CIRCOLARE N. 2/E

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO*: *Modifiche alla tassazione applicabile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, agli atti di trasferimento o di costituzione a titolo oneroso di diritti reali immobiliari - Articolo 10 del D.lgs.14 marzo 2011, n. 23

PREMESSA 4

1. MODIFICHE ALL'ARTICOLO 1 DELLA TARIFFA, PARTE PRIMA, ALLEGATA AL TUR 5

1.1 Permuta 8

1.2 Divisione 11

1.3 Agevolazioni 'prima casa' 12

1.1.1 Agevolazione '*prima casa*' in sede di successione e donazione 16

1.1.2 Credito di imposta per il riacquisto della '*prima casa*' 17

1.4 Norme abrogate per effetto della riformulazione dell'articolo 1 19

2. ATTI IMMOBILIARI SOGGETTI AD IVA 25

3. EFFETTI DELLA RIFORMA SUGLI ATTI SOCIETARI: CONFERIMENTO DI BENI IMMOBILI E ASSEGNAZIONI AI SOCI ... 29

4. EFFETTI DELLA RIFORMA SUGLI ATTI GIUDIZIARI – ATTI RECANTI IL TRASFERIMENTO DI IMMOBILI O LA COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI IMMOBILIARI 32

5. ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI BOLLO, DAI TRIBUTI SPECIALI CATASTALI E DALLE TASSE IPOTECARIE 33

5.1 Atti e formalità direttamente conseguenti 34

5.2 Fattispecie particolari 36

5.3 Atti per i quali non opera l'esenzione 39

6 REGOLE DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE 44

6.1 La disciplina del 'prezzo-valore' 44

7. APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE MINIME DI REGISTRO 46

7.1 Criteri di applicazione dell'imposta minima di registro di 1.000 euro e dell'imposta fissa/minima di 200 euro di cui all'articolo 41 del TUR 48

7.1.1 Applicazione dell'imposta minima in caso di atti plurimi 48

7.1.2 Applicazione dell'imposta minima in caso di unica disposizione ... 53

8. SOPPRESSIONE DELLE AGEVOLAZIONI PREVISTE IN LEGGI SPECIALI 56

9 REGIMI AGEVOLATIVI APPLICABILI 60

9.1 La mediazione civile e commerciale 61

9.2 Procedimenti in materia di separazione e divorzio 62

9.3 La conciliazione giudiziale 63

9.4 Agevolazioni per la piccola proprietà contadina 64

9.5 Atti di riorganizzazione tra enti 66

9.6 Fondi immobiliari 67

9.7 Agevolazioni previste per la partecipazione all'esposizione universale di Milano del 2015 (EXPO 2015) 69

10. DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI 70

10.1 Decorrenza delle nuove disposizioni in materia di imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale per gli atti di trasferimento e di costituzione di diritti reali immobiliari 70

10.2 Decorrenza dell'aumento delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale 71

PREMESSA

L'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, (di seguito *decreto*) come modificato dall'articolo 26, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, e dall'articolo 1, comma 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (di seguito *legge di stabilità 2014*) introduce, a decorrere dal 1° gennaio 2014, rilevanti novità nel regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Per effetto delle disposizioni recate dall'articolo 10, è stato riformulato l'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito *TUR*) al fine di prevedere due aliquote per la tassazione degli atti, nella misura rispettivamente del 9 e del 2 per cento.

Con l'articolo 1, comma 609, della *legge di stabilità 2014* è stato, inoltre, nuovamente modificato l'articolo 1 della Tariffa, con l'introduzione di una nuova aliquota di imposta, del 12 per cento, prevista in presenza di determinate condizioni, per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze.

In definitiva, pertanto, per gli atti aventi ad oggetto diritti immobiliari sono state previste dal legislatore tre sole aliquote d'imposta; l'imposta proporzionale risultante dall'applicazione di dette aliquote, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del *decreto* non può comunque essere inferiore a 1.000 euro.

Per effetto della riformulazione dell'articolo 1 della Tariffa, sono state abrogate le previsioni normative recate dalla medesima disposizione e dalle relative note, che prevedevano, fino al 31 dicembre 2013, diverse aliquote dell'imposta di registro ovvero, in taluni casi, la tassazione in misura fissa.

Il comma 3 dell'articolo 10 del *decreto*, come sostituito dall'articolo 26, comma 1, del citato decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, prevede, inoltre, in virtù del cosiddetto '*principio di assorbimento*', l'esenzione dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali degli atti assoggettati

all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa e degli atti e delle formalità ‘*direttamente conseguenti*’, posti in essere per curare gli adempimenti catastali e di pubblicità immobiliare, nonché l’assoggettamento di detti atti e formalità a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

L’articolo 10, comma 4, come modificato dalla *legge di stabilità 2014* prevede, inoltre, la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, che riguardino gli atti assoggettati all'imposta in esame, ad eccezione delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

Da ultimo, si segnala che l’articolo 26 del citato decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, ha stabilito che *“l’importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad euro 200”*.
Con la presente circolare, si forniscono di seguito i primi chiarimenti in merito all’applicazione delle nuove disposizioni.

1. MODIFICHE ALL’ARTICOLO 1 DELLA TARIFFA, PARTE PRIMA, ALLEGATA AL TUR

L’articolo 10 del *decreto* ha riformulato l’articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR che individua le aliquote di imposta applicabili per gli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento.

Per effetto delle modifiche introdotte con il citato articolo 10, nonché dall’articolo 1, comma 609, della *legge di stabilità 2014,* sono previste tre aliquote di imposta nella misura rispettivamente del:

9 per cento	*per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi*
2 per cento	*per i trasferimenti che hanno per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis)*
12 per cento	*per i trasferimenti che hanno per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale*

In relazione a tali trasferimenti, per i quali trova applicazione l'imposta proporzionale di registro del 2, del 9 e del 12 %, l'imposta dovuta non può essere inferiore a 1000 euro.

Tali atti, inoltre, come disposto dall'articolo 10, comma 3, del *decreto*, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

Esempio n. 1)

Cessione a titolo oneroso di fabbricato abitativo per il quale non ricorrono le condizioni '*prima casa*' di valore pari a 10.000 euro

In caso di trasferimento a titolo oneroso di un fabbricato abitativo per il quale non ricorrono le condizioni 'prima casa' in base alle nuove disposizioni, il trattamento fiscale è il seguente:

Tipologia di imposta	Misura dell'imposta	Imposta dovuta
Imposta di registro	(10.000 * 9 %) =900	1.000 (imposta minima)
Imposta ipotecaria	50 euro	50
Imposta catastale	50 euro	50
Totale imposte		Euro 1.100

Si riporta di seguito una tabella che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di fabbricati abitativi, sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

TABELLA N. 1 CESSIONE FABBRICATI ABITATIVI

Cedente	**Tipo**	**Registro**		**Ipotecaria**		**Catastale**	
		Dal 2014	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013
Privato Fuori dal campo Iva	Prima casa	**2%**	3 %	**50**	168	**50**	168
	Altro	**9%**	7%	**50**	2%	**50**	1%

L'impianto delineato dalle nuove disposizioni, consistente nell'applicazione dell'imposta di registro almeno nella misura minima di euro 1.000, nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ciascuna e nell'assorbimento dell'imposta di bollo, dei tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, trova applicazione anche per gli atti immobiliari soggetti ad Iva, in regime di esenzione, per i quali, ai sensi dell'articolo 40 del TUR, l'imposta di registro si applica in misura proporzionale.

Si rammenta che l'articolo 40 del TUR detta, al comma 1, un principio di alternatività IVA/Registro, secondo cui per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi, soggetti all'Imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa.

In deroga a tale principio, per espressa previsione del medesimo articolo 40, non si considerano soggette ad IVA, tra l'altro, le cessioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 10, numero 8-*bis*, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e, pertanto, per tali atti trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale e, conseguentemente, si applicano le previsioni dettate dal citato articolo 10 del *decreto*.

Per gli atti immobiliari soggetti ad IVA, per i quali non trovano applicazione le deroghe al principio di alternatività IVA/Registro, di cui all'articolo 40 del TUR, si veda il successivo paragrafo 2.

1.1 Permuta

In considerazione delle peculiarità che connotano gli atti di permuta immobiliare, appare utile formulare alcune considerazioni in merito all'applicazione a detti atti della nuova disciplina.

Com'è noto, la permuta, ai sensi dell'articolo 1552 del codice civile, è il contratto *"che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro"*.

In via generale, in base a quanto previsto dall'articolo 43, comma 1, lettera b), del TUR, la base imponibile per le permute è costituita *"dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta"*.

Al fine di stabilire l'imposta di registro dovuta per l'atto di permuta, occorre, dunque, calcolare l'imposta di registro relativa a ciascun trasferimento in modo da individuare quella più elevata, a prescindere dal fatto che il maggiore importo derivi dall'applicazione di una aliquota più elevata o da un maggior valore del bene.

Tenuto conto che la disciplina introdotta dall'articolo 10 del *decreto,* non incide sulle regole di determinazione della base imponibile, resta fermo il principio secondo cui per gli atti di permuta, l'imposta di registro con le nuove aliquote stabilite (del 12, del 9 o del 2 per cento, se '*prima casa*') è determinata sul valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, tenuto conto delle novità introdotte dall'articolo 10 del *decreto,* si precisa che in relazione all'atto di permuta, soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute una sola volta, nella misura fissa di euro 50 ciascuna, e non più nella misura proporzionale prevista dal combinato disposto degli articoli 10 e 1 della Tariffa allegata al D. LGS. 31 ottobre 1990, n. 347 (di seguito TUIC).

In relazione a tale atto e alle formalità conseguenti, non sono dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Nel caso di permuta di beni immobili, di cui un trasferimento è soggetto ad IVA e l'altro è soggetto ad imposta di registro, l'articolo 43, comma 1, lett. b), del TUR rinvia, per la determinazione della base imponibile, alla previsione dettata dall'articolo 40, comma 2, del TUR, il quale prevede che per le operazioni permutative l'imposta di registro si applica sulla cessione o prestazione non soggetta ad IVA.

L'atto di permuta, pertanto, sconterà, sulla cessione o prestazione non soggetta ad IVA, l'imposta di registro in misura proporzionale secondo le aliquote stabilite dall'articolo 1 della Tariffa e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna mentre in relazione al trasferimento imponibile IVA, deve essere corrisposta l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, oltre che le imposte ipotecaria e catastale previste per tali tipologie di atti (generalmente per gli atti soggetti ad IVA le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura fissa di 200 euro ciascuna, salvo il caso di immobili strumentali, per i quali le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura proporzionale rispettivamente del 3 e dell'1 per cento).

In relazione a tale atto, deve essere corrisposta l'imposta di bollo.

Per le formalità conseguenti sono dovute le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le formalità concernenti unicamente immobili assoggettati all'imposta di registro proporzionale di cui all'articolo 1 della Tariffa, per le quali opera l'esenzione prevista dall'articolo 10, comma 3, del *decreto*.

Si precisa, inoltre, che il '*principio dell'assorbimento*' non opera per gli atti di trasferimento soggetti ad IVA.

Nel caso in cui la permuta abbia ad oggetto immobili i cui trasferimenti sono entrambi soggetti ad IVA, trova applicazione l'articolo 11, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Sulla base della predetta disposizione, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, vanno considerate come due distinte operazioni, indipendenti l'una dall'altra, da assoggettare entrambe ad IVA, determinata sul valore normale dei beni oggetto dei trasferimenti.

Nell'ipotesi di permuta di beni immobili, trovano applicazione l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, due imposte ipotecarie nella misura fissa di 200 euro ciascuna, due imposte catastali nella misura fissa di 200 euro ciascuna, sempre che non si tratti di permute aventi ad oggetto beni immobili strumentali.

In tale ultima ipotesi, infatti, ferma restando l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1% per ciascun bene immobile.

Restano, inoltre, dovuti l'imposta di bollo, in genere nella misura di euro 230, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

1.2 Divisione

Gli atti di divisione sono disciplinati, ai fini dell'imposta di registro, dall'articolo 34 del TUR.

Tale disposizione stabilisce, al comma 1, che "*La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente.*"

Il comma 2 del medesimo articolo 34 stabilisce, inoltre, che "*I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto ... sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti….*".

In relazione a detta previsione, con la circolare 29 maggio 2013, n. 18, è stato precisato che qualora l'assegnazione divisionale di beni superi (di una percentuale maggiore del cinque per cento) i limiti di valore della quota di diritto spettante al condividente, ai fini dell'imposta di registro, tale eccedenza costituisce vendita di beni altrimenti spettanti agli altri condividenti, a prescindere dall'effettiva corresponsione del conguaglio.

Pertanto, qualora l'atto di divisione abbia ad oggetto un compendio immobiliare, l'eventuale conguaglio, se superiore al cinque per cento del valore della quota di diritto, deve essere assoggettato a tassazione con le aliquote previste per gli atti immobiliari dall'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR.

L'imposta proporzionale di registro dovuta in relazione al conguaglio non può essere comunque inferiore a 1.000 euro. Sono, inoltre, dovute le imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ciascuna.

Si rammenta, per completezza, che per la registrazione dell'atto, oltre all'imposta proporzionale di registro dovuta in relazione al conguaglio ovvero all'imposta nella misura minima di 1.000 euro, se superiore all'imposta proporzionale dovuta sul conguaglio è, inoltre, dovuta l'imposta di registro con aliquota dell'1%, ai sensi dell'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al

TUR, nella misura proporzionale effettiva, ancorché inferiore alla misura fissa di 200 euro.

