

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 19/99/T

Giuliana Colantonio, Gaetano Petrelli, Francesco Colucci e Ugo Friedmann

OSSERVAZIONI SU ALCUNE DISPOSIZIONI DELLA LEGGE 18 FEBBRAIO 1999, N. 28

(Disposizioni in materia tributaria, di funzionamento dell'Amministrazione finanziaria e di revisione generale del catasto)

*Approvato dalla Commissione Studi tributari il 26 febbraio 1999
Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 9 aprile 1999*

La legge in commento riporta varie disposizioni di rilevanza notarile; si prendono qui in esame quelle contenute negli articoli 3 (*Disposizioni in materia di società cooperative*) (1), 8 (*Disposizioni in materia di imposta di registro*) (2), 10 (*Interessi per la dilazione di pagamento dell'imposta di successione*) (3), 16 (*Riapertura del termine di cui all'articolo 46, primo comma, della legge n. 47 del 1985*) (4), 24 (*Termini di decadenza per l'azione degli uffici in materia di imposta di registro*) (5), rinviando ad altro studio quelle di cui all'articolo 13 (6).

1. Disposizioni in materia di società cooperative (articolo 3)

La disposizione più rilevante è quella del comma 2, che sembra voler colmare una delle molte lacune della legge 31 gennaio 1992, n. 59, 'varata' in tutta fretta e senza troppo riflettere sulle innovazioni di notevole portata che così si introducevano.

Fu infatti allora modificato l'art. 2536 c.c. ("distribuzione degli utili" nelle società cooperative) nel senso di aggiungere un nuovo obbligo di destinazione per alcune quote degli utili netti annuali (*rectius*: 'avanzi di gestione'). Oltre ad accantonare per tutta la durata della società in una riserva illimitata la quinta parte di tali avanzi, dal 1992 le cooperative sono infatti tenute a versarne un ulteriore 3% (7) per costituire e incrementare i "fondi mutualistici per la

promozione e lo sviluppo della cooperazione" (art. 11 cit., comma 1) costituiti dalle quattro cosiddette 'Centrali cooperative riconosciute' alle quali esse aderiscono (ovvero, se non aderiscono ad alcuna di queste, al Ministero del lavoro, al quale è demandata la vigilanza sulla cooperazione).

Merita poi un cenno il fatto che accanto agli *obblighi* di destinazione degli avanzi di gestione (ora visti) la legge (art. 26 d.l.c.p.s. 14 dicembre 1947, n. 1577) prevede alcuni *oneri*, assoggettandosi ai quali le cooperative fruiscono dello speciale trattamento tributario (comunemente considerato 'agevolato') disposto per quelle che osservano i 'principi mutualistici'. Tali oneri corrispondono dunque ad altrettante 'circostanze indici di mutualità' che fin dal 1947 suppliscono alla carenza di una nozione normativa della mutualità **(8)**.

Sembra che con la disposizione di cui al comma 2 dell'articolo 3 in commento si sia ora voluto introdurre un termine (di sei mesi) entro il quale (9 agosto 1999) le cooperative e i consorzi già costituiti alla data di entrata in vigore della legge n. 59/92 sono tenuti a modificare i loro statuti per recepirvi l'obbligo di versare ogni anno il 3% degli avanzi di gestione (secondo quanto sopra ricordato), dal momento che la stessa legge n. 59/92 non aveva previsto a tale scopo una fase transitoria per l'adeguamento degli statuti.

C'è tuttavia da domandarsi se la concreta osservanza di un obbligo di legge (nel caso di specie: versamento delle somme corrispondenti alla quota del 3%, di cui si è detto, disposto dall'art. 2536, comma 2, c.c) - a differenza di quanto avverrebbe per un *onere* - debba necessariamente essere prevista da una corrispondente clausola statutaria e comporti, quindi, la necessità di un adeguamento dello statuto, anche nei casi in cui questo non riporti clausole contrastanti con l'obbligo stesso. Ma c'è da porsi anche un altro interrogativo: che cosa significa disporre: "non incorrono nella decadenza delle [*sic!*] agevolazioni fiscali e di altra natura" coloro che osservano un obbligo che opera su un diverso piano (quello sostanziale)?

