

Studio n. 1011-2013/T

La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014

(Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributarî l'11 dicembre 2013)

(Approvato dal CNN il 13 dicembre 2013)

Sommario: 1. Gli atti di cui all'art. 1 della tariffa; 2. I riflessi sulla tassazione delle cessioni soggette ad IVA; 3. La tassazione degli acquisti della cd. prima casa; 4. I trasferimenti a titolo oneroso dei terreni agricoli; 5. La tassazione degli atti societari; 6. L'imposta "minima" per gli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso; 6.1 L'imposta "minima" per alcune fattispecie particolari; 6.2 La natura dell'ammontare minimo – lo scomputo; 7. Il cd. assorbimento degli altri tributi: le regole del comma 3 dell'art. 10; 8. La soppressione di esenzioni e agevolazioni; 9. L'entrata in vigore della disciplina dell'art. 10; 10. Aumento delle imposte fisse nella misura di 200 euro: decorrenza.

1. Gli atti di cui all'art. 1 della tariffa

L'art. 10 d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, modificato dall'art. 26, comma 1, d.l. n. 104 del 12 settembre 2013, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128 ⁽¹⁾, intervenendo direttamente sull'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro, di seguito TUR), semplifica, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e dei trasferimenti coattivi, prevedendo l'aliquota "ordinaria" nella misura del 9 per cento (comprensiva dell'assorbimento dell'imposta di bollo, tributi speciali catastali e tasse ipotecarie, cfr. infra par. 7).

L'aliquota è ridotta al 2 per cento nel caso in cui il trasferimento abbia per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle della categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis (cfr. infra par. 3).

Nel d.d.l. di stabilità del 2014, attualmente in corso di approvazione (comunque in vigore dal 1° gennaio 2014), è stata apportata un'ulteriore modifica all'art. 1 della tariffa per cui: «*Se il trasferimento ha 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: 12 per cento» (cfr. infra par. 4).

In tutte le ipotesi di cui sopra, l'imposta non può essere comunque inferiore a 1.000 euro ed in relazione alle medesime sono soppresse le esenzioni e le agevolazioni tributarie in vigore, anche se previste in leggi speciali.

La disciplina non incide sulla determinazione della base imponibile che risulta dunque immutata rispetto all'attuale regolamentazione dell'imposta di registro, compresa la disciplina del cd. prezzo valore. Tale interpretazione è stata confermata in occasione di una risposta di Pier Paolo Baretta, Sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle Finanze, ad un'interpellanza parlamentare (5-01523 Gebhard) del 27 novembre 2013 per cui *“tale disciplina si presenta come un sistema forfettario di determinazione della base imponibile e, quindi, non può essere ricondotto tra le previsioni di esenzioni o di agevolazioni cui fa riferimento l'articolo 10, comma 4, del citato decreto legislativo n. 23 del 2011”*.

Ulteriore novità, sempre nell'ottica della semplificazione, è che nelle ipotesi in cui il trasferimento a titolo oneroso sia assoggettato ad imposta proporzionale ai sensi dell'art. 1 della tariffa, anche nella misura minima di 1000 euro, esso è esente dagli altri tributi indiretti.

Ed infatti, la tassazione proporzionale di registro, nella prima formulazione dell'art. 10 d.lgs. n. 23 cit. risultava *“assorbente”* anche dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie sia per *“gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2”* (imposta di registro con aliquota del 2% o del 9%, e misura minima di 1000 euro) sia per *“tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari”*. Il comma 1 dell'art. 26 d.l. n. 104/2013 è poi intervenuto a modificare tale disciplina introducendo, in luogo dell'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale, l'assoggettamento degli atti sopra indicati *“a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta”*.

Pertanto, all'esito delle modifiche *“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 o 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”*.

Stante la formulazione del comma 3 dell'art. 10 (che espressamente si riferisce all'imposta dei commi 1 e 2), anche nell'ipotesi in cui l'imposta di registro applicabile agli atti di cui al comma 1 dell'art. 10 d.lgs. n. 23 cit. sia determinata nella misura minima di 1000 euro, a tale importo andranno aggiunte le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di cinquanta euro ciascuna.

Pertanto, dal 1° gennaio 2014 per effetto della disposizione di cui al riportato comma 3 tutti gli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso sono assoggettati alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di cinquanta euro ciascuna a prescindere dalle diverse previsioni del d.lgs. n. 347/1990 (si pensi, ad esempio, alle imposte ipotecarie e catastale proporzionali nella misura complessiva del 4 per cento per i piani urbanistici particolareggiati o all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento e all'imposta ipotecaria nella misura fissa di 168 euro negli acquisti a titolo oneroso a favore dei Comuni).

Si tratta di una riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso che, circoscrivendo a sole tre aliquote l'imposizione proporzionale, stravolge in maniera radicale l'impianto normativo precedente, storicamente consolidato, in ragione di una differenziazione delle fattispecie imponibili sia al fine di un'imposizione proporzionale (con aliquote del registro determinate nelle misure dell' 1%, 3%, 7%, 8%, 15%) che fissa.

Questa riforma, che senza dubbio rappresenta una semplificazione anche ai fini dell'attuazione delle imposte indirette (sia nella fase della liquidazione che dell'eventuale contenzioso), comporta tuttavia innegabilmente un innalzamento dell'imposizione per tutte quelle fattispecie precedentemente disciplinate da norme di agevolazione, inserite o meno nel previgente art. 1 della tariffa parte prima allegata al TUR, alcune con un evidente impatto economico e sociale.

Del resto anche la misura di 1000 euro quale "imposta minima" determina un aumento dell'imposizione in tutte quelle fattispecie, certo di non poco rilievo in alcuni territori italiani, in cui alla base dell'atto di trasferimento siano posti immobili (abitazioni, pertinenze, terreni agricoli) di esiguo valore.

Con riferimento all'art. 1 della tariffa verranno meno, a prescindere da ogni valutazione in merito alla loro eventuale natura di agevolazione, le aliquote ridotte previste per l'acquisto di:

- immobili di interesse storico e artistico (si ricorda che in merito a questa previsione la stessa Corte costituzionale ha ritenuto che non si trattasse di norma agevolativa ma di regime di "equa riparazione" a fronte degli obblighi conservativi. Tale ragione giustifica ad esempio anche l'esenzione dall'imposta sulle successioni e la misura fissa dell'imposta di donazione);

- di abitazioni esenti da IVA da parte delle società immobiliari di rivendita che si impegnino a ritrasferirle entro tre anni (misura che fu introdotta al fine di riequilibrare dal punto di vista fiscale la deroga all'alternatività IVA/registro che avrebbe altrimenti comportato un forte disincentivo per le società immobiliari);

- di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto ⁽²⁾. In

particolare con riferimento a questa fattispecie, vale quanto appena sopra segnalato: a fronte della soppressione dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro dell'1%, devono ritenersi non più dovute anche l'imposta ipotecaria 'rafforzata' (nella misura del 3%, ai sensi dell'art. 1-bis della tariffa allegata al TU n. 347/90) e l'imposta catastale con aliquota dell'1% (ai sensi dell'art. 10 del TU n. 347). Anche se il legislatore non ha provveduto ad un'abrogazione espressa dell'art. 1-bis della tariffa o dell'art. 10 del TU n. 347 'in parte qua' in materia di imposte ipotecaria e catastale, la norma contenuta nell'art. 10 comma 3 d.lgs. n. 23/2011 circa l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro cinquanta è 'tranciante', riferendosi - come si diceva - a "tutti gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2", e cioè all'imposta di registro - con le nuove aliquote - dovuta in misura proporzionale, e pertanto comportando indirettamente la modifica delle norme menzionate del TU n. 347.

Con riferimento all'art. 1 della tariffa sono soppresse le disposizioni che prevedono l'imposizione in misura fissa, anche in questo caso a prescindere dalla loro eventuale natura agevolativa, per gli acquisti:

- di immobili da parte dello Stato, enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente dagli stessi, ovvero a favore di comunità montane ⁽³⁾;
- di immobili a favore di Onlus e di Ipad riordinate in aziende di servizi o in Onlus;
- di immobili situati all'estero.

Con particolare riguardo alla fattispecie del trasferimento a titolo oneroso degli immobili situati all'estero si evidenzia che la previsione della misura fissa poteva essere ricondotta ad esigenze di sistema sia sul piano sostanziale, quanto alla territorialità, sia sul piano applicativo, quanto alla determinazione della base imponibile. Pertanto, se ad una prima lettura il nuovo art. 1 della tariffa parte prima sembrerebbe condurre anche per questa ipotesi all'imposizione proporzionale, tale effetto sembra abnorme dal punto di vista sistematico anche in considerazione della circostanza che - allo stato - non sarebbe neanche prospettabile in via interpretativa un'armonizzazione dell'applicazione della nuova aliquota con regimi fiscali previsti per la tassazione dei beni in Italia, quali ad esempio il cd. prezzo-valore, o l'aliquota ridotta per l'acquisto della cd. prima casa; regimi che sulla base della normativa vigente non sembrerebbero applicabili agli acquisti di immobili situati all'estero. E' evidente che laddove si acceda all'imposta in misura proporzionale, ai sensi del comma 2 dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 cit., per il trasferimento a titolo oneroso dei suddetti immobili l'imposta proporzionale di registro dovrà ritenersi dovuta in misura non inferiore a 1000 euro, mentre per quanto riguarda l'assorbimento degli altri tributi indiretti, di cui al comma 3 del medesimo articolo, lo stesso avrebbe effetti limitatamente all'imposta di bollo.

2. I riflessi sulla tassazione delle cessioni soggette ad IVA

Le modifiche normative relative alla tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso hanno, come visto, ad oggetto gli atti di cui all'art. 1 della tariffa, parte prima, del TUR, soggetti all'imposizione proporzionale di registro (nella misura del 2 o del 9 o del 12 per cento).