Si precisa, inoltre, che l'assorbimento previsto dall'articolo 10, comma 3, del *decreto* non opera in relazione agli atti di divisione, sia con conguaglio che senza e, pertanto, restano dovute l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

In relazione all'atto di divisione, sia con conguaglio che senza, quale atto di natura dichiarativa sono, inoltre, dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Al riguardo, appare utile precisare che l'imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 200, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, tributi connessi alla esecuzione degli adempimenti pubblicitari, devono essere versati in relazione alla richiesta delle formalità di trascrizione (ovvero di trascrizione con efficacia di voltura) o di voltura dell'atto.

1.3 Agevolazioni 'prima casa'

Per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 10 del *decreto*, l'imposta di registro per l'acquisto della '*prima casa*' è dovuta nella misura del 2 per cento per i trasferimenti di case di abitazione, "*ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis*".

Restano, invece, confermate le condizioni cui è subordinata l'applicazione delle agevolazioni per l'acquisto della '*prima casa*', oltre che le cause di decadenza, in virtù dell'espresso richiamo contenuto nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 10 del *decreto*, alle disposizioni recate dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

A decorrere dal 1° gennaio 2014, dunque, l'applicabilità delle agevolazioni '*prima casa*' risulta vincolata, ai fini dell'imposta di registro, alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l'immobile e non più alle

caratteristiche individuate dal decreto del Ministro dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, così come previsto dall'articolo 1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013.

Le categorie catastali individuate dal richiamato articolo 10, comma 1, lettera a) del *decreto* per le quali non è possibile fruire delle agevolazioni '*prima casa*' sono

- le abitazioni di tipo signorile (cat. A/1),
- le abitazioni in ville (cat. A/8),
- i castelli e i palazzi di eminenti-pregi-artistici e storici (cat. A/9).

Pertanto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende beneficiare del trattamento agevolato riservato all'acquisto della '*prima casa*', sarà sufficiente indicare, oltre che la sussistenza delle altre condizioni richieste dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, la classificazione o la classificabilità dell'immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore, che sono

- le abitazioni di tipo civile (cat. A/2)
- le abitazioni di tipo economico (cat. A/3)
- le abitazioni di tipo popolare (cat. A/4)
- le abitazioni di tipo ultrapopolare (cat. A/5)
- le abitazioni di tipo rurale (cat. A/6)
- le abitazioni in villini (cat. A/7)
- le abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi (cat. A/11)

Va da sé che le agevolazioni '*prima casa*' previste per l'acquisto dell'abitazione non possono essere fruite in relazione ad immobili che rientrano in categorie catastali diverse da quelle previste per gli immobili abitativi, come ad esempio, per gli immobili rientranti nella categoria catastale A/10 (Uffici e studi privati).

Resta fermo che le agevolazioni ‘*prima casa’* si applicano anche nel caso di trasferimento di immobile in corso di costruzione, in presenza dei requisiti previsti dalla Nota II-*bis* all’articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, sempreché l’immobile sia classificabile nelle menzionate categorie catastali (da A/2 ad A/7).

Le agevolazioni ‘*prima casa*’, sussistendone le condizioni, si applicano, inoltre, anche per le ipotesi di acquisto contemporaneo di immobili contigui, destinati a costituire un’unica unità abitativa, ovvero di un immobile contiguo ad altra casa di abitazione già acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici ‘*prima casa*’, sempreché detto acquisto sia finalizzato a costituire con quest’ultima un’unica unità abitativa.

Per poter fruire dell’agevolazione, l’immobile risultante dalla riunione delle unità immobiliari acquistate con le agevolazioni, dovrà essere accatastato, ricorrendone i presupposti, nelle categorie da A/2 ad A/7 che possono beneficiare dell’agevolazione, con esclusione, dunque delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 .

Si segnala che per i trasferimenti soggetti ad Imposta sul Valore Aggiunto, le previsioni agevolative ‘*prima casa’*, stabilite dal numero 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, prevedono che l’individuazione delle case di abitazione per le quali è possibile fruire delle agevolazioni sia invece ancorata ai criteri dettati dal citato DM 2 agosto 1969.

Da ciò deriva che per i trasferimenti soggetti ad IVA, ai fini dell’individuazione della case di abitazione ‘*non di lusso’* cui si applicano le agevolazioni ‘*prima casa*’, continuano a rilevare i criteri dettati dal DM 2 agosto 1969, a prescindere dalla categoria catastale nella quale l’immobile risulta censito in catasto.

Si rammenta che il DM 2 agosto 1969 individua le caratteristiche che qualificano come ‘*di lusso’* le abitazioni; in particolare, gli articoli da 1 a 7 qualificano come ‘*di lusso’* alcune tipologie di unità immobiliari che presentano specifici requisiti (ad esempio, superficie superiore a 240 mq, esclusi balconi,

terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), piscina superiore a 80 mq, ecc.) mentre l'articolo 8 del decreto stabilisce che sono considerate '*di lusso*' le case e le singole unità immobiliari che presentano oltre 4 delle caratteristiche indicate nella Tabella allegata al decreto (superficie superiore a 160 mq (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), presenza di più di un ascensore per scala, scala di servizio ecc.).

Si rileva, inoltre, che l'assoggettamento dell'atto di trasferimento o costituzione del diritto reale '*prima casa*' ad imposta di registro piuttosto che ad IVA esplica effetti anche ai fini del trattamento fiscale applicabile per le imposte ipotecaria e catastale.

Per i trasferimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, trovano, infatti, applicazione le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna (oltre che l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, nonché l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali), mentre per i trasferimenti soggetti ad imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale sono applicabili nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

Al riguardo, si evidenzia che l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ciascuna concretizza la misura ordinaria per gli atti soggetti ad imposta di registro proporzionale; da ciò consegue che anche nell'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni '*prima casa*' fruite in sede di acquisto, ipotesi per la quale la Nota II – bis, punto 4, all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, stabilisce che "*sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*…", il recupero della maggiore imposta riguarderà esclusivamente l'imposta di registro, che dovrà essere applicata nella misura del 9%, e non le imposte ipotecaria e catastale, in ogni caso dovute (a prescindere dalla sussistenza delle condizioni per beneficiare delle agevolazioni '*prima casa*') nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Si riporta di seguito una tabella che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di abitazioni '*prima casa'* sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

TABELLA N. 2: CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE: AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Cedente	**Iva**		**Registro**		**Ipotecaria**		**Catastale**	
	Dal 2014	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013
Privato Fuori dal campo Iva			**2%**	3 %	**50**	168	**50**	168
Soggetto Iva	**4%**	4%	**200**	168	**200**	168	**200**	168

1.1.1 Agevolazione '*prima casa*' in sede di successione e donazione

Com'è noto, l'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, prevede che *"Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131."*

Il successivo comma 4 dell'articolo 69 della legge n. 342 del 2000 stabilisce, inoltre, che *"le dichiarazioni di cui alla Nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti*

l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione…".

Per effetto del richiamo operato dall'articolo 69 alla Nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa, deve ritenersi che l'agevolazione prevista, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, per i trasferimenti e per gli atti di costituzione di diritti immobiliari su fabbricati '*prima casa*', derivanti da successione o donazione risulti applicabile anche in data successiva al 1° gennaio 2014, ancorché per effetto della riformulazione dell'articolo 1 della Tariffa sia stato abrogato il quinto periodo di detta disposizione.

In applicazione di quanto previsto dal richiamato articolo 69 della legge n. 342 del 2000, e tenuto conto delle modifiche introdotte dal già citato articolo 26 del decreto-legge n. 104 del 2013, pertanto, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute, a decorrere dal 1° gennaio 2014, nella misura di 200 euro ciascuna.

Restano, inoltre, dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Si precisa, infine, che il rinvio effettuato dal comma 3, alle case di abitazioni '*non di lusso*', deve essere inteso, come chiarito ai fini delle agevolazioni '*prima casa*' per l'imposta di registro, riferito alle case di abitazione, ad eccezione di quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

1.1.2 Credito di imposta per il riacquisto della '*prima casa*'

L'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, prevede l'attribuzione di un credito d'imposta a favore di coloro che dopo aver alienato un immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni previste ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA per l'acquisto della '*prima casa*' provvedano ad acquisire a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione, altra casa di

abitazione '*non di lusso*', avente i requisiti previsti per fruire delle agevolazioni *'prima casa'*.

Tale credito spetta fino a concorrenza dell'imposta di Registro o dell'IVA dovuta in relazione al precedente acquisto agevolato per un ammontare non superiore all'imposta di Registro o all'IVA dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione.

Al fine di evitare dubbi interpretativi, si precisa che tale previsione è da ritenersi comunque ancora applicabile, a prescindere da quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 10 del *decreto* che stabilisce la soppressione di "*tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali"*.

Il credito di imposta, ancorché costituisca comunque un vantaggio per i contribuenti, non concretizza, infatti, una agevolazione che ha effetti sulla misura dell'imposta di registro dovuta sui trasferimenti a titolo oneroso.

Per quanto attiene alla misura dell'imposta che può essere utilizzata in compensazione, si precisa, inoltre, che, a tali fini, deve essere computata anche l'imposta di registro corrisposta nella misura minima di 1.000 euro, nei casi in cui l'applicazione delle aliquote proporzionali di registro risultava inferiore a detto importo minimo.

Inoltre, laddove per effetto dello scomputo dall'imposta dovuta per il nuovo acquisto effettuato, risulti un importo di imposta di registro inferiore alla somma di 1.000 euro, dovrà essere versato per la registrazione dell'atto solo tale importo e non l'imposta minima di 1.000 euro.

Per quanto riguarda, infine, il riferimento all'acquisto di "*un'altra casa di abitazione non di lusso"* di cui al citato articolo 7 della legge n. 448 del 1998, si ritiene che tale locuzione deve essere riferita, per gli atti soggetti ad imposta di registro, in considerazione del rinvio operato dalla norma in commento alla Nota II-bis, alle case di abitazione ad eccezione di quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, così come previsto ai fini dell'applicazione delle agevolazioni '*prima casa*'.

Esempio n. 2)

Acquisto di abitazione '*prima casa*' in data antecedente al 31 dicembre 2013, per il quale è stata applicata l'imposta di registro pari a 900 euro;

Vendita del primo immobile e riacquisto di un altro immobile '*prima casa'* successivamente al 1° gennaio 2014 per il quale è dovuta l'imposta di registro pari a 1.300 euro.

Credito di imposta pari a 900 euro

Imposta di registro da corrispondere per il nuovo acquisto: 400 euro.

Esempio n. 3)

Acquisto di abitazione '*prima casa'* in data antecedente al 31 dicembre 2013, per il quale è stata applicata l'imposta di registro pari a 400 euro;

Vendita del primo immobile e riacquisto di un altro immobile '*prima casa'* successivamente al 1° gennaio 2014 per il quale è dovuta l'imposta di registro pari a 900 euro (da arrotondare all'importo minimo di 1.000 euro).

Credito di imposta pari a 400 euro

Imposta di registro da corrispondere per il nuovo acquisto: 600 euro.

1.4 Norme abrogate per effetto della riformulazione dell'articolo 1

Come ricordato, per effetto della riformulazione dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, risulta abrogato l'impianto normativo dettato dalla citata disposizione, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2013, che prevedeva aliquote di imposta differenziate e, in taluni casi, l'imposta in misura fissa, in considerazione del bene oggetto del trasferimento o dei soggetti a favore dei quali veniva effettuato il trasferimento.

In considerazione di tale riformulazione, con l'articolo 10, comma 1, lettera b) del *decreto* sono, inoltre, state espressamente abrogate le Note al predetto articolo 1, diverse dalla Nota II-*bis*.

Si rammenta che l'articolo 1 della Tariffa, nella formulazione previgente stabiliva, in linea generale, l'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, per i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e per i trasferimenti coattivi. L'aliquota si riduceva al 7 per cento per i trasferimenti di fabbricati e relative pertinenze mentre era elevata al 15 per cento per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze a favore, tra l'altro, di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli.

Per effetto della riformulazione dell'articolo 1 della Tariffa non risultano, inoltre, più applicabili le aliquote di imposta o la tassazione in misura fissa prevista per le seguenti tipologie di trasferimenti:

- Immobili di interesse storico, artistico e archeologico

L'articolo 1, quarto periodo, della Tariffa prevedeva l'applicazione dell'aliquota del 3 per cento per i trasferimenti che hanno "*per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla Legge 1° giugno 1939, n. 1089, semprechè l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione*".

Coerentemente, risulta, inoltre, abrogata la nota II all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, che stabilisce le condizioni cui è subordinata l'applicazione dell'aliquota del 3 per cento per i trasferimenti degli immobili in esame.

Pertanto, i trasferimenti e gli atti costitutivi di diritti reali di godimento aventi ad oggetto tali immobili, saranno soggetti, a decorrere dal 1° gennaio 2014, ad imposta di registro nelle misure proporzionali di cui all'articolo 1 della Tariffa, e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

- Fabbricati o porzioni di fabbricato ceduti in esenzione dall'IVA nei confronti di immobiliari di compravendita

È abrogata la previsione agevolativa dettata dalla previgente formulazione dell'articolo 1, sesto periodo, della Tariffa, che stabiliva l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% per i trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricati esenti dall'imposta sul valore aggiunto *"…ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8 bis) del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633…"* effettuati nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata, la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni.