Va infine ricordato che la legge n. 59/92 (art. 21, comma 1) ha consentito alle cooperative di recepire le disposizioni di cui alla stessa legge "con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria" **(9)**, il che potenzialmente riduce l'interesse notarile per le novità normative di cui ci si occupa.

Sempre dal punto di vista notarile, ancora minore è l'interesse per l'innovazione introdotta dal comma 1 dell'articolo 3 in commento che, formulato come un'interpretazione autentica, introduce in realtà un ulteriore onere affinché le somme provenienti dagli avanzi di gestione e destinate a riserva indivisibile vengano escluse dal reddito imponibile delle cooperative, a norma dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904.

L'utilizzazione delle riserve indivisibili per coprire perdite, fino ad oggi del tutto libera, comporta infatti d'ora in poi l'onere di non distribuire utili ai soci nei successivi esercizi, finché non venga ripristinata l'entità che le riserve stesse avevano prima che venissero ridotte per coprire le perdite. Resta da individuare l'esigenza alla quale si è voluto dare risposta con questa innovazione.

2. Disposizioni in materia di imposta di registro (articolo 8)

La norma in commento modifica gli articoli 5 e 40 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, inserendo tra le fattispecie di atti soggetti ad IVA, ma esenti da IVA, ed assoggettati all'imposta proporzionale di registro, anche l'ipotesi dell'alienazione di beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale dell'IVA medesima.

Ai sensi del comma *27-quinquies* dell'articolo 10 del d.p.r. n. 633/1972, aggiunto, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 1, comma 4, del d.lgs. 2 settembre 1997 n. 313, è esente da IVA la cessione che abbia ad oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, *19-bis1* e *19-bis2*. In questi casi, quindi, il trasferimento era finora (in quanto esente da IVA, pur se soggetto all'obbligo di emissione della fattura) soggetto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Viene ora introdotta, con la norma in esame, una ulteriore deroga al principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto ed imposta di registro, contemplandosi espressamente come eccezioni a tale principio le "operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8, *8-bis* e *27-quinquies*" del d.p.r. n. 633/1972.

A seguito di ciò, il regime tributario degli atti di alienazione di beni acquistati senza diritto alla detrazione dell'IVA è sostanzialmente parificato a quello delle

cessioni di abitazioni da parte di imprese non costruttrici. Nessuna modifica, in questo come in quel caso, alle norme del testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, che non contengono l'eccezione esistente in tema di imposta di registro per le operazioni di cui al più volte citato articolo 10, lettere 8, 8-bis e 27-quinquies; da qui la conclusione che queste operazioni sono assoggettate ad *imposta di registro in misura proporzionale, e ad imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (10)*.

Tra le ipotesi di indetraibilità, ai sensi degli articoli suindicati (e quindi di esenzione da IVA del trasferimento), ve ne sono diverse di sicura rilevanza notarile. Si possono indicare, a titolo solamente esemplificativo ed in quanto maggiormente attinenti all'attività notarile:

a) gli acquisti di immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni, effettuati a partire dal 25 febbraio 1992, data di entrata in vigore del comma 8 dell'art. 1 del d.l. 30 dicembre 1991 n. 417 (introdotto dalla legge di conversione 6 febbraio 1992 n. 66), che ha aggiunto la lettera *e-quater*) all'art. 19 del decreto IVA, prevedendone l'indetraibilità, e fino al 31 dicembre 1997 (in quanto la lettera *e-quater*) è stata abrogata, con effetto dal 1° gennaio 1998, dal d.lgs. n. 313/1997. Pertanto la cessione di immobili strumentali del professionista, acquistati dal 25 febbraio 1992 al 31 dicembre 1997, è esente da IVA e soggetta ad imposta proporzionale di registro;

b) gli acquisti di beni e servizi non inerenti - al momento dell'acquisto - all'attività propria dell'impresa del soggetto alienante, per cui è escluso in radice il diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 19; il successivo trasferimento di tali beni - posto che nel momento in cui si effettua la cessione quest'ultima inerisca all'attività propria dell'impresa - sarà esente da IVA e soggetto ad imposta proporzionale di registro;

c) gli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti, o relativi ad operazioni non soggette all'imposta (art. 19, comma 2). Pertanto, se si cede un bene acquistato in esenzione da IVA o con IVA indetraibile (in quanto l'acquisto è correlato ad un'operazione attiva esclusa e quindi non soggetta ad IVA), anche il successivo trasferimento sarà esente e soggetto ad imposta proporzionale di registro. In deroga a tale disposizione, l'imposta sull'acquisto sarà detraibile (e