La riforma, quindi, ha un impatto limitato con riguardo ai suddetti trasferimenti rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

Più precisamente, sono interessate dalle novità introdotte dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 cit. solo:

- le cessioni dei fabbricati abitativi e delle relative pertinenze effettuate da soggetti passivi IVA in esenzione dal tributo ai sensi dell'art. 10 n. 8-*bis* d.p.r. n. 633/1972 e le cessioni di immobili esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 n. 27-*quinquies* del medesimo decreto, in quanto atti soggetti, per la deroga al principio di alternatività (*ex art. 40 TUR*) all'imposta di registro proporzionale di cui all'art. 1 della tariffa cit. Ne deriva che a tali cessioni si applicano le aliquote stabilite dal nuovo art. 1, l'imposta minima di 1000 euro, le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna, e non sono dovuti l'imposta di bollo, i tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie⁽⁴⁾.

La riforma non ha, invece, riflessi sull'imposizione:

- delle cessioni di fabbricati abitativi e relative pertinenze imponibili ad IVA, per le quali restano dovute, in ragione del principio di alternatività, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa, aumentata a 200 euro ciascuna (vedi *infra* par. 10). Sono dovuti anche l'imposta di bollo, i tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie;

- delle cessioni di fabbricati strumentali per natura e relative pertinenze, sia imponibili che esenti IVA, per le quali resta dovuta l'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro, e le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale rispettivamente del 3 e dell'1 per cento. Sono dovuti anche l'imposta di bollo, i tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie;

- delle cessioni di terreni edificabili soggette ad IVA, per le quali restano dovute, in ragione del principio di alternatività, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa, aumentata a 200 euro ciascuna. Sono dovuti anche l'imposta di bollo, i tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie.

Non trovano applicazione per questi atti, quindi, né la disposizione relativa all'imposta minima di 1000 euro (perché riferita all'imposta di registro proporzionale, in tal caso non dovuta), né quella relativa all'assorbimento dell'imposta di bollo, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie ed alla debenza di imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna.

E non si pone, evidentemente, per queste cessioni, un problema di soppressione di disposizioni agevolative.

3. La tassazione degli acquisti della cd. prima casa

L'art. 1 della tariffa cit., così come riformulato dall'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 23/2011, prevede al secondo periodo la debenza dell'aliquota proporzionale del 2 per cento per *"le case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9"*.

Per tali acquisti, in applicazione dei commi 2 e 3 dell'art. 10 cit., l'imposta di registro proporzionale non può comunque essere inferiore a 1000 euro⁽⁵⁾, le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura fissa di 50 euro ciascuna, e non sono dovuti l'imposta di bollo, i tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie.

È stata mantenuta in vigore, senza modifiche, la nota II-bis all'art. 1 cit., e pertanto restano immutate le condizioni soggettive, oggetto delle dichiarazioni in atto di cui alle lettere a), b) e c) della suddetta nota, la disciplina delle pertinenze e quella della decadenza (oltre alla disposizione relativa all'anticipazione dell'agevolazione in caso di preliminari di cessioni soggette ad iva).

Va precisato, con riguardo alla decadenza, che la rideterminazione dell'imposta dovuta *"nella misura ordinaria"*, in relazione alla quale parametrare anche la sanzione del 30 per cento (cfr. il comma 4 della nota II-bis: *"... sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sopratassa pari al 30 per cento delle stesse imposte"*), è solo quella relativa all'imposta di registro, restando le imposte ipotecaria e catastale in ogni caso dovute nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Resta poi ferma la previsione dell'art. 66, l. 21 novembre 2000 n. 342, ai sensi della quale il requisito della residenza nel Comune, di cui alla nota II-bis cit., non è richiesto qualora l'acquirente faccia parte del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia, trattandosi di una disposizione che incide non sulla misura dell'imposta di registro dovuta per un atto di cui all'art. 1 della tariffa cit., ma su una delle condizioni soggettive per l'accesso al trattamento previsto dall'art. 1 stesso.

Deve ritenersi, inoltre, che resti applicabile la disciplina del credito di imposta, di cui all'art. 7 l. n. 448/1998, non configurando, questa, un'agevolazione che incide sulla misura dell'imposta di registro proporzionale dovuta per i trasferimenti a titolo oneroso della cd. prima casa. Infatti, il credito consente di ridurre l'importo dell'imposta di registro da pagare se utilizzato a scomputo dell'imposta di registro dovuta per l'atto che dà origine al credito stesso ovvero per l'intero importo dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito (cfr. *infra* par. 6.2).

L'art. 1 della tariffa cit., nella sua nuova formulazione, introduce, però, dal 1° gennaio 2014, una diversa definizione dei requisiti oggettivi delle case di abitazione, per il cui acquisto a titolo oneroso è possibile usufruire - in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis - di un'aliquota

ridotta dell'imposta di registro (2 per cento), definizione che appare ancorata solo alla categoria catastale.

Si esprime, infatti, la nuova previsione nel senso che l'aliquota del 2 per cento è dovuta, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis per *“le case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9”*.

Invece, l'art. 1 della tariffa nella versione vigente fino al 31 dicembre 2013 stabilisce, in presenza delle condizioni previste dalla nota II-bis per l'acquisto della cd. prima casa, l'applicazione di un'aliquota ridotta ai trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione non di lusso, individuate secondo i criteri stabiliti dal decreto del ministero dei lavori pubblici 2 agosto 1969.

E sulla base dei medesimi requisiti e condizioni è stata conformata anche la disciplina di favore per gli acquisti della cd. prima casa nell'ambito dell'iva nonché per gli acquisti della stessa a causa di morte o a titolo gratuito con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale.

Inoltre, sia nella nota II-bis cit. che nell'art. 7 della legge n. 448/1998, relativo al credito di imposta, rimane l'espressione *“abitazione non di lusso”*, tradizionalmente riferita ai predetti requisiti *“strutturali”* di cui al dm 2 agosto 1969, che nella nuova prospettiva non paiono invece più necessari, rimanendo determinante solo il dato catastale. Questi disallineamenti nell'ambito dell'imposta di registro sembrano, pertanto, superabili in via interpretativa, non ritenendosi rilevanti, rispetto al nuovo requisito oggettivo come definito dalla novella, i riferimenti all'abitazione non di lusso secondo i parametri del d.m. del 1969.

D'altro canto, a ben vedere, il requisito oggettivo per l'applicazione dell'aliquota ridotta per l'acquisto della cd. prima casa è definito nel testo dell'art. 1 della tariffa, che rinvia alla nota II-bis solo per l'individuazione delle condizioni per l'accesso al beneficio. E si potrebbe anche ritenere che se prima della modifica in esame la qualifica di *“non di lusso”*, di cui all'art. 1 della tariffa, era legata alle caratteristiche del d.m. 2 agosto 1969, a seguito dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 la definizione degli immobili *“non di lusso”*, richiamata dalla nota II-bis, sia riferita alla classificazione catastale degli stessi.

Una diversità relativa alla definizione del requisito oggettivo emerge, però, anche rispetto ad altri tributi, in cui il legislatore ha ritenuto opportuno richiamare la disciplina sulla *“prima casa”* in modo originariamente uniforme quanto ai requisiti ed alle condizioni.

In particolare, si segnala che il d.p.r. n. 633/1972 in materia di iva non pare intaccato dalla riforma in esame e, dunque, la disciplina relativa alle cessioni della *“prima casa”* resta ancorata ai soli requisiti di cui al d.m. del 1969 (con l'effetto, ad esempio, che l'acquisto di un'abitazione classificata A/8 – cui non può trovare applicazione l'aliquota ridotta del 2% per la *“prima casa”* ai

fini dell'imposta di registro - potrebbe usufruire del trattamento di favore ai fini dell'iva in presenza dei requisiti non di lusso).

Problemi interpretativi potrebbero poi porsi con riferimento alla cd. agevolazione "prima casa" ai fini degli acquisti per successione o donazione in quanto tale disciplina da un lato fa riferimento alle abitazioni non di lusso, pur non richiamando espressamente il d.m. del 1969, da un altro lato rinvia all'art. 1 ed alla Nota -Il bis della tariffa, dall'altro ancora menziona genericamente la misura fissa. Per effetto di tali richiami, tuttavia, in via interpretativa si potrebbe ragionevolmente sostenere che trovino applicazione le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di 200 euro agli acquisti per successione e donazione di case di abitazione classificate nella categoria catastale A, escluse le categorie A1, A8 e A9, a prescindere dai requisiti non di lusso di cui al d.m. 2 agosto 1969.

4. I trasferimenti a titolo oneroso dei terreni agricoli

La legge di stabilità per il 2014, inserendo nell'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 una eccezione alla generale "soppressione" di agevolazioni ed esenzioni fiscali stabilita da detto comma, fa salvo il trattamento di favore previsto per la "proprietà contadina" stabilito dall' art. 2, comma 4-bis, del d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito dalla l. 26 febbraio 2010, n. 25. A fronte di tale salvezza è annunciato l'inserimento, nell'art. 1 della Tariffa parte prima del TUR in vigore dal 1° gennaio 2014, di una previsione riguardante i trasferimenti di 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, trasferimenti ai quali l'imposta si applica nella misura del 12 per cento. Quanto al regime di favore, si ricorda che il menzionato comma 4-bis stabilisce quanto segue:

"4-bis. 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 fondiari operate 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. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti 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. 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. All'onere derivante dall'attuazione del presente comma, pari a 40 milioni di euro per l'anno 2010, si provvede mediante utilizzo delle residue disponibilità del fondo per lo sviluppo della meccanizzazione in agricoltura, di cui all'articolo 12 della legge 27 ottobre 1966, n. 910, che a tale fine sono versate all'entrata del bilancio dello Stato"⁽⁶⁾.

La salvezza della disciplina, che ha carattere speciale e derogatorio, fa sì che ai trasferimenti agevolati risultino inapplicabili le nuove regole e quindi per essi non possano valere né l'aliquota 9%, né il minimo di 1000 euro, né le imposte ipotecaria e catastale di 50 euro ciascuna.

