'imposta di registro, opera la previsione di cui all'art. 50, per cui la base imponibile si assume al netto dei debiti e delle passività; ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, invece, stante la richiamata diversità dell'oggetto, nel computo della base imponibile rileva il valore in se' del singolo immobile, senza tener conto delle cosiddette passività aziendali (Corte di Cassazione sentenze 23 marzo 1994, n. 2771, 15 maggio 1995, n. 12406, 31 ottobre 1997 n. 4775, 7 settembre 1999, n. 9478, 5 giugno 2002 n. 15046, 9 luglio 2003, n. 10751).

Le Direzioni Regionali cureranno la corretta applicazione delle presenti istruzioni.