quindi il successivo trasferimento non sarà esente da IVA), in particolare, nelle fattispecie indicate nel comma 3 dell'art. 19 (tra l'altro: trasferimenti di beni e servizi acquistati ai sensi degli articoli 8, 8-*bis* e 9, ivi compresi gli acquisti intracomunitari; conferimenti di beni e servizi acquistati fuori dal territorio dello Stato che, se acquistati nel detto territorio, avrebbero dato diritto a detrarre l'imposta);

d) gli acquisti di beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette ad IVA (art. 19, comma 4). In tal caso si ha solo diritto a detrazione parziale dell'imposta (condizione non sufficiente ai sensi del comma 27-*quinquies* dell'articolo 10), ed il trasferimento è quindi esente da IVA e soggetto ad imposta proporzionale di registro;

e) gli acquisti di aeromobili, navi ed imbarcazioni da diporto, autovetture ed autoveicoli per cui è escluso il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, lettere a), b) e c): il successivo trasferimento è esente da IVA e soggetto ad imposta proporzionale di registro;

f) gli acquisti di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa da parte di imprese che non hanno, nel momento in cui acquistano, ad oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita di detti fabbricati e che successivamente modificano il proprio oggetto sociale. Quest'ipotesi di esenzione, desumibile dal combinato disposto dell'articolo 10, comma 27-*quinquies*, e dell'articolo 19-*bis*1, lettera i), non coincide con quella di cui alla lettera 8-*bis* dell'articolo 10: può farsi l'esempio di un'impresa che, all'atto dell'acquisto del fabbricato abitativo, non abbia il predetto oggetto e quindi non detrae l'imposta; successivamente cambia l'oggetto, e/o costruisce o ristruttura il fabbricato: in tale ipotesi il successivo trasferimento del fabbricato abitativo è esente da IVA e soggetto ad imposta proporzionale di registro;

g) non sono invece da ricomprendere nella fattispecie in esame gli acquisti da soggetti privati, o gli acquisti di beni effettuati anteriormente al 1° gennaio 1973, data di entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto. A tal proposito occorre rilevare che il tenore del comma 27-*quinquies* dell'art. 10 ("beni acquistati o importati senza il *diritto* alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2") è diverso da quello della norma (abrogata dal 1° gennaio 1998 con d.lgs. n. 313/1997) del precedente articolo 2, terzo comma, lettera h), che escludeva dall'ambito IVA le cessioni di "beni acquistati

o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto dell'articolo 19, secondo comma, lettere da *a*) ad *e-quater*)". Ed è anche diverso da quello dell'articolo 2, comma 2, n. 5, in tema di autoconsumo ("beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19"). Il comma 27-*quinqies* fa espresso riferimento al *diritto* di detrarre l'imposta: non si attaglia, pertanto, alla fattispecie in esame la recente risoluzione ministeriale (11) - riferita ad una fattispecie di autoconsumo - secondo la quale vi è esenzione da IVA in tutte le ipotesi in cui, comunque, la detrazione, al momento dell'acquisto, non poteva essere esercitata (e quindi anche all'ipotesi di acquisto anteriore al 1° gennaio 1973). Il comma 27-*quinqies* dell'art. 10 richiama, tassativamente (12), le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del d.p.r. n. 633/1972, ma soprattutto, parlando di *diritto* alla detrazione, presuppone trattarsi di un acquisto assoggettato ad imposta sul valore aggiunto, per il quale non era possibile - per l'esistenza di una preclusione normativa (13) - detrarre l'imposta: rimangono quindi fuori dal dettato normativo in esame, e sono conseguentemente assoggettate al pagamento dell'IVA e non dell'imposta proporzionale di registro, tutte le ipotesi diverse da quelle di cui agli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 in cui non si ha detrazione al momento dell'acquisto (come, ad esempio, gli acquisti anteriori al 1973, gli acquisti effettuati da privati, ecc.).