In proposito, si riepilogano le caratteristiche della disciplina agevolativa evidenziando al contempo alcune questioni insorte nella recente prassi:

a) Natura giuridica: si tratta di un'agevolazione tributaria, così come espressamente recita il comma 4-bis. Questo carattere consente di estendere il trattamento in questione - testualmente riservato al coltivatore diretto ed all' IAP - anche alle società di coltivazione diretta (previste dall'art. 2, comma 4-bis, del d.lgs. n. 99 del 2004), mediante il combinato disposto dell' art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 e del menzionato comma 4-bis dello stesso art. 2 del d.lgs. 99/2004;

b) Trattamento tributario: agli atti di trasferimento in questione si applicano le imposte fisse di registro e ipotecaria e l'imposta catastale con aliquota 1%. Dal 1° gennaio 2014, l'imposta fissa sarà di euro 200.

c) Requisito soggettivo: il trattamento spetta

- al *coltivatore diretto* iscritto nella relativa gestione previdenziale-assistenziale;
 - all'*imprenditore agricolo professionale* iscritto nella relativa gestione previdenziale-assistenziale;
- in forza di quanto detto al punto a), spetta anche
- alla *società di coltivazione diretta*;
- inoltre, in forza della generale previsione dell'art. 1, comma 5-ter, del d.lgs. n. 99/2004, spetta pure:
- all'*aspirante IAP persona fisica o società* che, pur non essendo ancora in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3 dello stesso art. 1, abbia presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti.

d) Requisito oggettivo: l'acquisto agevolato può avere ad oggetto *terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti*. La scelta del legislatore di ancorare il requisito oggettivo alla qualificazione urbanistica è ben chiara. Ne deriva che il terreno acquistabile con l'agevolazione è solo quello con tale destinazione nello strumento urbanistico, a prescindere dalla nomenclatura utilizzata dalla specifica legislazione regionale.

e) I diritti acquistabili con l'agevolazione. Il fondo affittato.

Per quanto attiene ai diritti reali acquistabili con l'agevolazione, a parte la ovvia ricomprensione dell'acquisto della *proprietà*, deve ritenersi agevolabile l'acquisto di *quota di proprietà*, in linea con l'art. 7 della legge 5 ottobre 1960, n. 1154. Inoltre, in continuità con la tradizione, non pare possa esservi ostacolo all'agevolabilità della *costituzione di enfiteusi*, dell'acquisto del *diritto dell'enfiteuta*, dell'*affrancazione*, dell'acquisto del diritto di *uso* o del diritto di *superficie* e finanche della *servitù*. In quanto consentono l'utilizzazione del suolo, analoghe considerazioni valgono per l'acquisto del diritto di *usufrutto*, anche per quota, e non necessariamente congiunto all'acquisto della nuda proprietà. Quando il *fondo oggetto di acquisto sia affittato a terzi*, apparirebbe ostacolata la finalità di coltivazione che sta alla base del trattamento agevolato ma, in realtà, pure qui possono valere le considerazioni sviluppate dalla recente giurisprudenza in tema di nuda proprietà (cfr. Cass. n. 4409/1996, n. 26394/2005).

f) Decadenza: Secondo la previsione di legge "I predetti soggetti 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*". Poiché "sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228", *non comportano decadenza i trasferimenti a favore di coniuge, parenti entro il terzo grado od affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo*.

g) Bollo: è invariata la previsione di esenzione dall'imposta di bollo, stabilita dall'art. 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972.

Avuto invece riguardo ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze che non rientrino nell'ambito della disciplina di favore esplicitamente fatta salva, troverà applicazione il terzo periodo del comma 1 dell'art. 1 della tariffa parte prima del TUR, così come modificato in sede di legge di stabilità, per cui «*se il trasferimento ha 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: 12 per cento*». Sembra infatti questa la *ratio* dell'intervento legislativo: fissare in modo oggettivo il regime fiscale relativo agli atti traslativi di terreni agricoli e relative pertinenze valorizzando l'elemento dell'iscrizione

nella gestione previdenziale e assistenziale che appare determinante e “assorbente” nell’ottica della più moderna legislazione in materia ⁽⁷⁾.

Tale nuova previsione è formulata diversamente da quella riguardante l’“agevolazione per la proprietà coltivatrice”, in quanto menziona i terreni agricoli *senza alcun riferimento allo strumento urbanistico*. Ciò nonostante, sia per la genesi della disposizione, sia per ragioni sistematiche e di simmetria, bisogna ritenere che l’aliquota rafforzata si applichi solo ai trasferimenti di terreni *classificati agricoli secondo lo strumento urbanistico vigente*, in linea con la tendenza legislativa a privilegiare la destinazione urbanistica (facilmente accertabile) senza dare rilievo alla concreta destinazione dei suoli ⁽⁸⁾.

Va infine posto in evidenza che la tecnica legislativa utilizzata per l’inserimento del nuovo terzo periodo del comma 1 citato non ha tenuto in debito conto i rinvii previsti nel corpo dell’art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 ai commi di quest’ultima disposizione. Ed infatti, a rigore, potrebbe apparire giustificata l’eccezione di chi sostenga che i rinvii operati dall’art. 10 al proprio comma 1 (al fine dell’applicazione dell’imposta minima di 1000 euro, delle imposte fisse ipocatastali nella misura di cinquanta euro ciascuna e dell’esenzione dagli altri tributi indiretti) non trovino applicazione in merito alla nuova fattispecie introdotta dalla legge di stabilità poiché effettuati al di fuori di tale contesto normativo; tuttavia appare più ragionevole un’interpretazione che – armonizzando, laddove possibile, le imperfezioni di una legislazione ipertrofica – ritiene che la fattispecie dei terreni agricoli e relative pertinenze vada assoggettata ad un regime di tassazione indiretta del tutto conforme a quella dei trasferimenti di immobili, apparendo sistematica un’imposizione che tenga conto di quelle previsioni che, unitamente alla rimodulazione delle aliquote e delle fattispecie, concorrono nella semplificazione dell’applicazione dei tributi (imposta minima, assorbimento, ipotecaria e catastale fisse a 50 euro).

5. La tassazione degli atti societari

La nuova disciplina dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso rende necessaria una riflessione circa l’applicabilità a tutte quelle ipotesi in cui l’art. 1 della tariffa parte prima è richiamato per rinvio o per equiparazione ⁽⁹⁾.

In questo contesto appare opportuno innanzitutto esaminare il rinvio alle aliquote di cui all’art. 1 della tariffa parte prima allegata al TUR operato dal comma 1 dell’art. 4 della medesima tariffa *sub* lett. a) n. 1 (conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su beni immobili) e *sub* lett. d) n. 2 (assegnazione ai soci, associati o partecipanti di proprietà o diritti reali di godimento su beni immobili). Sul punto si deve ritenere che a tali fattispecie si applichino per effetto del rinvio alle “aliquote” le nuove misure dell’imposta di registro.

L'esplicito riferimento circoscritto alle "aliquote di cui all'art. 1" pone l'interrogativo se, per le ipotesi rinviate, le imposte ipotecarie e catastali si riducano ad euro cinquanta cadauna o restino dovute nella misura proporzionale del 2% e dell'1% rispettivamente ai sensi dell'art. 1 della tariffa allegata al D.lgs. n. 347/90 e dell'art. 10 di detto decreto.

Al riguardo si potrebbe ipotizzare che il nuovo comma 3 dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 assoggetti alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta solo gli atti "assoggettati [a loro volta] all'imposta [di registro] di cui ai commi 1 e 2 del detto art. 10", ovvero solo gli atti che siano finalizzati al 'trasferimento di immobili'; laddove negli atti di conferimento immobiliare il trasferimento è solo lo strumento giuridico per addivenire alla stipula di uno di quegli atti che l'art. 4 della tariffa definisce 'propri' delle società (o di altro ente diverso dalle società), come ad esempio la costituzione o l'aumento del capitale o del patrimonio. In detti ultimi atti il 'trasferimento' parrebbe solo il mezzo, non la causa giuridica del negozio e ciò giustificerebbe la non applicabilità a tali ipotesi della novella prevista per gli "atti di trasferimento".

Tuttavia, il nuovo comma 3 dell'art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 stabilisce che sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa ridotta (di euro cinquanta) gli "atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2" del cit. art. 10 e quindi tutti gli atti (indistintamente) in relazione ai quali trovi applicazione l'imposta detta, senza alcuna distinzione se siano gli atti del comma 1 dell'art. 1 della tariffa (atti traslativi in senso stretto) o atti previsti da altro articolo della tariffa stessa cui si applichi per richiamo quella imposta (come appunto gli atti di conferimento immobiliare). Ciò giustifica l'attenuazione del carico fiscale per l'imposta ipotecaria e catastale nella misura di euro cinquanta cadauna anche con riferimento a questo tipo di atti.

Tra l'altro quest'ultima interpretazione è conforme ai principi desumibili dalla direttiva comunitaria sulla circolazione dei capitali che prevede un limite alla tassazione del conferimento, la quale non può essere superiore a quella applicabile "*alle operazioni similari nello Stato Membro*"⁽¹⁰⁾, nella specie da intendersi riferite ai trasferimenti immobiliari.

Ciò considerato appare ragionevole ritenere – in via sistematica – che il rinvio pur alle sole aliquote comporti l'applicazione di tutta la nuova disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, compresa l'imposta proporzionale minima di 1000 euro e l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e le tasse ipotecarie.

Con particolare riguardo all'imposta di bollo occorre tuttavia precisare che l'esenzione di cui al comma 3 dell'art. 10, appunto perché relativa ai trasferimenti immobiliari, non sembra possa valere anche per le formalità correlate all'iscrizione nel registro delle imprese⁽¹¹⁾, essendo ipotizzabile in questo caso l'applicazione della misura residuale di 156 euro⁽¹²⁾, salvo a voler

sostenere che la fattispecie rientri nel comma 1 *ter* dell'art. 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 642/1972.

Naturalmente invece quando un atto 'proprio' delle società (diverso da quello con effetti traslativi immobiliari) viene inciso con applicazione della sola imposta di registro in misura fissa, si osserverà (anche per le imposte ipotecaria e catastale) l'adeguamento dell'importo dovuto dagli attuali euro 168 ad euro 200 (ciò ad esempio in caso di conferimento d'azienda, di fusione, scissione, trasformazione di società).