Per effetto dell'abrogazione, tali trasferimenti sono soggetti all'imposta di registro nella misura proporzionale del 9%, con una imposta minima di 1.000 euro e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna.

- Immobili ceduti nei confronti dello Stato o di enti pubblici territoriali

Per effetto delle disposizioni introdotte con l'articolo 10 del *decreto* risulta modificata anche la tassazione dei trasferimenti immobiliari effettuati a favore dello Stato, ovvero a favore degli enti pubblici territoriali o dei consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi ovvero a favore di comunità montane, per i quali l'imposta di registro risultava dovuta, fino al 31 dicembre 2013, ai sensi del settimo periodo dell'articolo 1, nella misura fissa di 168 euro.

Per quanto riguarda le imposte ipotecaria e catastale, l'articolo 2 della Tariffa, allegata al TUIC stabilisce che i trasferimenti a titolo oneroso effettuati a favore di regioni, province, comuni o a favore di altri enti pubblici territoriali o di consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi sono soggetti all'imposta ipotecaria nella misura fissa e, ai sensi dell'articolo 10 del TUIC, all'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1%.

Per i trasferimenti a favore dello Stato, l'articolo 1, comma 2, del predetto TUIC stabilisce, invece, che non sono soggette all'imposta ipotecaria le formalità

eseguite a favore dello Stato; ai sensi dell'articolo 10 del TUIC, inoltre, anche le volture eseguite nell'interesse dello Stato non sono soggette ad imposta catastale.

Fatta tale premessa, si precisa che per effetto dell'abrogazione del settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa, i trasferimenti effettuati a favore dello Stato, ovvero a favore degli enti pubblici territoriali o dei consorzi costituiti esclusivamente tra gli stessi ovvero a favore di comunità montane scontano l'imposta di registro proporzionale nella misura del 9 o del 12 per cento.

Al riguardo, si fa, inoltre, presente che l'articolo 57, comma 7, del TUR fissa una deroga al generale principio di solidarietà passiva nel pagamento dell'imposta di registro. Tale disposizione stabilisce, infatti, che "*Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'articolo 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sempreché non si tratti di imposta dovuta su atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato*".

Pertanto, per i trasferimenti immobiliari effettuati a favore dello Stato l'imposta proporzionale di registro deve essere corrisposta dall'altra parte contraente. Inoltre, il comma 8 del predetto articolo 57 del TUR stabilisce, con particolare riferimento agli atti di espropriazione per pubblica utilità e ai trasferimenti coattivi immobiliari a favore dello Stato, che l'imposta di registro non è dovuta.

In considerazione di tale previsione normativa, volta ad evitare la corresponsione di una imposta erariale da parte dello Stato, si precisa, dunque che, anche a seguito delle novità normative introdotte con l'articolo 10 del *decreto*, "*…se espropriante o acquirente è lo Stato*" l'imposta di registro non deve essere corrisposta.

Per quanto riguarda l'imposta ipotecaria e catastale, tenuto conto della previsione recata dall'articolo 10, comma 3, del *decreto,* si precisa che per i trasferimenti a favore degli enti pubblici territoriali soggetti ad imposta proporzionale di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa le imposte ipotecaria e catastale devono essere applicate nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Restano, invece, ancora applicabili le previsioni recate dai citati articoli 1, comma 2, e 10, comma 3, del predetto TUIC, secondo cui non sono soggette all'imposta ipotecaria e catastale le formalità e le volture eseguite nei confronti dello Stato e, pertanto, per i trasferimenti e la costituzione di diritti reali di godimento su immobili a favore dello Stato non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale.

- Immobili situati all'estero

Per quanto concerne i trasferimenti aventi per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi, la tassazione prevista dal numero 8 dell'articolo 1 della Tariffa stabiliva l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro.

Dal 1° gennaio 2014, tali trasferimenti sono, invece, soggetti ad imposta di registro nella misura proporzionale prevista dall'articolo 1 della Tariffa.

Per effetto del principio di assorbimento, in relazione a tali atti non è dovuta l'imposta di bollo.

Si precisa, infine, che per gli atti che hanno ad oggetto il trasferimento di immobili situati all'estero non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale.

- Immobili ceduti nei confronti delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o delle ONLUS

Per quanto concerne i trasferimenti perfezionati in favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-*quinquies*, il nono periodo dell'articolo 1 della Tariffa, prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro.

Dal 1° gennaio 2014, tali trasferimenti sono assoggettati all'imposta proporzionale nella misura del 9 o del 12 per cento, prevista dall'articolo 1 della Tariffa, allegata al TUR, per un importo minimo di imposta di 1.000 euro, e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ciascuna.

- Immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati

Non risulta più vigente, a decorrere dal 1° gennaio 2014, il regime di favore previsto in relazione ai trasferimenti di beni immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, comportante l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota all'1%, e delle imposte ipotecaria e catastale nella misura rispettivamente del 3% e dell'1%. A partire da tale data, gli atti in esame sono soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale del 9%, per un importo minimo di imposta di registro pari a 1.000 euro.

In relazione a tali trasferimenti, sono, inoltre, dovute le imposte ipotecaria e catastale, ciascuna nella misura fissa di 50 euro.

Con riferimento agli atti stipulati fino al 31 dicembre 2013, resta ancora in vigore il termine entro il quale deve essere completato l'intervento edificatorio cui è subordinata l'applicazione dell'enunciato trattamento fiscale di favore, previsto dall'articolo 6, comma 6, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, che proroga di 6 anni (portandolo ad 11 anni) il termine quinquennale previsto per il completamento dell'intervento edilizio.

- Immobili ceduti a titolo oneroso nei confronti di un imprenditore agricolo professionale

Per effetto della previsione recata dal predetto articolo 10, comma 1, lett. *b*), del *decreto* che abroga espressamente le Note poste in calce all'articolo 1 della Tariffa, ad eccezione della Nota II-*bis*, non trova più applicazione la disciplina prevista dalla Nota I) al predetto articolo 1 che prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'8 per cento per i trasferimenti a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze a favore dell'imprenditore agricolo professionale.

Per i trasferimenti che hanno per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli

professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale troverà applicazione, in linea generale, l'aliquota del 12 per cento. Va però considerato che resta ferma l'applicazione delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25 (al riguardo si veda paragrafo 9.4).

Per i trasferimenti soggetti all'imposta proporzionale di registro nella misura del 12 per cento, trovano applicazione le imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ciascuna ed opera il '*principio di assorbimento*' dell'imposta di bollo, delle tasse ipotecarie e dei tributi speciali catastali, più volte richiamato.

2. ATTI IMMOBILIARI SOGGETTI AD IVA

L'articolo 35, commi da 8 a 10-*sexies*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la legge 4 agosto 2006, n. 248, ha dettato una nuova disciplina dell'imposizione indiretta gravante sul settore immobiliare, introducendo un generalizzato regime di esenzione dall'IVA, con alcune eccezioni, per i trasferimenti di fabbricati.

Per effetto di tale riforma, è stato modificato anche l'articolo 10, comma 1, n. 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972, norma espressamente richiamata dall'articolo 40 del TUR, che, come ricordato, detta il principio di alternatività IVA - Registro.

Detta norma stabilisce che*" per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni di servizi per le quali l'imposta non è dovuta….ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8), 8-bis).."*.

Per effetto del richiamo all'articolo 10, n. 8-*bis*, tra le operazioni esenti per le quali non opera il principio di alternatività figurano anche le cessioni di immobili ad uso abitativo.

A seguito dell'entrata in vigore del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 147, convertito con la legge 7 agosto 2012, n. 134, l'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, è stato nuovamente modificato, al fine di ampliare le ipotesi in cui le cessioni di immobili, in linea di principio esenti da IVA, sono assoggettabili ad imposta.

Le modifiche apportate all'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 non hanno, tuttavia, influito sul principio di alternatività IVA-Registro, e sulle eccezioni a detto principio, disposte dal citato articolo 40 del TUR, vale a dire l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, prevista per le cessioni di fabbricati abitativi esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-*bis*, del DPR n. 633 del 1972.

Da ciò consegue che, in seguito alle modifiche apportate all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, che prevede che i trasferimenti di fabbricati sono soggetti ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9 o del 2 %, dette aliquote trovano applicazione anche con riferimento alle ipotesi di cessioni di immobili esenti da IVA, di cui all'articolo 10, n. 8-*bis,* del DPR n. 633 del 1972.

Inoltre, anche in tali casi, stante il rinvio ai trasferimenti soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale, trova applicazione la previsione di cui al comma 2 dell'articolo 10 del *decreto,* in base al quale "*nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1000 euro*".

Analogamente, per effetto del richiamo effettuato dal comma 3 dell'articolo 10 del *decreto* ai trasferimenti di cui all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa ciascuna di 50 euro ed opera il '*principio di assorbimento'* più volte richiamato..

Si riporta di seguito una Tabella che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di fabbricati abitativi, esenti da Iva, sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

TABELLA N. 3: CESSIONE DI FABBRICATI ABITATIVI ESENTI DA IVA

Cedente	**Tipo**	**Registro**		**Ipotecaria**		**Catastale**	
Soggetto IVA Cessioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 8-bis, del DPR n. 633 del 1972		**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013
	'*prima casa*'	**2%**	3 %	**50**	168	**50**	168
	Altro	**9%**	7%	**50**	2%	**50**	1%

Il menzionato principio di alternatività IVA/Registro trova, invece, applicazione per le cessioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*, del DPR n. 633 del 1972.

Ciò comporta che l'imposta di registro, sia nel caso in cui le cessioni siano imponibili IVA, sia se esenti IVA, è dovuta nella misura fissa di 200 euro.

La circostanza che la cessione dell'immobile strumentale sia soggetta ad imposta di registro in misura fissa pone tali atti al di fuori del perimetro applicativo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, e di conseguenza delle modifiche apportate a detta disposizione dall'articolo 10 del *decreto* in commento.

In particolar modo, non si applicano a tali cessioni, le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna, atteso che, ai sensi di quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 10 del *decreto*, detto trattamento fiscale trova applicazione per gli atti di trasferimento assoggettati all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Per gli atti aventi ad oggetto immobili strumentali, soggetti ad IVA, si applica, pertanto, il trattamento fiscale previsto dagli articoli 10 e 1-*bis* della Tariffa allegata al TUIC, ovvero l'imposta catastale nella misura dell'1% e l'imposta ipotecaria nella misura del 3%. Restano, inoltre, dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Si riporta di seguito una Tabella che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di fabbricati strumentali sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

TABELLA N. 4 CESSIONE DI FABBRICATI STRUMENTALI SOGGETTI AD IVA

Cedente	**Iva**	**Registro**		**Ipotecaria**		**Catastale**	
Soggetto IVA Cessione ex art. 10, comma 1, n. 8-ter , DPR n. 633 del 1972		**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013	**Dal 2014**	Fino al 2013
	22% ovvero 10% ovvero esente	**200**	168	**3%**	3%	**1%**	1%

3. EFFETTI DELLA RIFORMA SUGLI ATTI SOCIETARI: CONFERIMENTO DI BENI IMMOBILI E ASSEGNAZIONI AI SOCI

L'impianto normativo introdotto con l'articolo 10 del *decreto* esplica effetti anche in relazione agli atti di conferimento nelle società di qualunque tipo ed oggetto e negli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole di diritti di proprietà o di godimento su beni immobili e agli atti di assegnazione ai soci, associati o partecipanti, di beni immobili.

In particolare,

- l'articolo 4, lettera a), numero 1, della Tariffa, allegata al TUR, stabilisce che la costituzione e l'aumento del capitale o patrimonio, con conferimento del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili, diversi da quelli strumentali per natura indicati nel successivo numero 2, è soggetta a registrazione in termine fisso, con applicazione delle aliquote previste per i trasferimenti immobiliari dall'articolo 1, della Tariffa, parte I, allegata al TUR;
- l'articolo 4, lettera d), numero 2, prevede, inoltre, per gli atti di assegnazione ai soci, associati o partecipanti, non soggetti all'imposta sul valore aggiunto, le medesime aliquote di cui alla citata lettera a). Da ciò consegue, che per gli atti di assegnazione aventi ad oggetto beni immobili, diversi da quelli indicati alla lettera a), numero 2, del medesimo articolo trovano applicazione le aliquote proporzionali dell'imposta di registro, previste dall'articolo 1 della Tariffa.

In virtù del richiamo operato all'articolo 1 della Tariffa, in relazione a tali atti, trovano, dunque, applicazione le aliquote ivi previste, per un importo minimo pari ad euro 1.000.

Coerentemente con i chiarimenti già resi, si precisa, inoltre, che per gli atti societari di conferimento e gli atti di assegnazione ai soci di beni immobili (assoggettati all'imposta di registro proporzionale di cui all'articolo 1 della

Tariffa allegata al TUR) trovano applicazione le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna, ed opera il '*principio di assorbimento'*.

In sintesi, pertanto, gli atti di conferimento o di assegnazione ai soci di terreni e fabbricati scontano la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	**IMPOSTA DOVUTA**
Imposta di registro	9 % o 12 % se terreni agricoli (Imposta minima 1.000 euro)
Imposta ipotecaria	euro 50
Imposta catastale	euro 50

Resta ferma l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota del 4 %, ai sensi dell'articolo 4, lettera a), punto 2) dalla citata Tariffa, per gli atti di conferimento del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza una radicale trasformazione, nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche.