h) per quanto concerne gli acquisti di beni immobili in comproprietà con altri soggetti non imprenditori, effettuati dal 2 novembre 1991 fino al 31 dicembre 1997, deve ritenersi che per gli stessi l'IVA fosse detraibile, nonostante la previsione del d.l. 31 ottobre 1991 n. 348 (i cui effetti sono stati fatti salvi dalla legge 6 febbraio 1992 n. 66), che aveva introdotto la lettera *e-ter*) all'articolo 19, prevedendo l'indetraibilità totale dell'IVA pagata per l'acquisto. La norma era infatti in contrasto con l'articolo 17 della VI direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, e come tale era stata ritenuta disapplicabile anche dall'Amministrazione finanziaria (14), che aveva quindi ritenuto l'imposta detraibile "limitatamente alla quota di imposta imputabile all'acquisto effettuato nell'esercizio di impresa" (15). Comunque la suddetta lettera *e-ter*) è stata espressamente abrogata - con decorrenza 1° gennaio 1998 - dal d.lgs. n. 313/1997. Deve quindi ritenersi rispettata la condizione di cui al comma 27-*quinqies* dell'art. 10, in quanto la quota di comproprietà dell'imprenditore è

stata acquistata con diritto alla detrazione *totale* dell'IVA pagata. Può sorgere un dubbio in relazione ai beni acquistati in comproprietà dal 2 novembre 1991 al 31 dicembre 1997, in costanza di un'espressa disposizione legislativa e di un'interpretazione ministeriale che negavano la detraibilità, anche se in realtà la norma effettivamente vigente era desumibile dal contrasto con le norme comunitarie. Deve quindi ritenersi, data tale detraibilità, che per i beni acquistati dal 1° gennaio 1998 il trasferimento sarà assoggettato ad IVA per la quota del soggetto imprenditore e ad imposta proporzionale di registro soltanto per la residua quota.

3. Interessi per la dilazione di pagamento dell'imposta di successione (articolo 10)

La norma era attesa sino dalla emanazione del d.lgs. n. 346/1990 che, in controtendenza rispetto alla generale situazione economica, aveva fissato apoditticamente nel nove per cento il tasso di interesse passivo per le dilazioni della imposta di successione.

All'articolo 38 di detto provvedimento infatti si legge: "sugli importi dilazionati sono dovuti, con decorrenza dalla data di concessione della dilazione, gli interessi a scalare nella misura del nove per cento ...". Tale tasso, già all'origine alto, è divenuto con il passare del tempo assolutamente antieconomico e, se non si trattasse di una dilazione nell'interesse dello Stato, forse anche in odore di violazione della normativa sull'usura.

Ecco allora perché la norma in commento era da tempo auspicata.

Con tempestività, il Ministero delle finanze ha stabilito: "sugli importi dilazionati, previsti dall'art. 38 comma 2 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346, sono dovuti, con decorrenza dalla data di concessione della dilazione, gli interessi annui a scalare in misura del cinque per cento" **(16)**.

La norma entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale, ma nulla dispone in merito alle situazioni in essere.

Il Ministero aveva a suo tempo infatti dato istruzione perché per le dilazioni in essere alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 346/1990 venissero aumentati gli

interessi e venisse recuperata la differenza tra il tasso precedente e quello del nove per cento.

Se quindi la norma opera per il futuro, è possibile che nella sua laconicità essa sia foriera di contenzioso per le situazioni 'transitorie'.

Di più: va ricordato che l'imposta di successione è ad oggi dilazionabile per non più di cinque anni dalla data di apertura della successione (e non più di dieci come nel testo originario del d.lgs. n. 346/1990)

Tale termine nasceva dalla allora introdotta normativa sull'autoliquidazione dell'imposta di successione, ad oggi non attuata.

Quando infatti venne soppressa la normativa sull'autoliquidazione delle imposte di successione, fu operato il coordinamento con tutte le altre norme che erano state modificate, ma venne lasciato fermo il termine massimo di dilazionabilità dell'imposta in cinque anni dall'apertura della successione, laddove gli uffici normalmente ne impiegano tre per liquidare l'imposta.

A chi può giovare a questo punto una dilazione che praticamente può operare solo sullo scorcio di due anni (massimo tre) e che appare in controtendenza anche rispetto alla dilazionabilità delle imposte dirette di recente introdotta?

Non si può che sperare in un aggiustamento normativo, anche se i dubbi al riguardo sono evidenti.