Nel caso di assegnazione da società a socio di un'azienda o di un suo ramo con immobili l'imposta di registro resta dovuta nella misura fissa (nell'importo innalzato a 200 euro)⁽¹³⁾, mentre avuto riguardo alle imposte ipotecaria e catastale si ripropone nei medesimi termini la contrapposizione tra chi ritiene prospettabile l'applicazione in misura fissa⁽¹⁴⁾ e chi invece sostiene l'applicazione in misura proporzionale⁽¹⁵⁾. In ogni caso, il quadro di riferimento non viene intaccato dalla novella, non essendo comunque prospettabile l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50, in quanto trattasi di atto 'non' soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 del cit. art. 10, e cioè prevista per atti recanti un trasferimento immobiliare assoggettato ad imposta proporzionale di registro⁽¹⁶⁾.

Resta inoltre fermo che il rinvio "alle aliquote" disposto dall'art. 4 opera solo per le ipotesi espressamente disciplinate, pertanto i casi in cui il conferimento di proprietà o diritto reale di godimento abbia ad oggetto fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché 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, sono regolati, agli effetti dell'imposta di registro, dall'aliquota del 4%⁽¹⁷⁾, non soppressa dalla novella e, conseguentemente, in tali casi le imposte ipotecaria e catastale saranno dovute in misura proporzionale.

Infine, occorre interrogarsi se anche con riguardo agli atti societari possa produrre effetto la disposizione del comma 4 dell'art. 10, relativo alla soppressione delle agevolazioni. A ben vedere anche a voler accedere ad una interpretazione ampia del dettato legislativo (cfr. infra par. 8), mentre nelle ipotesi disciplinate dall'art. 1 della tariffa parte prima il previgente regime fiscale deve intendersi sostituito con quello di cui al citato art. 10, senza che sia necessaria alcuna verifica circa la natura di agevolazione o meno della disciplina, nelle ipotesi di fattispecie regolate in modo diverso dalla disciplina "ordinaria", sia nell'ambito del testo unico che di leggi speciali, al fine di stabilire il regime fiscale applicabile, sarà preliminarmente necessario verificare se il regime "non ordinario", per esse previsto, è riconducibile o meno ad una natura agevolativa. Solo nel primo

caso, ovverosia qualora si rinvenga una natura agevolativa, la previsione dovrà intendersi abrogata per effetto del 4° co. dell'art. 10, dovendo altrimenti essere considerata ancora in vigore.

Un esempio di disposizione che, al di fuori dell'art. 1, Tariffa, parte prima, dispone una misura "non ordinaria" per ragioni sistematiche e non agevolative (e che dunque, a nostro avviso, deve considerarsi ancora in vigore all'esito della riforma), potrebbe essere costituito dalla nota IV all'art. 4, Tariffa, parte prima che prevede la misura fissa del tributo di registro per gli atti di costituzione o aumento di capitale se la società destinataria del conferimento – avente ad oggetto qualsiasi bene, dunque anche immobili – ha sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione europea⁽¹⁸⁾. Ed infatti per la tassazione degli atti di conferimento, occorre considerare i principi affermati dalla Direttiva comunitaria n. 335 del 17.7.1969 (c.d. direttiva Capital Duty), successivamente modificata dalla Direttiva 12.2.2008, 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⁽¹⁹⁾.

6. L'imposta "minima" per gli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso

Il comma 2 dell'art 10 del d.lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che *"nei casi di cui al comma 1"*, ovvero nei casi di *"atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili"* soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale, l'imposta stessa non può essere inferiore ad euro 1.000.

La norma, dunque, prevede una nuova misura minima dell'imposta di registro, che si aggiunge a quella di cui all'art. 41, comma 2, TUR e opera ove ricorrano trasferimenti di beni immobili a titolo oneroso soggetti ad imposta proporzionale, sia pure contestualmente con altre fattispecie imponibili.

Per la nuova misura minima dell'imposta di registro potrebbero valere, con i necessari adattamenti, le regole applicative precedentemente elaborate nella prassi amministrativa riguardo alla misura minima "ordinaria" e in particolare quelle contenute, da ultimo, nella circolare n. 18/E del 2013.

Nella circolare predetta l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che *"il principio generale a cui conformare la tassazione 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"*, precisando che *"per <disposizione> si intende una convenzione negoziale suscettibile di produrre effetti giuridici valutabili autonomamente, in quanto in sé compiuta nei suoi riferimenti soggettivi, oggettivi e causali"*. Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, nella circolare

medesima si distingueva, anche con esemplificazioni, tra atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome, e atti contenenti un'unica disposizione sia pure con pluralità di soggetti e/o oggetti.

Sul punto la stessa Agenzia concludeva che *“in relazione all’atto contenente un’unica disposizione si possono verificare le seguenti ipotesi:*

1. alcuni beni possono usufruire delle agevolazioni: in tal caso, si applicherà la tassazione agevolata ai fini del registro ed eventualmente ai fini delle imposte ipotecarie e catastali su detti beni mentre le imposte proporzionali dovute sui beni non agevolati rimangono dovute nella misura proporzionale effettiva, anche se inferiore alla misura fissa;

2. i beni sono tassabili con aliquote diverse: in tal caso, le imposte sono dovute, per ciascun bene, nella misura proporzionale effettiva, anche se inferiore alla misura fissa;

3. i beni sono assoggettabili ad IVA: si applica un’unica imposta fissa”.

Pertanto *“qualora si determinino tante imposte proporzionali tali da non raggiungere tutte insieme la misura fissa, si applica un’unica imposta fissa”.*

In relazione a più disposizioni negoziali interne al medesimo documento, per le quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale, nella medesima circolare venivano enucleate le seguenti fattispecie: *“1) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione (rectius, per ciascun negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo fissato dalla legge, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore a quello minimo (ad esempio: l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è di € 100): in questo caso l'imposta di registro da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio (nell'esempio: € 200);*

2) l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo di legge ed è inferiore a detto valore anche la somma degli importi dovuti per ciascuna disposizione (ad esempio € 50): in questo caso l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura fissa pari ad € 168 una sola volta”.

Alla luce di quanto argomentato dalla stessa Agenzia delle entrate, se si muove dalla premessa per cui la nuova misura minima di 1000 euro si aggiunge, quale nuova ipotesi, a quella di cui all'art. 41, comma 2, TUR, appare ragionevole pervenire riguardo all'applicazione della stessa alle medesime conclusioni, anche per ciò che riguarda eventuali scomputi in sede di liquidazione dei tributi ⁽²⁰⁾. Va evidenziato che all'esito delle modifiche l'interpretazione prospettata induce a ritenere che attualmente nel sistema dell'imposizione proporzionale di registro convivano due misure “minime” del tributo, una per i trasferimenti immobiliari di 1000 euro, l'altra per gli altri atti previsti in tariffa di 200 euro ⁽²¹⁾.

Il comma 2 dell'art. 10 è dunque applicabile qualora l'ammontare dell'imposta proporzionale di registro sia inferiore a euro 1000, non solo con riferimento a un unico negozio traslativo a titolo oneroso avente a oggetto uno o più beni soggetti alla medesima aliquota, ma anche riguardo a un negozio che contenga più beni soggetti a aliquote diverse ⁽²²⁾ nonché con riferimento a più disposizioni negoziali contenute in un unico atto, e ciò quando almeno una di esse abbia ad oggetto un trasferimento a titolo oneroso di beni immobili.

In tutte queste fattispecie dunque l'imposta sarebbe dovuta nella misura di euro 1000 una sola volta.

Ad esempio, nel caso di vendita unica di più beni immobili, ancorché soggetti ad aliquote diverse, con riferimento ai quali l'imposta proporzionale di registro è dovuta per ognuno in misura inferiore a euro 1000, non saranno dovuti euro 1000 per ogni bene, ma l'imposta di registro sarà pari alla somma degli importi dovuti per ciascun bene nella misura minima complessiva di euro 1000.

Non sembrano emergere dal sistema ragioni per cui non si debba pervenire alla medesima conclusione anche nel caso in cui oggetto dell'unica vendita siano più beni, alcuni dei quali non di natura immobiliare, con riferimento ai quali l'imposta proporzionale di registro è dovuta per ognuno in misura inferiore a quella minima, poiché anche in questa ipotesi l'imposta di registro sarà pari alla somma degli importi dovuti per ciascun bene nella misura minima complessiva di euro 1000.

Per il diverso caso della vendita unica di due beni immobili, rispetto ai quali sia applicabile l'imposta proporzionale di registro per uno in misura superiore a euro 1000 e per l'altro in misura inferiore a tale importo, non sarà necessario ricorrere all'importo minimo poiché – secondo quanto concluso dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare sopra ricordata – all'imposta proporzionale dovuta per il primo bene si aggiungerà quella effettiva (anche se inferiore alla minima) dovuta per il secondo.

Lo stesso criterio potrebbe essere risolutivo anche in relazione al caso di più disposizioni negoziali contenute nel medesimo documento, per almeno una delle quali l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale ai sensi dell'art. 1 della tariffa ⁽²³⁾.

Ad esempio, nel caso in cui l'imposta dovuta per ciascuna disposizione (*rectius* negozio giuridico) è inferiore all'importo minimo, mentre l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è superiore allo stesso, l'imposta sarà applicabile sulla somma degli importi relativi a ciascun negozio ⁽²⁴⁾.

Nello stesso senso si potrebbe risolvere anche l'ipotesi in cui l'importo complessivamente dovuto (commisurato a tutte le disposizioni) è inferiore a quello minimo, poiché anche in questo

caso (ad esempio più vendite contenute nello stesso documento) si dovrà coerentemente concludere che l'imposta di registro è dovuta nel nuovo ammontare minimo di euro 1000 una sola volta⁽²⁵⁾.