In relazione a tali atti, le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura proporzionale rispettivamente del 2% (articolo 1 della Tariffa allegata al TUIC) e dell' 1% (articolo 10, comma 1, del TUIC). Sono inoltre dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

In sintesi, pertanto, gli atti di conferimento di fabbricati strumentali per natura, che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, scontano la seguente tassazione:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	4%
Imposta ipotecaria	2%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 300

In caso di atti di conferimento di beni strumentali soggetti ad IVA, di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*, del DPR n. 633 del 1972, sia in regime di esenzione che di imponibilità, trova applicazione l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e le imposte ipotecarie e catastali nella misura proporzionale rispettivamente del 3% (articolo 1-*bis* della Tariffa allegata al TUIC) e dell'1% (articolo 10, comma 1 del TUIC). Sono inoltre dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.
In sintesi, la tassazione dell'atto è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	euro 200
Imposta ipotecaria	3%
Imposta catastale	1%
Imposta di bollo	euro 300

Resta, inoltre, confermata la previsione recata dalla nota IV all'articolo 4 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, in base alla quale l'imposta di registro si applica in misura fissa (di euro 200) per gli atti di conferimento di beni immobili a favore di società con sede legale o amministrativa in un altro Stato membro dell'Unione Europea.
Tale interpretazione appare coerente con i principi affermati con la Direttiva comunitaria del 12 febbraio 2008, n. 7, in base alla quale i conferimenti sono tassabili esclusivamente nello Stato membro nel cui territorio si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento dell'operazione.

In relazione a tali atti, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute, in linea generale, nella misura ordinaria proporzionale del 2 e 1 per cento, prevista rispettivamente dagli articoli 1 della Tariffa allegata al TUIC e 10 del medesimo TUIC (Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 6.29).

4. EFFETTI DELLA RIFORMA SUGLI ATTI GIUDIZIARI – ATTI RECANTI IL TRASFERIMENTO DI IMMOBILI O LA COSTITUZIONE DI DIRITTI REALI IMMOBILIARI

L'articolo 8, lettera a), della Tariffa, Parte I, allegata al TUR, dispone per gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, le sentenze che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali, recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili l'applicazione delle stesse aliquote stabilite per i corrispondenti atti.

La Nota II-*bis* in calce al medesimo articolo 8, prevede che i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'articolo 1 della Tariffa.

Pertanto, anche agli atti dell'autorità giudiziaria che comportano il trasferimento della proprietà di beni immobili e la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento, o ne accertino l'acquisto per usucapione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, è applicabile l'imposta di registro con le aliquote del 9, del 2 o del 12 % previste dall'articolo 1 della Tariffa, per un importo minimo di 1.000 euro. In relazione a tali atti, trovano applicazione le imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna ed opera il '*principio di assorbimento*' di cui all'articolo 10, comma 3, del *decreto*.

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 2 % per le agevolazioni '*prima casa'*, come chiarito al paragrafo 1, si precisa che tali agevolazioni spettano, ove ricorrano le condizioni di cui alla Nota II-*bis* all'articolo 1, con riferimento alle case di abitazioni diverse da quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.
In sintesi, la tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	9 %, 2 % o 12 % se terreni agricoli (Imposta minima 1.000 euro)
Imposta ipotecaria	euro 50
Imposta catastale	euro 50

5. ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI BOLLO, DAI TRIBUTI SPECIALI CATASTALI E DALLE TASSE IPOTECARIE

L'articolo 10, comma 3, del *decreto* prevede, al comma 1, che "*Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta* ";
Il legislatore ha dunque, introdotto, a partire dal 1° gennaio 2014, un regime di assorbimento che prevede l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie per gli atti per i quali trova applicazione l'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.
Analoga misura di favore è prevista per tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti ai predetti atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali

immobiliari di godimento, posti in essere per effettuare i relativi adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari.

In relazione a tali atti trova comunque applicazione l'imposta di registro, ove dovuta.

Con particolare riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, si precisa, che la misura fissa di euro 50 è applicabile solo in relazione agli atti assoggettati all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, nonché in relazione agli atti e alle formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari.

5.1 Atti e formalità direttamente conseguenti

Per quanto concerne l'individuazione degli "*atti e formalità*" ricompresi nella previsione del menzionato comma 3 dell'art. 10, si evidenzia che l'espressione "*direttamente conseguenti*" - rispetto agli atti assoggettati all'imposta proporzionale di cui l'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR ovvero assoggettati all'imposta nella misura minima di 1.000 euro - porta a ritenere comprese nell'ambito applicativo della disposizione unicamente quelle fattispecie che possano considerarsi di diretta conseguenza del trasferimento soggetto all'imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 del medesimo articolo 10.

In tale prospettiva, possono considerarsi *"atti e formalità direttamente conseguenti"* agli atti assoggettati all'imposta di cui all'articolo 1 della Tariffa, oltre alle formalità eseguite per la trascrizione e la voltura di detti atti:

a) le eventuali *note di trascrizione in rettifica e domande di voltura in rettifica* di formalità relative ad atti di trasferimento assoggettati all'imposta di cui trattasi.

   Per tali formalità in rettifica, trova applicazione l'imposta ipotecaria fissa di 50 euro - da versare in relazione alla richiesta di esecuzione delle formalità nei registri immobiliari - ed opera l'esenzione di cui

all’articolo 10, comma 3, del *decreto* relativamente all’imposta di bollo, alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali. In relazione a tali formalità non è, invece, dovuta l’imposta catastale.

b) gli *atti di rettifica di meri errori od omissioni materiali*, quali quelli di cui all’art. 59-*bis* della legge 16 febbraio 1913, n. 89, quando relativi ad atti di trasferimento assoggettati all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa in esame, nonché le correlate formalità di trascrizione e voltura catastale.

Detti atti sono soggetti all’imposta di registro nella misura fissa di euro 200, ai sensi dell’articolo 11 della Tariffa allegata al TUR, e nel caso in cui comportino adempimenti presso il catasto, l’imposta catastale nella misura di euro 50. Qualora da tali atti di rettifica conseguano anche adempimenti presso i registi immobiliari, trova inoltre applicazione l’imposta ipotecaria di 50 euro, da versare in relazione alla richiesta di esecuzione delle formalità di trascrizione.

Relativamente all’imposta di bollo, alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali, opera l’esenzione di cui all’articolo 10, comma 3, del *decreto*.

c) gli atti di *identificazione catastale*, laddove diretti alla mera precisazione dei dati catastali di beni trasferiti con un atto soggetto all’imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 dell’articolo 10 del *decreto*. Per tali atti di identificazione catastale, in quanto privi di contenuto patrimoniale, si applicherà l’imposta di registro nella misura fissa di euro 200, e, laddove comportino adempimenti presso il catasto, l’imposta catastale nella misura fissa di euro 50. Per tali atti - in quanto “*direttamente conseguenti*” e posti in essere per effettuare adempimenti presso i registri immobiliari ovvero presso il catasto - trova applicazione l’imposta ipotecaria di 50 euro, da versare in sede di richiesta di esecuzione delle formalità di trascrizione ed opera inoltre

l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 3, del *decreto* relativamente all'imposta di bollo, alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali.

d) gli *atti di conferma* di precedenti atti traslativi, soggetti all'imposta di cui all'articolo 10, comma 1 e 2, del *decreto*, diretti a "sanare" l'assenza di allegazioni o menzioni previste dalla normativa urbanistica.

Per tali atti, redatti nella forma pubblica, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200. Trattandosi di atti che possono essere considerati "*direttamente conseguenti*" all'atto di trasferimento, si applica, al momento della richiesta delle relative formalità di trascrizione, l'imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 50 ed opera l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 3, del decreto relativamente all'imposta di bollo ed alle tasse ipotecarie.

5.2 Fattispecie particolari

In considerazione delle peculiarità che connotano talune fattispecie, è, inoltre, utile formulare alcune precisazioni in merito all'applicazione della nuova disciplina agli atti di seguito indicati.

a) Atti di rettifica a contenuto patrimoniale

Gli atti di rettifica che modificano gli effetti giuridici del precedente atto traslativo, in quanto aventi autonomo contenuto patrimoniale, sono assoggettati ad autonoma tassazione.

Si precisa, al riguardo, che, come chiarito dalla Corte di Cassazione (cfr. C. Cass. Sent. n. 4220 del 24 febbraio 2006 e Sent. n. 7771 del 21 marzo 2008): "*… in tema di imposta di registro, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, che recita <l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione> prescrive di tener conto della natura e degli effetti del singolo atto presentato alla registrazione; ne consegue che le*

successive rettifiche che comportino … una diversa definizione di beni oggetto di trasferimento vengono ad integrare e completare l'atto originario, e, pertanto, sul piano negoziale costituiscono nuovi atti (separatamente tassabili), che modificano ex post gli effetti giuridici del primo atto, che conserva piena autonomia ed autonoma tassabilità".

Laddove, peraltro, tali atti di rettifica siano soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, come novellato dall'art. 10 del *decreto*, si applicano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna; opera inoltre l'esenzione dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali prevista dall'articolo 10, comma 3, del *decreto* stesso.

b) Atti di avveramento della condizione sospensiva.

Come noto, ai fini dell'imposta di registro, il regime di tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva è dettato, in linea generale, dall'articolo 27 del TUR: poiché, in pendenza della condizione, le parti si trovano in una situazione di aspettativa e gli effetti finali dell'atto si produrranno solo al verificarsi dell'avvenimento dedotto in condizione, il primo comma del menzionato articolo 27 dispone che, al momento della registrazione, gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono assoggettati ad imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e ad imposta di bollo, che, per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche, si applica nella misura prevista dall'articolo 1, comma 1-*bis*. n. 3 della Tariffa, parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (155 euro). Per quanto concerne la relativa formalità di trascrizione, la stessa è soggetta ad imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 200, nonché alla tassa ipotecaria di 35 euro.

Quando la condizione si verifica, l'avverarsi di essa dovrà essere denunciata *ex* articolo 19 del TUR e, conseguentemente, l'Ufficio

territoriale procederà a riscuotere la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione dello stesso.

Qualora l'avveramento della condizione sia formalizzato in un atto redatto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata e il predetto obbligo di denuncia sia adempiuto mediante la registrazione del medesimo atto, quest'ultimo, come chiarito con la risoluzione n. 7 del 14 gennaio 2014, è assoggettato ad imposta fissa di registro, mentre sull'atto a cui si riferisce l'evento denunciato, l'Ufficio territoriale liquiderà l'ulteriore imposta di registro, pari alla differenza tra quella corrisposta all'atto della registrazione e quella dovuta, nonché le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

Poiché, peraltro, l'atto di avveramento di condizione è qualificabile come atto "direttamente conseguente" e "posto in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari", il medesimo atto e le correlate formalità - nello specifico, l'annotazione alla trascrizione e la conseguente voltura catastale - saranno esenti dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali .

c) *Vendite con riserva di proprietà*.

Al riguardo, si evidenzia che l'articolo 27 del TUR dispone che le vendite con riserva di proprietà non sono considerate sottoposte a condizione sospensiva, per cui, ai fini dell'imposta di registro, il contratto in questione è parificato a quelli traslativi.

Deve peraltro tenersi in considerazione che, sotto il profilo civilistico, l'effetto reale si produce solo con il pagamento dell'ultima rata di prezzo (la giurisprudenza parla, al riguardo, di contratto istantaneo ad effetti reali differiti).

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che gli atti con cui, nell'ambito delle compravendite con riserva di proprietà, soggette al regime fiscale

di cui all'articolo 10 del *decreto*, si dà atto dell'avvenuto pagamento del prezzo e del conseguente intervenuto trasferimento del bene possano essere considerati direttamente conseguenti all'atto di compravendita e, quindi, sia l'atto che le correlate formalità pubblicitarie sono esenti da imposta di bollo, da tasse ipotecarie e da tributi speciali catastali, ferma restando l'imposta di registro dovuta sulla quietanza e l'imposta ipotecaria nella misura fissa di 50 euro, da versare in relazione alla richiesta di esecuzione delle formalità nei registri immobiliari.

5.3 Atti per i quali non opera l'esenzione

Le disposizioni di favore – imposta ipotecaria e catastale in misura fissa di euro 50 ed esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie - non possono essere, invece, estese ad atti e formalità non direttamente conseguenti all'atto traslativo, non rilevando neppure, a tale fine, l'eventuale unicità del relativo veicolo documentale.

Si fa riferimento, in particolare, alle seguenti fattispecie:

a) *Trascrizione dell'accettazione tacita di eredità*

Ai sensi dell'art. 476 del codice civile, come noto, si configura l'accettazione tacita *"quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede"*.

Per quanto concerne la pubblicità nei registri immobiliari, l'art. 2648 c.c. prevede la trascrizione degli acquisti a causa di morte e, con specifico riferimento all'istituto in argomento, dispone che se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità, si può chiedere la trascrizione sulla base di quell'atto, qualora esso risulti da sentenza, da atto pubblico o da scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente.