4. Riapertura del termine di cui all'articolo 46, comma 1, della legge n. 47/1985 (articolo 16)

La norma in commento prevede "la *riapertura* fino al 31 maggio 1999 del termine previsto dall'articolo 46 primo comma, ultimo periodo della legge 28 febbraio 1985, n. 47 e successive modificazioni" (17).

Problematico è individuare il termine che la norma in commento 'riapre' (con espressione tecnicamente non perfetta). L'ultimo periodo del primo comma dell'art. 46 della legge n. 47/85 prevede infatti: "L'interessato a pena di decadenza dai benefici deve presentare all'ufficio del registro copia del provvedimento definitivo di sanatoria entro sei mesi dalla sua notifica o nel caso in cui questo non sia intervenuto, a richiesta dell'ufficio, dichiarazione del comune che attesti che la domanda non ha ancora ottenuto definizione.".

Il termine che viene 'riaperto' sarebbe quindi quello di decadenza nel frattempo maturato per coloro che nei sei mesi successivi alla 'notifica' della concessione in sanatoria non la abbiano presentata all'ufficio del registro. È peraltro evidente che quasi mai i soggetti ai quali la concessione o autorizzazione in sanatoria viene notificata da parte del comune competente coincidono con i soggetti 'interessati' al mantenimento delle agevolazioni fiscali richieste **(18)**.

Appare comunque utile esaminare l'ambito di applicazione della norma in commento in relazione all'art. 46 della legge n. 47/85.

Sul piano *oggettivo*, è espressamente stabilito che quest'ultimo trovi applicazione nel solo caso degli abusi edilizi di cui all'art. 41-*ter* della legge 17 agosto 1942, n. 1150, introdotto dall'art. 15 della legge 6 agosto 1967 n. 765 **(19)**.

Per stabilire se alla concreta fattispecie di volta in volta trattata si applichi la norma in esame, dovrà pertanto preliminarmente aversi sempre e comunque riguardo alla natura dell'abuso ed alla data della sua commissione (necessariamente successiva al 1° settembre 1967).

Quanto all'ambito *soggettivo* di applicazione della norma, si osserva che il 'soggetto interessato' deve necessariamente coincidere con il destinatario della notificazione di cui alla stessa norma. È infatti impensabile che la legge disponga la decadenza da agevolazioni a carico di un soggetto diverso da quello nei cui confronti deve avere luogo la notifica.

Il contribuente non può infatti essere sottoposto ad adempimenti che esulino dalla normale comprensione e dalla possibilità di adempiere, nei limiti di quella che potremmo definire 'ordinaria diligenza', come peraltro ribadito dal recente sistema di modifica delle sanzioni tributarie.

La giurisprudenza della suprema Corte, dal canto suo, afferma in modo inequivoco: "la revoca delle agevolazioni fiscali (per violazione dell'art.15 della legge n. 765 del 1967) viene automaticamente meno nel caso di sopravvenuta concessione di una licenza edilizia in sanatoria in applicazione della stessa legge del 1985" **(20)**.

È del resto proprio la *ratio* della norma **(21)** a suggerire che le agevolazioni spettino in modo implicito, definitivo ed effettivo, anche in difetto di qualunque produzione di carta al competente ufficio del registro.

La norma in commento sembra poi ignorare la fattispecie del cosiddetto 'silenzio assenso' (22), che consente di delineare un sistema nel quale, al verificarsi di determinate condizioni (alcune delle quali da riportare in atto), si ha per esistente un provvedimento amministrativo che, pur in assenza di un supporto cartaceo e di una 'emanazione' o 'notifica', ha la stessa dignità della sanatoria espressa, tanto che la mancata menzione del suo verificarsi in atto può incidere sulla validità dell'atto medesimo.

Risulta quindi a dir poco incongruo ritenere che in presenza del verificarsi di tale fattispecie (documentata nell'atto notarile, ovvero nascente dal contestuale verificarsi delle condizioni che la legge prevede, ancorché non materialmente documentate), si possa pensare a una decadenza per la mancata produzione di un documento cartaceo che, anche se notificato, non può far perdere valore alla concessione o autorizzazione formatasi per 'silenzio assenso'.

Si può pertanto pretendere che l'Amministrazione finanziaria, ove intenda comminare l'eventuale decadenza da agevolazioni a termini dell'art. 46 della legge n. 47/85, debba documentare di essersi previamente accertata circa l'inesistenza di un provvedimento maturato per silenzio-assenso.

