



Direzione Centrale Normativa

Roma, 28 giugno 2010

OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Fusione e scissione - riscossione dell'imposta ipotecaria - competenza

Con l'interpello in esame, concernente la competenza per la riscossione dell'imposta ipotecaria nell'ipotesi di fusione per incorporazione di una società titolare di beni immobili, è stato esposto il seguente

Quesito

Il notaio TIZIO espone di essere stato incaricato della stipula di un atto di fusione per incorporazione della società ALFA s.n.c., intestataria di alcuni beni immobili, nella società BETA s.n.c. e, a tal fine, chiede di sapere:

- se la riscossione dell'imposta ipotecaria dovuta per lo stipulando atto sia di competenza esclusiva degli uffici dell'Agenzia del Territorio;
- nell'ipotesi in cui gli immobili di proprietà della società incorporanda si trovino in località di competenza di differenti uffici dell'Agenzia del Territorio, quale sia l'ufficio competente alla riscossione dell'imposta ipotecaria;
- nell'ipotesi di registrazione telematica dell'atto di fusione, con quali modalità il competente ufficio dell'Agenzia del Territorio debba apporre il visto di conformità all'originale previsto dall'articolo 4 del Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n 347 (di seguito TUIC).

L'istante chiede, da ultimo, che l'Agenzia esamini la questione prospettata anche con riferimento alla fattispecie della scissione parziale di società in favore di società esistente o da costituire, a suo parere speculare a quella della fusione per incorporazione.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'interpellante ritiene che l'atto di fusione per incorporazione di una società titolare di beni immobili non abbia natura traslativa e che, pertanto, nel caso in esame la riscossione dell'imposta ipotecaria sia di competenza dell'Agenzia del Territorio. Ritiene altresì che, nell'ipotesi in cui gli immobili siano dislocati in luoghi di competenza di differenti uffici dell'Agenzia del Territorio, l'imposta ipotecaria sia dovuta una sola volta.

Relativamente ai rimanenti quesiti l'istante non prospetta alcuna soluzione.

Parere dell'Agenzia

In via preliminare, si precisa che gli atti di fusione per incorporazione e gli atti di scissione inerenti società intestatarie di beni immobili vanno assoggettati alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, in virtù delle seguenti disposizioni normative:

- articolo 4, lett. *b*), della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR): “*Fusione tra società, scissione delle stesse (...) euro 168,00*”;
- articolo 4 della Tariffa allegata al TUIC: “*Trascrizione di (...) di atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo (...) 168 euro*”;
- articolo 10, comma 2, del TUIC: “*L'imposta è dovuta nella misura fissa (...) per le volture eseguite in dipendenza di (...) fusioni e di scissioni...*”.

La competenza a riscuotere l'imposta ipotecaria è ripartita tra gli uffici dell'Agenzia delle Entrate e quelli del Territorio secondo i criteri enunciati dall'articolo 12 del TUIC, ai sensi del quale *“Gli uffici del registro sono competenti per l'imposta catastale e per l'imposta ipotecaria relative ad atti che importano trasferimenti di beni immobili ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento e sulle trascrizioni relative a certificati di successione. Gli uffici dei registri immobiliari sono competenti per l'imposta ipotecaria sulle altre formalità che vi sono soggette”*.

Al riguardo si osserva che l'articolo 2504-bis del codice civile, rubricato *“Effetti della fusione”*, al primo comma stabilisce che *“La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione”*.

Atteso ciò, la Corte di Cassazione ha precisato che la fusione *“...non è più configurabile come un evento da cui consegua l'estinzione della società incorporata, derivandone invece l'integrazione reciproca degli enti partecipanti all'operazione, nell'ambito di una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, il quale quindi conserva la propria identità pur in un nuovo assetto organizzativo”* (Corte di Cassazione 23 gennaio 2007, n. 1476; v. anche Cass. SS. UU. 8 febbraio 2006, n. 2637; Cass. 23 giugno 2006, n. 14256).

Sulla scorta di tale orientamento, consegue che la fusione non produce effetti traslativi dei diritti immobiliari vantati dall'incorporata e, quindi, ai sensi dell'articolo 12 del TUIC, l'imposta ipotecaria dovuta è di competenza dell'Ufficio del Territorio.

A conclusioni analoghe è possibile pervenire anche con riferimento all'ipotesi della scissione, da considerare, ai fini in esame, un'operazione *“...similare alla fusione...”* (v. Cass. 28 maggio 2001, n. 7219).

Atteso ciò, si fa presente che non è di competenza della scrivente l'esame degli ulteriori quesiti concernenti l'individuazione dell'ufficio dell'Agenzia del Territorio competente alla riscossione e le modalità di apposizione del visto di

conformità all'originale di cui all'articolo 4, comma 2, del TUIC.

Tuttavia, la scrivente ha richiesto il parere della Direzione Centrale Affari Generali e Legali dell'Agenzia del Territorio reso con nota del ... 2009, prot. n.

In detta nota l'Agenzia del Territorio ha precisato che *"... l'art. 1, comma 1, del d. lgs. n. 347 del 1990 individua il presupposto dell'imposta ipotecaria, testualmente, nell'esecuzione di formalità ('Le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari sono soggette alla imposta ipotecaria secondo le disposizioni del presente testo unico e della allegata tariffa') ... L'art. 12 del medesimo Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta ipotecaria e catastale, nell'individuare, come detto, gli uffici competenti alla percezione del tributo, stabilisce che 'gli uffici dei registri immobiliari sono competenti per l'imposta ipotecaria sulle altre formalità che vi sono soggette'.*

Pertanto, ove, in relazione al medesimo atto vengano eseguite più formalità di trascrizione, ciascuna di esse – venendosi a concretizzare per ognuna un autonomo presupposto impositivo – è soggetta al pagamento del tributo.

Né può trovare applicazione, nel caso di specie, l'invocato art. 4 del d. lgs. n. 347 del 1990.

Lo impedisce, da un lato, la circostanza che tale disposizione è specificamente riferibile alle sole ipotesi di iscrizioni e rinnovazioni – ovvero annotazioni soggette ad imposta proporzionale – e non è applicabile, come nel caso che qui occupa, alle trascrizioni.

D'altro lato, si rileva che, come reso palese dalla formulazione letterale della norma, tale peculiare disciplina è riferibile unicamente a formalità ipotecarie – di iscrizione, rinnovazione e annotazione da eseguirsi in virtù non solo del medesimo atto, ma anche dello stesso credito – soggette ad imposta proporzionale.

La ratio della cennata disposizione, infatti è quella di consentire che, nel caso di più ipoteche da iscriversi o rinnovarsi in forza di un medesimo titolo (inteso sia in senso documentale che giuridico), solo una – la prima ad essere eseguita – venga assoggettata ad imposta proporzionale, mentre per le altre dovrà essere corrisposta l'imposta fissa. Si tratta, quindi, di una previsione afferente ictu oculi una fattispecie del tutto diversa da quella in esame.”.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati nella presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.