L’impostazione giuridica dell’istituto ed il tenore testuale del richiamato articolo 476 c.c. (in particolare l’utilizzo del termine *“presuppone”* e della locuzione *“non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di” erede”)* evidenziano la peculiare natura del legame che sussiste tra l’accettazione tacita e l’atto dispositivo che la presuppone, legame in virtù del quale la prima può ritenersi, se non cronologicamente precedente, quantomeno “funzionalmente antecedente” e, comunque, certamente non “conseguente” al secondo.

Alla luce di quanto sopra, la trascrizione della accettazione tacita di eredità può ritenersi esclusa dal novero degli *“atti e formalità direttamente conseguenti”* agli atti di trasferimento, a cui applicare il nuovo regime tributario sopra delineato.

Le esposte conclusioni, peraltro, risultano coerenti anche con l’impostazione seguita nella circolare n. 3/T del 12 settembre 2012, laddove, nell’affrontare la tematica dei connessi profili sanzionatori, si era già evidenziato come l’accettazione tacita di eredità non risulti necessariamente correlata ad un atto in sé trascrivibile, potendo riconnettersi pure ad un comportamento concludente ovvero ad un atto antecedente - non trascritto in quanto privo dei necessari requisiti di forma - in relazione ai quali il successivo atto, con forma qualificata, presentato per la trascrizione, verrebbe a configurare esclusivamente un titolo formalmente idoneo a far risultare nei pubblici registri un evento giuridico che, in realtà, si è già verificato in un momento precedente.

In forza di quanto osservato, la trascrizione dell’accettazione tacita di eredità resta esclusa dall’ambito applicativo del citato comma 3 dell’articolo 10 del *decreto* e rimane quindi assoggettata, all’atto della richiesta di formalità, ad imposta ipotecaria nella misura prevista dall’articolo 4 della Tariffa – misura elevata, dal 1° gennaio 2014, ad euro 200 per effetto delle disposizioni di cui all'art. 26, comma 2, del decreto-legge n. 104 del 2013 – a tassa ipotecaria e ad imposta di bollo.

Relativamente a quest'ultimo tributo, è opportuno precisare che considerazioni analoghe a quelle sopra svolte conducono a concludere che la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità sia, in linea generale, assoggettata all'imposta di bollo di cui all'articolo 3, comma 2-*bis*, della Tariffa, parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (attualmente, nella misura di 59,00 euro).

b) Iscrizione di ipoteca legale

L'ipoteca legale, come noto, è, ai sensi dell'articolo 2817 c.c., la garanzia spettante, tra gli altri, a "*l'alienante sopra gli immobili alienati per l'adempimento degli obblighi che derivano dall'atto di alienazione*".

Al riguardo, l'art. 2834 c.c. dispone che "*Il conservatore dei registri immobiliari, nel trascrivere un atto di alienazione o di divisione, deve iscrivere d'ufficio l'ipoteca legale che spetta all'alienante o al condividente a norma dei nn. 1 e 2 dell'art. 2817, a meno che gli sia presentato un atto pubblico o una scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente, da cui risulti che gli obblighi sono stati adempiuti o che vi è stata rinunzia all'ipoteca da parte dell'alienante o del condividente*".

L'istituto in argomento, in sostanza, ricollega direttamente il diritto all'ipoteca a determinati eventi giuridici che, *a priori*, il legislatore ha reputato idonei a far sorgere quel diritto. La *ratio* dell'istituto viene quindi ormai concordemente ricondotta ad uno speciale favore legislativo riconosciuto a determinati crediti (*rectius*, all'adempimento di tali crediti) in virtù della fonte dei medesimi o della persona del creditore; tale peculiare favore viene realizzato mediante l'obbligo previsto in capo al conservatore di procedere d'ufficio alla relativa iscrizione.

In tale assetto ordinamentale, si evidenzia come l'iscrizione di ipoteca legale in favore dell'alienante non denoti un legame di consequenzialità diretta con il trasferimento immobiliare in sé considerato, ma, piuttosto, si ricollega, in un rapporto di diretta conseguenza, alla obbligazione -

derivante dall'atto di alienazione e non ancora adempiuta da parte dell'acquirente (si pensi alla dilazione del pagamento del prezzo) - a garanzia del cui esatto adempimento tale iscrizione è stata espressamente preposta dal legislatore.

Ciò posto, la formalità di iscrizione di ipoteca legale dell'alienante non può considerarsi quale *"formalità direttamente conseguente"* all'atto di trasferimento cui fa riferimento il più volte menzionato comma 3, risultando non necessariamente ed univocamente collegata alla sussistenza di un evento traslativo, bensì immediatamente conseguente alla sussistenza di una obbligazione da adempiere.

Per quanto esposto, la formalità di iscrizione di ipoteca legale in argomento non rientra nell'ambito applicativo del più volte menzionato comma 3 dell'articolo 10 del *decreto* e rimane assoggettata, all'atto della relativa esecuzione da parte del conservatore, al trattamento fiscale previsto dalla Tariffa dell'imposta ipotecaria e dalla Tabella delle tasse ipotecarie allegate al TUIC, nonché ad imposta di bollo nella misura di cui all'art. 3, comma 2-bis, della Tariffa parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (59 euro).

c) *Cancellazioni ordinate in occasione di trasferimenti coattivi.*

In relazione alle modifiche tributarie in argomento introdotte dal menzionato articolo 10 del *decreto* vengono in rilievo, per i profili qui di interesse, anche i *"trasferimenti coattivi"*, espressamente ricompresi dal legislatore tra gli atti di trasferimento cui si riferisce la suddetta disposizione.

Per quanto concerne, in particolare, i decreti di trasferimento con cui il giudice dell'esecuzione trasferisce all'aggiudicatario il bene espropriato, si ritiene opportuno formulare alcune precisazioni con riferimento alle annotazioni richieste in forza dell'ordine di cancellazione emesso in tale sede.

Si rammenta, al riguardo, che, in materia di esecuzioni immobiliari, il comma 1 dell'articolo 586 c.p.c. dispone che avvenuto il versamento del prezzo, il giudice può pronunciare decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario il bene espropriato *"ordinando che si cancellino le trascrizioni dei pignoramenti e le iscrizioni ipotecarie"* che gravano sul bene trasferito.

In proposito, si ritiene dirimente porre attenzione al tenore testuale del più volte menzionato comma 3 nella parte in cui, prevedendo che sono sottoposti al nuovo trattamento tributario gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti, precisa che le formalità conseguenti cui fa riferimento sono quelle *"poste in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari"*.

Con tale costruzione testuale, la norma fa riferimento alle sole formalità che vengono effettuate per provvedere agli adempimenti catastali e di pubblicità immobiliare del "trasferimento" di cui trattasi.

Invero, le annotazioni di cancellazione (o restrizione di beni) scaturenti dall'ordine del giudice dell'esecuzione emesso in sede di decreto di trasferimento non sono poste in essere per effettuare l'adempimento pubblicitario relativo al trasferimento coatto disposto dal giudice, adempimento che si risolve nella formalità della trascrizione dell'evento traslativo, ossia nella trascrizione del decreto di trasferimento.

Le annotazioni di cancellazione in parola, pur correlate, per contesto operativo, al decreto di trasferimento - in quanto rinvengono il loro titolo nell'ordine giudiziale di cancellazione emesso nell'ambito del complesso provvedimento giudiziale di cui all'art. 586 c.p.c. - non sono funzionali all'inserimento nei pubblici registri dell'evento traslativo forzoso (cui provvede, invece, come detto, la trascrizione del decreto di trasferimento), ma attengono alla ben diversa funzione di realizzare la purgazione dei beni

staggiti dai gravami presenti sugli stessi cancellando le correlate iscrizioni ipotecarie e trascrizioni di pignoramento.

Ne consegue l'assoggettabilità delle annotazioni di cui trattasi, in sede di esecuzione da parte del conservatore, all'imposta ipotecaria di cui alla Tariffa allegata al TUIC, alle tasse ipotecarie ivi previste, nonché ad imposta di bollo nella misura di cui all'articolo 3, comma 2-*bis*, della Tariffa parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (59 euro).

6 REGOLE DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

6.1 La disciplina del 'prezzo-valore'

L'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 stabilisce che *"in deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del TUR, è fatta salva l'applicazione dell'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato TUR, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30%"*.

Con la richiamata disposizione, è stato stabilito, dunque, che in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva ed oggettiva e di specifiche condizioni, la base imponibile per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili abitativi, è costituita dal '*valore catastale*', a prescindere dal corrispettivo concordato in atto (sistema del *prezzo-valore*).

Tale disciplina che concretizza un sistema forfettario di determinazione della base imponibile non può essere ricondotta nell'ambito delle previsioni agevolative in termini di riduzione di aliquote, di imposte fisse o di esenzione dall'imposta di registro, cui deve intendersi riferito l'articolo 10, comma 4, del *decreto* e pertanto, la sua applicazione risulta confermata anche per gli atti stipulati in data successiva al 1° gennaio 2014 (si veda, in tal senso, la risposta resa dal Sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle Finanze all'interrogazione parlamentare n. 5-01523 del 27 novembre 2013)

Per completezza, si rammenta che, con risoluzione 17 maggio 2007, n. 102, è stato chiarito che il sistema del '*prezzo-valore'* non poteva trovare applicazione per i trasferimenti degli immobili ad uso abitativo avvenuti a seguito di espropriazione forzata e, in generale, per i trasferimenti coattivi di cui all'articolo 44 del TUR, in quanto per tali trasferimenti la base imponibile è determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione o all'indennizzo riconosciuto.

Il tema dell'applicabilità del sistema del *prezzo-valore* ai trasferimenti posti in essere in sede di espropriazione forzata e di pubblici incanti, di cui all'articolo 44 del TUR, è stato oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale, con la recente sentenza n. 6 del 15 gennaio 2014. A parere della Corte, la previsione dettata dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 è costituzionalmente illegittima "*nella mancata previsione – a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto – del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento, ai fini della determinazione dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, al valore tabellare dell'immobile"*.

La Corte rileva, infatti, che "*La mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo, all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato*".

In considerazione della decisione della Corte, si precisa, dunque, che il sistema di

determinazione della base imponibile del *prezzo-valore* trova applicazione, ricorrendone le condizioni, anche con riferimento ai trasferimenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, di cui all'articolo 44 del TUR.
In tal senso, devono, dunque, ritenersi superati i chiarimenti forniti da questa amministrazione con la citata risoluzione 17 maggio 2007, n. 102.

7. APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE MINIME DI REGISTRO

L'articolo 10, comma 2, del *decreto* prevede che per gli atti aventi ad oggetto trasferimenti o costituzione di diritti reali relativi a beni immobili, cui si applicano le aliquote proporzionali dell'imposta di registro stabilite dall'articolo 1 della Tariffa, "… *l'imposta, comunque non può essere inferiore a 1.000 euro*".
Al riguardo, appare opportuno chiarire, in via preliminare, che l'importo fissato dalla norma in 1.000 euro concretizza la misura minima di imposta da applicare per gli atti in argomento e non l'imposta effettiva da versare.
Per la registrazione di un atto di trasferimento immobiliare potrà essere corrisposto anche un importo inferiore a detto limite per effetto, ad esempio, della compensazione del credito d'imposta spettante per l'acquisto della '*prima casa*' (come già si è avuto modo di chiarire al paragrafo 1.1.2), o dello scomputo, dall'imposta dovuta per il contratto definitivo di compravendita, dell'imposta di registro corrisposta in sede di registrazione del contratto preliminare, in relazione a caparre o acconti di prezzo.

Esempio 4)

Compravendita di immobile *'prima casa'*, per il quale in sede di registrazione del contratto preliminare di vendita è stata corrisposta, oltre alla imposta fissa di registro, anche l'imposta di registro pari ad euro 800, in relazione ad un acconto-prezzo.

- imposta di registro proporzionale calcolata per l'atto definitivo, pari ad euro 900 (da arrotondare all'importo minimo di 1000 euro);
- imposta di registro da imputare all'imposta principale pari ad euro 800;
- imposta di registro da corrispondere in sede di registrazione del contratto definitivo: euro 200.

La misura minima dell'imposta di registro di 1.000 euro, prevista dall'articolo 10, comma 2 del *decreto* si aggiunge a quella prevista dall'articolo 41 del TUR, secondo il quale: "*L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima*, …." che trova applicazione per tutti gli atti diversi da quelli immobiliari, soggetti all'imposta proporzionale di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa.

Si rammenta, al riguardo, che per effetto della previsione recata dall'articolo 26 del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104 (convertito dalla legge 8 novembre 2013, n. 128) l'imposta fissa indicata nell'articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, è elevata ad euro 200. Al medesimo importo sono, inoltre, elevate le imposte fisse ipotecaria e catastale, applicabili, ad esempio, ad alcune tipologie di trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA.

Detto aumento riguarda, inoltre, l'imposta ipotecaria per le formalità, eseguite nei registri immobiliari, relative ad atti che non importano trasferimento di beni immobili ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento (a titolo meramente esemplificativo, contratti preliminari, locazioni ultranovennali, convenzioni, atti di vincolo, atti *mortis causa*, domande giudiziali e pignoramenti).

7.1 Criteri di applicazione dell'imposta minima di registro di 1.000 euro e dell'imposta fissa/minima di 200 euro di cui all'articolo 41 del TUR

Ai fini dell'applicazione dell'imposta minima di registro di 1.000 euro applicabile per i trasferimenti immobiliari di cui all'articolo 1 della Tariffa appare utile richiamare i principi già formulati da questa amministrazione, tra l'altro, con la circolare 29 maggio 2013, n. 18.