Appare da ultimo problematico individuare le *agevolazioni tributarie* di cui alla norma in commento. Secondo una prima tesi, infatti, rientrerebbe in tale nozione ogni ipotesi di eliminazione o di riduzione dell'obbligo tributario che deroghi dalla disciplina tipica del tributo, laddove l'altra tesi - che appare preferibile - vi fa rientrare solamente le ipotesi di *limitazione temporale* (eliminazione o riduzione) dell'obbligo tributario.

Seguendo quest'ultimo orientamento, sembra di poter affermare che la norma in rassegna non trovi applicazione nell'acquisto di 'prima casa', il cui trattamento tributario deve ormai essere qualificato *ordinario* (23), sebbene nella norma che lo prevede (24) si trovi il termine 'agevolazione'.

La stessa norma riporta infatti spesso tale termine "agevolazione", anche per altre fattispecie di tassazione ordinaria a regime (acquisto di beni culturali ecc.) e quindi esso deve intendersi utilizzato in modo atecnico. Ciò si spiega con il fatto che per ben undici anni si sono susseguiti provvedimenti non a regime, con la conseguenza che nel linguaggio comune, anche degli stessi operatori, ricorre l'espressione atecnica 'agevolazioni per la prima casa'.

Né sembra avere rilevanza, se non a conforto di quanto sopra si afferma, la discrepanza tra la norma civilistica e quella fiscale.

Non è infatti più obbligatorio, ai fini della validità dell'atto, allegare la domanda di sanatoria (non essendo peraltro stato mai obbligatorio allegare l'eventuale concessione in sanatoria, per la quale era da sempre sufficiente la menzione). Tale considerazione vale ovviamente ai fini civilistici, ma è confortata ai fini fiscali dal fatto che, nonostante questo, nessun ufficio del registro ha mai chiesto la produzione di copia né della sanatoria né della domanda relativa.

Ciò ancora una volta dimostra la non applicabilità della norma in esame alle fattispecie di acquisto di 'prima casa'.

In conclusione, e volendo trovare una *ratio* al provvedimento in commento, si potrebbe ritenere che il legislatore fiscale abbia voluto la norma per il solo caso di coloro che hanno un contenzioso in corso e che al fine di concluderlo ben potrebbero giovare della riapertura del termine. Per costoro soltanto la ricerca degli elementi utili alla definizione della controversia potrebbe trovare giustificazione anche in deroga a tutte le considerazioni di cui sopra.

5. Termini di decadenza per l'azione degli uffici in materia di imposta di registro (articolo 24)

L'articolo in esame modifica il disposto dell'articolo 76, comma 1-*bis*, del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, relativo al termine di decadenza per l'ufficio ai fini della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta: il termine è ora di *due anni* dal pagamento dell'imposta *proporzionale*, e non più dell'imposta *principale*.

La modifica, come chiarito nella relazione all'originario disegno di legge governativo n. S2524, presentato al Senato in data 12 giugno 1997 (contenente disposizione identica a quella poi trasfusa nell'attuale articolo 24) "è dettata dall'esigenza di chiarire che il termine di decadenza previsto dall'articolo 76 del testo unico dell'imposta di registro, entro il quale l'ufficio deve notificare al contribuente l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta dovuta, decorre da quando viene richiesta l'imposta proporzionale. Ciò vale per tutte le ipotesi in cui l'imposta proporzionale non è stata percetta al momento della registrazione".

Sappiamo, dall'art. 42 del t.u., che "è principale l'imposta applicata al momento della registrazione; è suppletiva l'imposta applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso". È quindi evidente che vi possono essere una serie di ipotesi in cui l'imposta riscossa al momento della registrazione (e quindi principale) viene applicata in misura fissa, con riscossione di imposta proporzionale in un momento successivo:

a) la prima possibile ipotesi è quella di un errore dell'ufficio, che liquidi l'imposta principale in misura fissa, e successivamente, avvedutosi di tale errore, applichi l'imposta proporzionale in via suppletiva;

b) considerando che è principale l'imposta applicata al momento della registrazione, e che quest'ultima consiste, come si è in passato rilevato (art. 16, comma 3, t.u.), nell'annotazione dell'atto negli appositi registri, è possibile che l'ufficio effettui la registrazione prima del pagamento dell'imposta di registro: in tal caso l'imposta successivamente pagata ha natura di imposta complementare;