6.1 L'imposta "minima" per alcune fattispecie particolari

Le conclusioni cui si è pervenuti nel precedente paragrafo, anche con riferimento ad una pluralità di negozi, di cui almeno uno (e quindi non necessariamente tutti) relativo ad un trasferimento immobiliare a titolo oneroso, contenuti nello stesso documento, potrebbero estendersi anche all'ipotesi di divisione con conguagli, qualora si ritenga che, ai fini dell'imposte di registro, ipotecaria e catastale, la stessa sia considerata come un'operazione economica comprendente una divisione ed una vendita per assimilazione.⁽²⁶⁾

Con riguardo poi alla cessione di azienda nel cui patrimonio siano presenti beni immobili di esiguo valore e alla cessione di azienda con immobili di notevole valore il cui corrispettivo sia particolarmente esiguo (a es. euro 5000) perché calcolato al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili, potrebbe sostenersi che a tale vicenda sul piano impositivo si applichino le medesime regole indicate nel precedente paragrafo per i negozi di trasferimento con oggetto plurimo⁽²⁷⁾.

6.2 La natura dell'ammontare minimo – lo scomputo

Premesso che, per effetto della novella, l'imposta proporzionale di registro per il trasferimento di immobili a titolo oneroso non deve essere in ogni caso inferiore a 1000 euro in sede di determinazione di imposta principale, si deve ritenere che il comma 2 dell'art. 10, laddove fa riferimento all'imposta non inferiore a 1.000 euro, individui l'imposta normativamente dovuta e non quella necessariamente da corrispondere, secondo le medesime argomentazioni, già consolidate nel previgente sistema impositivo, circa l'applicazione dell'art. 41, comma 2, del TUR⁽²⁸⁾.

Restano pertanto impregiudicati i meccanismi di scomputo finora applicati, quali, ad esempio, la detrazione di cui alla nota all'art. 10 della tariffa parte prima allegata al TUR e il credito d'imposta per l'acquisto della prima casa.

In altri termini, la detrazione dell'imposta proporzionale corrisposta per caparre confirmatorie o acconti sul prezzo, pattuiti nei contratti preliminari, dall'imposta principale dovuta in sede di registrazione del contratto definitivo può comportare che debba in concreto essere versato per quest'ultima un importo pari a zero o comunque inferiore a 1000 euro.

Parimenti, l'intero importo dell'imposta può essere corrisposto mediante utilizzo del credito di imposta, come del resto la stessa Agenzia delle entrate nella circ. n. 19/E del 1 marzo 2001 ha evidenziato con riferimento alla misura minima di cui all'art. 41, comma 2: *"è opportuno precisare che non si rende applicabile alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 41, comma 2, del TUR laddove prescrive <l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella tariffa>"*; pertanto l'importo da versare potrà essere inferiore a 1000 euro o pari a zero a seguito dell'intera compensazione del credito con l'imposta di registro dovuta.

Conseguentemente se l'importo dovuto per l'acquisto con le cc. dd. agevolazioni prima casa è inferiore ai 1000 euro e al credito d'imposta per il precedente acquisto agevolato, lo scomputo del predetto credito opererà – come da disposizione di legge – *"sull'imposta dovuta"* ovvero sia avuto riguardo all'imposta in misura minima di 1000 euro (e non già alla minor somma precedentemente corrisposta) ⁽²⁹⁾.

7. Il cd. assorbimento degli altri tributi: le regole del comma 3 dell'art. 10

La previsione di cui al comma 3 dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011, come modificata dall'art. 26, comma 1, d.l. n. 104/2013, pone in particolare due ordini di problemi, il primo relativo ai criteri di applicazione della *"nuova"* misura fissa di 50 euro delle imposte ipotecaria e catastale, il secondo relativo all'individuazione de *"gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari"*.

Abbiamo già detto che l'ammontare minimo totale da corrispondere con riferimento a un negozio traslativo di beni immobili a titolo oneroso è pari a euro 1100 e rappresenta una sorta di sbarramento verso il basso utilizzabile con riferimento a diverse situazioni.

Anche riguardo alle nuove imposte fisse ipotecaria e catastale si può sostenere che il legislatore abbia fatto una scelta di campo, introducendo un unico e diverso metodo di tassazione attraverso l'individuazione di ammontari minimi da coordinare con il cd. assorbimento ai fini della tassazione degli atti e delle formalità direttamente connessi all'atto di trasferimento. Appare infatti ragionevole, stante il tenore della disposizione normativa, sostenere che le nuove imposte fisse di 50 euro ciascuna si atteggino in modo diverso dall'imposta fissa *"ordinaria"*, proprio in quanto solo in relazione alle prime è previsto che esse assorbano in sé anche la rilevanza fiscale degli atti e formalità direttamente conseguenti all'atto di trasferimento (e senza che per le stesse possano valere le regole applicative elaborate sul piano interpretativo con riguardo all'imposta fissa *"ordinaria"* nel caso di pluralità di negozi o di disposizioni).

Aderendo all'orientamento che vede operare l'imposta fissa da (parziale) "assorbimento" in maniera diversa dall'imposta "fissa ordinaria" si può sostenere che le nuove imposte ipotecaria e catastale siano dovute una sola volta (a prescindere dunque dall'ammontare dovuto per il bene trasferito) e per l'ammontare predeterminato di euro 50 ognuna.

In altri termini dal 1° gennaio 2014, nel caso di un atto di trasferimento con oggetto plurimo soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10, dovrebbe essere preclusa l'applicazione di imposte ipotecaria e catastale, sia fisse che proporzionali, al di là della misura di 50 euro ciascuna, sulla base del principio dell'unicità del contratto⁽³⁰⁾.

Per coerenza si dovrà giungere, inoltre, alla conclusione che la seconda imposta catastale nella permuta non sia più dovuta, almeno quando la permuta abbia ad oggetto due beni soggetti entrambi ad imposta di registro.

Diverso resta il caso, infatti, della permuta tra un bene soggetto ad imposta di registro ed un bene soggetto a IVA, poiché:

- all'attribuzione soggetta a IVA si applicheranno tre imposte fisse di euro 200 ognuna;
- all'attribuzione soggetta ad imposta di registro si applicherà quest'ultima con la misura minima di euro 1000⁽³¹⁾, nonché le imposte ipotecaria e catastale nella misura di euro 50 ognuna.

È possibile trarre un'ulteriore conseguenza. Il nuovo perimetro delle imposte ipotecaria e catastale rende più convenienti le cessioni di azienda, laddove nell'attivo siano inclusi beni immobili, e i conferimenti di beni immobili, in entrambi i casi gravati da passività. Rispetto al passato a fronte di un incremento dell'imposta di registro, la cui base imponibile è determinata sempre al netto delle passività trasferite, si ha un sostanziale azzeramento delle imposte ipotecaria e catastale. In passato tali imposte erano calcolate su una base imponibile determinata sul corrispettivo/valore relativo all'immobile senza poter considerare le passività trasferite⁽³²⁾, oggi in ogni caso si pagheranno solo nella misura di euro 50 ciascuna.

Non rileva più la considerazione della diversità del presupposto impositivo⁽³³⁾ tra imposta di registro da una parte, basata sul trasferimento di ricchezza, e le imposte ipotecaria e catastale dall'altra, correlate alle formalità da compiere; la predefinizione dell'ammontare di queste ultime imposte in misura pari a euro 50 ognuna esclude il problema dall'origine.

Con riguardo all'altro aspetto problematico, legato all'individuazione de "*gli atti e le formalità*", ricompresi nella previsione del comma 3 dell'art. 10, l'espressione "*direttamente conseguenti*", evidentemente rispetto agli "*atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2*" del medesimo articolo, nonché la specifica finalità degli "atti e formalità" i quali devono essere "*posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari*", induce a circoscrivere l'ambito oggettivo della disposizione a fattispecie (quali la formalità della trascrizione

dell'accettazione tacita dell'eredità) che possano ritenersi relative e discendenti dall'atto traslativo soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 cit. Circa gli 'atti' direttamente conseguenti si potrebbe pensare a quelli già programmati nell'atto traslativo iniziale, finalizzati a perfezionare, confermare ed esplicitare l'efficacia del contratto cui essi ineriscono, mediante annotamento a margine della trascrizione/iscrizione originaria (quali quelli di avveramento di condizione, di pagamento del saldo prezzo, di cancellazione del patto di riservato dominio, ecc..) o agli atti di 'quietanza'. È dubbio se la stessa conclusione possa valere per gli atti di rettifica di dati catastali.

Per tutte queste ipotesi, quindi, così come per gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10, il comma 3 del medesimo articolo dispone l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, nonché la debenza di imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ognuna.

Quanto a queste ultime non è, tuttavia, chiaro se esse debbano applicarsi una sola volta, qualunque sia il numero di eventuali "atti e formalità direttamente conseguenti", oppure se le stesse imposte siano dovute nella predetta misura fissa di 50 euro anche per ogni atto o formalità direttamente conseguente.

Per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, come già evidenziato anche nei paragrafi precedenti, la stessa ha ad oggetto gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2, nonché tutti gli atti e le formalità più sopra individuati, e pertanto non può estendersi ad altri negozi o formalità pur se contenuti nello stesso documento.

Infine, con particolare riguardo all'imposta di bollo, si segnala che le copie conformi sembrano doversi ritenere comprese nell'effetto dell' <assorbimento>, quando *"direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari"*.

8. La soppressione di esenzioni e agevolazioni

Con riguardo alla soppressione di esenzioni ed agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali - che comporterà, in luogo degli attuali regimi incentivanti, l'imposizione proporzionale nella misura del 9% o del 12% - va segnalato come la stessa ponga il problema di stabilire quali tra le disposizioni previste da leggi speciali ed aventi ad oggetto gli atti indicati nell'art. 1 della tariffa parte prima siano qualificabili come "esenzioni ed agevolazioni tributarie" al fine di stabilire se esse siano da ritenersi soppresse agli effetti della nuova disciplina.

Unica deroga alla soppressione generalizzata dei regimi di favore è stata disposta con una modifica del quarto comma dell'art. 10 d.lgs. n. 23 cit. (introdotta nella legge di stabilità 2014) per cui la revisione opera *«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» ovverosia delle agevolazioni per la proprietà contadina⁽³⁴⁾.