In tale sede, è stato chiarito che il principio generale a cui conformare la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, è sancito dall'articolo 21 del TUR, secondo il quale in presenza di un atto contenente più disposizioni, ciascuna disposizione soggiace ad autonoma imposizione, salvo quelle derivanti necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Si è anche visto che per "*disposizi*one" si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali.

Tali principi, affermati con la richiamata circolare, devono essere osservati anche con riferimento alla corretta applicazione dell'imposta minima di registro nella misura di 1.000 euro.

Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta minima di registro, occorre distinguere, dunque, tra:

- atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome;
-atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti

7.1.1 Applicazione dell'imposta minima in caso di atti plurimi

Si realizza un atto plurimo nel caso, ad esempio di unico venditore che vende vari immobili, ciascuno a un diverso acquirente; in tal caso, ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione.

Ai fini dell'imposta minima di registro, trovano applicazione i principi già forniti da questa amministrazione con la risoluzione 3 luglio 2008, n. 272, con

riferimento al caso di più disposizioni negoziali contenute nel medesimo contratto.

Invero, con il citato documento di prassi è stato chiarito che, nel caso in cui l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo dell'imposta di registro mentre l'importo complessivamente dovuto, commisurato a tutte le disposizioni, è superiore a quello minimo, l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio.

Esempio 5)

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti; l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

1. euro 600 per il trasferimento dell'immobile A nei confronti del primo soggetto;
2. euro 300 per il trasferimento dell'immobile B nei confronti del secondo soggetto;
3. euro 850 per il trasferimento dell'immobile C nei confronti del terzo soggetto.

Imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.750.

L'imposta ipotecaria e catastale è pari complessivamente ad euro 300.

Non è dovuta l'imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Con la richiamata risoluzione 3 luglio 2008, n. 272, è stato, inoltre, chiarito che l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa, una sola volta, qualora l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore alla misura fissa, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione. In considerazione di tale principio, si ritiene, dunque, che nei casi di più trasferimenti immobiliari soggetti all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, qualora l'imposta di registro su ciascuna disposizione

è inferiore alla misura minima di 1.000 euro, ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione, l'imposta minima di 1.000 euro è dovuta una sola volta.

Esempio 6)

Unico venditore che trasferisce diversi immobili a tre diversi acquirenti; l'imposta di registro proporzionale determinata in relazione a ciascun negozio è la seguente:

1. euro 300 per il trasferimento dell'immobile A nei confronti del primo soggetto;
2. euro 200 per il trasferimento dell'immobile B nei confronti del secondo soggetto;
3. euro 300 per il trasferimento dell'immobile C nei confronti del terzo soggetto.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000 (imposta proporzionale pari ad euro 800 adeguata all'importo di 1.000 euro).

L'imposta ipotecaria e catastale è pari complessivamente ad euro 300.

Non sono dovuti l'imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Nel diverso caso in cui nel medesimo atto sono contenute più disposizioni, delle quali solo alcune hanno ad oggetto trasferimenti immobiliari soggette all'imposta di registro proporzionale, tenuto conto che le nuove regole di tassazione riguardano i soli atti immobiliari soggetti all'articolo 1 della Tariffa, deve ritenersi che l'importo di euro 1.000 costituisca il limite minimo di imposta per le sole disposizioni aventi ad oggetto i trasferimenti immobiliari, mentre per le altre disposizioni deve essere applicata l'imposta di registro ordinariamente dovuta.

Esempio 7)

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, pari ad euro 900;

2) un trasferimento di immobile strumentale, soggetto ad Iva, nei confronti del soggetto B per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 200;

3) una cessione di quota sociale nei confronti del soggetto C, pari ad euro 200.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.400 (limite minimo di 1.000 euro, ed euro 400 per imposte fisse di registro).

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari complessivamente ad euro 100 sul trasferimento immobiliare 1) mentre per il trasferimento immobiliare imponibile, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1%.

E' dovuta l'imposta di bollo nella misura di euro 230,00, oltre alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all'immobile soggetto all'imposta di registro proporzionale.

Esempio 8)

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale, pari ad euro 500;

2) un trasferimento di immobile strumentale soggetto ad Iva nei confronti del soggetto B, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, pari ad euro 200;

3) una cessione di crediti nei confronti del soggetto C, per la quale trova applicazione l'imposta proporzionale di registro pari ad euro 80.

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.280.

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari complessivamente ad euro 100 sul trasferimento immobiliare 1) mentre per il trasferimento immobiliare imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1%.

E' dovuta l'imposta di bollo nella misura di euro 230, oltre alle tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all'immobile soggetto all'imposta di registro proporzionale.

Come si evince dall'esempio riportato, l'imposta proporzionale dovuta in relazione alla cessione di crediti, soggetta all'aliquota proporzionale di cui all'articolo 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR deve essere applicata nella misura proporzionale effettiva, ancorché inferiore alla misura fissa di euro 200.

Esempio 9)

Atto notarile recante le seguenti disposizioni negoziali:

1) un trasferimento immobiliare nei confronti del soggetto A, per il quale trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale del 2%, pari ad euro 900;

2) una divisione senza conguaglio per la quale trova applicazione l'imposta proporzionale dell'1%, pari ad euro 450;

L'imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.450

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari ad euro 100 sul trasferimento immobiliare soggetto ad imposta di registro con aliquota del 2% mentre, sulla divisione senza conguaglio le imposte ipotecaria e catastale sono pari ad euro 200 ciascuna.

E’ dovuta l’imposta di bollo nella misura di euro 230, oltre alle tasse ipotecarie e ai tributi speciali catastali, salvo che per le formalità relative all’immobile assoggettato all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa, parte prima, del TUR.

Esempio n. 10)

Atto di conferimento recante le seguenti disposizioni negoziali:

1. conferimento di un immobile abitativo da parte del socio A, per il quale trova applicazione l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento pari ad euro 450;
2. conferimento di un terreno edificabile da parte del socio B, per il quale trova applicazione l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento pari ad euro 500.

L’imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.000

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 200.

Non è dovuta l’imposta di bollo, né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

7.1.2 Applicazione dell’imposta minima in caso di unica disposizione

In relazione all’atto contenente un’unica disposizione, che si realizza, nel caso di vendita tra i medesimi soggetti, ad esempio di più beni immobili, anche soggetti ad aliquote diverse, l’imposta minima trova applicazione una sola volta qualora l’imposta proporzionale calcolata su ciascun bene risulti inferiore alla misura minima di euro 1.000.

Tale principio appare coerente con i chiarimenti forniti con la circolare n. 18 del 2013, con la quale è stato chiarito che nel caso in cui si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un’unica imposta fissa.

Esempio 11)

Unico venditore che trasferisce al medesimo acquirente un immobile abitativo '*prima casa*' e una pertinenza per la quale non ricorrono le condizioni per fruire dell'agevolazione.

- l'imposta di registro proporzionale del 2 per cento dovuta per il bene immobile è pari ad euro 600;
- l'imposta di registro proporzionale del 9 per cento per l'immobile pertinenziale è pari ad euro 200.

L'imposta di registro complessivamente dovuta sull'atto è pari ad euro 1.000.

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 100.

Non è dovuta l'imposta di bollo né le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Il principio delineato dalla circolare n. 18 del 2013, secondo cui nel caso in cui si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un'unica imposta fissa, trova una deroga nel caso di atti contenenti un'unica disposizione con pluralità di oggetti, dei quali solo alcuni sono assoggettati alle aliquote proporzionali previste dall'articolo 1 della Tariffa.

Come chiarito, infatti, l'importo di euro 1.000 costituisce il limite minimo di imposta per i beni immobili assoggettati alle aliquote proporzionali di cui all'articolo 1 della Tariffa, mentre in relazione agli altri oggetti trova applicazione l'imposta proporzionale (nella misura effettiva) o l'imposta fissa secondo le regole ordinarie.

Esempio 12)

Atto di conferimento di un immobile abitativo, di un credito e di un fabbricato, destinato specificamente all'esercizio di attività commerciali di cui all'articolo 4, lettera a), punto 2), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

1. l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento dovuta per il conferimento dell’immobile abitativo è pari ad euro 700;
2. l’imposta proporzionale di registro del 4 per cento per il conferimento del fabbricato strumentale per natura è pari ad euro 900;
3. l’imposta di registro proporzionale dello 0,50 per cento per il conferimento del credito è pari ad euro 150.

L’imposta di registro complessivamente dovuta sull’atto è pari ad euro 2.050.

Le imposte ipotecaria e catastale sono pari complessivamente ad euro 100 per il conferimento dell’immobile abitativo mentre, sono dovute, rispettivamente, nella misura proporzionale del 2 per cento e dell’1 per cento, per il conferimento del fabbricato strumentale.

E’ dovuta l’imposta di bollo, per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche nella misura di euro 300. Sono dovute le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all’immobile assoggettato all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa, parte prima, del TUR.

Come si evince dall’esempio riportato, l’imposta proporzionale dovuta in relazione agli oggetti diversi dagli immobili, soggetti alle aliquote proporzionali di cui all’articolo 1 della Tariffa, devono essere applicate nella misura proporzionale effettiva, ancorché inferiore alla misura fissa di euro 200.

Esempio n. 13)

Unico venditore che trasferisce al medesimo acquirente con atto notarile un immobile abitativo imponibile ai fini dell’IVA e un immobile abitativo, esente Iva, soggetto ad imposta di registro del 2 per cento.

- l’imposta di registro dovuta per il bene immobile soggetto ad IVA è pari ad euro 200;

- l’imposta di registro proporzionale del 2 per cento per l’immobile abitativo esente Iva è pari ad euro 850.

L’imposta di registro complessivamente dovuta sull’atto è pari ad euro 1.200

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura complessiva di euro 400 per il bene soggetto ad IVA e nella misura complessiva di euro 100 per il bene soggetto ad imposta di registro.

E’ dovuta l’imposta di bollo nella misura di euro 230, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, salvo che per le eventuali formalità relative unicamente all’immobile assoggettato all’imposta di registro di cui all’articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

8. SOPPRESSIONE DELLE AGEVOLAZIONI PREVISTE IN LEGGI SPECIALI

L’articolo 10 del *decreto* stabilisce, al comma 4, che *“In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali*”.

La dizione utilizzata dal legislatore è ampia, tale da ricomprendere tutte le agevolazioni relative ad atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso in genere, riconducibili nell’ambito applicativo dell’articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2014, non trovano più applicazione quelle previsioni normative che stabiliscono misure agevolate dell’imposta di registro intese quali riduzioni di aliquote, imposte fisse o esenzioni dall’imposta, per “*agli atti di cui ai commi 1 e 2*” del citato articolo 10; tali trasferimenti scontano, dunque, l’imposta di registro nella misura proporzionale ordinaria del 9, del 2 o del 12 per cento.

Restano, invece, applicabili le agevolazioni tributarie riferite ad atti non riconducibili nell’ambito dell’articolo 1 della Tariffa, ovvero atti non riconducibili tra quelli traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili

in genere o traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi.
Si riporta di seguito un elenco di previsioni normative che recano agevolazioni fiscali da ritenere non più applicabili per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali su beni immobili, posti in essere a titolo oneroso, a partire dal 1° gennaio 2014:

- Agevolazioni per i piani di recupero (articolo 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168): si tratta di agevolazioni previste per i trasferimenti di immobili compresi in piani di recupero ad iniziativa pubblica o privata, purché convenzionata, effettuati nei confronti dei soggetti che attuano il recupero, soggetti ad imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa; ai fini della individuazione della disciplina sui piani di recupero, detta norma agevolativa rinvia a quanto stabilito dagli articolo 27 e ss. della legge 5 agosto 1978, n. 457. Per effetto dell'entrata in vigore della disciplina introdotta dall'articolo 10 del decreto dal 1° gennaio 2014, i trasferimenti a titolo oneroso aventi ad oggetto beni immobili compresi in piani di recupero, devono essere assoggettati ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9% e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna;

- Agevolazioni per il compendio unico nei territori delle comunità montane (art. 5-bis legge 31 dicembre 1994, n. 97): tale previsione stabilisce che i trasferimenti di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti e di imprenditori agricoli professionali (IAP) che si impegnano a costituire un compendio unico e a coltivarlo e a condurlo per un periodo di almeno dieci anni, sono esenti, tra l'altro, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale e imposta di bollo. Tale disciplina trova applicazione anche in relazione ai piani di ricomposizione fondiaria e di riordino fondiario promossi da regioni, province, comuni e comunità montane. Anche in relazione a tali trasferimenti, posti in essere a titolo

oneroso, dal 1° gennaio 2014, trova applicazione la nuova disciplina introdotta dall'articolo 10 del *decreto;*

- Agevolazioni per il compendio unico in territori diversi dalle zone montane (combinato disposto dell'art. 5-*bis* della legge n. 97/94 e dell'articolo 5-bis del D.LGS n. 228/2001): L'agevolazione, consistente nella esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale e dalle imposte di ogni altro genere è riservata ai trasferimenti, aventi ad oggetto terreni agricoli in favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) che si impegnano a costituire un compendio unico in territori diversi dalle zone montane e a coltivarlo o condurlo per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento. In relazione a tali trasferimenti, posti in essere a titolo oneroso, dal 1° gennaio 2014, trova applicazione la nuova disciplina introdotta dall'articolo 10 del *decreto;*

- Agevolazioni per i trasferimenti a favore di giovani agricoltori (art. 14, comma 5, della legge n. 441 del 1998): I trasferimenti posti in essere in favore di giovani agricoltori, in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal Regolamento (CE) n. 950/07 erano soggetti all'imposta di registro, nella misura del 75% di quella prevista dall'articolo 1, nota I, della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR. Dal 1° gennaio 2014, tali trasferimenti saranno soggetti ad imposta di registro nella misura del 12% e alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna;

- Agevolazioni per l'acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali (articolo 7, comma 4, lettera b), legge 27 dicembre 1977, n. 984): Tale previsione stabilisce il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali. In relazione a tali trasferimenti, dal 1° gennaio 2014, trova applicazione la nuova disciplina introdotta dall'articolo 10 del *decreto;*

- **Agevolazioni per i trasferimenti di immobili dello Stato, enti previdenziali pubblici, regioni, enti locali, o loro consorzi, a favore di fondi di investimento immobiliare (articolo 9, comma 2, DL 25 settembre 2001, n. 351, convertito con modificazioni dalla legge 23 novembre 2001, n. 410)**: sulla base di quanto previsto da tale norma, i predetti trasferimenti, in favore di fondi di investimento immobiliare di cui all'articolo 37 del D LGS 24 febbraio 1998, n. 58, sono soggetti ad imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura di 516, 46 euro. Dal 1° gennaio 2014, tali trasferimenti devono essere assoggettati ad imposta di registro nella misura del 9% e del 12 % alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna.