c) altra ipotesi è quella dell'atto sottoposto a condizione sospensiva, che è registrato, a norma dell'articolo 27, comma 1, t.u., con il pagamento dell'imposta fissa; al verificarsi della condizione, su presentazione della denuncia *ex art. 19*, viene applicata l'imposta proporzionale di registro, che ha, in tal caso, pacificamente natura di imposta complementare;

d) altre ipotesi di imposta proporzionale non principale sono quelle contemplate dall'articolo 19 t.u., come denunce di eventi, successivi alla registrazione, che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta: si può, ad esempio, ricordare la fattispecie dell'articolo 35 t.u. (contratti a prezzo indeterminato), che presuppone l'applicazione dell'imposta proporzionale (complementare) a seguito di denuncia *ex art. 19*;

e) ha altresì natura di imposta complementare l'imposta di registro proporzionale applicata a seguito della sottoscrizione non contestuale di aumento di capitale a pagamento: a norma dell'articolo 27, ultimo comma, t.u., l'aumento si considera in tal caso sottoposto alla condizione sospensiva della sottoscrizione, e quindi sconta (a seguito dell'omologa) l'imposta principale di registro in misura fissa, salva l'applicazione dell'imposta proporzionale, in via complementare, a seguito di denuncia dell'avvenuta sottoscrizione ai sensi dell'art. 19 t.u.

In tutti i casi suesposti, l'imposta principale è applicata in misura fissa, e l'imposta proporzionale ha natura complementare o suppletiva: il legislatore ha inteso, con la norma in esame, far decorrere il termine di decadenza di due anni dall'applicazione dell'imposta proporzionale, eliminando l'incongruenza prima sussistente, per cui, se i presupposti per l'applicazione dell'imposta proporzionale si verificavano dopo due anni dall'applicazione dell'imposta principale, non vi era più possibilità di procedere a rettifica del valore dichiarato. In questi limiti deve essere interpretata la nuova disposizione, che quindi non può in alcun caso legittimare una 'riapertura' dei termini di decadenza nell'ipotesi in cui l'imposta principale sia stata applicata in misura proporzionale, e per qualsiasi motivo venga successivamente applicata, in via complementare o suppletiva, una nuova imposta proporzionale: si pensi all'imposta complementare dovuta, *ex art. 57, comma 4, t.u.*, per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti (come, ad esempio, nel caso della rivendita di un'abitazione acquistata con le agevolazioni della prima casa prima del decorso dei cinque anni, *ex art. 1, nota II-bis, della tariffa allegata al t.u. dell'imposta di registro*).

NOTE

(1) Commento di G. Colantonio.

(2) Commento di G. Petrelli.

(3) Commento di F. Colucci e U. Friedmann.

(4) Commento di U. Friedmann.

(5) Commento di G. Petrelli.

(6) Studio n. 20/99/T, estensore F. Colucci.

(7) Misura fissata dall'art. 11, comma 4, della legge n. 59/92; il versamento va effettuato purché l'importo superi le lire ventimila (comma 3 dell'art. 3 in commento).

(8) Carezza che una vastissima produzione dottrinale e giurisprudenziale ha cercato di superare con definizioni le più disparate.

(9) Le modificazioni statutarie così adottate sono comunque sottoposte ad omologazione.

(10) Nello stesso senso v. C.N.N. (est. Petrelli), *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, studio n. 824-bis approvato il 3 luglio 1998, paragrafo 1.2; Colucci, *Il fisco... telepatico: note a margine di talune disposizioni contenute nella "manovra Prodi"*, in *Il Fisco*, 1996, p. 8469.

(11) Ris. Min. fin. - Dip. Entrate - 17 aprile 1998 n. 28/E, ove si dice anche superato, alla luce delle disposizioni introdotte con il d.lgs. n. 313/1997, l'orientamento espresso con Ris. Min. fin. - Dir. Gen. tasse e imposte indirette - n. 430323 del 1992, laddove si affermava che erano esenti da fatturazione per 'autoconsumo' solo le fattispecie in cui - per disposizione di legge - non era stato possibile detrarre l'imposta, tra le quali non veniva ricompresa la fattispecie dell'acquisto anteriore al 1° gennaio 1973.