Restano evidentemente in vigore tutte le agevolazioni tributarie ed esenzioni riferite ad atti non riconducibili all'ambito applicativo dell'art. 10 comma 1 d.lgs. n. 23 cit. ovverosia non riconducibili ad atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di immobili, compresi la rinuncia, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi. Coerentemente con l'interpretazione prospettata *supra* al par. 5 sarebbe, ad esempio, ragionevole concludere che all'esito della novella non risultano soppressi i regimi agevolativi relativi agli atti societari, in quanto atti diversi da quelli di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10.

Seguendo la stessa *ratio* si potrebbe sostenere che tale soppressione riguardi solo quelle disposizioni di favore che – al pari di quelle contenute nella precedente formulazione dell'art. 1 della tariffa, abrogate dal 1° gennaio 2014 – stabiliscano una misura ridotta dell'imposta di registro per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, in deroga all'art. 1 cit. (come ricordato il comma 4 dell'art. 10 d.lgs. 23/2011 testualmente si esprime “in relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2” , cioè atti di cui all'art. 1 tariffa).

La soppressione non dovrebbe riguardare, allora, quelle disposizioni aventi un ambito più ampio, funzionali a particolari “istituti” o al perseguimento di determinati fini o interessi rispetto ai quali il trasferimento di beni non costituisce l'oggetto dei regimi di favore e che potrebbero trovare applicazione anche (ma non solo) rispetto ai trasferimenti immobiliari, a prescindere dalla loro natura onerosa o gratuita. Ad esempio l'esenzione per gli accordi che trovano causa nella separazione o nel divorzio di cui all'art. 19 l. n. 74/1987, e quella per gli accordi di mediazione di cui all'art. 17 d.lgs. n. 28/2010 (e conciliazione giudiziale, conciliazione in fase pre dibattimentale). Proseguendo nel ragionamento, non sembra potersi escludere che anche le disposizioni di cui all'art. 20 della legge Bucalossi ed all'art. 32 d.p.r. n. 601/1973 siano state introdotte per finalità diverse dalla mera deroga al regime ordinario della tassazione per atti trasferimento di immobili.

In ogni caso non appare ragionevole ipotizzare che la soppressione di cui qui si discute operi con taglio 'lineare'; nel senso che non paiono da essa coinvolti e travolti quei regimi fiscali agevolati fondati su situazioni di particolare meritevolezza sul piano dei principi e delle guarentigie costituzionali, pena la possibile sospetta 'irragionevolezza' - con riferimento a questo piano e in questa peculiare prospettiva - della previsione soppressiva. Il che farebbe optare per la sopravvivenza di quei regimi la cui caducazione ed elisione dal sistema produrrebbe una violazione irreparabile di quei principi stessi.

Ciò dicasi segnatamente:

a) per il regime agevolato dettato per la sistemazione dei rapporti patrimoniali tra coniugi separati o tra ex-coniugi, fondato come è noto sulla tutela e sulla semplificazione della difesa in ambito giudiziale dei diritti riconosciuti a quei soggetti, (cfr. art. 24 Cost.), riguardati nella particolarità dello 'status' personale ed affettivo in cui versano per effetto di un procedimento giurisdizionale afferente la loro unione o ex-unione,

b) analogamente (e per raffronto al medesimo art. 24 cit.) per il regime agevolato in ambito di mediazione, conciliazione giudiziale e predibattimentale,

c) per i regimi agevolati che afferiscano al 'razionale sfruttamento del suolo' (cfr. art. 44 Cost.), il che consentirebbe di ritenere escluse dall'alveo della novella soppressiva le agevolazioni previste nell'ambito della legge Bucalossi (art. 20 della legge n. 10/77, dettante norme sulla edificabilità dei 'suoli') e, stante il richiamo che questo articolo ne fa, anche tutte quelle coperte dall'art. 32 d.p.r. n. 601/73⁽³⁵⁾,

e in ogni caso prescindendo dalla possibile onerosità dei negozi traslativi a tal scopo posti in essere .

Si ricorda inoltre che si tratta di una soppressione e non già di un'abrogazione il che avvalorata tesi per cui la ricomposizione del quadro disciplinare all'esito della novella deve avvenire avuto riguardo alla finalità di "sopprimere" discipline derogatorie rispetto a quella che si vuole assumere come tassazione ordinaria dei trasferimenti di beni immobili a titolo oneroso. Siamo cioè in un contesto che va limitato alla rilevanza fiscale degli atti di trasferimento e alle disposizioni che immediatamente la regolamentano, senza voler in alcun modo alterare le scelte stratificatesi nel tempo in ordine alle finalità perseguite dal legislatore, anche in termini di tutela di beni interessi e di raggiungimento di canoni di civiltà giuridica (tutela della famiglia e del diritto di difesa, deflazione del contenzioso, ricomposizione fondiaria, riqualificazione del territorio, ecc...).

9. L'entrata in vigore della disciplina dell'art. 10

Il comma 5 dell'art. 10 si limita a disporre che *"le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014"*.

Pertanto, in mancanza di un puntuale regime transitorio, troveranno applicazione i principi generali dell'ordinamento circa la successione delle norme nel tempo che, relativamente alla tassazione degli atti, hanno riguardo all'irretroattività della legge e alla tutela dei diritti quesiti in ragione degli atti compiuti. Più precisamente saranno regolati dalla nuova disciplina tutti gli atti "non compiuti" al 31 dicembre 2013 ovvero, in positivo, gli atti pubblici e le scritture autenticate formati dal 1° gennaio 2014⁽³⁶⁾, risultando, per tali atti, irrilevante il giorno della registrazione dell'atto.

In ragione della formulazione del comma 3 dell'art. 10 occorre tuttavia precisare meglio la nozione di "atto" rilevante agli effetti dell'applicazione delle modifiche introdotte. Ed infatti, come già accennato, tale disposizione prevede 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 o 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". Pertanto l'effetto, sopra definito di "assorbimento" di alcuni tributi indiretti nell'imposizione proporzionale di registro, potrà prodursi solo in ragione di atti per i quali abbia operato la nuova disciplina di cui ai citati commi 1 e 2 dell'art. 10. In altri termini, a seguito di un atto di trasferimento regolato, ai fini dell'imposta di registro, dalla disciplina in vigore al 31 dicembre 2013, gli atti e le formalità direttamente conseguenti resteranno soggetti all'imposta di bollo, ai tributi speciali catastali, alle tasse ipotecarie, alle imposte ipotecaria e catastale secondo la disciplina applicabile prima delle intervenute modifiche ad opera dell'art. 10.

Inoltre per l'eventuale risoluzione delle antinomie, si terrà conto degli ordinari criteri interpretativi: cronologico, gerarchico e di specialità. Tale ultimo criterio interpretativo appare di notevole rilievo avuto riguardo all'interpretazione del comma 4 dell'art. 10, concernente la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni (anche se previste in leggi speciali) in relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2. Per consolidata dottrina e giurisprudenza, infatti, una disciplina di favore è di per sé speciale e, dunque, maggiormente resistente, nella successione delle leggi nel tempo, alle modifiche, in mancanza di un'esplicita abrogazione⁽³⁷⁾.

In ragione della regola sopra individuata dell'atto compiuto, appare allora del tutto conseguenziale che in forza della disciplina dell'art. 27, comma 2, del TUR sulla liquidazione delle imposte per gli atti sospensivamente condizionati formati entro il 31 dicembre 2013, si abbia riguardo alle aliquote previgenti alla novella. Come è noto, infatti, per tali atti il legislatore ha scelto di riscuotere la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione, quando la condizione si verifica o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa. Si tratta, evidentemente di una modalità di liquidazione del tributo, a cura degli Uffici fiscali, in relazione ad un atto che deve considerarsi già compiuto (secondo i criteri esposti), la cui disciplina non attiene alla formazione dell'atto. Più precisamente, in applicazione della previsione del citato comma 2, l'Ufficio dovrà avere riguardo al tempo della formazione dell'atto (*ante o post* 1° gennaio 2014) per conseguentemente liquidare correttamente i tributi indiretti⁽³⁸⁾.

10. Aumento delle imposte fisse nella misura di 200 euro: decorrenza

In correlazione con le modifiche apportate dall'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011 alle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, si segnala che l'art. 26, comma 2, del d.l. n. 104/2013, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, l. 8 novembre 2013, n. 128 ha disposto 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”*.

Ai sensi del comma 3 dello stesso art. 10, tale innalzamento avrà effetto *“dal 1° gennaio 2014 e, in particolare, 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”*.

Appare innanzitutto il caso di precisare che il riferimento del citato art. 26, comma 2, alle *“disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014”* porta ad escludere che possa esserci antinomia tra la previsione dell'innalzamento della misura fissa a 200 euro e la misura fissa a 50 euro prevista per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso, poiché quest'ultima misura, pur introdotta nell'ordinamento con il d.l. n. 104/2013, non può considerarsi *“vigente”* anteriormente al 1° gennaio 2014, applicandosi proprio a decorrere da tale data.

Agli effetti dell'imposta di registro, l'innalzamento a 200 euro della misura fissa implica, tra l'altro, la modifica dell'importo indicato all'art. 11 della tariffa parte prima allegata al TUR, con tutto ciò che sistematicamente comporta agli effetti dell'art. 41, comma 2 del TUR. La misura fissa dei 200 euro avrà riguardo all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale, anche in tutti quei casi in cui operi, eventualmente in maniera *“imperfetta”*, l'alternatività di questi tributi con l'iva.

Per gli atti che hanno data certa (atto pubblico, scrittura privata autenticata), ai fini della decorrenza della nuova misura di 200 euro, non rileva la presentazione per la registrazione, bensì la data di formazione dell'atto stesso⁽³⁹⁾; per gli atti che non hanno data certa rileva invece la data di presentazione per la registrazione.

Procedendo nell'interpretazione della disposizione sulla decorrenza dell'innalzamento della misura fissa occorre verificare quale significato attribuire al riferimento del legislatore alle *“formalità di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite”* e alle *“domande di annotazione presentate a decorrere dalla stessa data”*, specificandosi che la formulazione utilizzata dal

legislatore è identica a quella con cui era stato disposto il precedente aumento delle imposte fisse (40).