- **Agevolazioni per i piani di insediamento produttivo e per l'edilizia economico popolare (art. 32 del DPR 29 settembre 1973, n. 601):** Tale previsione stabilisce che per gli atti di trasferimento della proprietà delle aree destinate ad insediamenti produttivi, per gli atti di concessione del diritto di superficie sulle stesse aree, per gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi, nonché per gli atti e i contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge 22 ottobre 1971, n. 865, l'imposta di registro si applica in misura fissa. Non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale. Dal 1° gennaio 2014, tali previsioni agevolative non trovano applicazione in relazione agli atti riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR.

Agevolazioni per i trasferimenti posti in essere nell'ambito delle convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione e per gli atti di obbligo (legge 27 gennaio 1977, n. 10): per tali trasferimenti si applica il regime di favore (imposta di registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) previsto dal citato articolo 32 del DPR n. 601 del 1973. Dal 1° gennaio 2014, tali previsioni agevolative non trovano applicazione in relazione agli atti riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR.

Agevolazioni per i trasferimenti di immobili da Comuni a fondazioni o a società di cartolarizzazione o ad associazioni riconosciute: l'articolo 1, comma 275, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, come modificato dall'articolo 1, comma 576, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, stabilisce che i trasferimenti di immobili di proprietà dei comuni, ivi comprese le operazioni di cartolarizzazione di cui alla legge n. 410 del 2001, in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione, associazioni riconosciute sono esenti, tra l'altro, dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto. Dal 1° gennaio 2014, tali previsioni agevolative non trovano applicazione in relazione agli atti riconducibili nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR.

9 REGIMI AGEVOLATIVI APPLICABILI

Come si è avuto modo di chiarire, l'articolo 10, comma 4, del *decreto* prevede la soppressione di tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.

La soppressione disposta dall'articolo 10, comma 4, non opera con riferimento a quelle previsioni normative che non si sostanziano in una riduzione di aliquote, nella previsione di una imposta fissa o nella esenzione dall'imposta di registro.

Tale soppressione non opera in relazione ad alcune previsioni fiscali, che sono funzionali alla disciplina di particolari istituti, che hanno una applicazione ampia, la cui riferibilità ai trasferimenti immobiliari è solo eventuale e prescinde dalla loro natura onerosa o gratuita.

Si pensi ad alcuni istituti, quali, la mediazione civile e commerciale, i procedimenti in materia di separazione e divorzio o la conciliazione giudiziale, che prevedono una normativa fiscale di carattere generale, che può trovare applicazione, tra l'altro, anche per i trasferimenti immobiliari, posti in essere nell'ambito degli stessi procedimenti.

Tali previsioni fiscali, come precisato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con nota prot. n. 2.225 del 5 febbraio 2014, devono "*essere ritenute ancora vigenti, atteso che appare ragionevole ritenere che l'intervento del legislatore non avesse la finalità di modificare, con un provvedimento di natura fiscale, il corretto svolgimento delle procedure in questione…*".

Restano, parimenti, applicabili quelle agevolazioni tributarie riferite ad atti non riconducibili tra quelli a titolo oneroso di cui all'articolo 1 della Tariffa.

In deroga alla previsione di cui all'articolo 10, comma 4, del *decreto* che sopprime tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, l'articolo 1, comma 608, della *legge di stabilità 2014* ha previsto espressamente che tale soppressione non si applica per le agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina, di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

Inoltre, l'articolo 1, comma 737, della *legge di stabilità per il 2014* introduce, a decorrere dal 1° gennaio 2014, una previsione normativa che stabilisce la tassazione nella misura fissa di 200 euro, ai fini dell'imposta di registro ipotecaria e catastale, per i trasferimenti gratuiti di beni effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione di enti

Si riporta di seguito un elenco delle previsioni fiscali che, sulla base di tali criteri, trovano applicazione anche a seguito della efficacia della previsione recata dall'articolo 10, comma 4, del *decreto.*

Ulteriori chiarimenti potranno essere formulati su diverse specifiche previsioni con successivi documenti di prassi.

9.1 La mediazione civile e commerciale

La mediazione è un istituto finalizzato alla conciliazione delle controversie civili e commerciali, disciplinato dal decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28.

L'articolo 1 dello stesso decreto legislativo definisce la mediazione come "*l'attività, comunque denominata svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole per la*

composizione di una controversia, sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa".

Il procedimento è finalizzato, pertanto, secondo la definizione propria dello stesso articolo 1, lettera c), alla conciliazione che rappresenta la "*composizione di una controversia a seguito dello svolgimento della mediazione*".

Al fine di incentivare l'accesso da parte dei cittadini a tale procedimento, che costituisce uno strumento di risoluzione delle controversie, alternativo a quello giudiziario, il legislatore ha introdotto all'articolo 17 del decreto legislativo n. 28 del 2010 una specifica disciplina fiscale di carattere agevolativo.

Tale disposizione stabilisce al comma 2, che "*Tutti gli atti, documenti e provvedimenti relativi al procedimento di mediazione sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura*".

Inoltre, il successivo comma 3 stabilisce che "*il verbale di accordo è esente dall'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente*".

Si ritiene che tale regime di favore, funzionale alla operatività dell'istituto della mediazione, trovi applicazione anche per i verbali recanti trasferimenti di immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi in data successiva al 1° gennaio 2014, in quanto l'articolo 10, comma 4, del *decreto* non esplica effetti in relazione alle norme che disciplinano detto istituto.

9.2 Procedimenti in materia di separazione e divorzio

L'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, dispone che "*tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa*".

Come chiarito con la circolare 21 giugno 2012, n. 27, tali disposizioni di favore si riferiscono a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici 'relativi' al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso.

Qualora nell'ambito di tali procedimenti, vengano posti in essere degli atti di trasferimento immobiliare, continuano ad applicarsi, anche successivamente al 1° gennaio 2014, le agevolazioni di cui alla citata legge n. 74 del 1987.

L'articolo 10, comma 4, del *decreto* non esplica effetti con riferimento a tali disposizioni agevolative che assicurano l'operatività dell'istituto in argomento.

In merito all'applicazione di tale disposizione agevolativa, si rinvia ai chiarimenti già formulati da questa Agenzia, tra l'altro, con la circolare 29 maggio 2013, n. 18 (*paragrafo* n. 1.15).

9.3 La conciliazione giudiziale

L'articolo 9, comma 9, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000) ha introdotto un particolare regime di esenzione fiscale per gli atti di conciliazione, stabilendo che "*Sono esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni*"(euro 51.645,69.

La norma esentativa citata, riguarda i verbali giudiziali che statuiscono la conciliazione tra le parti, dinanzi ad un giudice, nell'ambito di un processo.

Tale previsione agevolativa funzionale all'istituto della conciliazione giudiziale trova applicazione anche in relazione ai verbali di conciliazione recanti trasferimenti di immobili o il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari di godimento, conclusi a decorrere dal 1° gennaio 2014.

In merito all'applicazione di tale disposizione, si rinvia ai chiarimenti forniti da questa amministrazione con la risoluzione 6 agosto 2009, n. 206.

9.4 Agevolazioni per la piccola proprietà contadina

L'articolo 10, comma 4 del *decreto,* come modificato dall'articolo 1, comma 608, della *legge di stabilità 2014* prevede che *"In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25*"."*.*

Per effetto di tale disposizione, dunque, anche per gli atti di trasferimento posti in essere in data successiva al 1° gennaio 2014, trovano applicazione, in presenza dei requisiti previsti, le disposizioni agevolative introdotte per la piccola proprietà contadina, dal citato l'articolo 2, comma 4-*bis.*

Tale disposizione stabilisce che: "*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento*".

I beneficiari "*decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente*" .

La disposizione in commento stabilisce, inoltre, che "*sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni"*

Con riferimento al regime agevolativo in argomento, questa amministrazione ha avuto modo di fornire chiarimenti con la risoluzione 17 maggio 2010, n. 36 e la circolare 29 maggio 2013, n. 18, cui si rinvia.

Per quanto attiene ai requisiti previsti dalla norma per fruire delle agevolazioni, si rammenta che possono beneficiare di tale agevolazione i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tenuta presso l'INPS; sotto il profilo oggettivo risultano interessati solo gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

Ai fini della qualificazione dell'imprenditore agricolo professionale, si rinvia alle previsioni recate dal D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, recante disposizioni in materia di soggetti, attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura.

Per gli atti di trasferimento in argomento, non trovano, dunque applicazione le aliquote dell'imposta di registro proporzionali di cui all'articolo 1 della Tariffa, e conseguentemente il sistema delineato dal legislatore per tali atti.

G*li atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, in presenza delle condizioni soggettive ed oggettive previste dal citato articolo 2, comma 4-bis sono soggetti alle imposte* fisse di registro ed ipotecaria, nella misura di 200 euro, all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento, nonché ai tributi speciali catastali e alle tasse ipotecarie.

In relazione a tali atti, non deve essere applicata l'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 642.

Esempio 14)

Atto recante il trasferimento di un fabbricato strumentale e di un terreno agricolo, a favore di un soggetto IAP, per il quale ricorrono le condizioni di cui all'articolo 2, comma 4-*bis* del decreto-legge n. 194 del 2009.

- l’imposta di registro dovuta per il trasferimento del terreno agricolo, per il quale trova applicazione il regime di favore, è pari ad euro 200.
- l’imposta di registro proporzionale del 9 per cento dovuta per il trasferimento del fabbricato strumentale è pari ad euro 800.

L’imposta di registro complessivamente dovuta è pari ad euro 1.200.

In relazione al trasferimento del terreno agricolo è dovuta l’imposta ipotecaria nella misura di euro 200 e l’imposta catastale nella misura dell’1 per cento, mentre per il trasferimento del fabbricato strumentale sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva di euro 100.

Non è dovuta l’imposta di bollo mentre restano applicabili le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

9.5 Atti di riorganizzazione tra enti

L’articolo 1 , comma 737, della *legge di stabilità per il 2014* dispone che “ *Agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell’ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 euro ciascuna*”.

Inoltre, il secondo periodo del medesimo comma stabilisce che le predette disposizioni si applicano agli “*…atti pubblici formati e alle scritture private autenticate a decorrere dal 1° gennaio 2014, nonché alle scritture private non autenticate presentare per la registrazione dalla medesima data.*

La disposizione in commento introduce, dunque, un regime agevolativo, ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale per gli atti di trasferimento di beni a titolo gratuito di qualsiasi natura (beni immobili, mobili, ecc.), posti in essere nell’ambito di operazioni di riorganizzazioni di enti appartenenti per legge alla medesima *struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.*

Tali atti sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e, qualora rechino il trasferimento a titolo gratuito di beni immobili, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200.

Il regime in argomento trova applicazione, ad esempio, per le operazioni di riorganizzazione volte all'accorpamento di strutture provinciali facenti capo ai medesimi enti in regionali, o per l'accorpamento di unità territoriali di federazioni di categoria.

9.6 Fondi immobiliari

L'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, come sostituito dall'articolo 3-quater del DL 3 agosto 2004, n. 220, convertito con la legge 19 ottobre 2004, n. 257, prevede che "*gli apporti ai fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, si considerano compresi, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, tra le operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, nonché, agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, tra gli atti previsti nell'articolo 4, comma 1, lettera a), numero 3), della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nell'articolo 10, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e successive modificazioni, e nell'articolo 4 della tariffa allegata al citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 347 del 1990…*"

Tale previsione stabilisce, dunque, che gli apporti di immobili a fondi immobiliari chiusi, se costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, sono equiparati, ai conferimenti di azienda, e, in quanto tali, costituiscono operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972.

Per tali operazioni trova applicazione l'imposta di registro nella misura fissa, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera a), numero 3), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR. Tale disposizione stabilisce, infatti, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per i conferimenti di azienda.