(12) In applicazione del criterio di tassatività enunciato nel testo, il Ministero delle Finanze, con circolare in data 24 dicembre 1997, n. 328/E, paragrafo 1.1.2, ha ritenuto che, poiché il comma 27-*quinquies* in esame non richiama espressamente "l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36-bis del d.p.r. n. 633 del 1972, la cessione di detti beni non fruisce del temperamento introdotto dal citato n. 27-*quinquies* dell'art. 10". A maggior ragione ciò deve pertanto valere per gli acquisti non soggetti ad IVA in quanto acquisti da privati, o anteriori al 1973.

Fa applicazione del criterio di tassatività suesposto - al fine di ritenere in ogni caso applicabile l'IVA alle assegnazioni agevolate ai soci in base al novellato art. 29 della legge n. 449/1997 - Deotto, *L'assegnazione agevolata dei beni ai soci*, in *Corr. trib.*, 1998, p. 3316.

Sul punto, v. anche Arnao-Castelli, *Cessioni di beni acquistati senza detrazione d'imposta*, in *Corr. trib.*, 1998, p. 34.

(13) La disposizione contenuta nel comma 27-*quinquies* dell'art. 10 del d.p.r. 633/1972 attua la previsione dell'art. 13, B, c), della VI Direttiva CE, che assoggetta al regime di esenzione le cessioni di beni "destinati esclusivamente ad una attività esentata ... ove questi beni non abbiano formato oggetto di un *diritto* a deduzione".

(14) Circ. Min. fin. 30 maggio 1997 n. 148/E.

(15) Circ. Min. fin. 30 maggio 1997 n. 148/E.

(16) Decreto 5 marzo 1999, pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 56 del 9 marzo 1999.

(17) La modificazione che qui interessa è quella apportata dal d.l. 30 settembre 1994, n. 564 convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656: "Le liti in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto [15 dicembre 1994] concernenti il mancato adempimento del disposto dell'art. 46 primo comma ultimo periodo della legge 28 febbraio 1985, n. 47 e successive modifiche, si considerano estinte se il contribuente adempie agli obblighi previsti dallo stesso articolo 46 primo comma ultimo periodo come modificato dal comma 11 del presente articolo entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto."

(18) Merita inoltre una riflessione il collegamento tra tale disposizione e quelle del d.p.r. 20 ottobre 1998, n. 403, di attuazione dell'art. 1 della legge 15 maggio 1997, n. 127 (nota come 'Bassanini due'), che vieta alla pubblica amministrazione di richiedere al cittadino la produzione di documenti dei quali sia già in possesso.

(19) La normativa pertanto si applica soltanto alle opere poste in essere dopo il 1° settembre 1967 e da ritenersi abusive in quanto realizzate: *a*) in assenza di licenza (o concessione) edilizia; *b*) in contrasto con la stessa; *c*) in base a licenza (o concessione) edilizia successivamente annullata. Di più: il caso di cui alla lettera *b*) deve riguardare violazioni di altezza, distacchi, cubatura o superficie coperta che eccedano "per singola unità immobiliare" il due per cento delle misure prescritte ovvero il mancato rispetto delle destinazioni e degli allineamenti indicati nel programma di fabbricazione, nel piano regolatore generale e nei piani particolareggiati di attuazione.

(20) Cass., Sez. I civ., 17 gennaio 1995 n. 489 e altre ivi richiamate in *I Quattro Codici della riforma Tributaria*, CD-Rom IPSOA.

(21) Specie se coordinata sia con la legge n. 47/85 sia con la legge n. 241/90 sia con la recente 'normativa Bassanini'.

(22) Istituto che ha trovato compiuta regolamentazione nell'art. 2, comma 58, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (norma che va coordinata con quella dell'art. 39 della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

(23) Così, anche da ultimo, lo stesso legislatore fiscale qualifica il trattamento tributario a partire dalla l. n. 168/82 e sino ai più recenti provvedimenti.

(24) Nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa, parte I, dell'imposta di registro (d.p.r. n. 131/86) come modificata dall'art. 16, comma 1, del d.l. 22 maggio 1993 n. 155

conv. in legge n. 243/93 (testo successivamente sostituito dall'art. 3, comma 131, della legge 28 dicembre 1995 n. 549).