In primo luogo va rilevata l'assenza di qualsiasi riferimento alle volture catastali per le quali dunque, in ragione del presupposto del tributo, si dovrebbe dare risalto al momento della formazione dell'atto cui esse accedono.

Riguardo invece alle formalità ipotecarie, espressamente disciplinate nella disposizione transitoria, occorre verificare in che termini possa apparire ragionevole una previsione che attribuisca, in ogni caso, autonoma rilevanza all'esecuzione delle formalità (o alla presentazione, nel caso delle domande di annotazione) in luogo della formazione dell'atto cui esse accedono.

Al riguardo si deve constatare che l'argomento desumibile dall'art. 12 (41) del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, il quale opera una distinzione dei tributi in ordine alla competenza degli Uffici, a seguito dell'unificazione dell'Agenzia delle entrate con l'Agenzia del territorio, sia solo formalmente superato, restando discriminante distinguere a seconda che le imposte ipotecarie siano da intendersi "connesse" alla formazione dell'atto o alle relative formalità. Ed infatti, qualora si tratti di imposte ipotecarie connesse alle formalità occorrerà fare riferimento alla data di esecuzione delle stesse a prescindere dalla data di formazione dell'atto (si pensi ad esempio ai casi di trascrizione di accettazione tacita di eredità, di atto divisionale o di iscrizione di ipoteca).

Tale tesi sembra trovare ulteriore conferma nella posizione della dottrina e della giurisprudenza che identificano il presupposto delle imposte ipotecarie riscosse dall'Agenzia delle entrate nella stipulazione di un atto traslativo o costitutivo di diritti reali di godimento su beni immobili e nel trasferimento *mortis causa* di detti beni e per converso, individuano il presupposto dell'imposta ipotecaria riscossa dall'ex Agenzia del territorio nell'esecuzione della formalità ipotecaria.

Si potrebbe invece sostenere, limitandosi a riflettere circa la natura del tributo (42), che in tutti i casi in cui è in discussione la decorrenza dell'innalzamento della misura delle imposte ipotecarie (ovverosia di tributi acausali stante la non corrispondenza fra la misura della prestazione imposta in cambio del servizio della pubblicità immobiliare), il menzionato riferimento normativo è quello della data di formazione dell'atto pubblico. Sembrerebbe cioè affermare che la decorrenza dell'innalzamento dell'importo delle imposte ipotecarie in misura fissa sia a far data dalla formazione dell'atto, salvo che si tratti di formalità indipendenti dalla formazione di un atto (si pensi ad esempio a quelle relative ad una domanda giudiziale).

E' bene precisare che qualora si interpreti il riferimento alle denunce, di cui all'art. 26, comma 3, relativo unicamente alle denunce di contratti verbali, resterebbero escluse le dichiarazioni di successione. Dunque, in assenza di una disposizione transitoria sulla decorrenza

delle modifiche degli importi riguardo a quest'ultima fattispecie, in applicazione dei principi generali sull'efficacia delle leggi nel tempo, si dovrebbe fare riferimento alle leggi vigenti alla data di apertura della successione.

Area Scientifica – Settore Studi Tributarî

1) Art. 10 Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare

1. All'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«

1. 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	9 per cento
Se il trasferimento ha 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)	2 per cento

»;

b) sono abrogate le note del predetto articolo 1, ad eccezione della nota II-bis);

c) nella nota II-bis) dell'articolo 1, le parole: «dell'aliquota del 3 per cento», sono sostituite dalle seguenti: «dell'aliquota del 2 per cento».

2. Nei casi di cui al comma 1, l'imposta, comunque, non può essere inferiore a 1.000 euro.

3. 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.

4. 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.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Cfr. segnalazione novità in CNN notizie del 28 novembre 2013, 13 settembre 2013 e 28 marzo 2011.

2) Termine tra l'altro di recente prorogato di ulteriori sei anni, al fine di evitare la decadenza dall'agevolazione, evidentemente ritenuta quanto mai necessaria in considerazione della crisi economica del settore edilizio. Peraltro la proroga a complessivi 11 anni del termine a cui è subordinato il regime di favore – introdotta dall'art. 6, comma 6, d.l. n.102/2013 – resta ferma per gli atti stipulati entro il 31 dicembre 2013.

3) Si ricorda, peraltro, che nei contratti in cui è parte lo Stato l'imposta è a carico dell'altra parte contraente.

4) Ad esempio, se una società non costruttrice vende un'abitazione, trattandosi di un'operazione esente da IVA e dovendosi applicare l'imposta proporzionale di registro, dal 1° gennaio 2014 l'atto è soggetto alle nuove aliquote (del 9 o del 2 per cento nel caso l'acquirente possa usufruire delle cd. agevolazioni prima casa), con la misura minima di 1000 euro. Inoltre, la nuova disciplina comporta l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 50 euro ciascuna. E questa disciplina trova applicazione anche qualora l'acquirente sia un'impresa immobiliare di rivendita, la quale – per l'integrale sostituzione della previgente disciplina contenuta nell'articolo 1 della tariffa – non può più usufruire dell'aliquota di registro ridotta all'1% nel caso di impegno a rivendere l'immobile nei tre anni successivi.

5) Il comma 2 dell'art.10, laddove fa riferimento all'imposta non inferiore a 1.000 euro, non può essere inteso quale imposta da corrispondere, bensì quale imposta normativamente dovuta, lasciando così impregiudicata l'applicazione di meccanismi di scomputo quali, ad esempio, il credito d'imposta per l'acquisto della prima casa. In altri termini, l'intero importo di 1.000 euro, cui si giunge per l'applicazione della regola del comma 2 dell'art. 10, può essere corrisposto mediante utilizzo del credito di imposta (cfr. infra par. 6.2). Del resto la stessa Agenzia delle entrate nella circ. n.19/E del 1 marzo 2001 e nella circ. n. 18/E del 29 maggio 2013ha evidenziato come con riferimento al credito d'imposta "è opportuno precisare che non si rende applicabile alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 41, comma 2, del TUR laddove prescrive <l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella tariffa>", con la conseguenza cioè che l'importo da versare poteva essere inferiore a 168 euro o pari a zero a seguito dell'intera compensazione del credito con l'imposta di registro da pagare.

- 6) Il tenore della disposizione rinviata sembra consentire un'interpretazione che includa tra le fattispecie agevolabili anche le operazioni fondiari realizzate tramite l'ISMEA.
- 7) Una volta sostenuta la natura oggettiva dell'agevolazione fatta salva, esula dalla presente trattazione un conseguente approfondimento circa la possibilità per il soggetto che sia in possesso dei requisiti PPC di non valersene (eventualmente per non incorrere nei relativi vincoli decadenziali); ci si limita ad osservare che ammettendo tale possibilità si dovrebbe poi stabilire se il soggetto con i requisiti che non chiedi l'agevolazione debba scontare l'aliquota del 12% (in ragione delle caratteristiche oggettive del bene: terreno agricolo e relative pertinenze) o del 9% (in ragione di un'aliquota residuale rispetto alla fattispecie che in concreto integra sotto il profilo soggettivo: soggetto iscritto). Ferma la necessità di una specifica trattazione del tema, tale seconda ipotesi interpretativa desta qualche perplessità innanzitutto per le ragioni di semplificazioni che hanno mosso il legislatore a questa riforma.
- 8) Ciò in conformità a quella giurisprudenza che, benché espressa in tema di vincolo di indivisibilità, valorizza proprio la destinazione urbanistica per valutare la vocazione agricola del fondo (cfr. Cassazione, 24 febbraio 2004, n. 3655 e Studio n. 33-2006/T).
- 9) Ad esempio nel caso degli atti societari (art. 4 tariffa parte prima), delle sentenze di trasferimento o di costituzione di diritti reali su beni immobili (art. 8, comma 1, lett.a) della tariffa parte prima) o dei provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione (nota II bis al medesimo art. 8).
- 10) Cfr. art. 6, comma 2, secondo periodo della direttiva n. 2008/7/CE (conforme art.12, comma 2, secondo periodo della direttiva 12 luglio 1969 n. 69/335/CEE).
- 11) Art.1, comma 1 bis, della tariffa allegata al dp.r. n. 642/1972.
- 12) Art.1, comma 1 bis 1 della tariffa allegata al dp.r. n. 642/1972.
- 13) Ai sensi dell'art. 4 comma 1 lett d) della tariffa parte prima, che richiama al n. 2 le "stesse aliquote di cui alla superiore lett.a)" e quindi anche al n.ro 3 dello stesso comma 1, ove appunto si prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa per il conferimento di azienda o di un suo ramo.
- 14) Cfr. Studio n.176/2012/T; Studio n. 74-2011/T; Studio n. 36-2011/T.
- 15) Imposta proporzionale da commisurare sul valore degli immobili ricompresi nell'azienda oggetto di assegnazione come chiarito dall'Agenzia delle entrate con risoluzione 47/E del 3 aprile 2006 e con circolare 30 maggio 2005, n. 25/E e da ultimo ribadito nella circ. n.18/E del 2013.
- 16) Conseguentemente non trova applicazione neanche l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalla tassa ipotecaria, nonché la misura minima di 1000 euro.
- 17) Art. 4, comma 1, lett. a) n. 2. della tariffa parte prima.
- 18) Si segnala che in merito all'interpretazione della Nota IV la Circ. Ag. Entrate n. 18/E del 2013 ha confermato la misura fissa di registro ai conferimenti di immobili (per completezza si ricorda che l'Agenzia delle entrate ritiene in questo caso applicabili le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale; pertanto, accedendo a questa ricostruzione, in mancanza di un'imposizione proporzionale di registro, nel vigore della riforma, dovrebbero comunque continuare a trovare applicazione le imposte ipotecarie e catastale in misura proporzionale, non potendo operare la disposizione che prevede l'imposta di cinquanta euro ciascuna).
- 19) Con riferimento al problema dell'applicabilità del disposto del comma 4 dell'art. 10 cit., relativo alla soppressione delle agevolazioni, anche agli atti societari, un'interpretazione alternativa rispetto a quella più radicale potrebbe essere fondata sulla considerazione che la soppressione di cui al citato comma 4, in quanto norma speciale, trovi applicazione solo avuto riguardo alle ipotesi puntualmente previste ovvero sia agli "atti di cui ai commi 1 e 2", da intendersi quali atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso, per cui resterebbero in vita i regimi "non ordinari" relativi agli atti societari senza che sia necessaria alcuna verifica sulla natura agevolativa degli stessi.
- 20) Cfr. infra par. 6.2 nonché *supra* nota 5.
- 21) Ad esempio, nel caso di cessione di credito per un valore di euro 1000, l'imposta di 5 euro dovuta ai sensi dell'art. 6 della tariffa parte prima (aliquota 0.50 %) si arrotonda a euro 200 per effetto dell'art. 41, comma 2 del TUR. Nel caso invece di vendita di immobile per un valore di euro 1000, l'imposta di 90 euro dovuta ai sensi dell'art.1 tariffa parte prima (aliquota 9%) si arrotonda a euro 1000.
- 22) Per i quali sia indicato un corrispettivo distinto.
- 23) È bene precisare che nell'ipotesi di compresenza di negozi traslativi e di negozi non traslativi nel medesimo atto l'esenzione dall'imposta di bollo di cui al comma 3 dell'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 non può evidentemente intendersi estesa all'intero documento, restando dovuta l'imposta di bollo prevista per il negozio non traslativo.
- 24) Senza cioè che su ogni singola disposizione negoziale operi distintamente la misura minima di 1000 euro.
- 25) Non risulterebbero neanche utilizzabili le medesime conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle entrate con riferimento alle singole disposizioni rilevanti autonomamente come espressione di una autonoma capacità

contributiva in quanto tali posizioni erano e sono tuttora sostenute solo con riferimento a più disposizioni cui si applichi l'imposta fissa (es. cessione di quote sociali).

- 26)** E dunque la stessa sarebbe regolata con la dazione di un ammontare unico minimo di euro 1000 (nell'ipotesi in cui l'imposta complessivamente dovuta, sommando l'importo dovuto per la "parte dichiarativa" a quello dovuto per la "parte traslativa" sia inferiore a 1000 euro), cui si aggiungerebbero le imposte ipotecaria e catastale per euro 50 ognuna nonché quelle fisse, nella misura di 200 euro ciascuna, e l'imposta di bollo per la "parte dichiarativa"...
- 27)** Soluzione alternativa potrebbe essere quella di ritenere che il trasferimento del bene immobile nell'ambito della cessione di azienda non rivesta carattere di autonomia e dunque non rappresenti un caso di cui al comma 1 dell'art. 10 cit. (che fa riferimento solo all'art 1 della tariffa parte prima), da assoggettare all'imposta minima di euro 1000 ed alle regole di cui al comma 3 dell'art. 10. In questa prospettiva, quindi, il bene ceduto sarebbe l'azienda e non il bene immobile che fa parte del complesso dei beni organizzati.
- 28)** Cfr. retro sub par. n. 6 e circ. n.19/E del 2001.
- 29)** Si pensi alle seguenti ipotesi esemplificative:
- a) imposta di registro dovuta per l'acquisto (precedente al 31 dicembre 2013) agevolato dell'immobile alienato: 600 euro – imposta di registro dovuta per l'acquisto (dopo il 1° gennaio 2014)agevolato di un'altra "prima casa": 600 euro da arrotondare all'importo minimo di 1000 euro – credito di imposta pari a 600 euro – imposta da pagare: 400 euro;
 - b) imposta di registro dovuta per l'acquisto (precedente al 31 dicembre 2013) agevolato dell'immobile alienato: 800 euro – imposta di registro dovuta per l'acquisto (dopo il 1° gennaio 2014) agevolato di un'altra "prima casa": 600 euro da arrotondare all'importo minimo di 1000 euro – credito di imposta pari a 800 euro – imposta da pagare: 200 euro;
 - c) imposta di registro dovuta per l'acquisto (precedente al 31 dicembre 2013) agevolato dell'immobile alienato: 1200 euro – imposta di registro dovuta per l'acquisto (dopo il 1° gennaio 2014) agevolato di un'altra "prima casa": 800 euro da arrotondare all'importo minimo di 1000 euro – credito di imposta pari a 1000 euro – imposta da pagare: 0;
 - d) imposta di registro dovuta per l'acquisto (precedente al 31 dicembre 2013) agevolato dell'immobile alienato: 1100 euro – imposta di registro dovuta per l'acquisto (dopo il 1° gennaio 2014) agevolato di un'altra "prima casa": 1200 euro– credito di imposta pari a 1100 euro – imposta da pagare: 100 euro;
 - e) imposta di registro dovuta per l'acquisto (successivo al 1° gennaio 2014) agevolato dell'immobile alienato: 800 euro, ma innalzato a 1000 in forza dell'art.10, comma 3 – imposta di registro dovuta per l'acquisto (dopo il 1° gennaio 2014) agevolato di altra "prima casa" 1100 euro – credito d'imposta pari a 1000 euro – imposta da pagare 100 euro.
- 30)** A diversa conclusione potrebbe giungersi nel caso di atto di trasferimento avente ad oggetto beni immobili non tutti riconducibili all'ambito di applicazione dell'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10. Si pensi alla vendita di un fabbricato e di un terreno agricolo per il quale siano applicabili le agevolazioni per la proprietà contadina. In tale ipotesi alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna dovrebbero aggiungersi l'imposta ipotecaria nella misura fissa di 200 euro e l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento (cfr. retro par. 4).
- 31)** Si potrebbe giungere, tuttavia, alla diversa conclusione che l'imposta di registro sia dovuta in misura pari all'ammontare complessivo (considerando sia l'attribuzione soggetta ad iva sia l'attribuzione soggetta ad imposta di registro) di euro 1000 (200 più 800).
- 32)** Per l'azienda la circolare n 18 del 2013 riteneva che le passività fossero imputabili solo ai fini del registro e non per le imposte ipotecarie e catastali. Nello stesso senso si concludeva nella interpretazione dell'art 50 sia dalla Cassazione (per tutte Cass. 3 luglio 2003 n 10486) che dalla stessa Amministrazione.
- 33)** Sostenuta dall'AE con circolare n 18 del 2013 e già in passato con la circolare n 25 del 30.5.2005.
- 34)** Cfr. retro par. 4.
- 35)** Si ricorda in particolare che il riferimento dell'art. 20 è ai provvedimenti, alle convenzioni e agli atti d'obbligo, delineando sostanzialmente uno statuto proprio nei confronti di una pluralità di atti, nell'intento di favorire l'edilizia residenziale pubblica e di privilegiare alcune delle forme in cui si può estrinsecare l'edilizia privata. La disposizione accomuna quali atti idonei al raggiungimento di tale interesse generale le concessioni *ad aedificandum*, le convenzioni relative all'edilizia convenzionata e le lottizzazioni, i comparti edificatori, le cessioni gratuite e tutti gli atti obbligatori previsti dalla legge. In altri termini, tali atti individuati dalla norma, talvolta obbligatori, talvolta necessitati dalle convenzioni stipulate, appaiono funzionali allo scopo di conseguire l'obiettivo che il legislatore stesso ha prefissato e, pertanto, appare sostenibile affermare che il regime particolare non costituisca una mera deroga al regime ordinario di tassazione dei trasferimenti immobiliari, bensì uno specifico regime degli atti funzionalizzati.
- 36)** Seguendo lo stesso criterio, le nuove regole troveranno applicazione agli atti giudiziari, pubblicati o emanati e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal 1° gennaio 2014. I provvedimenti di

espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, laddove conclusi dal 1° gennaio 2014, saranno assoggettati alle nuove previsioni dell'art. 10.

- 37)** Nella specie, appare opportuno segnalare che ci troviamo di fronte ad un intervento legislativo atecnico il quale – nuovamente – nell'ambito delle imposte indirette richiama la "soppressione" in luogo dell'istituto dell'abrogazione, ponendo così in un limbo le relative disposizioni che non risultano allo stato espunte dall'ordinamento, ma <disattivate> in relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 (cfr. supra par. 8 su agevolazioni e ratio).
- 38)** In argomento si rinvia alla risposta a quesito n. 956-2013/T pubblicata in Cnn notizie del 17 dicembre 2013, relativa alla tassazione di trasferimento di bene immobile vincolato stipulato entro il 31 dicembre 2013. Si precisa che quanto affermato nel testo non è in contrasto con le recenti sentenze della Corte di Cassazione (nn. 7877, 7878 e 16562 del 2012) che si sono pronunciate sull'interpretazione dell'art. 27, comma 2, del TUR in relazione all'art. 43, comma 1, lett.a) del TUR, in quanto dette sentenze riguardano l'applicabilità delle regole relative alla determinazione della base imponibile e non delle regole relative all'individuazione dell'aliquota.
- 39)** Si precisa che il riferimento alle "donazioni fatte" appariva già nella precedente disposizione sugli aumenti (art.10, comma 8, D.L. 20 giugno 1996, n. 323 e art. 7, comma 1, del decreto legge n. 7 del 31 gennaio 2005) tuttavia è evidente che questa fattispecie è assorbita nella precedente dizione "atti pubblici formati" e non assume alcuna autonoma valenza.
- 40)** Art. 7, comma 1, del decreto legge n. 7 del 31 gennaio 2005; cfr. segnalazione in Cnn notizie del 2 febbraio 2005.
- 41)** L'art. 12 dispone *"gli uffici del registro sono competenti per l'imposta catastale e per l'imposta ipotecaria relative ad atti che importano il trasferimento 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"*.
- 42)** Ed infatti quando l'art. 26, comma 3, menziona le formalità eseguite, potrebbe intendersi come riferibile ai tributi che siano in correlazione diretta con il servizio reso (quello appunto di esecuzione delle formalità) e quindi aventi natura di tasse, queste ultime comunemente intese come *"prestazioni pecuniarie coattive o ex lege che il soggetto passivo è tenuto a corrispondere all'ente pubblico in relazione alla fruizione o alla fruibilità di un servizio pubblico o di un'attività pubblica (amministrativa o giurisdizionale)"*, così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003, 20.

(Riproduzione riservata)