Anche le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura fissa, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del TUIC e dell'articolo 4 della Tariffa, allegata al medesimo TUIC.

Si rammenta, inoltre, che l'articolo 38 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con la legge 30 luglio 2010, n. 122 ha esteso il regime previsto dal citato articolo 8, comma 1-*bis*, anche agli apporti aventi le medesime caratteristiche effettuati da enti pubblici e privati di previdenza obbligatoria.

Il citato articolo 38 stabilisce, infatti, che "*le disposizioni di cui all'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, si applicano anche agli apporti effettuati da enti pubblici e privati di previdenza obbligatoria*".

A parere della scrivente, l'applicazione di tali previsioni che non concretizzano norme agevolative ai fini dell'imposta di registro, in termini di riduzione di aliquote, di applicazione di imposte fisse o di esenzione dall'imposta, deve ritenersi confermata anche in relazione ad apporti posti in essere in data successiva al 1° gennaio 2014.

Con le richiamate previsioni, il legislatore ha, infatti, inteso qualificare le operazioni in argomento, considerandole, sia ai fini dell'IVA che delle imposte di registro, ipotecarie e catastali quali conferimenti di azienda.

In relazione a tali previsioni, non trova, dunque, applicazione la norma di soppressione recata dal più volte citato articolo 10, comma 4, del *decreto*.

Ad analoghe conclusioni, deve giungersi anche con riferimento alla previsione recata dall'articolo 35, comma 10-*ter*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la legge 4 agosto 2006, n. 248, che prevede la riduzione alla metà delle aliquote delle imposte ipotecarie e catastali da applicare in relazione alle cessioni di immobili strumentali, che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.

A parere della scrivente, l'applicazione della richiamata previsione deve ritenersi confermata anche per le cessioni effettuate in data successiva al 1° gennaio 2014; l'articolo 10, comma 4, del *decreto* stabilisce, infatti, la soppressione delle agevolazioni relative ad atti soggetti all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa.

Tale previsione non esplica, invece, effetti, in relazione agli atti di trasferimenti di immobili strumentali soggetti ad IVA, come nel caso di specie, per i quali, in applicazione del principio di alternatività IVA - Registro, non è dovuta l'imposta di registro nella misura proporzionale.

9.7 Agevolazioni previste per la partecipazione all'esposizione universale di Milano del 2015 (EXPO 2015)

L'articolo 19, comma 6, dell'accordo internazionale stipulato tra il Governo Italiano e il Bureau International Des Expositions sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione Universale di Milano del 2015, stipulato a Roma l'11 luglio 2012, prevede che *"gli atti, transazioni ed operazioni finanziarie relativi ai terreni, ai fabbricati e alle aree fabbricabili necessari all'Organizzatore per la realizzazione dell'Expo Milano 2015 sono esenti dalle imposte di bollo, registro, ipotecarie e catastali"*.

Tenuto conto che le richiamate previsioni normative sono state adottate dal Governo della Repubblica Italiana sulla base di un accordo internazionale, si precisa che le stesse non sono riconducibili nell'ambito delle agevolazioni soppresse dal comma 4 dell'articolo 10 del *decreto.*

Pertanto, le previsioni agevolative recate dall'articolo 19, comma 6, dell'accordo citato trovano applicazione anche in relazione ad atti posti in essere in data successiva al 1° gennaio 2014.

10. DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

10.1 Decorrenza delle nuove disposizioni in materia di imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale per gli atti di trasferimento e di costituzione di diritti reali immobiliari

Al fine di stabilire la decorrenza delle nuove misure dettate dall'articolo 10 del *decreto* in merito alla tassazione degli atti immobiliari, si richiama la previsione contenuta nel comma 5 del citato articolo 10, il quale chiarisce che "*le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014*".

In assenza di una puntuale individuazione della decorrenza delle nuove misure, appare utile richiamare i principi dettati, ai fini dell'imposta di registro, dall'articolo 79 del TUR.

In considerazione di tale disposizione, come peraltro chiarito con la circolare 10 giugno 1986, n. 37, la legge applicabile alle singole fattispecie impositive previste negli atti pubblici, negli atti giudiziari e nelle scritture private autenticate, è quella vigente alla data di formazione di tali atti e non alla data della loro registrazione, mentre per le scritture private non autenticate è applicabile il regime tributario in vigore al momento della registrazione.

Sulla base di tali principi, si chiarisce, dunque, che le disposizioni recate dall'articolo 10 del *decreto* trovano applicazione per gli atti pubblici formati o autenticati a partire dal 1° gennaio 2014 e per gli atti giudiziari pubblicati o emanati a partire dalla medesima data. Per quanto riguarda, invece, le scritture private non autenticate occorre considerare la data di richiesta della registrazione, e, pertanto, il nuovo regime tributario trova applicazione per le scritture private presentate per la registrazione a partire dal 1° gennaio 2014.

Al riguardo, appare utile precisare, inoltre, con riferimento agli atti sottoposti a condizione sospensiva, che l'articolo 27 del TUR prevede che "*Gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa*".

Successivamente, ovvero "*Quando la condizione si verifica o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa..."* è dovuta la differenza *"...tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione*".

In considerazione della formulazione utilizzata dall'articolo 27, ne discende che per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, formati in data antecedente al 1° gennaio 2014, il calcolo dell'imposta dovuta deve essere effettuato sulla base delle norme vigenti al momento di formazione dell'atto. Pertanto, qualora l'atto di trasferimento immobiliare sia stato formato nel 2013, ma la condizione sospensiva si verifica dopo il 1° gennaio 2014, le aliquote applicabili, ai fini dell'imposta di registro, sono quelle vigenti al momento della formazione dell'atto sospensivamente condizionato (2013).

L'atto di avveramento della condizione redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata sarà invece soggetto a registrazione con applicazione dell'imposta principale nella misura fissa di euro 200,00.

10.2 Decorrenza dell'aumento delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale

Come anticipato al paragrafo 7, per effetto della previsione recata dall'articolo 26, comma 2, del decreto-legge n. 104 del 2013, l'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad euro 200.

Per quanto riguarda l'applicabilità di tale nuova misura pari ad euro 200, l'articolo 26, comma 3, del medesimo decreto-legge, stabilisce che "*Le disposizioni del comma 2 hanno effetto dal 1º gennaio 2014 e, in particolare,*

hanno effetto per gli atti giudiziari pubblicati o emanati, per gli atti pubblici formati, per le donazioni fatte e per le scritture private autenticate a partire da tale data, per le scritture private non autenticate e per le denunce presentate per la registrazione dalla medesima data, nonché per le formalità di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite e per le domande di annotazione presentate a decorrere dalla stessa data".

La norma in commento, al fine di stabilire l'efficacia della nuova misura dell'imposta fissa, attribuisce rilievo, dunque, in linea generale, alla data di emanazione, formazione o autentica dell'atto ovvero per le scritture private non autenticate e per le denunce alla data di registrazione di detti atti.

Da ciò consegue, che in presenza dei richiamati atti, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'innalzamento dell'importo delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa decorre dalla data di pubblicazione o emanazione dell'atto giudiziario, dalla data di formazione dell'atto pubblico, dalla data della donazione o dell'autentica della scrittura privata; per le scritture private non autenticate e per le denunce presentate per la registrazione, le nuove misure decorrono dalla data di registrazione.

Per quanto riguarda, in particolare, l'imposta ipotecaria da riscuotere "*all'atto della richiesta della formalità*" (ai sensi del combinato disposto degli artt. 12, seconda parte, e 13 del TUIC), considerato che il relativo presupposto è individuabile nella esecuzione della formalità nei registri immobiliari (cfr. circolare n. 1/T del 4 febbraio 2005), ne consegue che, ai fini della determinazione del trattamento tributario applicabile, dovrà farsi riferimento alla data di presentazione delle formalità di trascrizione, di iscrizione o di rinnovazione e alla data del deposito delle domande di annotazione.

A tale proposito, è opportuno rammentare che, in ordine alla riscossione delle imposte ipotecaria e catastale, il TUIC dispone, all'articolo 12, che "*gli uffici del registro sono competenti per l'imposta catastale e per l'imposta ipotecaria relativa 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".
L'articolo 13, comma 2, del TUIC prevede poi che: "*gli uffici dei registri immobiliari riscuotono l'imposta ipotecaria di loro competenza all'atto della richiesta della formalità, salvo quanto disposto dall'articolo 33, comma 1-bis, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346*".

Posto che la novella normativa non incide sui procedimenti, ne deriva che: a) in sede di registrazione, gli Uffici territoriali - Entrate devono riscuotere l'imposta ipotecaria solo in relazione agli atti che importano il trasferimento di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento (quali, ad esempio, gli atti di compravendita, di permuta o di conferimento). Per quanto riguarda, invece, l'imposta catastale, si precisa che gli uffici territoriali sono in ogni caso competenti alla riscossione di detta imposta anche in relazione ad atti che non importano il trasferimento di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento (si pensi, ad esempio all'imposta catastale dovuta nella misura di euro 50, in relazione ad un atto di rettifica di un precedente atto di compravendita assoggettato alle aliquote previste dall'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR) che importa formalità presso il catasto. Gli uffici territoriali- Entrate sono, inoltre, competenti alla riscossione delle imposte dovute sulle trascrizioni relative a certificati di denunciata successione. Si rammenta che per gli atti pubblici e per le scritture private autenticate l'assolvimento dell'imposta deve essere effettuato, in linea generale, con le modalità telematiche previste per la registrazione mediante Modello Unico Informatico, di cui all'articolo 3-*bis* del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463;

b) in sede di esecuzione delle formalità ipotecarie, i Servizi di Pubblicità Immobiliare sono competenti a percepire l'imposta ipotecaria per tutte le altre ipotesi (fra cui si ricordano, a titolo esemplificativo, le trascrizioni degli atti di

fusione e di scissione di società - cfr. ris. 61/E del 28 giugno 2010 – di mutamento di denominazione o ragione sociale, degli atti di natura vincolativa, esecutivi e cautelari, delle domande giudiziali, l'iscrizione delle ipoteche, le annotazioni a precedenti formalità). Ciò, anche dove trova applicazione la misura fissa di euro 50 di cui al *decreto* (si pensi, ad esempio, alle formalità in rettifica di quelle eseguite in conseguenza di atti soggetti all'imposta proporzionale di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa allegata al TUR).

I Servizi di Pubblicità Immobiliare sono inoltre competenti a riscuotere le tasse ipotecarie, previste dalla Tabella allegata al TUIC per l'esecuzione delle formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione.

Per quanto concerne poi i tributi speciali catastali, previsti per le volture richieste presso il catasto, è opportuno rammentare che, in linea generale, la domanda di voltura è assoggettata al tributo nella misura di 55 euro fissata dalla Tabella[1] allegata al decreto-legge 31 luglio 1954, n. 533, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 settembre 1954, n. 869, e successive modificazioni.

Laddove, peraltro, le volture siano eseguite in modo automatico da nota di trascrizione[2], in luogo del tributo speciale catastale si applica la tassa ipotecaria di 55 euro stabilita al numero 1.2 della Tabella allegata al TUIC, misura che si aggiunge, per ogni formalità con efficacia anche di voltura, alla tassa di 35 euro prevista per le note di trascrizione e le domande di annotazione.

Alla luce di quanto sopra, il tributo speciale catastale trova applicazione per le volture non eseguite automaticamente da nota di trascrizione, come, ad esempio, nel caso degli atti aventi ad oggetto la variazione della denominazione, della ragione sociale o della sede di persone non fisiche, per i quali non sia richiesta la

[1] Cfr. Titolo III della Tabella A allegata al decreto-legge n. 533 del 1954, come sostituito dall'allegato al D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 24 novembre 2006, n. 286, e modificato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, nel testo integrato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44.

[2] In base alle previsioni di cui all'art. 2 comma 1-*septies* del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 , convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, ovvero utilizzando le procedure telematiche di cui all'art. 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463 (Modello Unico Informatico).

trascrizione, nonché nel caso degli atti aventi per oggetto immobili ubicati nei territori ove vige il sistema tavolare.

Sia per quanto concerne le imposte ipotecarie di competenza dei Servizi di Pubblicità immobiliare (dovute, come detto, in relazione ad atti che non importano il trasferimento di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento), sia per quanto concerne le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali, restano comunque ferme le attuali modalità di pagamento, che, per gli atti pubblici e le scritture private autenticate trasmessi per via telematica con le procedure di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463 (Modello Unico Informatico), è effettuato, di norma, con modalità telematiche.

Da ultimo, appare utile precisare che, per quanto riguarda le imposte fisse ipotecaria e catastale, dovute in relazione alle dichiarazioni di successione, in linea generale, la misura dell'imposta fissa applicabile è quella vigente alla data di apertura della successione.

Tale principio trova una deroga per le dichiarazioni di successione che si sono aperte nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni risultava soppressa per effetto delle previsioni recate dall'articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.

In tale ipotesi, come chiarito con la risoluzione 9 gennaio 2006, n. 6, cui si rinvia, la misura dell'imposta fissa ipotecaria e catastale deve essere determinata in considerazione delle norme vigenti alla data di presentazione della dichiarazione di successione, a prescindere dalla data di apertura della stessa.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali, dagli Uffici territoriali - Entrate e dagli Uffici provinciali -Territorio.

Roma, 21 febbraio 2014

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA